



Skatteministeriet

27. januar 2020
J.nr. 2019-6665

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 48 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.) .

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 33 af 9. december 2019.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 9. december 2019 fra CORIT Advisory P/S om forståelsen af den foreslåede SEL § 31 E, jf. L 48 – bilag 10.

Svar

Frdrag for endelige underskud

1. CORIT er af den opfattelse, at de foreslåede regler om adgang til frdrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber mv. ikke fuldt ud sikrer en efterlevelse af EU-retten. Dette begrundes med, at den foreslåede bestemmelse indeholder yderligere betingelser i forhold til de tre betingelser - (1) moderselskabet ville have haft frdrag, hvis datterselskabet mv. havde været etableret i Danmark, (2) underskuddet er opgjort efter danske regler, og (3) underskuddet kan ikke udnyttes i datterselskabets hjemland – som efter CORITs opfattelse er de eneste betingelser, der kan kræves opfyldt.

Kommentar

EU-Domstolen har med dom af 13. december 2005 i sag C-446/03, Marks & Spencer, fastlagt de grundlæggende krav til medlemsstaternes indretning af deres lovgivning i forhold til håndtering af underskud i udenlandske datterselskaber – den såkaldte Marks & Spencer doktrin.

Ifølge doktrinen er der tre forhold, som hver især kan begrunde en begrænsning i adgangen til at tillade frdrag for underskud i udenlandske datterselskaber. For det første at overskud og underskud i skattemæssig henseende er to sider af samme sag, der skal behandles symmetrisk inden for rammerne af samme skattesystem for at sikre en afbalance-ret fordeling af beskatningskompetencen mellem de berørte medlemsstater. For det andet at der ville være en risiko for, at underskuddet frdrages to gange, hvis der tages hensyn til underskuddet i moderselskabets hjemland. Og endelig for det tredje, at der ville være en risiko for skatteunddragelse, hvis et underskud frit kunne overføres til moderselskabets hjemland uden en hensyntagen til underskuddets behandling i den medlemsstat, hvor datterselskabet er etableret. En restriktiv lovgivning baseret på disse tre forhold – enkeltvist eller samlet – vil skulle anses for at forfølge legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn.

Med den opstillede doktrin har EU-Domstolen fastlagt det overordnede udgangspunkt for, hvorledes moderselskabets hjemland skattemæssigt skal håndtere underskud i udenlandske datterselskaber. I sin efterfølgende domspraksis har EU-Domstolen givet yderligere pejlemærker for, hvordan sådanne underskud skal håndteres, herunder under hvilke omstændigheder underskud vil skulle anses for endelige, og under hvilke forhold dette ikke er tilfældet.

Det er vurderingen, at forslaget til selskabsskattelovens § 31 E er i overensstemmelse med den foreliggende domspraksis fra EU-Domstolen og dermed også, at forslaget er fuldt ud i overensstemmelse med EU-retten. Det er således opfattelsen, at CORIT's udlægning af den foreliggende domspraksis fra EU-Domstolen, dvs. at et udenlandsk datterselskab skal behandles fuldstændigt, som om det var et dansk datterselskab, hvis det måtte blive

underskudsgivende, og at adgang til fradrag for underskuddet kun kan afskæres, hvis der er risiko for dobbeltfradrag, ikke repræsenterer en korrekt fortolkning af EU-Domstolens praksis.

2. CORIT anmoder om en tilkendegivelse af, hvorvidt Skatteministeriet er enig i, at den EU-retlige forskelsbehandling og derved hindring for etableringsfriheden opstår ved, at rent danske koncerner sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31, og at denne restriktion ikke ophæves som følge af muligheden for at tilvælge international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, jf. EU-Domstolens dom i Bevola-sagen, sag C-650/16.

Samtidig anmodes om en redegørelse for, hvorfor det i den foreslåede bestemmelse er valgt at henvise til reglerne om international sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 A og ikke til reglerne om national sambeskatning i selskabsskattelovens § 31, når nu sidstnævnte er årsagen til den EU-retlige restriktion.

CORIT anmoder yderligere om at få uddybet, hvorledes udsagnet ”et uudnyttet underskud i et likvideret datterselskab ikke kan fradrages i det danske moderselskabs indkomst-opgørelse” skal forstås. Konkret anmodes om en nærmere redegørelse for – i en situation, hvor datterselskabet har haft underskud de sidste 5 år – om de akkumulerede endelige underskud i år 5 kan overføres fra datterselskabet til fremførsel hos det danske moderselskab. I benægtende fald anmodes om en redegørelse for, om der derved ikke består en EU-retlig nægtelse af fradrag for endeligt tab (underskud), som ikke kan anvendes to gange, og som ville have været fradragsberettiget hos det danske moderselskab, hvis datterselskabet havde været dansk.

CORIT henviser i den forbindelse til høringsskemaet (L 48 - bilag 1) og kommentaren til FSR's høringssvar, hvor det er angivet ”Hvor der efter fradrag i endelighedsåret måtte henstå en uudnyttet del af EU/EØS- datterselskabets negative indkomst (det endelige underskud), så vil denne del bortfalde efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud. Dvs. konsekvenserne er som beskrevet under a.”. CORIT angiver, at de forstår denne kommentar i høringsskemaet således, at uudnyttede underskud hos datterselskabet (det endelige underskud) ikke fortabes ved en likvidation i år 5, men derimod overføres til fremførsel hos det danske moderselskab, hvilket også efter CORIT's opfattelse vil være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

Kommentar

Reglerne om obligatorisk national sambeskatning og reglerne om international sambeskatning, har reelt samme indhold. Det fremgår således af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, at bestemmelserne i selskabsskattelovens § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse ved international sambeskatning. Det gælder med de tilføjelser og undtagelser, der følger af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2-14. Disse modifikationer udspringer dog alene af det forhold, at reglerne om international sambeskatning i sagens natur skal tage højde for, at der indgår udenlandske enheder, mens dette ikke er relevant i forhold til national sambeskatning.

Ved EU-Domstolens dom i sag C-650/16, Bevola, fastslog Domstolen, at det udgør en EU-retsstridig restriktion i forhold til etableringsfriheden, at danske selskaber, der ikke er omfattet af international sambeskatning, ikke kan fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder. Domstolen fastslog således ikke, at reglerne om national sambeskatning er i strid med EU-retten. Domstolen fastslog heller ikke, at reglerne om international sambeskatning som sådan er i strid med EU-retten. Problemet var, at der i reglerne om international sambeskatning indgår dels en betingelse om, at et tilvalg i givet fald skal omfatte alle udenlandske datterselskaber og faste driftssteder, dels en betingelse om, at valget er bindende i en periode på 10 år.

Med forslaget til selskabsskattelovens § 31 E gives der mulighed for at opnå samme fordele som ved valg af international sambeskatning uden at skulle efterleve de to betingelser. I og med at det drejer sig om udenlandske datterselskaber mv., er det samtidig opfattelsen, at det korrekte er at henvise til reglerne om international sambeskatning.

Efter de gældende regler kan eventuelle uudnyttede underskud i et datterselskab, der likvideres, ikke overføres til moderselskabet og anvendes af moderselskabet i indkomståret efter likvidationsåret. Et eventuelt uudnyttet underskud bortfalder således. Dette gælder både ved national sambeskatning og ved international sambeskatning. Der kan i den forbindelse henvises til Den juridiske vejledning afsnit C.D.3.1.4.3.4 og svar af 4. januar 2006 på en række spørgsmål fra FSR om reglerne i selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A om sambeskatning, jf. SAU alm. del 2005-06, bilag 74. Det er således ikke korrekt, når CORIT anfører, at der ved en national sambeskatning er adgang til ved likvidation af det danske datterselskab at overføre et uudnyttet underskud til fradrag hos det danske moderselskab i indkomståret efter likvidationsåret.

Med hensyn til kommentaren vedrørende høringsskemaet og fradrag for akkumulerede underskud skal bemærkes, at citatet fra kommentaren til FSR's høringssvar, jf. også ovenstående, skal forstås således, at et uudnyttet underskud hos datterselskabet fortabes ved likvidationen i år 5, og dermed at det skal læses helt i overensstemmelse med, hvad der allerede er gældende ret i forhold til såvel national som international sambeskatning.

3. Det er CORIT's opfattelse, at betingelsen om, at et underskud kun kan anses for endeligt, hvis reglerne i kildelandet var identiske med de danske regler, ikke er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis om fradrag for endelige tab. CORIT mener ikke, at der er behov for denne yderligere betingelse, idet den ikke ses at være relevant for, om der består en risiko for dobbeltfradrag, i og med at denne risiko ene og alene må og skal vurderes ud fra reglerne i udlandet.

Med henvisning til, at betingelsen synes begrundet med en henvisning til EU-Domstolens afgørelse i sag C-322/11, K, anfører CORIT, at denne afgørelse ikke er relevant, idet den vedrørte et underskud, som aldrig havde været fradragsberettiget i kildelandet og derved ikke kunne fortabes. CORIT anfører, at afgørelsen derfor på ingen måde kan danne grundlag for en konstatering af, at den foreslåede betingelse er i overensstemmelse med EU-retten.

CORIT anmoder på baggrund heraf om en redegørelse for behovet i dansk ret for denne yderligere betingelse, samt om det er afgørelsen i sag C-322/11, K, der forsøges benyttet som argument for, at den foreslåede betingelse om, at et underskud kun kan anses for endeligt, hvis reglerne i kildelandet var identiske med de danske regler, ikke er uforenelig med EU-retten.

Kommentar

Betingelsen om, at et underskud ikke kan anses for endeligt, hvor underskuddet kunne have været anvendt eller ville kunne anvendes, hvis reglerne i datterselskabets hjemland havde været identiske med de danske regler, vurderes at være i overensstemmelse med EU-retten.

Betingelsen skal tage højde for, at Danmark efter den foreliggende praksis fra EU-Domstolen ikke er forpligtet til at tage hensyn til negative virkninger af særegenheder ved lovgivningen i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende. Når betingelsen anses for at være i overensstemmelse med EU-retten, bygges dette bl.a. på præmis 79 i dommen i sag C-322/11, K, men derudover også på en række yderligere domme, jf. præmis 51 i sag C-298/05, Columbus Containers, præmis 42 i sag C-293/06, Deutsche Shell, og præmis 49 i sag C-157/07, Krankenhaus Wannsee.

4. CORIT mener, at det ikke er korrekt, når det i bemærkningerne til forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, er anført, at der ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusive underskuddet, og at det følger af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet. Udsagnet synes ifølge CORIT at indikere, at et underskud aldrig kan blive endeligt, hvis det kunne være overdraget, men faktisk ikke blev overdraget, og dermed at endelighedsvurderingen derved kommer til at indeholde en bagudrettet teoretisk vurdering, der er fuldstændig løstrevet fra, om der faktisk består en risiko for, at underskuddet udnyttes flere gange.

Det er CORIT's opfattelse, at udsagnet ikke har støtte i EU-Domstolens praksis, idet hverken EU-Domstolens dom i sag C-607/16, Memira, eller EU-Domstolens dom i sag C-608/16, Holmen, synes at vedrøre en situation, hvor der historisk kunne være sket et salg.

CORIT anmoder på den baggrund om en redegørelse for behovet for denne yderligere betingelse samt for, om det netop er dommene i sag C-607/16, Memira, og sag C-608/16, Holmen, der forsøges benyttet som argument for, at den foreslåede regel er forenelig med EU-retten.

Kommentar

Formålet med forslaget til selskabsskattelovens § 31 E er alene at justere de danske regler, således at der gives adgang til fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber, i det omfang dette er et krav efter EU-retten. Det er vurderingen, at den foreliggende praksis

fra EU-Domstolen understøtter det anførte i bemærkningerne om, at et underskud ikke kan anses for endeligt som følge af den blotte eksistens af en mulighed for at sælge aktierne i datterselskabet inklusive underskuddet.

Som nævnt i kommentaren til pkt. 1 er det tillige opfattelsen, at den foreliggende domspraksis fra EU-Domstolen ikke kan fortolkes således, at et underskud altid skal anses for endeligt, hvis der ikke er en konkret risiko for, at underskuddet kan udnyttes flere gange.

Det er endelig opfattelsen, at EU-Domstolens domme i de to sager C-607/16, Memira, og C-608/16, Holmen, må fortolkes således, at der er grundlag for det pågældende udsagn i bemærkningerne. Der kan i den forbindelse henvises til præmis 24-27 i dommen i C-607/16, Memira, og til præmis 36-39 i dommen i C-608/16, Holmen.

CFC-reglerne

5. CORIT bemærker, at forslaget til ændring af CFC-reglerne lægger op til, at CFC-reglerne fortsat finder anvendelse, uanset om datterselskaberne er hjemmehørende i udlandet eller i Danmark. CORIT anmoder om, at det bekræftes, at dette sker for at sikre den EU-retlige konformitet af de danske CFC-regler i forhold til etableringsfriheden, således at der ikke formelt består en forskelsbehandling ved etablering af et dansk datterselskab kontra et udenlandske datterselskab hjemmehørende inden for EU/EØS.

Kommentar

Det kan bekræftes, at CFC-reglernes udformning, hvorefter reglerne anvendes ens for alle datterselskaber uden hensyn til, om de er beliggende i Danmark eller i udlandet, sikrer, at reglerne ikke strider mod EU-retten, jf. herom bl.a. afsnit 2.1.1 i lovforslagets almindelige bemærkninger.

6. CORIT henviser til, at det fremgår af kommentarerne i høringsskemaet til høringssvaret fra Danfoss, at CFC-reglerne ikke de facto medfører et merprovenu i kraft af separat CFC-indkomst, men derimod i højere grad har en præventiv (adfærdspåvirkende) effekt. Ifølge CORIT må det forventes, at der ikke er et merprovenu fra danske moderselskaber med danske CFC-datterselskaber, da der gives creditlempelse for den identiske skat betalt i de danske CFC-datterselskaber. Derimod kan der potentielt opstå et merprovenu fra danske moderselskaber med udenlandske CFC-datterselskaber, der er underlagt en lavere beskatning end det danske moderselskab. Ifølge CORIT har CFC-reglerne derfor ingen adfærdspåvirkende effekt i forhold til danske moderselskaber, der overvejer at etablere danske CFC-datterselskaber, mens der potentielt kan være en adfærdspåvirkende effekt for danske moderselskaber, der overvejer at etablere udenlandske CFC-datterselskaber, som er underlagt en lavere beskatning end det danske moderselskab.

CORIT anmoder på den baggrund om en redegørelse for, om der er forskel i merprovenuet fra henholdsvis danske moderselskaber med danske CFC-datterselskaber og danske moderselskaber med udenlandske CFC-datterselskaber, dvs. om (det begrænsede) merprovenu alene hidrører fra danske moderselskaber der har etableret udenlandske CFC-datterselskaber. Endvidere anmoder CORIT om en redegørelse for, om der består nogen

adfærdspåvirkende effekt i forhold til danske moderselskaber, der overvejer at etablere danske CFC-datterselskaber, eller om de foreslåede CFC-regler alene eller i langt overvejende grad rammer danske moderselskaber, der enten har etableret udenlandske datterselskaber eller overvejer at etablere udenlandske datterselskaber.

Kommentar

Indledningsvist bemærkes, at der ikke umiddelbart foreligger tilgængelige oplysninger om, hvorvidt det hidtidige begrænsede provenu fra CFC-beskatning hidrører fra danske datterselskaber. Det er imidlertid korrekt, at CFC-beskatning af danske datterselskaber efter de gældende regler ikke vil medføre noget provenu, såfremt datterselskabet har betalt den skat, som selskabet er blevet afkrævet. Det må derfor formodes, at det begrænsede provenu, der er oppebåret efter de gældende CFC-regler, vedrører udenlandske datterselskaber. Ligeledes må det formodes, at et dansk moderselskab, der overvejer at oprette et dansk datterselskab, ikke ved sin beslutning herom vil være påvirket af de økonomiske konsekvenser af de danske CFC-regler.

Dette er imidlertid ikke udtryk for, at CFC-reglerne indebærer en forskelsbehandling mellem danske og udenlandske datterselskaber, og at reglerne kun ”rammer” udenlandske datterselskaber. Tværtimod gælder regelsættet helt ensartet for alle datterselskaber, uanset hvor de er hjemmehørende.