


Skatteministeriet

12. december 2018
J.nr. 2017 - 1461

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 28 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love. (Implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 4 af 31. oktober 2018.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 31. oktober 2018 fra KPMG Acor Tax vedrørende skatteomgåelsesklausulen i Ligningslovens § 3 og holdingselskaber, der ikke udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelser, jf. L 28 - bilag 5.

Svar

1. KPMG Acor Tax ønsker at få bekræftet, at eksisterende holdingselskaber etableret af hovedaktionærer (fysiske personer) med det formål at oppebære skattefrie udbytter på datterselskabsaktier herunder at lade holdingselskabet genplacere udbytterne i passive investeringer i form af værdipapirer, kontanter eller lignende, ikke vil være omfattet af den foreslåede udvidelse af omgåelsesklausulen med den konsekvens, at datterselskabsudbytter, som udloddes efter den 1. januar 2019, skal beskattes hos hovedaktionæren.

Det ønskes endvidere bekræftet, at det er hovedaktionæren og ikke holdingselskabet, jf. ovenfor, der skal anses for at opnå skattefordelen, hvorfor holdingselskabet ikke kan anses for at deltage i arrangementet, dvs. at formålet med etableringen af holdingselskabet allerede af den grund falder uden for den foreslåede bestemmelse i ligningslovs § 3.

Endvidere spørges til, om Skatteministeriet er enig i, at det samme gælder, hvis hovedaktionæren i stedet har etableret holdingselskabet med det formål at kunne opnå nedsættelse af udbyttebeskatningen på unoterede porteføljeaktier og skattefritagelse for avancer ved afståelse af unoterede porteføljeselskaber.

Endelig spørges til, om Skatteministeriet er enig i, at når den foreslåede ligningslovs § 3 ikke finder anvendelse i ovenstående tilfælde for en hovedaktionær i form af en fysisk person, så vil holdingselskabet, uanset at formålet med etableringen af dette er at opnå lempeligere udbyttebeskatning, ikke kunne tilsidesættes ud fra andre omgåelsesklausuler, værnregler eller praksis.

Kommentar

Som det fremgår af svaret til Advokatrådet i høringsskemaet til L 28 – bilag 1, er udgangspunktet i skatteretten, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet – og dermed lovforslaget – ikke på. Det bemærkes overordnet om valg af den skattemæssigt mest fordelagtige struktur, at minimering af skattebetalingen ikke er en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand. På den anden side er opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier heller ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne. Den generelle omgåelsesklausul har til formål at hindre misbrug af skattereglerne, og finder derfor anvendelse på arrangementer, der ikke er reelle.

I relation til ovenstående kortfattede eksempel bemærkes, at etablering af en given holdingstruktur ikke i sig selv kan medføre, at omgåelsesklausulen finder anvendelse. Dansk skatteret indeholder ikke en forpligtelse til at udlodde udbytter fra et selskab til privatsfæren og dermed til at lade udbyttet beskattes hos den fysiske person. Det er således anerkendt, at aktionærerne kan vælge at lade kapitalen forblive i deres selskaber, herunder i et

evt. holdingselskab. Hvis det imidlertid kan konstateres, at der ud fra en konkret vurdering skal ses bort fra et arrangement, fordi det er tilrettelagt med det formål at opnå en uberettiget skattefordel, og at der således er tale om et arrangement, der ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, så finder bestemmelsen anvendelse.

Skatteministeriet er ikke enig i, at hvis omgåelsesklausulen ikke finder anvendelse, så vil der ikke kunne ske tilsidesættelse på baggrund af andre omgåelsesklausuler, værnsregler eller praksis. Dette skyldes, at den foreslåede generelle omgåelsesklausul er en selvstændig bestemmelse, der gælder parallelt og uafhængigt af andre omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret.

2. KPMG Acor Tax ønsker at få bekræftet, at etableringen af et dansk skattepligtigt holdingselskab for en dansk koncern med et af hovedformålene at etablere en fradragsberettiget rentebærende gæld til overliggende aktionærer – som etableres ved at holdingselskabet bliver ejer af den danske koncern, og hvor holdingselskabets ejerskab til den danske koncern finansieres med lån fra holdingselskabets aktionærer – og hvor holdingselskabets renter på gælden til aktionærerne fradrages i den danske koncern via sambeskatningsreglerne, ikke omfattes af omgåelsesklausulen med den konsekvens, at der dermed fortsat kan opnås fradrag.

De eksisterende regler om tynd kapitalisering, renteloftsreglen, den foreslåede EBITDA-regel samt gældende transfer pricing regler udgør efter KPMGs opfattelse allerede et effektivt værn mod en tilstræbt udtynding af beskatningsgrundlaget med finansieringsomkostninger.

Kommentar

Som det fremgår ovenfor er udgangspunktet i skatteretten, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet – og dermed lovforslaget – ikke på.

Det kan imidlertid ikke bekræftes, at blot fordi der allerede eksisterer en række værn til at imødegå udtynding af beskatningsgrundlaget med finansieringsomkostninger, så vil det afskære muligheden for at bringe den foreslåede omgåelsesklausul i anvendelse. Anvendelsen af den foreslåede generelle omgåelsesklausul beror på en konkret vurdering af det enkelte arrangement.

3. KPMG Acor Tax ønsker at få bekræftet, at et eksisterende holdingselskab H A/S etableret af to selskabsaktionærer A A/S og B A/S med et ejerskab på hver 25 pct. og 75 pct. i H A/S, og hvor A A/S og B A/S har et indirekte ejerskab på henholdsvis 9,75 pct. og 29,25 pct. af et underliggende selskab C A/S ejet med 39 pct. af H A/S, og hvor etableringen af H A/S er sket med det formål, at A A/S også kan oppebære skattefrie udbytter på datterselskabsaktier i C A/S, ikke vil være omfattet af den foreslåede udvidelse af ligningslovens § 3. Det kan lægges til grund for besvarelsen, at H A/S ikke udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen i C A/S.

KPMG Acor Tax lægger i den forbindelse til grund, at etableringen af H A/S ikke kan anses for et arrangement, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, eftersom A A/S og H A/S ikke omfattes af de gældende mellemholdingregler i ABL § 4 A, stk. 3, der specifikt fastsætter anvendelsesområdet for skattemotiverede mellemholdingselskaber, og som fortsat skal gælde fremadrettet. Årsagen til at H A/S ikke anses for omfattet af de eksisterende mellemholdingregler er, at B A/S ejer mere end 50 pct. i H A/S, og at B A/S også vil kunne modtage skattefrie datterselskabsudbytter ved et direkte ejerskab i C A/S.

Kommentar

Som nævnt ovenfor er den foreslåede generelle omgåelsesklausul en selvstændig bestemmelse, der gælder parallelt og uafhængigt af andre omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret. Det forhold, at ovenstående eksempel efter det oplyste ikke er omfattet af værnet i mellemholdingreglerne, udelukker ikke, at omgåelsesklausulen efter omstændighederne kan finde anvendelse, hvis der er tale om et arrangement, eller dele af et arrangement, der ikke er reelt.