



Skatteministeriet

5. december 2019
J.nr. 2019 - 869

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 49 - Forslag til Lov om ændring af skatteindberetningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven (Gennemførelse af direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 5 af 25. november 2019.

Morten Bødskov

/ Per Hvas



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 25. november 2019 fra FSR - danske revisorer, jf. L 49 - bilag 4.

Svar

1. FSR – danske revisorer henviser til, at Skatteministeriet har oplyst, at en dansk koncern, der ikke opfylder størrelsesgrænserne i skattekontrollovens (SKL) § 40 og dermed er fritaget fra at udarbejde transfer pricing dokumentation, er omfattet af kendetegnet om ”safe harbour”, som er et kendetegn i kategori E. Fritagelsen indebærer imidlertid alene en administrativ lettelse, da en dansk koncern fortsat skal opgøre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Lettelsen indebærer dermed normalt ikke en skattefordel, hvilket betyder, at det normalt ikke indebærer, at der skal ske indberetning.

FSR – danske revisorer ønsker uddybet, om det er Skatteministeriets opfattelse, at der ved vurderingen af en ”safe harbour” regel skal indlægges et kriterium om, at den pågældende ”safe harbour” regel skal indebære en skattefordel for skatteyderen, og at dette er årsagen til, at der i denne situation ikke skal ske indberetning. FSR – danske revisorer understreger, at det er deres opfattelse, at det er et naturligt kriterium at indlægge i forbindelse med vurderingen af en ”safe harbour”-regel og derfor er enige i, at der ikke skal foretages indberetning i denne beskrevne situation.

Kommentar

Det bemærkes, at der ikke skal indlægges et kriterium om, at den pågældende regel *skal* indebære en skattefordel for skatteyderen. Fritagelsen for at udarbejde transfer pricing dokumentation for koncerner, der ikke opfylder størrelsesgrænserne i SKL § 40, er en administrativ lettelse, men den kan ikke ændre på, hvad der er skattepligtigt.

I lovforslaget er det beskrevet, at safe harbour-regler giver skatteydere mulighed for at følge et enklere sæt regler for afregningspriser for visse foruddefinerede transaktioner. Prisstøtningen i henhold til sådanne regler accepteres normalt automatisk af skattemyndigheden i det land, hvor reglerne gælder. En safe harbour-regel kan tillade skatteyderne at fastsætte afregningspriserne på en bestemt måde, fx gennem anvendelse af en forenklet model for prissætning. En safe harbour-regel kan også undtage en bestemt kategori af skatteydere eller transaktioner fra at være omfattet af hele eller en del af regelsættet om transfer pricing.

Af denne beskrivelse fremgår, at det er tilstrækkeligt, at safe harbour-reglen *kan* indebære en skattefordel. Den administrative lettelse i SKL § 40 kan som nævnt ikke ændre den skattepligtige indkomst, som fortsat skal opgøres i overensstemmelse med ligningslovens (LL) § 2.

2. FSR – danske revisorer ønsker i forbindelse hermed oplyst, om dette kan udstrækkes til også at gælde ved vurderingen af selskabsskattelovens (SEL) § 11 som en ”safe harbour” regel. FSR – danske revisorer vurderer, at der ikke vil ske begrænsning i retten til at

fradrage renter, hvis en virksomhed holder sig indenfor 4 til 1 reglen, og at der heller ikke - hvis en virksomhed ikke holder sig indenfor 4 til 1 reglen – vil ske begrænsning i retten til at fradrage renter, hvis virksomheden godtgør, at lignende finansiering kan opnås mellem uafhængige parter. FSR – danske revisorer finder på den baggrund, at SEL § 11 primært må betragtes som en administrativ lettelse.

FSR – danske revisorer henviser til, at Skatteministeriet i høringsskemaet vedrørende spørgsmålet om SEL § 11 har anført, at ”hvorvidt der skal ske indberetning i en situation, hvor en dansk virksomhed opfylder 4 til 1 regler, vil afhænge af, hvorvidt de øvrige kriterier er opfyldt”. FSR – danske revisorer ønsker i den forbindelse at få bekræftet, at de øvrige kriterier, der er tale om, er, at der er tale om en grænseoverskridende ordning, idet kriteriet om den ”primære fordel” ikke gælder for kategori E.

Kommentar

Som det fremgår af kommentaren ovenfor, er det tilstrækkeligt, at safe harbour-reglen kan indebære en skattefordel. Det er beskrevet i bemærkningerne til L 28 (Implementering af dele af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet), 2018/19, 1. samling, at den gældende regel om tynd kapitalisering er en de facto ”safe harbour”-regel, hvor forholdet mellem gæld og egenkapital på op til 4 til 1 altid anses for at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Anvendelsen af denne regel kan indebære en skattefordel, hvorfor der skal ske indberetning, hvis der er tale om en grænseoverskridende ordning.

Det bekræftes derfor, at de øvrige kriterier, der kan være tale om, er, at der er tale om en grænseoverskridende ordning.

3. FSR – danske revisorer henviser til, at Skatteministeriet i kommentarerne i høringsskemaet til Danske Advokaters spørgsmål om ”immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte”, har anført følgende: ”Det skal hertil bemærkes, at kendetegnene i punkt 2 i kategori E omfatter en ordning, der indebærer en overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte. En overdragelse af aktier i et selskab ændrer normalt ikke aktiviteten i selskabet og selskabets aktiver og passiver. Aktierne kan imidlertid – som følge af det immaterielle aktiv – være svære at værdiansætte, hvorfor en koncernintern overførsel af aktier, hvorved der overføres et immaterielt aktiv, der er svært at værdiansætte, vil være omfattet.”.

FSR – danske revisorer ønsker bekræftet, at det i den pågældende situation er en forudsætning for indberetning, at det ”immaterielle aktiv, der er svært at værdiansætte”, i sig selv overføres koncerninternt. Med andre ord, hvis det ”immaterielle aktiv, der er svært at værdiansætte” stadig ejes af det overførte selskab, og ikke skal henføres til et fast driftssted i udlandet, medfører overdragelsen af aktierne i selskabet ikke, at der skal foretages indberetning efter dette kendetegn. Det er FSR – danske revisorer opfattelse, at en indberetning efter punkt 2, kategori E forudsætter, at der foretages en koncernintern grænseoverskridende overførsel af selve aktivet.

Kommentar

Det bemærkes, at det kan være vanskeligt at værdiansætte aktier i et selskab med immaterielle aktiver, hvorfor det således også kan være vanskeligt at værdiansætte den koncerninterne overdragelse. I en transfer pricing sammenhæng er fokus imidlertid en overførsel af selve aktivet, hvorfor en overdragelse af aktierne i det pågældende selskab ikke i sig selv udløser en forpligtelse til indberetning efter kendetegnene i punkt 2 i kategori E.

4. FSR – danske revisorer mener, at tilsvarende må gøre sig gældende i forhold til punkt 3 i kategori E, hvor Skatteministeriet som kommentar til høringssvaret fra Danske Advokater har anført følgende: ”Kendetegnene i punkt 3 i kategori E omfatter en ordning, som indebærer en koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner og/eller risici og/eller aktiver, hvis overdragerens eller overdragernes forventede årlige indtægter herved halveres. En koncernintern overførsel af aktier, hvorved der overføres funktioner og/eller risici og/eller aktiver, der opfylder disse kriterier, vil være omfattet.”.

Det er FSR – danske revisorerers vurdering, at det her tilsvarende må være en forudsætning for indberetning, at funktioner, aktiver eller risici i sig selv er overført koncerninternt. I modsat fald ønsker FSR – danske revisorer oplyst, hvor hjemlen til at fordr indberetning af en indirekte overdragelse efter punkt 2 eller 3 i kategori E fremgår.

Kommentarer

Det bemærkes, at en koncernintern overførsel af aktier, hvorved der overføres funktioner og/eller risici og/eller aktiver, og hvor overdragerens forventede årlige indtægter herved halveres, kan være omfattet af det særlige kendetegn. En overdragelse af aktierne i det pågældende selskab udløser ikke i sig selv en forpligtelse til indberetning efter kendetegnene i punkt 2 i kategori E.

Det bemærkes videre, at en overdragelse omfattet af punkt 2 i kategori E om immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte, eller punkt 3 i kategori E om overførsel af funktioner, aktiver og/eller risici godt kan finde sted uden en formel (kontraktuel) overdragelse. Dette kunne fx ske ved en flytning af ledelsens sæde. Til illustration af dette kan man forestille sig en virksomhed i Danmark, hvor de ledende medarbejdere har udviklet et softwareprodukt, som endnu ikke er anvendt kommercielt. På et tidspunkt flytter de ledende medarbejdere til udlandet, og aktiviteten med videreudvikling fortsætter i en ny virksomhed placeret i det nye land. Såfremt softwareproduktet på tidspunktet for flytningen kvalificeres som et immaterielt aktiv, der er svært at værdiansætte, så vil dette medføre indberetningspligt efter punkt 2 i kategori E.

5. FSR – danske revisorer henviser til, at Skatteministeriet i forbindelse med kommentaren til Advokatrådets høringssvar vedrørende en kapitalfond i Luxembourg, har svaret: ”Under forudsætning af, at den beskrevne struktur er omfattet af kendetegn D, stk. 2, om uigennemskuelig juridisk eller reel ejerskabskæde, vil de danske rådgivere ved etablering af strukturen eller ændring af strukturen være indberetningspligtige.”.

FSR – danske revisorer ønsker i den forbindelse oplyst, om det vil være tilstrækkeligt til, at kriteriet i punkt 2 Kategori D kan anses for ikke at være opfyldt, hvis de ultimative reelle ejere er identificeret efter hvidvaskreglerne, og identifikationen er understøttet af kontroloplysninger.

Kommentar

Det følger af kendetegnet i Kategori D, punkt 2, at en af betingelserne for indberetningspligt er, at de reelle ejere er gjort uidentificerbare.

Er de reelle ejere korrekt identificerede, er denne betingelse ikke opfyldt. FSR – danske revisorers opfattelse kan derfor bekræftes.

6. FSR – danske revisorer henviser til, at Skatteministeriet i kommentaren til Finans Danmarks høringssvar vedrørende leasingforhold har svaret følgende: ”Den situation, hvor man beskattes af samme indkomst i flere lande (f.eks. hvor en indkomst fra et fast driftssted beskattes, hvor det faste driftssted er beliggende, og i det land, hvor skatteyderen er skattemæssigt hjemmehørende) og derved foretager fradrag for samme afskrivninger i flere lande, er ikke omfattet af kendetegnet i kategori C, punkt 2. Kendetegnet er således i bemærkningerne til lovforslaget illustreret med et eksempel, hvor to forskellige juridiske enheder har ret til afskrivning på samme aktiv.”.

FSR – danske revisorer ønsker bekræftet, at det tilsvarende gælder, at der ikke skal foretages indberetning efter kendetegnet i punkt 2, kategori C, for et dansk selskab, der CFC-beskattes af indkomsten i et udenlandsk datterselskab, eller hvor det er valgt international sambeskatning.

Kommentar

FSR – danske revisorers opfattelse kan bekræftes.

7. FSR – danske revisorer henviser til, at Skatteministeriet i kommentarerne til høringssvarene anfører, at fx anvendelse af ligningslovens (LL) § 7 P eller kildeskattelovens (KSL) §§ 48 E-F, kan resultere i en indberetningspligt efter Mandatory Disclosure Reglerne, og at det for begge regelsæt gælder, at Skattestyrelsen gennem anden indberetning opnår information om reglernes anvendelse.

For KSL § 48 E-F gælder, at arbejdsgivervirksomheden skal tilmelde sig til registrering i Erhvervssystemet inden 8 dage efter, at indeholdelsespligten er indtrådt. Meddelelsen skal indeholde oplysninger om arbejdsgiverens navn og adresse, medarbejderens navn, adresse, cpr-nummer og ansættelsesperioden. Til brug for registrering af anvendelse af beskatningsreglerne i KSL § 48 E-F anvendes blanket 01.012, som sendes enten fysisk eller elektronisk til Skattestyrelsen. Kopi af ansættelseskontrakten og eventuel anden dokumentation for at betingelserne for at anvende ordningen er opfyldt, skal fremsendes sammen med blanketten. For LL § 7 P gælder en markeringsordning ved tildeling og en indberetningspligt i forbindelse tegning/erhvervelse af aktier.

Allerede gennem det nuværende indberetningssystem vil Skattestyrelsen opnå fuld indsigt i ordningernes anvendelse. Af hensyn til at undgå unødigt dobbeltarbejde både for borgere, virksomheder, deres rådgivere og for Skattemyndighederne, opfordrer FSR – danske revisorer til, at det overvejes, om unødigt administration kan undgås ved enten:

- At præcisere, at der ikke skal ske indberetning af almindelige skatteordninger, der gælder for et stort antal skatteydere, og hvor anvendelsen tydeligt er forudsat af lovgiver i forbindelse med reglernes indførelse, eller
- • At præcisere, at der ikke skal ske indberetning efter Mandatory Disclosure Reglerne, når Skattemyndighederne på anden vis er fuldt og behørigt orienteret fx gennem forudgående ansøgning fra borger/virksomhed og meddelt tilladelse fra Skattestyrelsen, som tilfældet er ved brug af fx reglerne i KSL § 48E-F.

Kommentar

Det bemærkes, at FSR – danske revisorerers forslag om, at der ikke skal ske indberetning af almindelige skatteordninger, der gælder for et stort antal skatteydere, og hvor anvendelsen tydeligt er forudsat af lovgiver i forbindelse med reglernes indførelse, vil være i strid med DAC6.

For så vidt angår FSR – danske revisorerers forslag om, at der ikke skal ske indberetning efter Mandatory Disclosure Reglerne, når Skattemyndighederne på anden vis er fuldt og behørigt orienteret fx gennem forudgående ansøgning fra borger/virksomhed og meddelt tilladelse fra Skattestyrelsen, som tilfældet er ved brug af fx reglerne i KSL § 48E-F, bemærkes, at indberetning efter DAC 6 indebærer, at en række nærmere specificerede oplysninger skal indberettes i en struktur, der er tilpasset den videregivelse, der skal ske efter direktivet.

Indberetninger om henholdsvis medarbejderaktier og forskerskatteordningen indeholder ikke nødvendigvis alle de oplysninger, der skal udveksles. Selv i de tilfælde, hvor alle oplysninger måtte være indberettet efter andre regler, er de ikke struktureret med henblik på udvekslingen.

FSR – danske revisorerers forslag kan således ikke imødekommes.