

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

12. november 2020

L 28 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love

FSR – danske revisorer har overfor Skatteministeriet kommenteret det oprindelige lovforslag d. 9. oktober 2019.

Vi har gennemgået Skatteministeriets høringskema med svar til bl.a. FSR's hørings svar og ændringsforslaget. Vi har følgende opfølgende kommentarer til delen vedrørende ændringerne af endelige underskud og transfer pricing dokumentation.

Ad Endelige underskud, lovforslaget § 1, nr. 8

I forbindelse med behandlingen af det bortfaldne L 48 (2019/20) besvarende Skatteministeriet spørgsmål 32 til L 48 (kommentar til FSR's henvendelse af 27. november 2019, jf. L 48, bilag 8) og spørgsmål 57 til L 48 (kommentar til FSR's henvendelse af 6. februar 2020, jf. L 48, bilag 25).

De pågældende henvendelser fra os angik bl.a. den nærmere forståelse af formuleringen i forslaget efter både L 48 (2019/20) og L 28 (2020/21) til SEL § 31 E, stk. 1, 4. pkt., om, at "For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning."

Det er vores forståelse, at Skatteministeriets svar på spørgsmål 57 til L 48 (2019/20) er, at forslaget til SEL § 31 E, stk. 1, 4. pkt., indebærer, at der (kun) skal udarbejdes én fiktiv dansk international sambeskatningsopgørelse, nemlig for endelighedsåret. Skatteministeriets svar indebærer ikke, at der løbende skal udarbejdes fiktive danske internationale sambeskatningsopgørelser.

Vi har desuden forstået Skatteministeriets svar sådan, at EU/EØS-datterselskabet skal medtages i denne fiktive danske internationale sambeskatningsopgørelse for endelighedsåret - dvs. medtages som et sambeskattet udenlandsk datterselskab - med sit akkumulerede, endelige

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

underskud, som er opstået, mens det udenlandske datterselskab er koncernforbundet med det danske moderselskab, at et uudnyttet underskud i det udenlandske datterselskab iht. den fiktive danske internationale sambeskatningsopgørelse for endelighedsåret bortfalder, og at et udnyttet underskud i det udenlandske datterselskab iht. den fiktive danske internationale sambeskatningsopgørelse for endelighedsåret kan fradrages af det danske moderselskab ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst, som herefter medtages i den nationale danske sambeskatningsopgørelse med moderselskabets indkomst efter fradrag for endeligt underskud.

Side 2

1. Kan ovennævnte forståelse bekræftes?

Med ovennævnte forståelse som udgangspunkt beder vi venligst Skatteministeriet om at besvare følgende tre spørgsmål. Spørgsmålene knytter sig til tre beregningseksempler, der er vedlagt som bilag. At der er vedlagt beregningseksempler, skyldes alene, at det findes formålstjenligt med tal-illustration for at undgå misforståelser.

2. En national dansk sambeskatningskreds består af MS (DK) og DS (DK). MS (DK) har en skattepligtig indkomst på TDKK 50.000, og DS (DK) har en skattepligtig indkomst på TDKK -50.000. Ingen af selskaberne har underskud til fremførsel fra tidligere år.

MS (DK) har et datterselskab DS (EU), der er likvideret med et endeligt underskud iht. forslaget til SEL § 31 E efter danske opgørelsesregler på TDKK -10.000.

Se bilag A.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det endelige underskud, som MS (DK) kan fradrage ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst, udgør DKK 8.333.333 (jf. 1. i bilag A), og at MS (DK) derfor kan selvangive en skattepligtig indkomst på DKK 41.666.667 (jf. 2. i bilag A)?

3. En national dansk sambeskatningskreds består af MS (DK) og DS (DK). MS (DK) har en skattepligtig indkomst på TDKK 0, og DS (DK) har en skattepligtig indkomst på TDKK 50.000. Ingen af selskaberne har underskud til fremførsel fra tidligere år.

MS (DK) har et datterselskab DS (EU), der er likvideret med et endeligt underskud iht. forslaget til SEL § 31 E efter danske opgørelsesregler på TDKK - 10.000.

Side 3

Se bilag B.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det endelige underskud, som MS (DK) kan fradrage ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst, udgør DKK 10.000.000 (jf. 1. i bilag B), og at MS (DK) derfor kan selvangive en skattepligtig indkomst på DKK -10.000.000 (jf. 2. i bilag B)?

4. En national dansk sambeskatningskreds består af MS (DK) og DS (DK). MS (DK) har en skattepligtig indkomst på TDKK 100.000 før underskudsfræførsel, og DS (DK) har en skattepligtig indkomst på TDKK -8.000. MS (DK) har et underskud til fræførsel fra tidligere år på TDKK 80.000.

MS (DK) har et datterselskab DS (EU), der er likvideret med et endeligt underskud iht. forslaget til SEL § 31 E efter danske opgørelsesregler på TDKK - 14.000.

Se bilag C.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det endelige underskud, som MS (DK) kan fradrage ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst, udgør DKK 12.727.273 (jf. 1. i bilag C), og at MS (DK) derfor kan selvangive en skattepligtig indkomst før underskudsfræførsel på DKK 87.272.727 (jf. 2. i bilag C)?

Fradrag for uudnyttede underskud, dvs. underskud der overstiger den positive sambeskatningsindkomst i endelighedsåret

Skatteministeren anfører i sit svar på spørgsmål 57 til L 48, at et underskud, der ligger ud over, hvad der i endelighedsåret kan rummes i moderselskabets indkomst, ikke kan fræføres hos moderselskabet og således fradrages i år efter endelighedsåret. Skatteministeren anfører, at dette ville være i direkte strid med ordlyden af forslaget til SEL § 31 E, stk. 1, 4. pkt.

Bestemmelsen i den foreslåede SEL § 31 E er indført for at reparere på en årelang EU-stridig retsstilling, hvor danske skattemyndigheder har nægtet danske selskaber fradrag for endelige underskud, som er opstået i andre EU/EØS-lande.

Det er imidlertid vores opfattelse, at adgangen til fradrag for endelige underskud som formuleret i forslaget til SEL § 31 E fortsat er EU-stridig. Nærmere bestemt er ordlyden af den foreslåede bestemmelse i SEL § 31 E, stk. 1, 4. pkt., i strid med EU-retten, eftersom bestemmelsen begrænser muligheden for fradrag for et endeligt underskud til det beløb, som kan rummes inden for sambeskatningsindkomsten i endelighedsåret, når endelighedsbetingelsen opfyldes ved at likvidere datterselskabet. Det er vores opfattelse, at skatteministerens svar på spørgsmål 57 til L 48 bekræfter dette.

Danske moderselskaber med udenlandske datterselskaber har således fortsat ikke fuld adgang til fradrag for endelige underskud, således som denne ret er formuleret i C-446/03, Marks & Spencer plc og sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock. I stedet har danske selskaber med udenlandske datterselskaber, der likvideres, alene delvis adgang til fradrag for det endelige underskud.

Den foreslåede bestemmelse i SEL § 31 E udgør dermed ikke en korrekt implementering af dommene C-446/03, Marks & Spencer plc og sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock. Det skyldes, at implementeringen af dommene ikke er proportionel.

Affattelsen af SEL § 31 E opfylder ikke det EU-retslige proportionalitetsprincip. Det fremgår af sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, at en restriktion i at begrænse et dansk selskabs mulighed for at tage fradrag for et endeligt underskud, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre de formål, som er nævnt i dommens præmis 41-53, navnlig hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetence, sammenhæng i skattesystemet og hensynet til at forhindre dobbelt fradrag for underskud.

EU-domstolen anførte i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, at når der ikke er mulighed for at udnytte et underskud i det faste driftssted eller et datterselskabs hjemstat, er der ingen risiko for at underskuddet fradrages to gange jf. præmis 58, og dermed går lovgivning, som forhindrer fradrag for det endelige underskud ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de mål, der fremgår af præmis 41-53.

I tilfælde hvor et datterselskab er likvideret, er det ikke muligt at udnytte underskuddet i datterselskabets hjemstat, og underskuddet kan dermed ikke fradrages to gange.

Den foreslåede SEL § 31 E giver som nævnt kun en delvis adgang til at fradrage endelige underskud, idet uudnyttede underskud skal bortfalde, og dermed begrænser bestemmelsen fortsat danske selskabers adgang til fradrag for endelige underskud.

Denne begrænsning i retten til at fradrage endelige underskud er ikke proportionel, når der ikke er en risiko for, at underskuddet fradrages to gange.

Den foreslåede affattelse af SEL § 31 E er dermed ikke proportionel, og dermed er de danske regler fortsat i strid med EU-retten.

Bortfald af uudnyttede underskud gælder ikke i rent national situation

Det følger af bemærkningerne til lovforslaget, at kravet om, at uudnyttede underskud skal bortfalde ved likvidation, skyldes, at sådanne underskud vil bortfalde i tilfælde, hvor et dansk datterselskab med underskud likvideres. Dermed skulle man mene, at den grænseoverskridende situation ikke behandles mere restriktivt end den rent nationale situation.

Denne sammenligning af de skattemæssige konsekvenser ved likvidation af et udenlandsk datterselskab med underskud og et dansk datterselskab med underskud hviler på den præmis, at danske sambeskattede selskaber med underskud rent faktisk likvideres.

I den rent nationale situation, hvor man har et dansk underskudsselskab i koncernen, vil man ikke vælge at likvidere selskabet, da en sådan likvidation netop vil medføre, at underskuddene bortfalder. Ved en likvidation opgiver man således et skatteaktiv i form af et fremførselsberettiget underskud, der i sidste ende øger sambeskatningskredsens skattebetaling.

Ledelsen i et selskab har en forpligtelse til at sikre en forsvarlig organisation af selskabets virksomhed, herunder en forpligtelse til at sikre et forsvarligt kapitalberedskab jf. selskabslovens §§ 115-118. Det vil ikke være en forsvarlig økonomisk beslutning, hvis ledelsen i moderselskabet på generalforsamlingen i datterselskabet vedtog en beslutning om at likvidere det danske underskudsselskab. Herved ville moderselskabet skille sig af med et skatteaktiv, der i overensstemmelse med de almindelige skatteregler ellers kunne have nedbragt sambeskatningskredsens skattepligtige indkomst, og dermed ultimativt sikret et højere afkast til aktionærerne. Forsømmer ledelsen sin forpligtelse til at

lede selskabet forsvarligt efter selskabslovens §§ 115-118, kan ledelsen ifalde ansvar efter selskabslovens § 367.

Side 6

Situationen, hvor et udenlandsk datterselskab likvideres for at dokumentere, at dets underskud er endelige, kan derfor ikke sammenlignes med den situation, hvor et dansk sambeskattet selskab med underskud likvideres, eftersom sidstnævnte situation formentlig ikke vil opstå af ovennævnte årsager.

Det er således ikke et udtryk for ligebehandling mellem den grænseoverskridende situation og den rent nationale situation, når uudnyttede underskud bortfalder efter endelighedsåret. Sådanne uudnyttede underskud ville aldrig bortfalde i en tilsvarende dansk situation, fordi den tilsvarende danske situation ikke lovligt vil kunne opstå.

Den grænseoverskridende situation behandles dermed mere restriktivt end den rent nationale. Det er derfor vores opfattelse, at den foreslåede affattelse af SEL § 31 E ikke lever op til det EU-retslige proportionalitetsprincip.

Spørgsmål til skatteministeren angående uudnyttede underskud

5. Mener skatteministeren, at der er en risiko for dobbelt udnyttelse af underskud opstået i et 100 % ejet datterselskab beliggende i et EU/EØS land, når datterselskabet er likvideret?

6. Hvis ja, bedes skatteministeren redegøre for, hvorledes skatteministeren mener, at et underskud i et likvideret datterselskab kan anvendes i det likviderede datterselskabs hjemland.

7. Hvis nej, bedes skatteministeren redegøre for, hvorfor der alene gives adgang til delvist fradrag for endelige underskud i tilfælde, hvor et datterselskab likvideres, når der ikke er en risiko for dobbelt udnyttelse af underskud, når et datterselskab er likvideret? Skatteministeriet bedes desuden uddybe, hvorledes dette er i overensstemmelse med EU-domstolens dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, præmis 58 og 59.

Ad Transfer pricing dokumentation, lovforslaget § 6, nr. 2 og 4

Skatteministeren forslår i lovforslaget § 6, nr. 2 og 4, ændringer til selskabers udarbejdelse af transfer pricing dokumentation.

Skatteministeren ønsker med ændringerne i lovforslaget § 6, nr. 2 og 4, at skærpe kravene til, hvornår transfer pricing dokumentationen udarbejdes. Det er således skatteministerens ønske, at transfer pricing dokumentationen udarbejdes *løbende*.

Det er vores opfattelse, at ændringerne i skattekontrolloven § 39, stk. 3, 1. pkt. og § 48, stk. 1, 1. pkt. skaber retsikkerhed, da transfer pricing dokumentationen kun kan udarbejdes efter indkomstårets udløb.

Vedtages lovforslaget i sin fremsatte form, vil det ikke være muligt for selskaberne at imødekomme kravet om løbende udarbejdelse. Selskaberne kan dermed blive mødt med krav om at overholde lovgivning, som ikke kan lade sig gøre, fordi transfer pricing dokumentationen først kan udarbejdes efter indkomstårets udløb, da det først er på det tidspunkt, selskabet kender de oplysninger, som skal indgå i dokumentationen.

Vi kan desuden henvise til Jens Wittendorffs artikel i SR-Skat 2020.254. Hvis skatteministeren ikke ønsker at ændre i lovforslaget § 6, nr. 2 og 4, vil vi gerne bede skatteministeren uddybe, hvordan han vil sikre, at selskaberne ikke bliver mødt med krav fra Skattestyrelsen, som er uladsiggørlige.

Vi står gerne til rådighed for en uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for Skatteudvalget

Louise Egede Olesen
Chefkonsulent