



■ Ernst & Young
Statsautoriseret
Revisionsaktieselskab
CVR-nr. 73317428

■ Tagensvej 86
Postboks 667
DK-2200 København N
Telefon: +45 35 87 22 22
Telefax: +45 35 87 22 00
E-mail: ey.copenhagen@dk.ey.com
www.ey.com/dk

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

Skatteudvalget (2. samling)
L 121 - Bilag 9
Offentligt

6. april 2005

Lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005 – nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincip i sambeskatningen

Jeg vil herved anmode Skatteudvalget om at forelægge følgende spørgsmål for skatteministeren vedrørende fortolkningen af lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005:

Sambeskatning

1. *Hvad er baggrunden for, at skatteministeren foreslår, at der i Danmark som det så vidt vides første land i verden indføres tvungen sambeskatning mellem koncernselskaber i samme land, og hvad er begrundelsen for, eller hvilke skattehuller ønskes lukket ved, at et så drastisk forslag indføres for selskaber, der blot er en del af den samme koncern, men hvor aktionærkredsen kan være helt forskellig?*

Følgende fremgår af bemærkningerne til lovforslaget om formålet med lovforslaget, herunder forslaget om indførelse af tvungen national sambeskatning (side 12, venstre spalte, 3. afsnit, og side 13, højre spalte, 6. afsnit):

”Lovforslaget har samme formål som L 153 – et hul i sambeskatningsreglerne skal lukkes. Der skabes samtidigt en mere sammenhængende koncernbeskatningsordning og selskabsskattesatsen samt den foreløbige virksomhedsskattesats nedsættes fra 30 pct. til 28 pct.”.

”Indførelsen af obligatorisk national sambeskatning indebærer, at koncernen automatisk får den økonomiske fordel, det er at udligne skattemæssige overskud og underskud mellem selskaberne”.

Hullukningen vedrører indførelse af globalpuljeprikket. Der ses imidlertid ikke at være noget hul som følge af, at danske selskaber, der er en del af den samme koncern, ikke sambeskattes.

Lovforslagets bemærkninger ses således ikke at indeholde en reel begrundelse for at indføre tvungen national sambeskatning. Hertil kommer, at lovforslaget er meget vidtrækkende, da danske selskaber med forskellig aktionærkreds skal sambeskattes.

2. *Finder skatteministeren, at det er rimeligt, at et dansk selskab, der kun ejer en del af et andet selskab, for eksempel 51%, skal hæfte for hele "datterselskabets" gæld, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 31, stk. 4, og overvejer skatteministeren at foreslå en ændring af reglerne, således at alle aktionærer i et selskab stilles lige, således at de alle hæfter for selskabets skatteforpligtelse?*

3. *Hvem skal træffe valget om, hvilket selskab der skal være administrationsselskab, i tilfælde af at der er flere sideordnede danske søsterselskaber, der skal sambeskattes, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 31, stk. 4, 2. pkt.?*

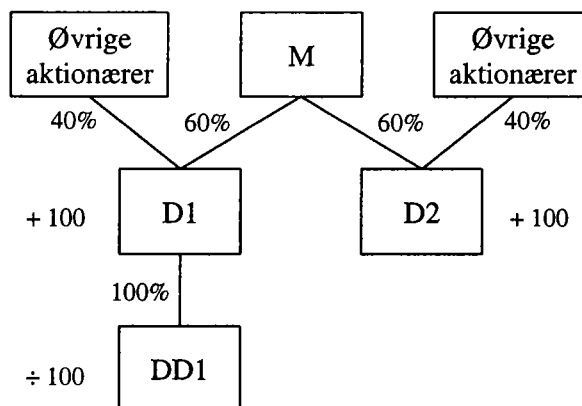
4. *Hvad er baggrunden for, at betingelserne for, om der skal ske tvungen national sambeskatning, skal fastsættes efter subjektive og ikke objektive regler, jf. koncerndefinitionen i SEL § 31C, og blandt andet eksemplet i spørgsmål 5 nedenfor?*

5. *Er henvisningen til årsregnskabsloven i bemærkningerne til SEL § 31C bindende for skattemyndighederne, således at, såfremt der ikke foreligger en koncern i relation til årsregnskabsloven, skal der heller ikke ske tvungen national sambeskatning?*

6. *Det ønskes oplyst, hvornår selvangivelserne skal indgives rettidigt for en dansk filial af et udenlandsk selskab, der er kulbrinteskattepligtigt til Danmark, og som undergives tvungen national sambeskatning med et andet dansk normalt beskattet koncernselskab, og på hvilket tidspunkt der senest skal anmodes om international sambeskatning. Både filialen og selskabet har kalenderårsregnskab.*

Efter de gældende regler skal skattepligtige efter kulbrinteskatteloven indgive selvangivelse senest den 1. maj i året efter indkomståret, jf. kulbrinteopkrævningslovens § 1, stk. 3. Selskaber, der har kalenderårsregnskab, skal indgive selvangivelsen rettidigt den 30. juni i året efter indkomståret, jf. SKL § 4, stk. 2.

7. Det ønskes oplyst, hvilket eller hvilke af de danske selskaber M, D1 og D2 der opnår den økonomiske fordel ved at udnytte underskuddet i det danske selskab DD1 i nedenstående eksempel.



Moderselskabet er et dansk selskab og har ingen skattepligtig indkomst.
 D1 og D2 er begge danske selskaber og har hver en indkomst på 100.
 DD1 er et udenlandsk selskab og har en negativ indkomst på 100.

Såfremt skatteministeren finder, at hele skattefordelen ved at udnytte DD1's underskud tilfalder M, ønskes det oplyst, om de foreslåede regler ikke bør ændres, henset til at det ud fra en økonomisk betragtning må være D1 og dermed indirekte alene dets aktionærer, der skal have den økonomiske fordel ved at udnytte DD1's skattemæssige underskud.

8. Det ønskes bekræftet, at den foreslåede bestemmelse i SEL § 31A, stk. 4, 5. pkt., om, at den udskudte skat ved udnyttelse af underskud i udlandet skal indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationsselskabets årsregnskab, kun er relevant, i tilfælde af at den udskudte skat skal afsættes efter årsregnskabslovens bestemmelser.

Efter årsregnskabslovens bestemmelser skal der kun afsættes udskudt skat af sådanne skattemæssige underskud, såfremt det vurderes, at det er sandsynligt, at disse senere bliver genbeskattet, og at der i det udenlandske datterselskabs regnskab er optaget et skatteaktiv vedrørende underskuddet. Såfremt der eksempelvis ikke er udsigt til, at et underskudsgivende datterselskab efterfølgende vil give overskud, således at det vurderes, at underskuddene aldrig vil blive genbeskattet, vil der ikke efter årsregnskabsloven skulle hensættes udskudt skat af underskuddene.

9. Det ønskes oplyst, om skatteministeren vil foreslå en ændring af ikrafttrædelsesbestemmelsen, således at de sambeskattede selskaber, der allerede er likvideret i 2005 inden lovforslagets fremsættelse, ikke bliver ramt af den foreslåede stramning, hvorved uudnyttede underskud i et likvideret, sambeskattet datterselskab eller et selskab, der fusionerer efter reglerne om skattepligtig fusion med et sambeskattet moderselskab, ikke længere overføres til moderselskabet, jf. sambeskatningsvilkår 2.11.

Ved likvidation af et sambeskattet datterselskab overføres efter de gældende regler datterselskabets uudnyttede underskud opstået under sambeskatningen til moderselskabet, jf. sambeskatningsvilkår 2.11. Tilsvarende gælder, såfremt et sambeskattet datterselskab fusionerer med sit moderselskab efter reglerne om skattepligtig fusion. Dette skyldes, at de skattemæssige konsekvenser ved, at et selskab ophører ved skattepligtig fusion, er de samme som ved en likvidation af selskabet (se blandt andet Fusionsbetænkningen fra 1974).

De gældende sambeskatningsvilkår vil imidlertid blive ophævet ved vedtagelsen af lovforslaget. Dette indebærer, at underskud i et datterselskab, der ophører ved likvidation eller skattepligtig fusion, ikke længere overføres til moderselskabet, jf. følgende, der fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, side 39, højre spalte, 4. afsnit:

”I henhold til forslaget fremføres uudnyttet underskud hos det selskab, hvor underskuddet er opstået. Når selskabet ikke længere indgår i sambeskatningskredsen, kan underskuddet heller ikke længere modregnes i overskud hos de selskaber, som det pågældende selskab tidligere var sambeskattet med. Det gælder ifølge forslaget også i de tilfælde, hvor selskabet udgår af sambeskatningen som følge af en solvent likvidation. Det er en forskel i forhold til de gældende regler, hvor sambeskatningsvilkår 2.11 giver mulighed for at videreføre et sambeskattet selskabs underskud, der er opstået under sambeskatning, hos moderselskabet, selv om datterselskabet er blevet opløst ved likvidation”.

Da denne del af lovforslaget er gældende for indkomstår, der påbegyndes efter den 15. december 2004, og da denne stramning af reglerne ikke fremgik af L 153 af 15. december 2004, kan der være underskudsgivende, sambeskattede selskaber, der er likvideret eller ophørt ved en skattepligtig fusion inden lovforslagets fremsættelse, som bliver ramt af denne stramning. Det ville derfor være rimeligt, at der blev indsat en udskudt ikrafttrædelse for denne del af lovforslaget.

10. *Skatteministeren anmodes om at besvare følgende spørgsmål vedrørende salg af et dansk koncernselskab i løbet af året:*

- a. Overvejer skatteministeren at indføre regler, der muliggør overførsel af betalte acontoskatter fra administrationsselskabet til et andet dansk selskab omfattet af national sambeskatning i tilfælde af salg af selskabet til tredjemand, hvorefter selskabet ikke længere indgår i den nationale sambeskatning?
- b. Overvejer skatteministeren at forlænge fristen for rettidig indgivelse af selvangivelse for en købende koncern, henset til at alle relevante oplysninger til brug for udarbejdelsen af den skattepligtige indkomst for et overdraget selskab først foreligger på tidspunktet for udarbejdelsen af selvangivelsen for den sælgende koncern?

Størrelsen af eventuelle skattemæssige underskud i et overdraget selskab kan eksempelvis først opgøres på tidspunktet for udarbejdelsen af selvangivelsen for den sælgende koncern, når det kan fastlægges, hvor stor en del af det overdragne selskabs skattemæssige underskud for salgsåret og tidligere år der udnyttes af de øvrige sambeskattede selskaber i den sælgende koncern.

- c. Det ønskes bekræftet, at skattemæssige afskrivninger, herunder afskrivningssaldoen på driftsmidler, skal opgøres på tidspunktet for ophør af koncernforbindelsen uden hensyn til efterfølgende køb og salg af aktiver inden indkomstårets udløb.
- d. Det ønskes oplyst, hvorledes der skal forholdes, såfremt afskrivningssaldoen på driftsmidler er negativ på tidspunktet for ophør af koncernforbindelsen, og om der skal forholdes på samme måde, uanset om saldoen var negativ ved udgangen af det foregående år, jf. AL § 8.
- e. Det ønskes oplyst, hvorledes sælgeren af et selskab i praksis kan finde ud af, hvor mange måneder det solgte selskabs indkomstperiode udgør for salgsåret, for at kunne beregne skattemæssige afskrivninger for det solgte selskab henset til reglerne om tvangsomlægning af indkomstår ved ændret koncernforbindelse, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 10, og henset til at et selskab kan videreoverdrages flere gange i samme indkomstår til forskellige koncerner og dermed ændre regnskabsperiode flere gange i samme år.
- f. Hvad er baggrunden for, at de skattemæssige afskrivninger på driftsmidler, der foretages indtil salgstidspunktet, skal fragå i saldo værdien ved beregning af skattemæssige afskrivninger for den købende koncern for samme indkomstår.

11. *Det ønskes oplyst, hvilket selskabs regnskabsår der er afgørende for, hvornår de foreslåede regler om tvungen national sambeskatning træder i kraft, i tilfælde af at moderselskabet og dets koncernforbundne selskaber har forskellige regnskabsår allerede på tidspunktet for lovens ikrafttræden. Det ønskes endvidere oplyst, om skatteministeren overvejer at ændre ikrafttrædelsesbestemmelsen, således at det bliver muligt at etablere national sambeskatning mellem ikke fuldstændigt ejede koncernselskaber fra det tidligste tidspunkt, hvor et af koncernselskabernes regnskabsår påbegyndes efter den 15. december 2004.*

Reglerne om tvungen national sambeskatning træder i kraft for indkomstår, der påbegyndes den 15. december 2004 eller senere, jf. lovforslagets § 14, stk. 3. Ikrafttrædelsesbestemmelsen ses imidlertid ikke at tage højde for, at to eller flere koncernselskaber har forskellige regnskabsår. Det synes derfor uklart, hvornår loven træder i kraft i sådanne tilfælde.

Eksempel

Et selskab, A, ejer 70% af aktierne i et andet dansk selskab, B. Selskab A har et regnskabsår, der afsluttes den 30. april. Selskab B har kalenderåret som regnskabsår. Ifølge ikrafttrædelsesbestemmelsen gælder den tvungne nationale sambeskatning for selskab A fra og med den 1. maj 2005, det vil sige fra og med indkomståret 2006, og for selskab B fra og med den 1. januar 2005, det vil sige fra og med indkomståret 2006.

Den foreslåede bestemmelse i SEL § 10 omtaler reglerne for tvungen omlægning af regnskabsår ved etablering af en koncernforbindelse. Det fremgår imidlertid ikke af SEL § 10, hvorledes der skal forholdes ved omlægning af regnskabsår, i tilfælde af at koncernforbindelsen allerede er etableret på tidspunktet for lovforslagets ikrafttræden.

Såfremt det er administrationsselskabets regnskabsår, der er afgørende for, hvornår den tvungne nationale sambeskatning træder i kraft, indebærer dette i ovennævnte eksempel, at selskab A og B skal sambeskattes fra og med den 1. maj 2005. I givet fald skal selskab B omlægge sit regnskabsår til at afslutte den 30. april, således at indkomståret 2005 omfatter perioden 1. januar 2005 til den 30. april 2005.

Det ønskes endvidere oplyst, om der vil blive etableret mulighed for, at ovennævnte to selskaber kan sambeskattes allerede fra den 1. januar 2005, forudsat at moderselskabet ændrer sit regnskabsår, således at indkomståret 2005 omfatter perioden 1. januar til 31. december 2005.

Faste driftssteder og ejendomme i udlandet

12. *Omfatter de foreslåede CFC-regler i SEL § 8 også udenlandske interessentskaber?*

13. *Kan et fast driftssted, der ikke er direkte ejet af et dansk selskab, blive CFC-beskattet efter de foreslåede regler i SEL § 8, og i bekræftende fald, hvorledes skal konsolideringsreglerne i SEL § 11, stk. 4, forstås, såfremt et udenlandsk fast driftssted eller interessentskab ejer datterselskaber i samme land som det faste driftssted?*

14. *Er det en forudsætning for, at et udenlandsk fast driftssted CFC-beskattes, at der efter dansk ret foreligger et fast driftssted, eller er det tilstrækkeligt, at der foreligger et fast driftssted efter lovgivningen i det pågældende land, hvori det faste driftssted er beliggende?*

15. *Det ønskes oplyst, om der skal foretages eliminering af lån og rentebetalinger mv. mellem et dansk selskab og dets udenlandske filial, jf. blandt andet principperne i SKM2005.145R, såfremt den udenlandske filial efter udenlandske skatteregler behandles som en selvstændigt skattemæssig enhed, det vil sige beskattes som et selskab i det pågældende land.*

16. *Skatteministeren anmodes om i nedenstående eksempler at opgøre den finansielle nettoindkomst (CFC-indkomst) og den totale indkomst for det danske selskab og det østrigske faste driftssted henholdsvis interessentskabet med henblik på vurdering af, om det faste driftssted skal undergives CFC-beskatning, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 8, stk. 2, og under iagttagelse af reglerne om tynd kapitalisering i SEL § 11 samt Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 14. december 2004 (SKM 2005.145LR).*

Eksemplerne har til hensigt at belyse, hvorledes CFC-vurderingen foretages under iagttagelse af reglerne om tynd kapitalisering, og omfatter blandt andet følgende problemstillinger:

- Skal filialens aktiver, passiver, indtægter og udgifter fortsat medregnes til det danske moderselskabs aktiver, gæld, CFC-indkomst mv. ved beregning af tynd kapitalisering for et dansk selskab?
- Sker der fuld eliminering af lån fra det danske moderselskab til filialen og lån fra filialen til dets datterselskab i samme land ved CFC- og tynd kapitaliseringsopgørelserne?
- Hvordan finder konsolideringsreglen for tynd kapitalisering anvendelse i relation til CFC-vurderingen for en udenlandsk filial, der ejer et datterselskab i samme land som filialen, og sker der fuld eliminering af lån fra filialen til selskabet?

- Hvordan indgår et af filialen ejet datterselskab i et tredjeland ved CFC- og tynd kapitaliseringsopgørelserne?
- Er der forskel på principperne for reglernes anvendelse, såfremt filialen er delvist ejet, det vil sige er et interessentskab?
- Er der forskel på reglernes anvendelse, såfremt det danske selskab er omfattet af SEL § 2 A?

Umiddelbart virker eksemplerne noget konstruerede og fiktive. Ikke desto mindre er det sådanne problemstillinger, jeg bliver præsenteret for af internationale koncerner og arbejder med i praksis.

"DK" er et fuldt skattepligtigt dansk anpartsselskab.

"AUS filial" udgør et fast driftssted i Østrig.

"AUS I/S" er et østrigsk interessentskab, der udgør et fast driftssted i Østrig.

"AUS GmbH" er et østrigsk selskab.

"SCH AG" er et schweizisk selskab. Handelsværdien af selskabet ultimo året udgør 1.000.

Renten på alle lån er 5%.

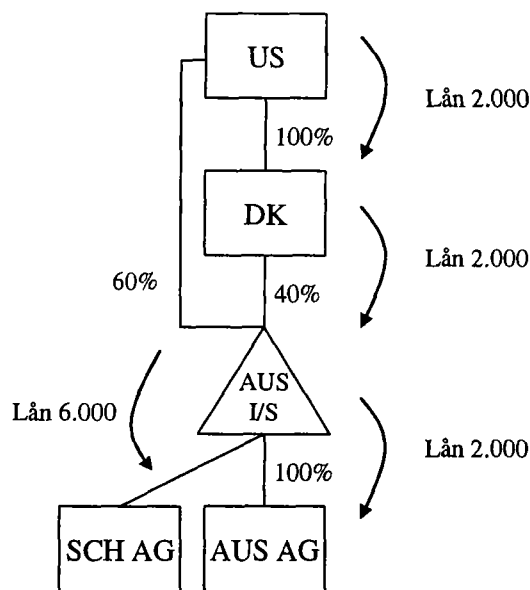
Eksempel 1

	Resultatopgørelse	Balance
DK		
Lån 2.000	Renteindt. fra AUS filial 100	Tilgodeh. fra AUS filial 2.000
	Renteudg. til US -100	Værdi af AUS filial 1.000
	Nettoresultat 0	Gæld til US -2.000
		Egenkapital 1.000
AUS filial		
Lån 2.000	Driftsindkomst 10	Aktier i AUS GmbH 1.000
	Renteindt. fra AUS GmbH 100	Aktier i SCH AG 1.000
	Renteindt. fra SCH AG 300	Tilgodeh. fra AUS GmbH 2.000
	Renteudg. til DK -100	Tilgodeh. fra SCH AG 6.000
	Nettoresultat 310	Gæld, ekstern -7.000
		Gæld til DK -2.000
		Egenkapital 1.000
AUS GmbH		
Lån 2.000	Driftsindkomst 20	Aktiver 3.000
	Renteudg. til AUS filial -100	Gæld, AUS filial -2.000
	Nettoresultat -80	Egenkapital 1.000

Eksempel 2

Som eksempel 1, men boksen er checket på DK efter amerikanske skatteregler, således at selskabet omfattes af SEL § 2 A.

Eksempel 3



De økonomiske forudsætninger fra eksempel 1 er de samme. Indtægterne og balancen fra AUS filial svarer således til indtægterne og balancen for AUS I/S.

DK beskattes dog kun af 40% af AUS I/S' overskud på 310, og US af de resterende 60%. Hertil kommer, at DK skal medregne 100% af renteindtægterne af lånet fra DK til AUS I/S på 2.000 til sin danske skattepligtige indkomst.

Det er min opfattelse, at der ikke skal foretages eliminering af lån og rentebetalinger mellem DK og AUS I/S i relation til CFC-vurderingen af DK og AUS I/S, henset til at DK beskattes fuldt ud af renteindtægterne, og henset til Skatteministeriets fortolkning af den næsten tilsvarende problemstilling i relation til SEL § 2 A (L 119, bilag 80 – svar til PWC vedrørende transparens for et I/S).

Eksempel 4

Som eksempel 3, men boksen er checket på DK efter amerikanske skatteregler, således at selskabet omfattes af SEL § 2 A.

17. Det ønskes oplyst, om en fysisk person vil være CFC-skattepligtig efter LL § 16 B af indkomst i en udenlandsk, lavt beskattet finansiel filial, der ejes af et udenlandsk selskab, hvori den danske person ejer mere end 25% af aktierne, jf. de foreslåede ændringer af SEL § 8, stk. 2, og henvisningen heri til SEL § 32.

Skattefri fusion

18. *Det ønskes oplyst, om den foreslåede ændring af FUSL § 8, stk. 6, 2. pkt., finder anvendelse på fusioner, der foretages med tilbagevirkende kraft før lovens ikrafttrædelse, for eksempel fusioner pr. 1. januar 2005, og om lovændringen omfatter underskud, der er opstået før 2005.*

Ved en skattefri fusion mellem et moderselskab og et datterselskab kan underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattede, bringes til fradrag i det modtagende selskab, jf. FUSL § 8, stk. 6, 2. pkt. Efter de gældende regler finder denne bestemmelse kun anvendelse ved fusion mellem et moderselskab og et sambeskattet datterselskab. Det foreslås at udvide denne bestemmelse til at omfatte alle skattefrie fusioner mellem sambeskattede selskaber. Dette skal ses på baggrund af, at der efter lovforslaget også skal etableres sambeskatning mellem søsterselskaber, der er en del af den samme koncern.

Ændringen foreslås at være gældende fra tidspunktet for dagen efter bekendtgørelsen af loven i Lovtidende. Det er imidlertid uklart, om ændringen omfatter underskud, der er opstået før indkomståret 2005, ligesom det er uklart, om ændringen finder anvendelse på skattefrie fusioner, der foretages i indkomståret 2005 med tilbagevirkende kraft før lovens ikrafttrædelse, for eksempel fusioner pr. 1. januar 2005.

Genbeskatning af underskud

19. *Det ønskes bekræftet, at den foreslåede bestemmelse i lovens § 14, stk. 9, 2. pkt., alene finder anvendelse for underskud i udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme for indkomstår, der er påbegyndt den 6. december 1995 og senere, henset til at reglerne for genbeskatning af underskud i udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme, hvor der lempes efter credit-princippet, ikke var gældende forud for disse indkomstår, jf. L 118 (vedtaget den 29. maj 1996).*

Med venlig hilsen

Ernst & Young


Søren Steenholdt