



SKATTEMINISTERIET

Notat

J.nr. 2011-241-0029

12. december 2011

GRUND- OG NÆRHEDSNOTAT TIL FOLKETINGETS EUROPAUDVALG

Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater KOM(2011) 714 endelig af 11. november 2011

Notatet sendes til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg.

1. Resumé af forslaget

Kommissionen fremsatte den 11. november 2011 forslag om et nyt rente-/royalty-direktiv. Der er tale om en revision af det nuværende direktiv (2003/49/EF), som for det første medfører en sammenskrivning af direktivet fra 2003 med senere ændringer som følge af de nye EU-landes tiltrædelse og for det andet går ud på væsentlige ændringer i forhold til de nuværende regler.

Direktivet medfører, at et EU-land ikke må beskatte renter og royalties, som et selskab i dette land betaler til et associeret selskab i et andet EU-land. Der er dog overgangsregler for flere EU-lande.

De vigtigste ændringer angår definitionen af begrebet "associerede selskaber". I dag anses to selskaber for associerede, hvis det ene selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det andet selskab, eller hvis et tredje selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalerne i hvert af de to selskaber. Ændringerne medfører, at kravet om direkte ejerskab opgives, og at kapitalkravet sættes ned til mindst 10 pct.

Desuden indsættes en ny betingelse, så det land, hvorfra renter og royalties betales, kun har pligt til at undlade beskatning, hvis det land, hvor modtageren er hjemmehørende, beskatter beløbet.

Endvidere opdateres listen over de typer selskaber, der er omfattet af direktivet.

Herudover sker der en "omarbejdning" af direktivet, som går ud på at samle det oprindelige direktiv med ændringer og overgangsregler i forbindelse med de nye medlemsstaters tiltræden.

2. Baggrund

Kommissionen har den 11. november 2011 fremsat forslag til et nyt rente-/royalty-direktiv.

Baggrunden for direktivet er, at grænseoverskridende betalinger af renter og royalties beskattes tungere i forhold til indenlandske transaktioner. Ved rent indenlandske betalinger er modtageren alene omfattet af selskabsbeskatning i det land, hvor modtageren er hjemmehørende. Ved grænseoverskridende betalinger kan der både ske indeholdelse af kildeskat af betalingen i det land, hvorfra betalingen hidrører, og beskatning i det land, hvor modtageren er hjemmehørende.

Rente-/royalty-direktivet medfører derfor, at det EU-land, hvorfra en grænseoverskridende rente- og royaltybetaling hidrører, ikke kan beskatte betalingen, når modtageren er et associeret selskab i et andet EU-land. Det betyder, at den grænseoverskridende betaling beskattes i det land, hvor modtageren er hjemmehørende, på samme måde som en indenlandsk betaling.

Der er dog fortsat problemer for grænseoverskridende rente- og royaltybetalinger, idet det gældende direktiv har et begrænset anvendelsesområde.

Det foreslåede ny direktiv medfører en nedsættelse af kravet til den kapitalandel, som selskaber skal opfylde for at blive anset som associerede.

Der foreslås et nyt krav for anvendelse af direktivet, så et EU-land ikke har pligt til at undlade beskatning af en betaling fra dette land, hvis modtageren i det andet land ikke beskattes af betalingen. Hermed sikres, at et land ikke skal give skattelempelse for indkomst, som ikke er skattepligtig i det andet land.

Der foreslås en udvidelse af listen over omfattede selskaber.

Endeligt sker der en omarbejdning af det gældende direktiv, som efter vedtagelsen i 2003 er ændret tre gange ved tiltrædelse af nye EU-lande, ligesom der findes overgangsregler i to bilag til tiltrædelsesakten for Bulgarien og Rumænien.

De gældende regler for skatteordningen for grænseoverskridende betalinger af renter og royalties findes altså i fire direktiver og to bilag til en tiltrædelsesakt. En samling af reglerne i en enkelt retsakt gør anvendelsen mere enkel og klar.

3. Indhold

A. Det gældende direktiv

Rente-/royalty-direktivet medfører, at et EU-land ikke må beskatte renter og royalties, som et selskab i dette land betaler til et associeret selskab i et andet EU-land.

Tilsvarende gælder, hvis f.eks. et dansk selskab har et fast driftssted (en filial) i Sverige, som betaler renter eller royalties til et selskab i Tyskland, som er associeret med det danske selskab, eller hvis omvendt et tysk selskab betaler renter eller royalties til et fast driftssted beliggende i Sverige af et dansk selskab, der er associeret med det tyske selskab.

Det er en betingelse, at det modtagende selskab er den retmæssige ejer af betalingen. Det modtagende selskab må altså ikke være oprettet alene med det for-

mål at modtage renter eller royalties og derefter f.eks. betale beløbet videre til en virkelig ejer, der ikke er omfattet af direktivet.

Direktivet omfatter selskaber, som har en af de former, der er nævnt på en liste i et bilag til direktivet, og som er omfattet af en af de typer skatter, som er nævnt i en liste i direktivets artikel 3, litra a, punkt iii).

Betingelsen om associerede selskaber medfører, at det ene selskab direkte skal eje mindst 25 pct. af kapitalen i det andet selskab, eller at et tredje selskab direkte skal eje mindst 25 pct. af kapitalen i det betalende og det modtagende selskab.

Direktivet har dog overgangsregler for flere EU-lande som følge af, at selskaber (eller faste driftssteder) i disse lande betaler væsentligt større beløb i renter eller royalties i forhold til de beløb i renter og royalties, som selskaber (eller faste driftssteder) i samme lande modtager. Disse lande kan beskatte rente- og royalty-betalinger fra deres selskaber (og faste driftssteder) som fastsat i overgangsreglerne. I så fald skal det land, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende (eller det faste driftssted er beliggende) nedsætte dets beskatning af den modtagne betaling under hensyn til beskatningen i det land, hvorfra beløbet betales.

B. Det ny direktiv

Det foreslåede ny direktiv medfører nogle væsentlige ændringer i forhold til det gældende direktiv:

a. Der indsættes en ny betingelse om, at det EU-land, hvorfra renter og royalties betales, kun har pligt til at undlade beskatning, hvis det selskab (eller det faste driftssted), som modtager betalingen, reelt beskattes af indkomst, der er afledt af betalingen. Denne ny betingelse er indsat i artikel 1, stk. 1.

Efter det gældende direktiv er det alene en betingelse, at det modtagende selskab er omfattet af selskabsbeskatning, som nævnt i artikel 3, litra a, punkt iii). Imidlertid har nogle EU-lande særlige skatteordninger for visse selskaber, så de ikke skal medregne modtagne renter eller royalties i den skattepligtige indkomst.

I disse tilfælde kan det gældende direktiv føre til dobbelt ikke-beskatning, hvilket ikke findes rimeligt. Der indsættes derfor en betingelse om, at det EU-land, hvorfra renter eller royalties betales, kun skal undlade beskatning, hvis det modtagende selskab (eller faste driftssted) reelt skal beskattes af de modtagne renter eller royalties i det andet EU-land.

b. Det foreslås, at renter og royalties anses som betalt af et fast driftssted, hvis betalingen udgør en udgift, der er opstået i forbindelse med det faste driftssteds aktivitet. Det fremgår af den ny affattelse af artikel 1, stk. 3.

Det gældende direktiv omfatter kun betalinger fra et fast driftssted, hvis betalingerne udgør en fradragsberettiget udgift for driftsstedet i det land, hvor det er beliggende. Der er ikke en tilsvarende betingelse om fradragsret for selskaber i tilfælde, hvor der ikke er tale om fast driftssted.

Det foreslås derfor at ophæve betingelsen om fradragsret for faste driftssteder.

c. Der foreslås to ændringer af definitionen af, hvornår to selskaber anses som associerede, jf. den ny affattelse af artikel 2, stk. 1, litra d.

For det første nedsættes kapitalkravet fra mindst 25 pct. til mindst 10 pct. Kapitalkravet i rente-/royalty-direktivet svarer herved til kapitalkravet i moder/datterselskabsdirektivet for, hvornår to selskaber anses for at være moder- og datterselskab. Nedsættelsen af kapitalkravet imødegår nogle af de økonomiske fordrejninger, som i dag følger af de forskellige anvendelsesområder for rente-/royalty-direktivet og moder/datterselskabsdirektivet.

For det andet opgives det hidtidige krav om direkte ejerskab, så to selskaber anses for associerede, hvis det ene selskab ejer direkte eller indirekte mindst 10 pct. af kapitalen i det andet selskab, eller et tredje selskab direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i de to selskaber.

d. Herudover medfører omarbejdningen af direktivet en sammenskrivning af overgangsreglerne i det oprindelige direktiv fra 2004 og overgangsreglerne fra tiltrædelserne af de nye EU-lande.

Overgangsreglerne medfører, at Bulgarien, Grækenland, Letland, Litauen, Polen, Portugal, Spanien og Tjekkiet i en periode har undtagelser til rente-/royalty-direktivet. Perioden er knyttet til udløbet af overgangsordningen i EU's rentebeskatningsdirektiv (2003/48/EF) (bortset fra Bulgariens overgangsordning)..

Rentebeskatningsdirektivet skal sikre beskatningen af indkomst fra opsparing, som fysiske personer i et EU-land har placeret i et andet EU-land. Luxembourg og Østrig har en overgangsordning, hvor udløbet af ordningen afhænger af indgåelse af aftaler mellem på den ene side EU og på den anden side Schweiz, Liechtenstein, Andorra, Monaco og San Marino om udveksling af oplysninger om opsparing, som fysiske personer i et EU-land har placeret i disse tredjelande.

Det er usikkert, hvornår rentebeskatningsdirektivets overgangsordning udløber, da det afhænger af, hvornår EU får indgået aftale med relevante tredjelande om informationsudveksling efter anmodning.

Overgangsreglen for Grækenland, Letland, Litauen, Polen og Portugal medfører, at de fem lande kan beskatte renter og royalties, som selskaber i disse lande betaler til associerede selskaber i andre EU-lande, indtil udløbet af overgangsordningen i rentebeskatningsdirektivet.

I de næste otte år efter udløbet af overgangsordningen i rentebeskatningsdirektivet kan Grækenland, Letland, Polen og Portugal beskatte renter og royalties, som selskaber i disse lande betaler til associerede selskaber i andre EU-lande. I de første fire år må skatten dog højst være på 10 pct. og i de sidste fire år må skatten højst være på 5 pct. Skatten må dog ikke være højere end aftalt i de relevante dobbeltbeskatningsskifta-

I de næste seks år efter udløbet af overgangsordningen i rentebeskatningsdirektivet kan Litauen beskatte renter og royalties, som selskaber i dette land betaler til associerede selskaber i andre EU-lande. For royalties må skatten i denne periode dog højst være på 10 pct. For renter må skatten i de første fire år højst være på 10 pct. og i de sidste to år højst 5 pct. Skatten må dog ikke være højere end aftalt i de relevante dobbeltbeskatningsaftaler.

Overgangsreglen for Spanien og Tjekkiet medfører, at de to lande kan beskatte royalties, som selskaber i disse lande betaler til associerede selskaber i andre EU-lande, indtil udløbet af overgangsordningen i rentebeskatningsdirektivet.

I de næste seks år efter udløbet af overgangsordningen i rentebeskatningsdirektivet kan Spanien og Tjekkiet beskatte royalties, som selskaber i disse lande betaler til associerede selskaber i andre EU-lande, men skatten må dog højst være på 10 pct. Skatten må dog ikke være højere end aftalt i de relevante dobbeltbeskatningsaftaler.

Overgangsreglen for Bulgarien medfører, at dette land kan beskatte renter og royalties, som selskaber i Bulgarien betaler til associerede selskaber i andre EU-lande, indtil 31. december 2014, men skatten må højst være på 5 pct. Skatten må dog ikke være højere end aftalt i de relevante dobbeltbeskatningsaftaler.

e. Listen over omfattede selskabstyper ændres.

På den ene side udvides listen, så den omfatter de selskabstyper, der er omfattet af EU's moder/datterselskabsdirektiv. Det medfører især, at listen også kommer til at omfatte det europæiske selskab og det europæiske andelsselskab.

På den anden side ophæves to tyske og ungarske selskabstyper, som ikke længere eksisterer.

f. Listen over selskabsskatter flyttes fra direktivets artikel 3 til et bilag på samme måde som listen over omfattede selskabstyper.

4. Europa-Parlamentets udtalelser

Europa-Parlamentet skal høres i overensstemmelse med proceduren i TEUF artikel 115. Der foreligger endnu ikke en udtalelse.

5. Nærhedsprincippet

Kommissionen anfører i direktivforslaget, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet. Kommissionen anser forslaget for berettiget under henvisning til dette princip, fordi individuelle tiltag fra medlemsstaternes side ikke ville kunne give de ønskede resultater.

Den danske regering er enig i, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet. Det bemærkes, at der er tale om en revision af allerede gældende EU-regler, som dels indeholder en sammenskrivning af direktivet fra 2003 med

senere ændringer som følge af de nye EU-landes tiltrædelse, dels indeholder ændringer i forhold til de nuværende regler.

6. Gældende dansk ret

Det gældende rente-/royalty-direktiv medfører, at Danmark ikke kan beskatte renter og royalties, som danske selskaber (og faste driftssteder her i landet af selskaber fra andre EU-lande) betaler til associerede selskaber i andre EU-lande (og faste driftssteder i andre EU-lande af associerede selskaber fra EU-lande). Betingelsen om associeret medfører, at de to selskaber skal være forbundet med mindst 25 pct. direkte ejerskab.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, er et udenlandsk selskab skattepligtig til Danmark af renter, som det modtager fra et dansk selskab (eller et fast driftssted her i landet af et udenlandsk selskab), hvis der er tale om renter af såkaldt kontrolleret gæld. Det forudsætter, at det betalende og det modtagende selskab er forbundet ved, at det ene selskab direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af kapitalen i det andet selskab eller det ene selskab råder over mindst 50 pct. af stemmerne i det andet selskab. Skattepligten omfatter dog ikke renter, der er omfattet af rente-/royalty-direktivet, eller hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst forhindrer beskatningen.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g, er et udenlandsk selskab skattepligtig til Danmark af royalties, som det modtager fra kilder her i landet. Skattepligten omfatter dog ikke royalties, der er omfattet af rente-/royalty-direktivet, eller hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst forhindrer beskatningen.

7. Konsekvenser

Lovgivningsmæssige konsekvenser

En vedtagelse af det foreslåede ny rente-/royalty-direktiv vil medføre, at henvisningerne i selskabsskatteloven skal ændres.

Statsfinansielle og samfundsøkonomisk konsekvenser

En vedtagelse af det foreslåede ny direktiv vil især få betydning som følge af udvidelsen af begrebet ”associeret selskab”, hvor kapitalkravet nedsættes fra mindst 25 pct. til mindst 10 pct., og hvor det hidtidige krav om direkte ejerskab opgives. Ændringerne medfører, at flere selskaber bliver omfattet af direktivet.

På den ene side vil udvidelsen af begrebet ”associeret selskab” medføre, at Danmark i flere tilfælde skal undlade at beskatte rente- og royalty-betalinger her fra landet til selskaber i andre EU-lande. Det vil principielt set medføre et vist provenutab. For renter må det tages i betragtning, at ændringen kun vil få betydning i tilfælde, hvor det betalende og det modtagende selskab er forbundet ved, at det ene selskab ejer mellem 10 og 25 pct. af kapitalen i det andet selskab og samtidig råder over mindst 50 pct. af stemmerne i det andet selskab. Det må også tages i betragtning, at danske dobbeltbeskatningsaftaler med andre EU-lande

allerede i vidt omfang forhindrer Danmark i at beskatte royalty-betalinger fra danske selskaber til selskaber i disse EU-lande.

På den anden side vil udvidelsen af begrebet ”associeret selskab” medføre, at flere danske selskaber end i dag vil blive fritaget for udenlandsk beskatning af renter og royalties, som de modtager fra andre EU-lande. Det vil medføre, at de pågældende danske selskaber ikke vil få dobbeltbeskatningslempelse for udenlandsk skat, hvilket principielt set vil medføre et vist merprovenu. Det må dog tages i betragtning, at danske dobbeltbeskatningsaftaler med andre EU-lande allerede i vidt omfang medfører, at danske selskaber ikke betaler udenlandsk skat af rente- og royalty-betalinger fra selskaber i disse lande.

Samlet skønnes de modsatrettede provenubevægelser i det store og hele at opveje hinanden således, at forslaget samlet set nogenlunde vil være provenuneutralt.

8. Høring

Direktivforslaget har været sendt i høring hos Advokatsamfundet, AE Rådet, AmChamDenmark, ATP, Børsmæglerforeningen, CEPOS, Cevea, Danmarks Rederiforening, Danmarks Skibskreditfond, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Iværksætterforening, Danske Advokater, Dansk Revisorforening, Datatilsynet, Den Danske Fondsmæglerforening, Den danske Skatteborgerforening, DI, DVCA, Ejendomsforeningen Danmark, Finansrådet, Danske Revisorer FSR, Forsikring & Pension, Håndværksrådet, InvesteringsForeningsRådet, Landbrug & Fødevarer, Lokale Pengeinstitutter, Nasdaq OMX Copenhagen A/S, Nationalbanken, Realkreditforeningen, Realkreditrådet, Skatterevisorforeningen og Videnscentret for Landbrug.

DI hilser det velkomment, at kravet om direkte associering ophævet, så den givne koncernstruktur ikke længere er bestemmende for kildeskat eller ej. DI mener, at den danske tekst af direktivforslaget trænger til revision, idet visse udtryk ikke forekommer korrekt i forhold til den engelske tekst. Hertil kan bemærkes, at man er enig og vil gennemgå den danske tekst.

Danske Advokater hilser direktivforslaget velkomment. Danske Advokater ville dog ønske, at rente-/royaltydirektivet blev udvidet til at omfatte alle rente- og royalty-betalinger inden for EU, uanset om betaler og modtager er associeret eller ikke. Hertil kan bemærkes, at man kan være enig, men der er ikke udsigt til, at EU-landene kan blive enige om et sådant forslag.

Advokatrådet har foretaget en summarisk gennemgang og har ikke umiddelbart indholdsmæssige bemærkninger. Rådet klager over den korte høringsfrist på 16 dage.

Danske Erhverv bakker op om de foreslåede indholdsmæssige ændringer.

Datatilsynet og Skatterevisorforeningen har ikke bemærkninger.

9. Generelle forventninger til andre landes holdninger

Det må forventes, at de fleste EU-lande kan støtte forslaget.

Det kan dog ikke udelukkes, at nogle EU-lande vil være imod udvidelsen af begrebet ”associeret selskab”. Det skal dog tages i betragtning, at der allerede er meget vidtgående overgangsordninger for flere lande.

10. Regeringens foreløbige generelle holdning

Danmark vil støtte en vedtagelse af direktivforslaget.