

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98

DATO: 28. juni 2018
SAGSNR.: 2018-1479
ID NR.: 534017

Sli@skm.dk; jws@skm.dk; juraogsamfundsoekonomi@skm.dk

Høring – over lovforslag til implementering af skatteundgåelsesdirektivet

Ved e-mail 31. maj 2018 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte lovforslag.

Advokatrådet har følgende bemærkninger til forslagets § 3, nr. 1, om en udvidelse af omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3:

Det fremgår af direktivet, at skatteyder fortsat har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet.

Der kan herefter opstå en problemstilling, hvor en skatteyder træffer et valg i sin forretningsaktivitet med henblik på at opnå den skattemæssigt mest fordelagtige struktur og SKAT opfatter dette som et valg, der ikke er reelt.

Dette kan illustreres med følgende eksempel:

En hovedaktionær ønsker at indskyde egenkapital i sit helejede selskab. Hvis kapitalen indskydes ved en direkte kontooverførsel, vil selskabet blive tilskudsbeskattet. Hovedaktionæren vælger derfor – udelukkende af skattemæssige årsager – at indskyde kapitalen som en selskabsretlig kapitalforhøjelse, hvilket er skattefrit for selskabet.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at et sådant rent skattemæssigt begrundet valg i en forretningsaktivitet ikke er omfattet af ligningslovens § 3, samt redegøre for, hvorfor ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse i det anførte eksempel?

Det er i forarbejderne anført, at ligningslovens § 3 skal ”gælde hele skatteretten”. Skatteministeriet opfordres i den forbindelse til at uddybe, om dette eksempelvis gælder moms og afgifter.

Det anføres yderligere i forarbejderne, at omgåelsesklausulen ikke skal begrænse muligheden for at anvende andre klausuler. Skatteministeriet opfordres til i

forarbejderne at redegøre for, om den generelle omgåelsesklausul kan udvide de øvrige omgåelsesklausuler.

Afslutningsvis opfordres Skatteministeriet til at bekræfte, at den generelle omgåelsesklausul har samme indhold som SKATs mulighed for at foretage en dispositionskorrektur i en Transfer Pricing-sag.

Med venlig hilsen


Torben Jensen

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

abl@skm.dk

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98

DATO: 14. august 2018
SAGSNR.: 2018 - 1677
ID NR.: 540449

Høring - over forslag til lov om ændring af lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen)

Ved e-mail af 28. juni 2018 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte forslag.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Det er helt overordnet positivt, at der på EU-niveau sker tiltag til at forbedre mekanismer til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning, at anvendelsesområdet bredes ud, og at der sikres forbedrede mekanismer til at sikre den fornødne fremdrift ift. EF-voldgiftskonventionen. Da der er tale om et allerede vedtaget direktiv, knytter bemærkningerne sig til dele, der vedrører den danske implementering.

På hvilket sprog klagen indgives, fastsættes af Skatteforvaltningen. Hertil bemærkes, at det som minimum bør være muligt at indgive klage på svensk eller engelsk i tillæg til dansk.

Den anføres i forslaget, at den meddelelse, hvorfra fristen for indbringelse af klage beregnes, f.eks. kan være en agterskrivelse. Det bør præciseres, at skatten efter danske regler skal være pålignet, før fristen begynder at løbe, da det anførte fejlagtigt kan give det indtryk, at fristen beregnes fra agterskrivelsen. Dermed sikres også overensstemmelse med reglerne om anmodning om MAP mv.

Efter lovforslaget træder direktivets bestemmelser i kraft den 30. juni 2019 og vil have virkning for alle klager, der indgives fra den 1. juli 2019 og fremefter, om tvistsspørgsmål vedrørende indkomst eller kapital i et indkomstår, der begynder fra den 1. januar 2018 eller derefter. Det følger imidlertid af artikel 23 i direktivet, at de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater kan beslutte at anvende direktivet på eventuelle klager, der er indgivet før denne dato, eller på tidligere skatteår. Det er uhensigtsmæssigt, at der kan være dobbeltbeskatningstvister, der ikke omfattes af voldgift alene pga. de danske regler implementeringsregler. Advokatrådet

anbefaler, at det ændres således, at direktivet også finder anvendelse på tidligere skatteår, i det omfang andre konkret berørte medlemsstater tillader dette.

Sager omfattet af EF-voldgiftskonventionen er omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 6. Tilsvarende bør gælde sager omfattet af direktivet.

Med venlig hilsen

Torben Jensen



Skatteministeriet
Nicolai Eigtsveds Gade 28
1402 København K

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98

DATO: 10. august 2018
SAGSNR.: 2018 - 1702
ID NR.: 540006

lovgivningogoekonomi@skm.dk + lj@skm.dk

Høring - over udkast til lovforslag om ændring af momsloven (Indførelse af harmoniserede regler for den momsmæssige behandling af vouchere og forenklinger af særordningerne for salg af elektroniske ydelser mv.)

Ved e-mail af 29. juni 2018 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte forslag.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

På side 7 i udkastet er anført bl.a. følgende om de gældende regler (Advokatrådets understregninger):

”Momsloven indeholder dog en bestemmelse om moms ved forudbetaling af en vare eller ydelse i lovens § 23, stk. 3, hvorefter der skal betales moms på tidspunktet for forudbetalingen, hvis alle relevante enkeltheder vedrørende den fremtidige levering allerede er kendt, og dermed navnlig at varen eller ydelsen og leverandøren er specifikt angivet på tidspunktet for forudbetalingen. Er alle oplysningerne ikke kendt på tidspunktet for forudbetaling, forfalder momsen på tidspunktet for selve leveringen af det forudbetalte efter hovedreglen for momspligtens indtræden i § 23, stk. 1.

Gældende dansk praksis om vouchere til ét formål, hvor alle elementer er kendt ved salget af voucheren, følger reglen om forudbetaling af varer eller ydelser til senere levering. Vouchere til flere formål følger hovedreglen, hvorefter momspligten først indtræder ved leveringen af de pågældende varer og ydelser, og medfører i hovedtræk en momsmæssig behandling svarende til de vedtagne fælles EU-regler for vouchere.

2.1.2. Lovforslaget

Direktivets definition af en voucher til ét formål, der skal momspålægges ved udstedelse og videresalg, betyder, at visse salg, der efter gældende dansk praksis ikke bliver anset for forudbetalinger og dermed først skal pålægges moms ved selve

leveringen af den pågældende vare eller ydelse, fremover vil blive anset for vouchere til ét formål, der skal momspålægges ved udstedelsen og videresalget af voucheren. Dette skyldes, at de danske regler om forudbetaling kun skal anvendes, hvis alle oplysninger om den fremtidige levering er kendt på forudbetalingstidspunktet, herunder selve varen eller ydelsen og den afgiftspligtige person, der skal levere den.”

Det, som skal være kendt vedrørende den fremtidige levering, er således benævnt med tre forskellige ord: ”enkeltheder”, ”oplysningerne”, ”elementer”.

Da det er nøjagtigt det samme, som der henvises til alle tre steder i teksten, bør det samme ord anvendes konsekvent alle tre gange. Ordet ”enkeltheder” ses umiddelbart at være det bedst dækkende, og foreslås derfor anvendt i stedet for ”oplysninger” og ”elementer”.

På side 16 er i andet afsnit, sidste punktum, anført følgende:

”Det foreslås derfor i § 4 a, stk. 3, at hvis den faktiske leverandør af varerne eller ydelserne ikke er den virksomhed, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til.”

Der er faldet noget ud i afsnittet. Det er derfor svært at forstå. Det foreslås derfor, at tilføje ”samme som den” mellem ”den” og ”virksomhed”.

Der savnes i bemærkningerne i udkastet eksempler på kendte og anvendte former for vouchers i Danmark. Det kunne f.eks. nævnes om et sædvanligt gavekort udstedt af et stormagasin er en voucher.

Med venlig hilsen

Torben Jensen



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

E-mail: sli@skm.dk, jws@skm.dk, cc: juraogsamfundsoekonomi@skm.dk

Vesterbrogade 32
1620 København V

Telefon 33 43 70 00
mail@danskeadvokater.dk
www.danskeadvokater.dk

Den 28. juni 2018

Dok.nr. D-2018-025158

**Vedr. høring over udkast til forslag til lov om ændring af
selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og
skattekontrolløven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet
(ATAD)) (j.nr. 2018-1357)**

Skatteministeriet har den 31. maj 2018 sendt udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolløven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)) i høring.

Udkastet har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.

Danske Advokater har nedenstående bemærkninger til udkastet:

1. Justering af reglerne om begrænsning af fradrag for rentebetalinger mv. (EBIT til EBITDA) (udkastets § 1, nr. 10)

Der lægges med udkastet op til, at den nye EBITDA-bestemmelse i selskabsskattelovens § 11C maksimalt kan beskærer de fradragsberettigede låneomkostninger til et beløb på DKK 22.313.400 – svarende til direktivtekstens EUR 3.000.000.

Eftersom udkastet ikke indeholder en ændring til den nuværende renteloftsbestemmelse i selskabsskattelovens § 11B, medfører dette så vidt ses, at der frem over vil være forskellige bundgrænser for beskæring af rentefradrag, idet fradragsbeskæring efter renteloftsreglen vil forblive på DKK 21,3 mio., mens fradragsbeskæring efter EBITDA-reglen vil være på DKK 22.313.400. Det er efter Danske Advokaters opfattelse vanskeligt at se logikken og hensigtsmæssigheden i en sådan forskel.

Der lægges samtidig op til, at fonde omfattet af fondsbeskatningsloven skal være omfattet af den nye EBITDA-reglen, hvorimod disse fonde ikke er omfattet af renteloftsreglen. Heller ikke denne forskel forekommer at være logisk eller hensigtsmæssig.

Endelig indeholder lovforslaget ingen overgangsbestemmelser i forhold til selskaber, der på nuværende tidspunkt har fremførbare underskud opgjort efter EBIT-reglen. Der er således på nuværende tidspunkt ingen bestemmelser om, hvad der sker med dette fremførbare overskud, når den nye EBITDA-reglen træder i kraft. Danske Advokater skal opfordre til, at der eksplicit i lovudkastets bemærkninger tages stilling til, hvordan retsstillingen er i sådanne overgangssituationer.

2. Justering af regel om bekæmpelse af misbrug (generel omgåelsesklausul) (udkastets § 3, nr. 1 og 2)

Følgende anføres i bemærkningerne til udkastets § 3, nr. 1 (side 136):

»Det vil påhvile Skatteforvaltningen at fastslå, at der er tale om et arrangement med det hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten.«

Det fremgår videre af bemærkningerne til udkastets § 3, nr. 1 (side 136):

»Det vil være op til den skattepligtige at godtgøre, at arrangementet eller arrangementerne er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, hvilket den skattepligtige må antages at være den nærmeste til at godtgøre.«

Sammenholdt skaber de to bemærkninger efter Danske Advokaters opfattelse usikkerhed om, hvorvidt der med den nye bestemmelse pålægges skatteyderen en omvendt bevisbyrde, således at alle arrangementer som udgangspunkt anses for misbrug. Dette ville i givet fald være betænkeligt og have den uhensigtsmæssige konsekvens, at det mistænkeliggør en række helt almindelige og meget velbegrundede arrangementer.

Danske Advokater beder derfor Skatteministeriet om at præcisere i lovudkastet, at det med forslaget – i overensstemmelse med retstilstanden efter den nugældende omgåelsesklausul, jf. den juridiske vejledning afsnit C.I.4.1.8 – som det første skridt ved vurderingen af, hvorvidt et arrangement eller en serie af arrangementer udgør misbrug, påhviler Skatteforvaltningen at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Først såfremt Skatteforvaltningen efter en sådan objektiv analyse har påvist eller sandsynliggjort, at der er tale om misbrug / omgåelse, påhviler det den skattepligtige at godtgøre, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Danske Advokater anmoder endvidere Skatteministeriet om at give eksempler på, hvordan konsekvensen af, at der ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen, skal ses bort fra et enkelt trin i et arrangement, skal håndteres i praksis.

I lovudkastets bemærkninger kunne der således med fordel angives konkrete eksempler på, hvordan den skattemæssige behandling er i situationer, hvor der i medfør af omgåelsesklausulen skal ses bort fra et enkelt trin i den række af trin, der udgør det samlede arrangement.

Med venlig hilsen



Jeanie Sølager Bigler

Retschef

jsb@danskeadvokater.dk

Christian Bachmann

formand for Danmarks Skatteadvokater

chb@bachmann-partners.dk

Til:
Fra: Bo Sandberg (bsa@danskbyggeri.dk)
Titel: SV: Høring over lovforslag til implementering af skatteundgåelsesdirektivet
E-mailtitel: SV: Høring over lovforslag til implementering af skatteundgåelsesdirektivet (SKM: 179370)
Sendt: 28-06-2018 16:32:27

Til SKM!

Dansk Byggeri kan IKKE støtte det forelagte lovudkast.

Vi mener, at regeringen i stedet burde følge anbefalingen fra sit eget Implementeringsråd som senest fremført 7. juni i år:

- Implementeringsrådet anbefaler overordnet, at Danmark så vidt muligt bør følge direktivet og ikke indføre eller beholde danske særregler, der går længere end direktivet
- Det synes at være en forspildt mulighed, at Skatteministeriet ikke lægger op til mere tilbundsående forenklinger eller standardisering af de danske regler. Fokus bør ikke være på at gøre implementeringen enkel, men på at gøre de fremadrettede regler enkle og standardiserede.

Hvad bemærkningerne til de enkelte lovbestemmelser angår, henviser vi til DI's høringssvar af d.d.

Venlig hilsen

Bo Sandberg

Cheføkonom

Analyseafdelingen

Tlf. direkte: 72 16 01 42 · Mobil: 28 50 38 19

 [Bo_Sandberg](#)

dansk byggeri

Vi samler byggeri, anlæg og industri

Nørre Voldgade 106 · 1358 København K
www.danskbyggeri.dk · [Abonner på nyheder](#)

Følg os på:



Fra: Simon Lind [<mailto:SLi@skm.dk>]

Sendt: 31. maj 2018 12:57

Til: [samfund@advokatsamfundet.dk](#); Arbejderbevægelsens Erhvervsråd; [pote@atp.dk](#); [retssikkerhed@skat.dk](#); [info@cepos.dk](#); [cevea@cevea.dk](#); [politik@shareholders.dk](#); infoDB; Dansk Erhverv; [info@d-i-f.dk](#); [metal@danskmetal.dk](#); [mail@danskeadvokater.dk](#); [info@fondsmaeglerforeningen.dk](#); [di@di.dk](#); [klarlovgivning@digst.dk](#); [dvca@dvca.dk](#); [letbyrder@erst.dk](#); [mail@finansdanmark.dk](#); [post@finansogleasing.dk](#); [fdr@fdr.dk](#); [fp@forsikringogpension.dk](#); [fsr@fsr.dk](#); [mbl@fsr.dk](#); [ibis@ibis.dk](#); [info@justitia-int.org](#); [kontakt@kraka.org](#); [sanst@sanst.dk](#); [Sekretariatet@lopi.dk](#); [hbr@ms.dk](#); Olie Gas Danmark; [SMV@SMVdanmark.dk](#); [jesper.Kiholm@skat.dk](#); [Margrethe.Noergaard@Skat.dk](#); [bmf@fida.dk](#); [info@danskenergi.dk](#); [Finanstilsynet@ftnet.dk](#); [mail@fida.dk](#); [info@lf.dk](#); [copenhagen@nasdaqomx.com](#); [nordsoeen@nordsoefonden.dk](#); [info@offshoreenergy.dk](#); [skat@seges.dk](#)

Cc: Jakob Ulrik Wassard Schou

Emne: Høring over lovforslag til implementering af skatteundgåelsesdirektivet (SKM: 179370)

Hermed fremsendes forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekонтроlloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)) i høring. Høringsbrev og høringsliste er desuden vedhæftet.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger **senest torsdag den 28. juni 2018**.

Med venlig hilsen

Simon Lind

Fuldmægtig

Selskab, aktionær og erhverv

Mobil 72388950

Mail SLi@skm.dk


Skatteministeriet

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

Mailsskm@skm.dk
Webwww.skm.dk

Skatteministeriet
Att.: Simon Lind
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

27. juni 2018

Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i DK ret

Dansk Erhverv har den 31. maj 2018 fået et lovforslag om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)) i høring.

Generelle bemærkninger

Med lovforslaget implementeres visse dele af EU's Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) i dansk ret. EU-direktivet bygger på anbefalinger fra OECD's BEPS (base erosion and profit shifting) arbejde, og er således en del af en overordnet ambition om at få mere ens skatteregler på verdensplan, således at muligheden for skattearbitrage mellem landene gøres mindre.

Dansk Erhverv hilser det overordnede mål om at gøre skattereglerne mere enkle velkomment. Danmark har længe været et af de lande med flest og mest komplicerede værnsregler, hvilket har været en konkret byrde for danske virksomheder, som en lang række udenlandske konkurrenter ikke har haft. Virksomheder, der kommer fra Danmark, vil desuden være relativt mindre end virksomheder fra større lande, når springet fra alene at operere på hjemmemarkedet til også at operere på eksportmarkeder tages. Derfor vil mere ens og enkle regler være en relativ fordel for danske virksomheder i forhold til udenlandske konkurrenter.

Dansk Erhverv mener derfor også, at det er bekymrende, at man ikke i højere omfang erstatter de nuværende danske regler med de fælles OECD/EU-regler. Danmark har bl.a. tre forskellige rentefradragsbegrænsningsregler, som med fordel kunne erstattes af den ene fælles regel, som direktivet lægger op til.

Dansk Erhverv mener også, at det er bekymrende, at man i lovforslaget visse steder lægger op til at gå videre end minimumsimpliceringen. Dansk Erhverv vil i den forbindelse henvise til, at Implementeringsrådet har anbefalet, at Danmark så vidt muligt bør følge direktivet og ikke indføre eller beholde danske særregler, der går længere end direktivet, samt at det er af væsentlig betydning for virksomhederne, at det ved implementeringen tilstræbes at holde reglerne så enkle som muligt.

For at holde reglerne så enkle som muligt og opnå fordelene ved at følge en international/EU-standard er det afgørende, at de danske regler lægger sig tæt op ad direktivets bestemmelser. Mindre tilpasninger af de eksisterende danske regler er ikke egnet til at nå disse mål.

Dansk Erhverv er enig med Implementeringsrådet i, at det synes at være en forspildt mulighed, at Skatteministeriet ikke lægger op til mere tilbundsående forenklinger eller standardisering af de danske regler. Fokus bør ikke være på at gøre implementeringen enkel, men på at gøre de fremadrettede regler enkle og standardiserede.

Som det ligeledes bliver fremhævet af Implementeringsrådet, så bør Danmark overveje at udforme reglerne i overensstemmelse med EU-Kommissionens forslag et fælles selskabsskattegrundlag, benævnt Common Corporate Tax Base (CCTB). Reglerne i CCTB-forslaget er i sagens natur ikke minimumsregler, da dette afgørende ville gå imod formålet om et fælles selskabsskattegrundlag i EU. Det vil ikke være optimalt, hvis Danmark først gennemfører danske særregler vedrørende implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet og derefter igen skal ændre reglerne for at implementere CCTB-direktivet om et fælles selskabsskattegrundlag.

Specielle bemærkninger

CFC

Det forslås, at man i lovforslaget præciserer, at den del af CFC-datterselskabets indkomst, der indgår hos moderselskabet, skal anses for finansiel indkomst i moderselskabets indkomstopgørelse.

Baggrunden for forslaget er, at indkomsten, der medregnes hos moderselskabet, jo netop er indkomst fra "Controlled Financial Companies" og i sin natur er opstået ved, at det pågældende datterselskab har oppebåret finansiel (mobil) indkomst.

Forslaget medfører, at indkomst fra CFC-selskaber indgår i beregning af rentefradragsbegrænsning på samme måde som alle andre finansielle indkomster. På denne måde sikres, at finansiel indkomst skattemæssigt behandles ens, uanset hvor i verden den er tjent. Dette synes at flugte med det grundlæggende princip i CFC-beskatningen.

Lempelsesmulighederne for CFC-selskaber bør præciseres

Af lovforslaget fremgår det, at der ikke foreslås nogen ændringer til lempelsesadgangen i selskabsskattelovens § 32, stk. 11. Da lempelsesreglen i praksis har givet anledning til tvivl, foreslås det, at lempelsesadgangen bliver præciseret.

Helt konkret vedrører tvivlen lempelse efter selskabsskattelovens § 17, stk. 2, som i nærmere angivne tilfælde giver lempelse for skatter betalt af CFC-selskabernes datterselskaber. SKAT er af den holdning, at selskabsskattelovens § 32, stk. 11, er en udtømmende lempelsesadgang, og da der kun sker henvisning til selskabsskattelovens § 33, men ikke til selskabsskattelovens § 17, stk. 2, så finder denne sidst nævnte lempelsesregel ikke anvendelse på den indkomst fra CFC-selskabet, der skal indregnes i moderselskabets indkomst.

For at afklare denne og fremtidige tvister foreslås det, at der i lovforslaget tages stilling til, om skattelovgivningens almindelige lempelsesregler finder anvendelse ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, der skal medregnes i moderselskabet.

Dette kan ske ved en præcisering af, at selskabsskattelovens § 32, stk. 11, er indført, fordi ligningslovens § 33 i sig selv ikke giver moderselskabet lempelse for skatter pålagt CFC-selskaber. Ligningslovens § 33 giver nemlig kun lempelse for skatter pålagt selve moderselskabet.

Finansiell leasingindkomst

Det bør præciseres i lovforslaget, hvilke typer og arter af indkomst der fremover vil blive anset for finansiell leasingindkomst. Det væsentligste fortolkningsbidrag til om der foreligger finansiell leasing og derfor finansiell leasingindkomst (IAS 17), bliver ændret med indførslen af IFRS 16 per 1. januar 2019.

Under lovbehandlingen af den eksisterende CFC-regel oplyste skatteministeren, at den hidtil anvendte forståelse af finansiell leasing fortsat skulle finde sted. Det er således uomtvisteligt, at IAS 17 er et væsentligt bidrag i fortolkningen af, hvornår der foreligger finansiell leasing. IFRS 16 medfører en betydelig udvidelse af det finansielle leasingbegreb, i forhold til den nugældende IAS 17.

På den baggrund bedes det derfor præciseret, hvilken indkomst der anses for finansiell leasingindkomst eller i hvert fald præciserer, om det fortsat er IAS 17, eller det er den nye regnskabsstandard i IFRS 16, der skal anvendes som fortolkning af om en indkomst hidrører fra finansiell leasing.

Det bemærkes også, at under IFRS 16 kan visse aftaler blive behandlet som finansielle leasing for leasingtager og operationel leasing for udlejer. Det forekommer uhensigtsmæssigt, at den skattemæssige behandling ikke er symmetrisk, såfremt de nye IFRS-regler også skal gælde skattemæssigt.

Dansk Erhverv stiller sig naturligvis til rådighed for yderligere bemærkninger.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn
Skattepolitisk chef

Skatteministeriet
Att.: Andreas Bo Larsen
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

8. august 2018

Lovforslag om EU-voldgiftskonventionen i høring.

Dansk Erhverv har den 28. juni modtaget et udkast forslag til lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen) i høring.

Dansk Erhverv mener, at det er yderst positivt, at man nu vælger at udvide muligheden for at EU-landene kan bilægge skattetvister via voldgift, dette vil sikre, at virksomheder ikke kan fanges i langvarige skatteslagsmål mellem to EU-lande og dermed give hurtigere klarhed om skatteforhold.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn
Skattepolitisk chef

Skatteministeriet
Moms, Afgifter og Told
Att.: Lone Lau-Jensen
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Pr. mail: lovgivningoekonomi@skm.dk og
llj@skm.dk

13. august 2018

Høringssvar – Forslag om ændring af momsloven – den momsmæssige behandling af vouchere og forenklinger af særordninger for salg af elektroniske ydelser m.v. – journalnr. 2018-3162

Skatteministeriet har den 29. juni 2018 sendt forslag om en ændring af momsloven for så vidt angår den momsmæssige behandling af vouchere m.v. i høring.

Generelle bemærkninger

Det overordnede formål med forslaget er at implementere to EU-direktiver i dansk ret. Det drejer sig først og fremmest om et vedtaget direktiv, som ændrer EU's Momssystemdirektiv ved at indføre fælles EU-momsregler, for så vidt angår den momsmæssige behandling af vouchere.

Den anden del af forslaget vedrører indførelsen af forenklede EU-momsregler vedrørende grænseoverskridende salg af elektroniske ydelser m.v., som overstiger 10.000 EURO årligt.

Dansk Erhverv forholder sig overordnet set positivt til takterne i de nye EU-regelsæt, da begge regelsæt udspringer af ønsket om og behovet for at gøre det lettere at drive virksomhed i EU i relation til momsreglerne.

Trods de mange gode intentioner i forslaget har Dansk Erhverv imidlertid en række bemærkninger i relation til den del, som vedrører indførelsen af de nye regler om den momsmæssige behandling af vouchere, jf. nærmere nedenfor.

Specifikke bemærkninger

Voucherdefinitionen

Der lægges op til en ret direkte oversættelse til dansk af benævnelsen af de to typer vouchere, som direktivet vedrører.

I det underliggende direktiv taler man om henholdsvis vouchere til ét formål (single-purpose vouchers) og vouchere til flere formål (multi-purpose vouchers).

Dansk Erhverv finder, at benævnelsen af de to typer vouchers kunne være tydeligere, hvis man i stedet overvejer at vælge en anden formulering i den danske lovtekst, da vouchere til ét eller flere formål ikke nødvendigvis efter naturlig dansk sprogbrug leder tankerne hen på en geografisk afgrænsning af brugen af de pågældende vouchere. Man kunne med fordel eksempelvis anvende en definition som ”vouchere der alene kan anvendes i Danmark” eller tilsvarende, og dermed opnå en tydeligere og lettere forståelig lovtekst.

Voucherbegrebet bør desuden defineres mere klart i lovens forarbejder, da det er et område, hvor der hersker stor tvivl og usikkerhed, samtidig med at der gennem tiderne har været en lang række sager om momsbehandling af vouchers.

Der bør eksempelvis foretages en mere klar og tydelig afgrænsning af sondringen mellem vouchers og almindelige betalingsmidler, ligesom flere eksempler vil gavne forståelsen af de nye regler, ikke mindst af reglernes rækkevidde.

Det forekommer ligeledes uklart, hvordan e-penge/loyalitetspoint m.v. skal behandles momsmæssigt fremadrettet i forhold til vouchers.

Hvad skal der beregnes moms af?

Det kan være vanskeligt helt at afgøre, hvilken pris der skal beregnes moms af for vouchere til flere formål, jf. ML § 4b, stk. 1, hvilket bør afklares.

Således kan en udbyder af en ydelse eller et gode sælge sine vouchere til eksempelvis en supermarkedskæde til én pris, og denne vil i mange tilfælde ikke kende den værdi supermarkedskæden vælger at videresælge voucheren til på forskellige markeder.

Når leveringsstedet for leverancen er ukendt på salgstidspunktet, men kendt på tidspunktet for indløsningen af voucheren, er der ifølge direktivet tale om en voucher til flere formål. Momsen af voucherens værdi skal dermed først afregnes, når voucheren indløses men til hvilken værdi?

Omvendt betalingspligt

Dansk Erhverv finder, at der kan opstå fortolkningstvivl i de tilfælde, hvor der er tale om et tilgodehavende på en momspligtig vare, men hvor voucheren enten kan bruges til varer, hvor sælger skal opkræve momsen, eller til varer der er omfattet af ”indenlandsk” omvendt betalingspligt efter momsloven § 46.

Såfremt voucheren kun er gyldig i Danmark, er både leveringsstedet og momssatsen i den situation kendt, dog kan det ikke afvises, at der kan opstå tvivl om, hvem der skal afregne momsen over for SKAT. Det fremstår ligeledes uklart, om der i en sådan situation er tale om en voucher til ét eller flere formål.

Ansvar og reklamationsret

I henhold til den nye § 4a skal en voucher til ét formål betragtes som levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den endelige levering af varer eller ydelser anses ikke for en uafhængig transaktion.

Hvis en voucher er leveret gennem flere led, er spørgsmålet, om ovenstående har nogen betydning i relation til, hvem den endelige aftager eller kunde skal henvendes sig til i tilfælde af en efterfølgende indsigelse eller reklamation over det leverede.

Den samme situation kan opstå i de tilfælde, hvor udstederen af voucheren ikke er den samme som indløseren. Hvilken af de to parter skal man som kunde henvende sig til i tilfælde af en reklamation?

Derudover bør det afklares, om de nye regler får indvirkning på eksisterende lovgivning; hvordan er samspillet med anden lovgivning på eksempelvis forbrugerområdet, hvor der også findes regler om, hvem man som kunde skal henvende sig til i tilfælde af en reklamation?

Korrekt momsafregning

Hvis en voucher kan bruges hos flere leverandører, og momssatsen er kendt, skal sælgeren afregne momsen, men indløseren skal tage imod voucheren uden momskonsekvenser.

Det betyder, at butik A i f.eks. en franchisekæde sælger en voucher, der kan bruges i alle butikker i kæden, selvom der er tale om selvstændige juridiske enheder.

Når voucheren bruges i butik B skal varen eller ydelsen leveres uden moms. Spørgsmålet er, hvordan butik B kan være sikre på, at momsen faktisk er afregnet af butik A, og har butik B nogle forpligtelser i denne henseende?

Ifølge de nye regler lægges der op til, at det er butik A og ikke butik B, der hæfter for momsen.

Spørgsmålet er, hvordan SKAT vil skulle forholde sig over for butik B under et eventuelt kontrolbesøg?

Den hidtidige danske praksis, hvor momsbeskatningstidspunktet udskydes til det tidspunkt, hvor voucheren rent faktisk bruges, hvis ikke leverandøren er kendt på salgstidspunktet, forekommer i mange henseender som en mere fornuftig og anvendelig praksis, der tillige sikrer virksomheder i en franchisekæde eller lignende imod manglende momsafregning.

Fakturering

Det nye regelsæt lægger op til, at der, når det gælder vouchere til ét formål, ikke er tale om nogen uafhængig transaktion i forbindelse med indløsningen af voucheren.

Vil den indløsende butik eller leverandør i øvrigt skulle udstede en faktura uden moms, eller hvordan sikrer køber sig sin reklamationsret, eventuelle momsfradragsret m.v.?

I henhold til den nye ML § 4a skal en voucher til ét formål betragtes som levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, men på det tidspunkt hvor voucherne sælges, er det ikke altid klart, hvad der bliver leveret, selvom leveringsstedet og momssatsen er kendt.

I henhold til de gældende momsfaktureringsbestemmelser skal en faktura indeholde beskrivelse af mængden og arten af det leverede, men på det tidspunkt hvor der skal faktureres for udstedelsen af voucherne, er det ikke altid kendt, hvilke varer eller ydelser der ender med at blive leveret, og dermed er det ikke muligt at opfylde faktureringskravene.

Spørgsmålet er, hvad der skal angives på fakturaen, når voucheren udstedes/sælges?

Ikke indløst - ej leveret

Uanset at det fremgår direkte af direktivet, at der ikke er taget stilling til momsbehandlingen af manglende indløsning af vouchere, er der forhold vedrørende dette, der bør tages stilling til.

For en voucher til flere formål skal momsen først afregnes på det tidspunkt, hvor den bliver indløst, jf. ML § 4b, stk. 1, hvilket medfører, at hvis en voucher til flere formål ikke bliver indløst, skal der ikke afregnes moms.

Spørgsmålet er, hvad situationen er for en voucher til ét formål, hvis den ikke bliver indløst, idet der jo her er afregnet moms i hvert led.

Kan alle de tidligere led så regulere momsen, da den endelige levering ender med aldrig at finde sted?

Der er ikke taget konkret stilling til den problemstilling i lovforslaget, men det fremgår af bemærkningerne, at en voucher til ét formål skal sidestilles med en forudbetaling (punkt 2.1.1), og her er der vel mulighed for at udstede en kreditnota, hvis leveringen ikke finder sted. Har man så også den mulighed med en voucher til ét formål?

En anden problemstilling er, hvis indløseren ikke er i stand til at indløse, f.eks. som følge af at varerne er gået til grunde. Her vil man som kunde formentlig have et krav på at få sine penge retur.

Eller hvis en voucher til ét formål kun indløses delvist – kan man så regulere for resten af voucheren værdi?

De fleste vouchere til ét formål vil formentlig have en udløbsdato, og hvis den ikke er indløst inden denne dato, så har leveringen ikke fundet sted. Kan der så ske en efterfølgende regulering af momsen?

Øvrige forhold

Det fremgår af ML § 4b, stk. 2, at for vouchere til flere formål, skal der betales moms af enhver anden levering af ydelser, der kan identificeres – en voucher til flere formål kan være til både momsplichtige og momsfrie formål, hvilket betyder, at der også beregnes moms af ydelser, der vedrører en momsfri leverance. Det har den konsekvens, at der vil blive beregnet moms af formidlingsydelser, som i andre tilfælde vil være momsfrie, hvis de er knyttet til en momsfri leverance.

Hvis en dansk virksomhed sælger en voucher til ét formål vedrørende ydelser, som har leveringssted i et andet EU-land, bliver den danske virksomhed så momsregistreringspligtig i det land, når

salget af voucherne sidestilles med levering af ydelsen? Det kunne f.eks. være et salg af en restaurations- eller hotelydelse i et andet EU-land, hvorimod den faktisk leverandør ikke kommer til at betale salgsmoms.

Ændringer i momssatsen/lovgivningen

For en voucher til ét formål skal de enkelte handler momsbelægges, hvilket kan efterlade tvivl om, hvad der sker, hvis der i den efterfølgende periode eksempelvis sker en ændring i momssatsen - skal satsen på voucherne så også afspejle dette, og vil den ændre momssats undervejs?

Hvis udsteder og indløser ikke er den samme, kan der også opstå en situation, hvor voucherne er udstedt med en momssats på f.eks. 20%, men på det tidspunkt hvor den bliver indløst, er momssatsen steget til 22% - betyder det, at den oprindelige momssats på voucheren skal ændres, eller skal der ved leveringen og fakturering fra indløser til udsteder kun beregnes moms med 20%?

Momscashflow/likviditetsbyrde

I relation til den provenumæssige byrde ved direktivimplementeringen bør det nævnes, at det faktum, at der kan gå op til flere år mellem udstedelsen og indløsningen af voucherne, indebærer en vis likviditetsmæssig ulempe i relation til de berørte virksomheders cashflow.

Forskellige juridiske enheder

De nye regler vil ikke mindst få en indvirkning på franchisekæder og øvrige tilfælde, hvor der er tale om forskellige juridiske enheder, f.eks. hvor flere brands fremstår på samme gavekort og er splittet op i forskellige juridiske enheder.

Således vil betaling og afregning af salgsmoms ikke nødvendigvis ende i den juridiske enhed, der har leveret varen i forbindelse med indløsningen af voucheren.

Ved involvering af forskellige juridiske enheder, vil der opstå en række uhensigtsmæssige og på ingen måde værdiskabende administrative opfølgninger på, hvor voucheren er udstedt; hvor den indløses, ligesom der vil skulle fordeles vederlag mellem flere forskellige juridiske enheder.

Sikkerhedsstillelse

I visse tilfælde vil en virksomhed ifølge anden lovgivning være forpligtet til at stille sikkerhed for face value af voucheren, og da salgsmomsen jo er afregnet, er spørgsmålet, hvem der skal stille sikkerhed for salgsmomsen? Vil det ende som en ekstra omkostning, som virksomhederne skal påtage sig?

Påkrævede systemtilpasninger/administrative byrder

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at forslaget højst vil kunne medføre *mindre omstillingsomkostninger* i forbindelse med tilretning af f.eks. virksomhedernes faktureringsystemer.

Dette er ikke et billede, der er genkendeligt hos alle virksomheder.

Således vil en række virksomheder skulle tilpasse samtlige deres kassesystemer og back office-systemer for at kunne håndtere de nye regler.

Forslaget vil dermed indebære ikke ubetydelige ekstraudgifter, ligesom systemtilpasningerne vil være ikke ubetydelige i tidsmæssig henseende. Der vil eksempelvis skulle indføres manuelle ekstra processer med henblik på at kunne følge voucherne og indløsningen heraf på tværs af mange virksomheders franchise-set up.

Henset til at ændringerne af momsloven endnu ikke er vedtaget, levner det ikke meget tid til virksomhederne til at indrette deres virksomhed i overensstemmelse med reglerne.

Overgangsregler

Det bemærkes, at de virksomheder, der indløser vouchere, vil skulle være meget opmærksomme på, om voucherne er udstedt før eller efter 1. januar 2019 i de tilfælde, hvor den momsmæssige behandling ændrer sig.

Ved udstedelse af vouchers, der inden 1. januar 2019 var at betragte som vouchers til flere formål, fordi leverandøren ikke var kendt, da de kunne indløses hos flere leverandører, selvom disse leverandører var nævnt på kortet (f.eks. i en franchisekæde) – er det fremadrettet indløseren, der skal afregne moms.

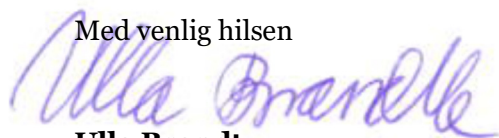
Hvis den samme voucher er udstedt efter 1. januar 2019, skal indløseren ikke opkræve moms. Det vil de almindelige butiksansatte m.fl. skulle håndtere.

Idet de fleste vouchere har en gyldighed på to til tre år, vil overgangsperioden skulle modsvare dette tidsrum.

Det er ikke på alle vouchere, der fremgår en udstedelsesdato, men alene til hvilken dato det er gyldigt, og her vil det heller ikke altid være muligt for indløseren at vide, efter hvilke regler en voucher skal behandles.

Som det fremgår af ovenstående, vil de nye momsregler om vouchere medføre en række udfordringer for de berørte virksomheder i relation til den praktiske håndtering af disse, hvorfor Dansk Erhverv opfordrer til, at relevante parter mødes med Skatteministeriets departement og SKAT med henblik på en drøftelse heraf.

Med venlig hilsen



Ulla Brandt

Fagchef for moms, regnskab og revision

Til: Simon Lind (SLi@skm.dk)
Cc: Kim Behnke - Dansk Fjernvarme (kib@danskfjernvarme.dk)
Fra: Jørgen Nielsen - Dansk Fjernvarme (jn@danskfjernvarme.dk)
Titel: Høringssvar vedr. forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (Gennemførelse af skatteundgåelsesdirektivet)
Sendt: 27-06-2018 12:37:42

Kære Simon Lind

Hermed høringssvar fra Dansk Fjernvarme.

Såfremt der ønskes en nærmere drøftelse heraf står Dansk Fjernvarme gerne til disposition. Vores primære kontaktperson vil være Kim Behnke på telefon 24 95 46 40 eller ovenstående mail.

I må meget gerne kvitterer for modtagelse af høringssvar.

Dansk Fjernvarme har særligt bemærket sig, at man ved høringsudkastets § 1, nr. 10 har valgt ikke at indarbejde direktivets mulighed for undtagelse af lån til langsigtede infrastrukturprojekter. Men henviser til, at en sådan undtagelse kan indarbejdes i "anlægslovene"

Dansk Fjernvarmes medlemmer er kendetegnet ved at der foretages meget store og langsigtede anlægsinvesteringer, som typisk finansieres ved lånoptagelse i f.eks. Kommune Kredit, hvor der stilles en bagvedliggende kommunegaranti og betales en markedsræssig garantiprovision. Varmeselskaberne kan således have meget store låneomkostninger. Implementeringen af EBITDA-reglen kan derfor få stor betydning for de af Dansk Fjernvarmes medlemmer som er skattepligtige. Det bemærkes hertil, at låneomkostningerne i de danske fjernvarmeselskaber, som sådanne, må antages at ligge langt uden for det tilsigtede virkningsfelt for skatteundgåelsesdirektivet.

Dansk Fjernvarme er betænkelig ved at ovennævnte undtagelse ikke indarbejdes i den foreslåede udformning af selskabsskattelovens § 11 C, men foreslås indarbejdet i de respektive "anlægslove". Det bemærkes, at der ikke er fremsat forslag om konsekvensændring af varmemforsyningsloven samt at det ikke synes at være normalt at indarbejde skatteregler i "anlægslove", som ligger udenfor Skatteministeriets normale ressortområde.

Dansk Fjernvarme skal derfor foreslå, at der i forlængelse af den foreslåede undtagelsesbestemmelse for finansielle selskaber (den foreslåede udformning af selskabsskattelovens § 11 C, stk. 8) tillige indsættes en undtagelsesbestemmelse, som stk. 9., for forsyningselskabers låneomkostninger til langsigtede anlægsinvesteringer.

"Stk. 1 til 7 finder ikke anvendelse på lån optaget til langsigtede anlægsinvesteringer, hvor låntager er omfattet af (henvisning til de relevante forsyningslove), og anlægsaktiverne er beregnet for anvendelse indenfor EU"

I relation til betragtningerne om statsstøttere reglerne, så vil det efter Dansk Fjernvarmes opfattelse være en ganske overkommelig opgave for den danske stat, at godtgøre at de særlige kendetegn for finansieringen af langsigtede infrastrukturprojekter i Danmark.

Mvh. Jørgen Nielsen
Udviklingsdirektør
jn@danskfjernvarme.dk



Dansk Fjernvarme · Danish District Heating Association · Merkurvej 7 · DK-6000 Kolding · Tlf. +45 7630 8000 · www.danskfjernvarme.dk



Danske Rederier

Til rette vedkommende
Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Høring af forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivet)

28. juni 2018

Danske Rederier takker for muligheden for at kommentere Skatteministeriets forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven.

Danske Rederier har en række bemærkninger til forslaget.

Den del af CFC-datterselskabets indkomst, der skal medregnes i moderselskabet, bør være finansiel indkomst.

Danske Rederier foreslår Skatteministeriet at præcisere, at den del af CFC-datterselskabets indkomst, der indgår hos moderselskabet, skal anses for finansiel indkomst i moderselskabets indkomstopgørelse.

Baggrunden for forslaget er, at indkomsten der medregnes hos moderselskabet jo netop er indkomst fra "Controlled Financial Companies" og i sin natur er opstået ved, at det pågældende datterselskab har oppebåret finansiel (mobil) indkomst.

Forslaget medfører, at indkomst fra CFC-selskaber indgår i beregning af rentefradragsbegrænsning på samme måde som alle andre finansielle indkomster. På denne måde sikres, at finansiel indkomst skattemæssigt behandles ens, uanset hvor i verden, den finansielle indkomst er tjent. Dette synes at flugte med det grundlæggende princip i CFC-beskatningen.



Danske Rederier opfordrer til at bevare transparensreglen, som stadig er relevant og fordrer præcisering.

Skatteministeriet foreslår på lovforslagets side 117, at transparensreglen udgår af bestemmelsen. Danske Rederier opfordrer Skatteministeriet til at være opmærksomme på, at transparensreglen fortsat er relevant for mange større koncerner.

Såfremt et datterselskab og datterdatterselskab er beliggende i et land uden informationsudvekslingsaftale med Danmark, og datterselskabets aktieejers andel i datterdatterselskabet er mellem 10 pct. og 50 pct., så er der tale om skattepligtige porteføljeaktier, jf. ABL § 4 a, stk. 2 modsætningsvist. Gevinst og udbytter fra disse aktier er skattepligtig indkomst i datterselskabet jf. ABL § 9 og SEL § 13, stk. 1 nr. 2 modsætningsvist. Kontrolbetingelsen i SEL § 32, stk. 1, 1.pkt, jf. stk. 6 er opfyldt, hvilket er muligt uden at besidde 50 pct. eller mere af aktierne.

I dette tilfælde vil konsolideringsreglen (§ 32, stk. 1) medføre, at der ved opgørelsen af CFC-indkomsten i datterselskabet skal bortses fra de aktiegevinster og udbytter, der stammer fra aktierne i datterdatterselskabet, hvilket kan have afgørende betydning for om datterselskabet bliver et CFC-selskab.

Udgår konsolideringsreglen, medfører det således en udvidelse af beskattningen efter § 32, som ikke er nævnt i Direktivet eller fremhævet i lovbemærkningerne. Såfremt Skatteministeriet ønsker at udvide beskattningen på dette område, bør dette klart fremgå. Det er dog Danske Rederiers opfattelse, at reglen ikke har mistet sin relevans og stadigvæk er aktuel i praksis. På baggrund heraf anbefaler Danske Rederier at bevare konsolideringsreglen.

Vælger Skatteministeriet at bevare konsolideringsreglen, anbefaler Danske Rederier at præcisere i lovforslaget eller lovbemærkningerne, at reglen også gælder, såfremt der imellem de i samme land beliggende selskaber er indskudt et selskab beliggende i et andet land. Det vil eksempelvis være tilfældet hvis et tysk datterselskab har et canadisk datterdatterselskab, der så igen har et tysk datterdatterdatterselskab. I dette tilfælde anbefaler Danske Rederier at præcisere, at efter konsolideringsreglen skal de to tyske selskaber konsolideres. En sådan definition af konsolideringsreglen vil ikke mindske værnet i § 32, da det i Canada beliggende selskab for sig selv bedømmes efter CFC-reglerne. Fortolkningen vil i øvrigt være i overensstemmelse med reglerne for opgørelse af sambeskatningskredsen efter selskabsskatteloven § 31.



Direktivet giver mulighed for at undlade beskatning af udloddet indkomst

Danske Rederier opfordrer Skatteministeriet til at justere lovforslaget, således at resultat, der udloddes af et datterselskabs finansielle indkomster, ikke indgår i opgørelsen af CFC-indkomsten i det pågældende datterselskab. Såfremt datterselskaber også har ikke-finansiell indkomst, kan en udlodning ses som værende forholdsmæssigt foretaget af de finansielle indkomster.

Der stilles i Direktivet ikke noget krav om, at udloddede indkomst skal indgå i CFC indkomsten, og såfremt der sker udlodning, så vil indkomsten indgå som udbytte hos moderselskabet. Der kan eventuelt stilles krav om, at der skal være sket beskatning af indkomsten i datterselskabet før udlodning.

Lempelsesmulighederne for skatter betalt af CFC-selskabet og dets datterselskaber bør præciseres for at undgå dobbeltbeskatning.

Af lovforslagets side 39-42 fremgår det, at der ikke foreslås nogen ændringer til lempelsesadgangen i selskabsskattelovens § 32, stk. 11. Da lempelsesreglen i praksis har givet anledning til tvivl foreslår Danske Rederier, at Skatteministeriet præciserer lempelsesadgangen.

Tvivlen vedrører lempelse efter selskabsskattelovens § 17, stk. 2, som i nærmere angivne tilfælde giver lempelse for skatter betalt af CFC-selskabernes datterselskaber. SKAT er af den holdning, at selskabsskattelovens § 32, stk. 11 er en udtømmende lempelsesadgang og da der kun sker henvisning til selskabsskattelovens § 33, men ikke til selskabsskattelovens § 17, stk. 2, så finder denne sidst nævnte lempelsesregel ikke anvendelse på den indkomst fra CFC-selskabet, der skal indregnes i moderselskabets indkomst.

For at afklare denne og fremtidige tvister foreslår Danske Rederier, at Skatteministeriet tager stilling til, hvorvidt skattelovgivningens almindelige lempelsesregler finder anvendelse ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, der skal medregnes i moderselskabet.

Eventuelt kan dette ske ved en præcisering af, at selskabsskattelovens § 32, stk. 11 er indført, fordi ligningslovens § 33, i sig selv, ikke giver moderselskabet lempelse for skatter pålagt CFC-selskaber. Ligningslovens § 33 giver nemlig kun lempelse for skatter pålagt selve moderselskabet.



Selskabsskattelovens § 32, stk. 11 kan derfor være indført for at sikre moderselskabet lempelsesadgang for skatter betalt af et andet skatte-subjekt, nemlig CFC-selskabet, da reglen giver moderselskabet "nedslag for datterselskabets danske og udenlandske skatter efter ligningslovens § 33".

Danske Rederier opfordrer til en præcis definition af finansiel leasingindkomst.

Skatteministeriet bedes præcisere hvilke typer og arter af indkomst, der fremover vil blive anset for finansiel leasingindkomst. Baggrunden for spørgsmålet er, at et af de væsentligste fortolkningsbidrag til, hvorvidt der foreligger finansiel leasing og derfor finansiel leasingindkomst (IAS 17), bliver ændret med indførelsen af IFRS 16 pr. 1. januar 2019.

Under lovbehandlingen af den eksisterende CFC-regel oplyste skatteministeren, at den hidtil anvendte forståelse af finansiel leasing fortsat skulle finde anvendelse (Høringsnotat, bilag 19, L 99 (2001/2002 – 2. samling)¹, hvilket betød, at "fortolkningen af "finansiel leasing" i vidt [omfang] følger definitionen i International Regnskabsstandard nr. 17 (IAS 17)". I skatteministerens svar på henvendelse fra Ernst & Young (bilag 46, L 25 (1994/1995)) ved indførslen af de oprindelige CFC-regler (L 35 (1994/1995)) havde skatteministeren også tilkendegivet, at eksempler, som spørger havde gengivet fra IAS 17, havde karakter af finansiel virksomhed.

Det er således uomtvisteligt, at IAS 17 er et væsentligt bidrag i fortolkningen af, hvornår der foreligger finansiel leasing. IFRS 16 medfører en betydelig udvidelse af det finansielle leasingbegreb i forhold til den nu-gældende IAS 17.

Danske Rederier anmoder derfor Skatteministeriet om at præcisere hvilken indkomst, der anses for finansiel leasingindkomst, samt hvorvidt det fortsat er IAS 17 eller den nye regnskabsstandard i IFRS 16, der skal anvendes som fortolkning af, hvorvidt en indkomst hidrører fra finansiel leasing.

Det bemærkes også, at under IFRS 16 kan visse aftaler blive behandlet som finansiel leasing for leasingtager og operationel leasing for udlejeren. Det forekommer uhensigtsmæssigt, at den skattemæssige behand-



DanskeRederier

ling, for eksempel i forbindelse med rentefradragsbegrænsningsreglerne, ikke er symmetrisk, såfremt de nye IFRS-regler også skal gælde skattemæssigt.

Danske Rederier står, som altid, til rådighed for uddybning af ovenstående samt yderligere kommentarer.

Med venlig hilsen

Johan Frølich Moesgaard Andersen

Chefkonsulent

Erhvervspolitik & Analyse

M: +45 6060 0606

jma@danishshipping.dk

Amaliegade 33

DK 1256 København K

Til: Jakob Ulrik Wassard Schou (JWS@skm.dk), Simon Lind (SLi@skm.dk)
Cc: Lovgivning og økonomi (lovgivningoekonomi@skm.dk)
Fra: Johan Moesgaard Andersen (jma@danishshipping.dk)
Titel: Re: Skatteundgåelsesdirektivet
Sendt: 17-07-2018 17:27:15
Bilag: image001.png;

Kære Simon Lind og Jakob Schou

Danske Rederier har tidligere fremsendt høringssvar på Skatteundgåelsesdirektivet (forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven), som havde høringsfrist den 28. juni 2018.

Som supplement til de fremsendte bemærkninger er vi fra Danske Rederiers side blevet opmærksomme på en særlig problemstilling, som FSR har bemærket i deres høringssvar på Skatteundgåelsesdirektivet.

Dette drejer sig om sikringskontrakter og medregning i CFC-indkomsten. FSR bemærker i deres høringssvar (s. 24-25) følgende (citater):

”... Medregning af sikringskontrakter i CFC-indkomsten synes at give anledning til nogle helt særlige problemstillinger for koncerner, hvori der indgår selskaber underkastet dansk eller udenlandsk tonnagebeskatning.

Hvis en sådan koncern eksempelvis har et datterselskab i Tyskland, der i Tyskland beskattes i henhold til den tyske tonnageskatteordning, og det tyske datterselskab som led i sin almindelige rederiaktivitet foretager afdækning af risikoen for faldende fragtrater og stigende bunkerpriser via almindelige afdækningskontrakter (forward freight agreements, bunker hedge m.v.), vil gevinst (og tab) på disse kontrakter med lovudkastet indgå i CFC-indkomsten. Da der vil kunne opstå betydelige gevinster (og tab) på sådanne sikringskontrakter, vil dette kunne medføre, at grænsen på 1/3 af de samlede indtægter efter omstændighederne overskrides.

Dette giver anledning til dels at overveje, hvorledes den samlede skattepligtige indkomst for det tyske datterselskab skal opgøres, dels til brug for måling af, hvorvidt CFC-indkomsten udgør mere end 1/3 af den samlede indkomst, og dels hvilken indkomst det danske moderselskab skal medregne, hvis denne grænse er overskredet.

I særdeleshed er spørgsmålet, om indkomsten skal opgøres ved anvendelse af de danske tonnageskatte regler eller efter de almindelige regler, og under hvilke forudsætninger de danske tonnageskatte regler i så fald kan anvendes ved opgørelsen. Det bemærkes i denne forbindelse, at den danske tonnageskatteordning forudsætter, at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra Danmark (TL § 6, stk. 1). Denne betingelse vil formentlig aldrig være opfyldt i relation til skibe drevet af et selskab underkastet tonnagebeskatning i et andet EU-land, idet der findes tilsvarende krav i de øvrige EU-landes tonnageskatteordninger.

Hvis alle betingelser i den danske tonnageskatte lov skal være opfyldt for at indkomsten i et udenlandsk rederiselskab kan opgøres efter den danske tonnageskatte lov forekommer udvidelsen af definitionen af CFC-indkomst til også at omfatte almindelige, driftsrelaterede sikringskontrakter at være en potentiel bombe under hele EU's tonnagebeskatningssystem. Det vil derfor være helt afgørende, at muligheden for at medtage en ”substanstest” udnyttes.”

En udvidelse af CFC-indkomsten til også at medtage indkomst fra sikringskontrakter vil medføre, at udenlandske rederiselskaber, der afdækker fragtrater og bunkerindkøb ved brug af sikringskontrakter, kan blive inddraget under dansk beskatning. En afdækning af fragtrater og bunkerindkøb er meget anvendt indenfor rederibranchen.

Vi har forstået, at Skatteministeriets begrundelse for at medtage gevinst på sikringskontrakter i CFC-indkomsten er, at den hidtidige undtagelse ikke kan opretholdes efter ATAD-direktivet. Efter vores vurdering er det imidlertid ikke så klart, at direktivet skulle være til hinder for opretholdelse af den hidtidige undtagelse. Direktivet foreskriver i artikel 7, nr. 2(a)(i) blot, at der medtages ”renter eller anden indkomst af finansielle aktiver”. Det er vores opfattelse, at kontrakter, der alene er indgået med afdækning af kommercielle risici (f.eks. fragtrater og bunkerpriser) i en helt almindelig erhvervsvirksomhed i denne sammenhæng ikke skal anses for ”finansielle aktiver”. Direktivet bygger i høj grad på OECDs BEPS Action Point 3, og der står ej heller noget heri, der efter vores opfattelse giver belæg for, at gevinster på sådanne sikringskontrakter skal indgå i CFC-indkomsten. Vi skal derfor anmode Skatteministeriet om at genoverveje, om afdækningskontrakter skal medtages ved opgørelsen af CFC-indkomsten.

Hvis Skatteministeriet fastholder, at indkomst og tab fra afdækningskontrakter skal medtages ved opgørelsen af CFC-indkomsten er vi enige med FSR i, at der bør indføres en substanstest.

Fra Danske Rederiers side opfordrer vi Skatteministeriet til at overveje FSR's bemærkninger samt genoverveje, om

afdækningskontrakter skal medtages ved opgørelsen CFC-indkomsten, og implementere Skatteundgåelsesdirektivet uden unødigt at indskrænke de eksisterende rammer for koncerner med selskaber underkastet dansk eller udenlandsk tonnageskat. Den danske regering præsenterede tidligere i år en maritim vækstplan, som blandt andet fastslår en klar ambition om at tiltrække rederier og skibe til Danmark. Hertil har regeringens maritime vækstteam fastslået, at "... I forbindelse med tiltrækning af udenlandske maritime investorer skal der sikres klare, forudsigelige og konkurrencedygtige skatteregler".

I forbindelse med udformningen af det endelige lovforslag opfordrer Danske Rederier derfor Skatteministeriet til at afklare ovenstående spørgsmål og udforme det endelige lovforslag, således at det ikke unødigt skaber uklare eller ukonkurrencedygtige rammer for koncerner, hvor der indgår selskaber underkastet dansk eller udenlandsk beskatning.

Danske Rederier står naturligvis til rådighed for uddybning af ovenstående.

Bedste hilsener
Johan

Sendt fra min iPhone

Den 28. jun. 2018 kl. 21.50 skrev Johan Moesgaard Andersen
<jma@danishshipping.dk<mailto:jma@danishshipping.dk>>:

Kære Simon Lind og Jakob Schou

Hermed fremsendes Danske Rederiers høringssvar på forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivet).

Bedste hilsener
Johan

Med venlig hilsen

Johan Frølich Moesgaard Andersen
Chefkonsulent
Erhvervspolitik & Analyse

M: +45 6060 0606
jma@danishshipping.dk<mailto:jma@danishshipping.dk>
Twitter: @JohanMoesgaard

Amaliegade 33
DK 1256 København K

[logo]<<http://www.danishshipping.dk/>>

Følg os på Facebook<<https://www.facebook.com/DanskeRederier/>> og
LinkedIn<https://www.linkedin.com/company/danskerederier?trk=ppro_cprof>

<180628 Høring af forslag til lov om implementering af Skatteundgåelsesdi....pdf>



Skatteministeriet

Dansk Industri

Confederation of Danish Industry

Sendes pr. e-mail til:

sli@skm.dk

jws@skm.dk

juraogsamfundsoekonomi@skm.dk

Lovudkast om implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)

Skatteministeriet har sendt [udkast](#) til lovforslag om implementering af EU's skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i høring. Udkastet giver DI anledning til følgende bemærkninger.

1. Generelle bemærkninger

DI er enig i Regeringens Implementeringsråds anbefalinger på [møde](#) den 14. marts 2017 og [møde](#) den 31. maj 2018, herunder at Danmark så vidt muligt bør følge direktivet og ikke indføre eller beholde danske særregler, der går længere end direktivet.

Lovudkastet har ført til stærke reaktioner i virksomhederne, der ser betydelige problemer i den foreslåede implementering af reglerne, som medfører unødvendig risiko for dobbelt-beskatning, retsusikkerhed og øgede administrative byrder.

For at holde reglerne så enkle som muligt samt at opnå de administrative og retssikkerhedsmæssig fordele ved at følge en international/EU standard er det afgørende, at de danske regler tager udgangspunkt i direktivets bestemmelser. Det vil også gøre det lettere for skattemyndighederne at administrere reglerne.

Reglerne er i forvejen omfattende og yderst komplicerede. Fastholdelse af nationale særregler vil gøre det betydeligt vanskeligere og mere byrdefuldt at drive virksomhed i flere lande. Dette er ikke mindst et problem for små og mellemstore virksomheder.

Virksomhederne bruger i forvejen meget betydelige ressourcer på at sikre overholdelse af kompliceret lovgivning. Erhvervsministeriet har opgjort, at de rent administrative byrder vedrørende regnskab og bogføring samt skatter og afgifter løb op i 14 mia. kr. for danske virksomheder i 2014.

Det anføres i de generelle lovbemærkninger, at virksomheders udnyttelse af skattesystemerne har medført faldende skatteindtægter. I den forbindelse må det være på sin plads at påpege, at indtægterne fra selskabsskatten i Danmark [ifølge](#) Skatteministeriet er på højeste niveau i et årti. På europæisk plan viser de seneste [tal](#) fra Eurostat desuden, at provenuet fra selskabsskat i forhold til BNP over de seneste år er svagt *stigende*.



Den generelle omgængelsesbestemmelse etablerer et juridisk grundlag for at tilsidesætte alle klare tilfælde af ren skatteundgåelse. På det grundlag er der ikke samme behov for at opretholde de ekstremt komplicerede nationale særregler.

Bemærkningerne i det følgende illustrerer, hvor mange praktiske udfordringer danske særregler vil give anledning til i praksis.

2. Bemærkninger til de enkelte lovbestemmelser

2.1 Regler for kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regler)

Udkastet til nye CFC-regler har i særdeles medført bekymringer i virksomhederne.

Grundideen med CFC-reglerne var oprindeligt, at danske virksomheder i den skattepligtige indkomst skal medregne visse mobile indkomster, der ellers egentlig efter de almindelige principper skal beskattes hos de kontrollerede datterselskaber i lavskattelande. På den måde har man i vidt omfang forhindret, at danske virksomheder har kunnet flytte beskatningen af f.eks. immaterielle rettigheder til lavskattelande og derefter trække overskuddet hjem som skattefri udbytter.

På linje hermed er udgangspunktet i direktivet, at den danske CFC-beskatning alene omfatter datterselskaber hjemmehørende uden for EU/EØS. Inden for EU/EØS skal CFC-reglerne efter direktivet alene gælde, hvis datterselskabet ikke udøver en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr og lokaler.

Alligevel lægger lovudkastet op til at overimplementere således, at CFC-reglerne generelt skal gælde uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende. Dette tager ikke tilstrækkelig hensyn til, at det er forbundet med betydelige administrative omkostninger for virksomhederne at opgøre CFC-indkomsten for datterselskaberne. Eksempelvis skal de danske virksomheder efter lovudkastet medregne indkomst fra bredt definerede immaterielle rettigheder i datterselskaberne, hvilket i vidt omfang vil kræve en selvstændig transfer pricing opgørelse, da beløbene ikke fremgår direkte af datterselskabernes regnskaber. Af de almindelige bemærkninger til lovudkastets afsnit 2.4.3 fremgår det, at anden indkomst blandt andet vil omfatte indkomst fra immaterielle aktiver, der realiseres ved afståelse af varer og/eller tjenesteydelser, da salgssummen vil inkludere et royaltyafkast på de immaterielle aktiver. Der gives, hverken i lovudkastet, BEPS eller direktivet, klare anvisninger på, i hvilke tilfælde og hvordan dette "inkluderede royaltyafkast" skal udskilles fra varens/tjenesteydelsens salgspris.

Lovudkastet vil også betyde, at indkomsten i datterselskaber omfattet af CFC-reglerne i alle andre lande, inklusive EU/EØS-lande, skal medregnes i den danske indkomst og udenlandske skatter derefter søges udlignet efter reglerne om ophævelse af dobbeltbeskatning ved dansk lempelse for udenlandske skatter. Den danske overimplementering efter lovudkastet vil medføre meget betydelig ekstraadministration vedrørende datterselskaber i andre EU/EØS-lande, helt ude af proportion med reglernes formål.

Lovudkastet vil ramme eksempelvis videnstunge danske koncerner med en vækststrategi baseret på opkøb. Hvis der er en væsentlig forskel på købsprisen og indre værdi i en tilkøbt

virksomhed, vil den således alt andet lige råde over væsentlige immaterielle aktiver og derfor blive omfattet af CFC-beskatning efter udkastet.

Af lovudkastet fremgår det, at indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra salg og tjenesteydelser, der købes og sælges af tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk vækst, skal medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomst. Hverken af lovudkastet, BEPS eller direktivet gives der klare anvisninger til fortolkning af, hvordan "faktureringselskab" skal defineres. Såfremt dette måtte omfatte f.eks. trading- og distributionsselskaber, der sælger efter et "back-to-back" princip, vil denne bestemmelse have uforudsete konsekvenser for koncerner, der har en principalstruktur, eller koncerner der benytter trading- og distributionsselskaber som en del af deres daglige drift. Hvis et trading-/distributionsselskab sælger efter et "back-to-back" princip, afholder dette begrænsede funktioner og påtager sig/kontrollerer meget begrænsede risici. Idet armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 skal efterleves, vil aflønningen (og dermed bidraget til økonomisk vækst) være lav. Det vil derfor være givet på forhånd, at brug af en sådan struktur kan medføre CFC-beskatning. Det er ikke DI's umiddelbare opfattelse, at dette er hensigten med lovudkastet.

Lovudkastet lægger op til at overimplementere således, at det ikke kun er den udenlandske indkomst, som skal medregnes. Lovudkastet vil også gøre eventuelle urealiserede avancer i datterselskabet på de omhandlede aktivtyper skattepligtig ved salget af datterselskabet. Denne overimplementering kan medføre en betydelig ekstra beskatning i forbindelse med koncerners almindelige salg af forretningsaktiviteter. Dette vil gælde uanset om den danske koncerner så vidt muligt holder immaterielle aktiver mv. samlet i det danske moderselskab. Også i tilfælde, hvor de omhandlede immaterielle rettigheder i det udenlandske datterselskab ikke har haft tilknytning til Danmark (ej flyttet ud af Danmark), men eksempelvis stammer fra et tilkøb som efterfølgende bliver afstået. Det kan føre til, at et salg af et datterselskab i et højskatteland bliver skattepligtig til Danmark uden der kan gives credit-lempelse for lokal skat, da salget ikke udløser lokal beskatning af immaterielle rettigheder.

I mange tilfælde, hvor en koncern ejer flere datterselskaber i samme land er ejerskabsstrukturen typisk således, at et lokalt holdingselskab ejer driftsselskaberne. Med lovudkastet skal der ikke længere ske en konsolidering af det lokale holdingselskab med driftsselskaber. Det betyder, at CFC-testen foretages på "stand alone"-basis for holdingselskabet. En del af aktiviteten i holdingselskabet kan være en lokal cash pool for de lokale driftsselskaber, der kan udløse en CFC-indkomst. Alternativt kan det være forrentning af overskudslikviditet, som er udloddet fra driftsselskaberne til holdingselskabet, men først kan udloddes til det danske moderselskab året efter. Ophævelsen af transparensreglen kan føre til, at der kommer et pres for at fusionere de lokale selskaber for på den måde at få "adgang" til konsolidering. Det bør ikke være skattereglerne, der er det bærende for, hvorledes forretningen er organiseret i et eller flere selskaber.

Der skal laves indgangsværdier på alle selskaber, der ejer immaterielle aktiver pr. 1. januar 2019, når reglerne træder i kraft. Dog kun hvis selskabet er CFC-beskattet i 2019. Hvilken indgangsværdi gælder, hvis selskabet bliver CFC-skattepligtig senere end 2019? Det bliver i øvrigt en bekostelig øvelse at værdiansætte alle datterselskaber med immaterielle aktiver samt foretage en "purchase price allocation" på de enkelte typer aktiver.

Afdækningskontrakter bliver omfattet af reglerne. Det vil betyde, at selskaber, hvor der er gevinst på afdækningskontrakterne (CFC-indkomst) – selv om virksomheden vil have et tilsvarende tab på det underliggende forhold (ej CFC-indkomst) - kan blive omfattet af CFC-reglerne baseret på tilfældigheder uanset, at selskabet overordnet set ikke har tjent – eller skal tjene – penge på kontrakterne.

De ovenstående bemærkninger viser de væsentlige administrative gener og vilkårlige ekstraskatter, lovudkastet kan give anledning til ved at vedtage danske regler, der går videre end direktivet.

DI skal derfor på det kraftigste opfordre til alene at vedtage de CFC-regler, som er krævet efter direktivet.

Det vil blandt andet indebære, at reglen om ”anden indkomsten fra immaterielle aktiver” indsnævres til alene at omfatte kapitalgevinster fra afståelse af immaterielle aktiver, at CFC-beskatningen i overensstemmelse med direktivet udelukkende omfatter finansiell indkomst (og ikke hele indkomsten), at der i overensstemmelse med direktivets undtagelsesbestemmelse ikke sker CFC-beskatning, hvis datterselskabet har økonomisk substans, og at der i overensstemmelse med direktivet og lovgivningen i andre medlandsstater udelukkende sker CFC-beskatning af lavtbeskattede datterselskaber.

Hvis de danske regler skal gå videre end direktivet kræver, bør det godtgøres at et eventuelt merprovenu herved vedrører skatteundgåelse og desuden står mål med de betydelige administrative og retssikkerhedsmæssige ulemper, som danske særregler vil indebære for erhvervslivet generelt.

2.2 Regel om begrænsning af fradrag for rentebetalinger mv.

Det bør genovervejes at afskaffe den hidtidige danske regel om tynd kapitalisering i selskabsskattelovens § 11. Denne regel har næppe længere nogen væsentlig selvstændig provenumæssig betydning.

Af mere væsentlig provenumæssig betydning bør det også genovervejes at afskaffe den hidtidige danske regel om renteloft i selskabsskattelovens § 11 B. Dette skal ses i lyset af, at reglen ikke er almindelig i andre lande, og at EU-landene har valgt at anvende EBITDA-reglen. Overordnet kan det gavne dansk økonomi og Danmarks erhvervsklima internationalt set at følge internationale standarder, som gør det nemmere for danske virksomheder at virke internationalt, og nemmere for udenlandske virksomheder og investorer at overskue danske etablerings- og investeringsmuligheder.

Vedrørende den nye EBITDA-regel ønskes det afklaret, hvorvidt straksfradrag af forsøgs- og forskningsudgifter, mv., jf. ligningslovens 8 B, skal kvalificeres som en afskrivning ved opgørelse af beregningsgrundlaget for EBITDA-reglen, således at disse udgifter ikke skal fragå heri.

Ud fra lovteksten ”Selskaber, der indgår i en koncern, jf. § 31 C, kan i stedet for procentsatsen på 30 pct. anvendes den procentsats, der fremkommer ved at dividere koncernens

samlede overstigende låneomkostninger i forhold til personer og selskaber mv. uden for koncernen med koncernens skattepligtige indkomst før låneomkostninger og afskrivninger”, sammenholdt med definitionen af ”overstigende låneomkostninger” i SEL § 11 B, stk. 4, er der umiddelbart tale om en skattemæssig EBITDA. Denne kan være vanskelig – nærmest umulig inden for selvangivelsesfristen – at opgøre for en koncern med mange udenlandske datterselskaber. Ud fra lovteksten ”Det er en forudsætning for anvendelse af 1. og 2. pkt., at det konsoliderede årsregnskab er opgjort i overensstemmelse med regnskabsstandarden i årsregnskabslovens kapitel 14 eller en af regnskabsstandarden, der er nævnt i [...]”, sammenholdt med, at lovbemærkningerne (afsnit 2.1.1) anfører, at der ved beregningen skal ”[...] anvendes oplysningerne fra det konsoliderede årsregnskab”, er der umiddelbart tale om en regnskabsmæssig EBITDA. På baggrund af ovenstående uklarheder og hensyn bør det i lovteksten (den ny § 11 B, stk. 7, 1. pkt.) præciseres, at det er den regnskabsmæssige EBITDA, der skal anvendes ved koncernreglen.

Lovudkastet indeholder umiddelbart ingen overgangsregel mellem den nugældende EBIT-regel i selskabsskattelovens § 11 C og den nye EBITDA-regel i § 11 C. Dette kan betyde, at en eksisterende EBIT-saldo fortabes pr. 1. januar 2019, hvilket næppe har været hensigten, da såvel EBIT-reglen og EBITDA-reglen indebærer mulighed for fremførsel af beskårne låneomkostninger. Det bør indføres en overgangsregel mellem de to bestemmelser, således EBIT-saldo ved overgang til EBITDA-reglen ikke fortabes.

Såfremt det uanset opfordringen ovenfor besluttet at opretholde renteloft-reglen i selskabsskattelovens § 11 B, bemærkes det, at reglen i selskabsskattelovens 11 B, stk. 10 ikke fungerer optimalt, idet det alene er tilladt, at beskårne kurstab på gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven fremføres i de tre efterfølgende indkomstår til modregning i eventuelle bruttokursgevinster. Fremførte kurstab fortabes efter tre år. Fremførelsesperioden på de nuværende tre år er ikke tilstrækkelig til at afhjælpe effekten af begrænsningen. Det er dels på grund af konjunkturforhold på de underliggende markeder, som kan falde i længere cykler, dels på grund af udviklingen i valutakurser, som kan give et markant større tab, end hvad der kan indhentes inden for en 3-års periode. Det kunne desuden overvejes at give adgang til fremførsel af overskydende modregningskapacitet, dvs. ubenyttede bruttogevinster fremføres til modregning i de efterfølgende år. En fremførselsperiode på 5 år samt fremførelsesmuligheden for overskydende modregningskapacitet vil harmonere med den foreslåede EBITDA-regel. Også beløbsgrænsen i reglen vedrørende renteloft bør tilpasses EBITDA-reglen.

2.3 Exitbeskatning

Danmark har allerede regler om exitbeskatning. Lovudkastet lægger op til blandt andet at forkorte afdragsperioden vedrørende den opgjorte exitskat fra 7 til 5 år.

Udkastet til lovforslag vedrørende exitbeskatning giver ikke DI anledning til særlige bemærkninger.

2.4 Hybride mismatch

Danmark har allerede regler vedrørende størstedelen af de elementer, der indgår i direktivet til at imødegå hybrid mismatch.

Danske virksomheder anvender generelt ikke hybride instrumenter mv. Udkastet til lovforslag om hybride mismatch giver derfor ikke DI anledning til særlige bemærkninger.

2.5 Generel regel om bekæmpelse af misbrug (generel omgåelsesklausul)

Der er retssikkerhedsmæssigt meget bemærkelsesværdigt, at skattemyndighederne med den generelle omgåelsesbestemmelse gives en hjemmel til skønsmæssigt at tilsidesætte dispositioner, som i øvrigt følger alle skatteregler, hvis skattemyndighederne vurderer, at dispositionen primært er drevet af skattemæssige forhold.

DI har igennem længere tid efterspurgt klarere retningslinjer for anvendelsen af den lignende omgåelsesklausul, som allerede efter den nugældende ligningslovs § 3 i visse tilfælde finder anvendelse.

På den baggrund skal DI opfordre til, at bemærkningerne vedrørende den generelle omgåelsesbestemmelse udbygges og præciseres med henblik på at skabe mest mulig retssikkerhed.

Det kan desuden overvejes ligesom andre lande at etablere en særlig procedure for at anvende den generelle omgåelsesbestemmelse på grund af den indgribende karakter og for at sikre fortolkning i overensstemmelse med praksis i andre EU-lande. Der kan f.eks. henvises til Storbritannien, hvor the General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel “approve HMRC’s guidance on the GAAR” og “through sub-Panels, give opinions to HMRC and taxpayers about the application of the GAAR to individual cases referred to the Panel”. For DI er det oplyst, at der også i Sverige er en særlig ordning for anvendelse af EU’s generelle omgåelsesbestemmelser.

3. Afsluttende bemærkninger

Selv om de omhandlede bestemmelser i realiteten er rettet mod forholdsvis få virksomheder, kan de alligevel få meget væsentlige administrative og retssikkerhedsmæssige konsekvenser for flertallet af virksomheder. DI bidrager gerne sammen med medlemsvirksomheder til, at implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet sker på en måde, som fungerer bedst muligt i praksis.

Vi har en række endnu mere tekniske bemærkninger vedrørende nogle af reglerne, som vil gå ud over direktivets krav. I det omfang ministeriet arbejder videre med disse regler, vil vi gerne sende bemærkningerne.

Vi skal derfor venligst anmode Skatteministeriet om at inddrage DI og andre interessenter i den videre proces.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen
Seniorchefkonsulent, advokat



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Dansk Industri
Confederation of Danish Industry

Att.: Andreas Bo Larsen

Sendes pr. e-mail:
abl@skm.dk
lovgivningoekonomi@skm.dk

Implementering af EU direktiv om skattetvistbilæggesmekanismer

Skatteministeriet har anmodet om eventuelle bemærkninger til lovudkast om implementering af EU direktiv om skattetvistbilæggesmekanismer, jf. ministeriets j.nr. 2018-1281.

DI ser overordnet meget positivt på EU-direktivet, der sigter mod en mere effektiv tvistløsning i tilfælde, hvor to eller flere lande beskatter den samme indkomst, herunder i tilfælde hvor landene ikke kan nå til enighed om en løsning.

Mange virksomheder oplever, at to eller flere lande beskatter den samme indkomst. Det er ødelæggende for virksomhedernes økonomi og skader på længere sigt også landene. De mange initiativer internationalt på skatteområdet gør effektiv tvistløsning vigtigere end nogensinde før. Forskellig implementering af nye internationale principper i de enkelte lande og uklarhed om den korrekte fortolkning vil føre til flere tilfælde af dobbeltbeskatning.

DI ser derfor overordnet også meget positivt lovudkastet.

Af mere teknisk karakter bemærkes, at fristen for indgivelse af en klage over de omhandlede tvister ikke kan regnes fra en agterskrivelse, som angivet i bemærkningerne i udkastet. Agterskrivelsen er alene et led i en høringsproces, der kan føre til en afgørelse inden for kortere eller længere tid. Fristen må regnes fra skattemyndighedernes afgørelse, der må anses for *"første meddelelse om det forhold, der giver eller vil give anledning til et tvistsspørgsmål"*, jf. direktivets ordlyd.

Et andet forhold, som DI har bemærkninger til, er betydningen af en eventuel dom vedrørende det omhandlede tvistsspørgsmål. I bemærkningerne anføres:

"Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 763 af 27. november 1991, som implementerer EF-voldgiftskonventionen, at hvis en stats interne lovgivning ikke tillader den kom-



petente myndighed at fravige afgørelser, der er truffet af en retsinstans, så vil det rådgivende udvalg ikke kunne nedsættes, med mindre foretagendet (virksomheden) har ladet fristen for søgsmål udløbe eller har givet afkald på dette søgsmål.

De kompetente myndigheder i Danmark foreslås fortsat at være afskåret fra at fravige afgørelser, der er truffet af en retsinstans”.

Det er DI's opfattelse, at den hidtidige retsstilling næppe er så klar, som der gives udtryk for i bemærkningerne. Desuden er det DI's opfattelse vedrørende implementeringen af det omhandlede EU-direktiv, at det ikke så kategorisk bør bestemmes i lovbemærkningerne, at en dom altid vil afskære landene muligheden for at løse et tilfælde af dobbeltbeskatning på anden vis. Som det fremgår af direktivets præambel, anerkendes det at dobbeltbeskatning har en række skadelige effekter, som det er vigtigt at løse. Skatteyderne vil skulle acceptere landenes ændring af de omhandlede afgørelser, og virksomhedernes retssikkerhed er derfor beskyttet.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen
Seniorchefkonsulent, advokat

27. juni 2018

Skatteudvalget
Sendt pr. mail

Til Skatteudvalget

Høringsforslag – CFC-beskatning

Vi har med interesse læst høringsforslaget "Lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolløven (Gennemførelse af skatteundgåelsesdirektivet)", hvori det bl.a. foreslås at ændre reglerne om CFC-beskatning.

Vi har en række store kunder, som har udvist bekymring for høringsforslagets rækkevidde, og vores henvendelse til Skatteudvalget skal læses i denne kontekst.

Høringsforslaget har i denne sammenhæng centrale ændringsforslag, som udvider CFC-reglernes anvendelsesområde væsentligt, og som kommer til at ramme dansk-baserede koncerner og udenlandske koncerner med moderselskaber i Danmark på en måde, som er i strid med formålet med CFC-reglerne.

1 Formålet med CFC-reglerne

Formålet med CFC-reglerne er at sikre, at mobile indkomster ikke allokeres til selskaber i lavskattelande på en måde, hvorved danske selskabers indkomstgrundlag reduceres. Dette er også udtrykt på følgende måde i høringsforslaget (side 37):

"Uden CFC-reglerne er det muligt for internationale koncerner at placere deres overskydende kapital i et datterselskab i et lavskatteland og gennem udlån herfra finansiere aktiviteter i andre af koncernens selskaber i højskattelande. Herved vil koncernen opnå, at renter beskattes i lavskattelande, mens renteudgifterne reducerer skattebetalingen i selskaberne i højskattelande. Tilsvarende vil koncernen kunne opnå skattefordele ved at placere immaterielle aktiver som f.eks. patenter og varemærker i lavskattelande, mens udviklingsomkostningerne placeres i højskattelande."

2 Problemstillingen

Den væsentligste problemstilling i høringsforslaget er, at begrebet "CFC-indkomst" udvides væsentligt i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3:

*"Skattepligtige royalties eller **anden indkomst** fra immaterielle aktiver. Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer samt CO2-kvoter og CO2-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A."* [Vores fremhævelse].

I de almindelige bemærkninger (side 41) anføres følgende om udvidelsen af begrebet "CFC-indkomst" og det nye begreb "Anden indkomst":

*"Det første punkt er indkomsten fra immaterielle aktiver, hvor CFC-indkomst efter direktivet ikke blot omfatter royalties, men også anden indkomst. **Anden indkomst vil bl.a. omfatte indkomst fra immaterielle aktiver, der realiseres ved afståelse af varer og/eller tjenesteydelser.***

***Salgssummen vil inkludere et royaltyafkast på de immaterielle aktiver.** Dette inkluderede royaltyafkast vil være omfattet af den foreslåede definition af CFC-indkomst. Anden indkomst vil også omfatte fortjeneste og tab ved afståelse af de immaterielle aktiver, som også er omfattet af den gældende definition af CFC-indkomst. I den gældende definition af CFC-indkomst er der en **undtagelse for royaltybetalinger, der modtages fra selskaber uden for koncernen vedrørende immaterielle aktiver oparbejdet af datterselskabet selv. Det er efter direktivet ikke muligt at opretholde denne undtagelse.**" [Vores fremhævelse]*

Dette ændringsforslag kommer til at betyde, at en række udenlandske datterselskaber med betydelige egne oparbejdede immaterielle aktiver (f.eks. patenter eller varemærker) kommer under dansk CFC-beskatning, hvis disse ejes af et dansk moderselskab. Dette gælder uanset,

- om den udenlandske virksomhed ingen samhandel har med danske selskaber, dvs. ingen risiko for reduktion af det danske beskatningsgrundlag,
- om de immaterielle aktiver er oparbejdet på egen hånd, dvs. skatteplanlægningselementet er borte og uanset,
- om der er tale om en helt almindelig handelsvirksomhed og/eller produktionsvirksomhed, f.eks. inden for medicinalindustrien, tøjindustrien, legetøjsindustrien etc.

Disse typer selskaber trækkes også ind under dansk CFC-beskatning, blot en væsentlig del af salgssummen inkluderer et royaltyafkast på de immaterielle aktiver. Problemets omfang er således væsentligt, og vil for mange danske moderselskaber indebære en konkurrencemæssig ulighed i forhold til andre moderselskaber hjemmehørende i lande, hvis CFC-regler er mere målrettede/afbalancerede. Der tænkes ikke alene på den merbeskatning, der følger af, at et selskab i et lavskattelands kommer op på et dansk beskatningsniveau, men også på de væsentlige administrative byrder, der pålægges selskaberne i form af compliance-udgifter til at udarbejde indkomstopgørelser mv.

Det bemærkes i denne sammenhæng, at det danske moderselskab i givet fald skal beskattes af *hele* indkomsten i det udenlandske datterselskab, som omfattes af CFC-reglerne. Reglerne er således ikke indrettet til specifikt at inddrage de mobile indkomster i det udenlandske datterselskab til beskatning i Danmark.

3 Behovet for justering af høringsforslaget

Når formålet med CFC-reglerne og direktivets opbygning iagttages, er det tydeligt, at det ikke er hensigten, at CFC-reglerne skal ramme helt almindelige virksomheder, hvor der ingen risiko er for at reducere det danske beskatningsgrundlag.

Dette strider som nævnt tidligere direkte mod formålet med CFC-reglerne.

Det er heller ikke hensigten ifølge direktivet (i hvert fald i relation til EU-selskaber), at sådanne selskaber skulle være omfattet af CFC-beskatning. Vi henser til, at der i direktivets artikel 7, stk. 2, anføres følgende:

"Hvis en enhed eller et fast driftssted behandles som et kontrolleret udenlandsk selskab i henhold til stk. 1, skal medlemsstaten i skattegrundlaget medregne følgende:

a) *enhedens ikke-udloddede indkomst eller indkomst fra det faste driftssted, der stammer fra følgende kategorier:*

- renter eller anden indkomst fra finansielle aktiver,*
- royalties eller anden indkomst fra intellektuelle ejendomsrettigheder,*
- dividende og indkomst fra afhændelse af andele,*

- iv. indkomst fra finansiel leasing,
- v. indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed samt anden finansiel virksomhed,
- vi. indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra salg og tjenesteydelser på varer og tjenesteydelser, der købes af og sælges til tilknyttede selskaber, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.

Dette litra finder ikke anvendelse, når det kontrollerede udenlandske selskab viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder. [Vores fremhævelse].

Disse helt almindelige virksomheder, som ses ramt af høringsforslaget, vil således være undtaget fra direktivet, idet de viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler. Det forekommer usikkert, om det er bevidst eller ubevidst, at denne undtagelse ikke har fundet vej til høringsforslaget. Uanset hvad understreger dette, at det ikke har været hensigten, at sådanne selskaber skulle CFC-beskattes.

Vi anbefaler på den baggrund, at høringsforslaget på dette punkt genovervejes, således at det ikke rammer videre end højst nødvendigt. Dette kan f.eks. ske ved at undtage:

1. Udenlandske selskaber, der viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, eller
2. Udenlandske selskaber uden væsentlige koncerninterne transaktioner med danske selskaber, ligesom reglerne principielt er indrettet for finansielle virksomheder (banker mv.).

Det kan i den forbindelse overvejes, at CFC-beskatningen kun omfatter CFC-indkomsten og ikke hele CFC-selskabets indkomst. Dette vil sikre, at CFC-reglerne kun "rammer" det, som CFC-reglerne skal "ramme".

Hvis der er spørgsmål til ovenstående, står vi naturligvis til rådighed for en uddybning heraf.

Med venlig hilsen

Niels Josephsen
Equity Partner

Nikolaj Vinther
Partner

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK-1402 København K
til lovgivning@goekonomi@skm.dk, sli@skm.dk, jws@skm.dk
2018-07059



FINANS
DANMARK

Bemærkninger til lovudkast om implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD).

Finans Danmark takker for muligheden for at komme med bemærkninger til lovforslag om implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD).

Generelle bemærkninger

Finans Danmark støtter Implementeringsrådets anbefalinger, der går på at Danmark bør gennemføre en direktivnær implementering og dermed ikke indføre eller beholde regler, der går længere end direktivet. 29. juni 2018

Særlige bemærkninger

Kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regler)

Det er Finans Danmarks opfattelse, at der her er tale om en et udkast til lovforslag der går langt videre end direktivet. Vi bemærker særligt, at man vil udvide anvendelsesområdet for datterselskaber der omfattes af CFC beskatning fra som i direktivets udgangspunkt at gælde udenfor EU/EØS til gælde datterselskaber generelt uanset hvor de er hjemmehørende. Det er vores opfattelse, at dette vil medføre en lang række administrative byrder for selskaberne at opgøre CFC indkomst for disse datterselskaber. Denne overimplementering ses ikke proportionel med de byrder, den påfører danske selskaber.

Begrænsning af fradrag for rentebetalinger

I forslaget § 1, nr. 10, findes forslag til ny formulering af SEL § 11 C, stk. 8, hvor det foreslås at fritage finansielle selskaber fra rentebeskæringsreglerne.

Finans Danmark forudser visse udfordringer i relation til fritagelsen for finansielle, sambeskattede koncerner.

Dette kan i realiteten betyde en skærpelse af beskatningen for disse, da kapitalen i disse koncerner ofte vil være placeret i det finansielle selskab, mens de ikke-finansielle selskaber er finansieret med gæld fra herfra. Fordelingen af kapital i disse koncerner er i dag i høj grad styret af de mange forskellige kapitalkrav sektoren er underlagt.

Høringssvar

29. juni 2018

Dok. nr. FIDA-483742746-7-v1

Fritagelsen af det finansielle selskab kan medføre, at de ikke-finansielle selskaber i koncernen blive ramt af rentebeskæringen – selv om denne fortsat opgøres i sambeskatningen.

Finansielle koncerner kan dermed få en højere skattebetaling, set i forhold til gældende regler, og en ringere stilling set i forhold til, hvad der fremover vil gælde for en ikke-finansiel koncern med tilsvarende kapitalforhold.

Dette fremstår som en utilsigtet effekt, der bør drøftes nærmere. Finans Danmark stiller sig naturligvis til rådighed for en drøftelse af dette spørgsmål inden fremsættelsen af lovforslaget.

Som nævnt, er der i forvejen en række skatteregler i Danmark, som skal forhindre skatteundgåelse ved hjælp af uforholdsmæssigt store rentefradrag.

I modsætning til reglerne om tynd kapitalisering, beskærer renteloftsreglen og EBIT-reglen ikke blot fradragsretten for koncerninterne renteudgifter og kurstab mv. – men også finansieringsomkostninger til uafhængige långivere.

Samtidig defineres finansieringsomkostninger så bredt, at det fx også rammer urealiserede kurstab på renteswaps vedrørende lån med sikkerhed i fast ejendom.

For at undgå åbenlyst urimelige situationer, hvor urealiserede kursgevinster beskattes, mens tilsvarende urealiserede kurstab ikke kan fradrages, kan beskærne urealiserede kurstab på en renteswap vedrørende lån med sikkerhed i fast ejendom fremføres i kontraktens løbetid, til fradrag i urealiserede *kursgevinster på samme kontrakt*, samt i realiserede kursgevinster *på samme kontrakt*, der realiseres i det indkomstår, hvor kontrakten ophører. Hvis kontrakten derimod lukkes ned før tid, kan beskærne urealiserede kurstab fradrages i kursgevinster på gæld og finansielle kontrakter *i de 3 efterfølgende indkomstår*.

Hvis et selskab der fremfører beskærne urealiserede kurstab på en sådan renteswap, ønsker at skifte pengeinstitut, vil en udskiftning af renteswappen i bank 1 med en tilsvarende renteswap i bank 2, blive anset for at være afståelse af den oprindelige renteswap, og etablering af en ny renteswap. Selv om de to renteswaps i øvrigt er identiske i relation til løbetid, hovedstol, rentevilkår osv., og afdækker samme lån med sikkerhed i fast ejendom, betyder bankskiftet at selskabet går fra at have en tidsubegrænset fremførselsret, til kun at have en 3-årig fremførselsret. Selskabet skal med andre ord være ret sikre på, at de beskærne kurstab kan rummes i de kommende 3 års kursgevinst, ellers fortabes retten til at fradrage de fremførte fradrag 3 år efter skiftet af pengeinstitut.

Høringssvar

29. juni 2018

Dok. nr. FIDA-483742746-7-v1



Da ingen i sagens natur med sikkerhed kan forudsige de næste 3 års renteutvikling, afholder reglen de berørte selskaber fra at skifte bank. Reglen får med andre ord disse selskaber til at føle sig stavnsbundet til deres nuværende bank.

Da hensigten med renteloftsreglen hverken er eller var, at afskære selskaber fra at skifte bank, foreslår Finans Danmark at ændringen i EBIT-reglen i SEL § 10C benyttes til også at lave en justering af renteloftsreglen i SEL § 11B.

Konkret foreslås det, at undtagelsen i stk. 10 suppleres med et nyt 3. pkt., så ".....på samme kontrakt....." udvides med;

"Hvis kontrakten som nævnt i 2. pkt. ophører på grund af skift af pengeinstitut, og kontrakten bliver erstattet af en tilsvarende kontrakt i selskabets nye pengeinstitut, kan beskårne urealiserede kurstab på en renteswap som nævnt i 2. pkt. fremføres i den nye kontrakts løbetid, til fradrag i urealiserede kursgevinster på den nye kontrakt og i realiserede kursgevinster på den nye kontrakt, der realiseres i det indkomstår, hvor den nye kontrakt ophører."

Finans Danmark anser den ønskede ændring for at være provenuneutral, da den nuværende regel blot afholder de berørte selskaber fra at skifte pengeinstitut og derfor ikke genererer et provenu.

Generel regel om omgåelse

Finans Danmark skal opfordre til, at der udarbejdes, klare retningslinjer for anvendelsen af den kommende omgåelsesklausul. En uensartet anvendelse af bestemmelsen vil være yderst skadelig for retssikkerheden på skatteområdet. Derfor bør bemærkningerne til bestemmelsen indeholde klare retningslinjer for anvendelse af reglen. Det kan f.eks. overvejes, at enhver brug af bestemmelsen skal godkendes af Skattestyrelsens juridiske afdeling eller at der nedsættes et panel der skal udarbejde retningslinjer for brug af omgåelsesklausulen.

Høringssvar

29. juni 2018

Dok. nr. FIDA-483742746-7-v1



**Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K**

**Forsikring
& Pension**

Att. Simon Lind, Jakob Schou, cc. juraogsamfundsoekonomi@skm.dk

Skatteundgåelsesdirektivet - Bemærkninger

Forsikring & Pension har modtaget lovforslagsudkast om implementering af skatteundgåelsesdirektivet i høring.

Vi forholder os kun til forslaget § 1, nr. 10, hvor det i den ny-affattede SEL § 11 C, stk. 8, foreslås at fritage finansielle selskaber¹ fra rentebeskræningsreglerne.

Fritagelsen kan for finansielle, sambeskattede koncerner medføre en skærpelse, da kapitalen i disse koncerner ofte vil være placeret i det finansielle selskab, mens de ikke-finansielle selskaber er finansieret med gæld fra førstnævnte. Fordelingen af kapital i disse koncerner er styret af kapitalkrav – for fx forsikringsselskaber Solvens II -, såvel som af effektivitetsovervejelser.

Fritagelsen af det finansielle selskab kan så medføre, at de ikke-finansielle selskaber i koncernen bliver ramt af rentebeskræningen – selv om denne fortsat opgøres i sambeskatningen. Det er ikke nødvendigvis muligt, eller i så fald omkostningsfrit, at omplacere kapital for at undgå denne effekt af fritagelsen.

Finansielle koncerner kan dermed få en højere skattebetaling, set i forhold til gældende regler, og en ringere stilling set i forhold til, hvad der fremover vil gælde for en ikke-finansiel koncern med tilsvarende kapitalforhold.

Det er næppe tilsigtet med direktivet, at fritagelsen skal have dette resultat, og problemet bør derfor løses. En mulighed kunne være at gøre fritagelsen valgfri, hvis dette kan lade sig gøre inden for direktivets rammer.

Vi skal dog understrege, at problemet kræver en nærmere analyse, som vi ikke har haft mulighed for at foretage. Vi foreslår derfor en dialog om løsningsforslag med Skatteministeriet forinden fremsættelsen af lovforslaget, hvori andre interesser også kunne deltage.

Med venlig hilsen

Torsten Schiøler

29.06.2018

Forsikring & Pension
Philip Heymans Allé 1
2900 Hellerup
Tlf.: 41 91 91 91
Fax: 41 91 91 92
fp@forsikringogpension.dk
www.forsikringogpension.dk

Torsten Schiøler
Chefkonsulent, cand. polit.
Dir. 41 91 90 94
tsc@forsikringogpension.dk

Vores ref. tsc
Sagsnr. GES-2009-00202
DokID 364202
Deres ref. j.nr. 2018-1357

¹ Som afgrænset i ATAD direktivets artikel 2, nr. 5.

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

29. juni 2018

Lovudkast til implementering af skatteundgåelsesdirektivet

Skatteministeriet har den 31.maj 2018 fremsendt ovennævnte lovudkast til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR vil gerne indledningsvist anerkende det store arbejde, der er lagt i udformningen af lovforslaget, men vil også gerne bemærke, at en høringsfrist på 28 dage til et lovforslag med stor teknisk kompleksitet og på ikke mindre end 213 sider er for kort. Så på trods af FSRs forholdsvis omfattende kommentarer til høringsudkastet må det forventes, at der vil opstå yderligere spørgsmål. Vores kommentarer kan derfor ikke anses for udtømmende.

Overordnede bemærkninger

Efter FSRs opfattelse lægges der med lovudkastet op til en implementering af direktivet, der på visse områder er unødigt byrdefuld for virksomhederne, og vi skal anmode Ministeriet om at genoverveje dette.

Dette gælder bl.a. det forhold, at såkaldt "inkluderet royaltyafkast", der nu skal underkastes CFC-beskatning, defineres meget bredt i lovudkastet. Den meget brede definition medfører, at der i salgsprisen for varer og tjenesteydelser nu skal udskilles et vederlag for IP ("inkluderet royaltyafkast"), og at dette afkast skal anses for CFC-indkomst. Dette har vidtrækkende konsekvenser.

For det første indebærer det en betydelig administrativ byrde, idet alle koncerner nu skal undersøge hvilke af deres datterselskaber, herunder almindelige salg datterselskaber, der eventuelt har "inkluderet royaltyafkast" i deres salg af varer eller tjenesteydelser, og opgøre størrelsen heraf. Det er helt uklart hvorledes

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

H148-18

dette skal ske, men vil helt utvivlsomt repræsentere en væsentlig administrativ byrde.

Side 2

For det andet vil det indebære, at danske koncerner, der opkøber udenlandske (ikke-finansielle) selskaber, i en række tilfælde vil blive underkastet CFC-beskatning af den fremtidige indkomst i det opkøbte selskab. Dette vil især ske i de tilfælde, hvor det opkøbte selskabs produkter er baseret på avanceret og værdifuld IP. I sådanne tilfælde må det formodes at en meget stor del af salgsprisen for det opkøbte selskabs produkter skal henføres til "inkluderet royaltyafkast", og at grænsen for CFC-indkomst på 1/3 af den samlede indkomst derfor vil være overskredet. Opkøb i IT-branchen, medicinalbranchen og andre "forsknings-og udviklingstunge" brancher vil derfor med forslaget opleve betydelige skattemæssige hindringer for fremtidige opkøb.

Efter FSRs opfattelse baserer Skatteministeriets opfattelse vedrørende "inkluderet royalty" i øvrigt på en misforståelse. Hertil kommer, at direktivet muliggør indsættelse af en "substantest". Som minimum bør der gøres brug af denne mulighed.

Herudover finder FSR det beklageligt, at Skatteministeriet ikke i forbindelse med nærværende implementering af direktiverne har fundet anledning til at sanere og forenkle også de nuværende regler, frem for at komplicere de allerede nærmest uadministrerbare regler yderligere.

Direktiverne skal harmonisere værnsreglerne i EU og udgangspunktet burde derfor være, at man fra dansk side bør undgå danske særregler, der ikke er indeholdt i direktiverne, medmindre der er tungtvejende grunde hertil.

Vælger man fra dansk side at beholde de danske særregler i § 11 og §11B, bør man efter FSRs opfattelse som minimum tilpasse reglerne i § 11B, således at alle kurstab kan fremføres uden tidsbegrænsning. Vi skal i den forbindelse henvise til vores henvendelse til Skatteministeriet af 09. marts 2018.

Herudover forekommer det meget uhensigtsmæssigt, at der for fremtiden skal være **to forskellige** beløbsgrænser i rentefradragsbegrænsningerne, fordi man fra

Skatteministeriets side alene har valgt at tilpasse SEL § 11C, herunder med den nye beløbsgrænse, der følger af direktiverne (DKK 22,3 mio.), mens man bevidst ikke har valgt at ændre beløbsgrænsen i SEL § 11 B (DKK 21,3 mio.). FSR skal derfor kraftigt opfordre til, at beløbsgrænserne gøres ens.

Side 3

FSR finder det desuden beklageligt, at man ikke fra Ministeriets side har valgt den mindst byrdefulde løsning for skatteyderne ift. fremførselsadgangen af uudnyttet rentefradragsskapacitet. Efter direktivet havde Danmark 3 lempelsesmuligheder, hvor litra b giver både ret til fremførsel og tilbageførsel af uudnyttede kapacitet. Ministeriet har dog valgt litra C, som ikke giver samme muligheder for de ramte virksomheder.

FSR vil også gerne bemærke, at det ret tydeligt fremgår, at lovteksten er baseret på en meget ordlydsnær oversættelse af direktivteksten, hvilket Skatteministeriet da også selv skriver i forslaget. FSR har forståelse for, at direktiverne anvender begreber, som ikke er almindelige i dansk ret, og at det derfor kan være vanskeligt at udforme en forståelig lovtekst. Af hensyn til retssikkerheden må forståelighed dog fortsat være af allerhøjeste prioriteret, og FSR skal derfor bede Skatteministeriet om generelt at uddybe lovudkastets forklaringer af, hvordan de i EU-direktivet anvendte begreber m.v. skal forstås i en dansk kontekst og retstradition.

FSR anerkender, at Skatteministeriet har forsøgt dette, men det er retssikkerhedsmæssigt stærkt betænkeligt, hvis der indføres lovgivning, som det ganske mange steder er helt urimeligt kompliceret at overskue konsekvenserne af, og som der ikke i lovudkastet gives rammer for hverken skatteydere, klagestanser, domstole eller skattemyndighederne til fortolkning af. Skatteyderne efterlades i disse situationer uden nogen hjælp.

Som ét eksempel på ovenstående kan FSR nævne, at det i lovudkastets § 1, nr. 20, foreslås, at CFC-indkomst bl.a. skal omfatte "anden indkomst fra immaterielle aktiver". Hvordan skal dette såkaldt "inkluderede royaltyafkast" udskilles fra varens mv. pris? Det er der vel næppe nogen, der ved - og lovudkastets særdeles sparsomme bemærkninger på s. 123 giver ikke nogen form for klarhed.

FSR bemærker også, at der af udkastets pkt. 3 i de indledende bemærkninger om økonomi ikke fremgår nogle overslag af den provenumæssige virkning, idet det i stedet alene anføres, at lovforslaget samlet ikke vurderes at have væsentlige provenumæssige konsekvenser. Det er efter FSRs opfattelse en noget overraskende konklusion, eftersom forslaget i flere tilfælde udvider anvendelsesområdet for eksisterende regler samtidig med, at der foreslås flere nye regler, der går ud på at nægte fradrag. I begge tilfælde forhold, der udvider den skattebase, hvorpå skatten beregnes. Skatteministeriet bedes derfor uddybe, hvorfor lovforslaget ikke forventes at have provenumæssige konsekvenser, når det bl.a. har til formål at imødegå "skatteundgåelse".

Side 4

Kommentarer til de enkelte bestemmelser

SEL § 2 C, stk. 1

Det foreslås at udvide bestemmelsens anvendelsesområde, således at den i stedet for at finde anvendelse, hvor de direkte ejere med mere end 50 % af kapitalen/stemmerne er hjemmehørende i udlandet, skal finde anvendelse, hvis en eller flere tilknyttede personer, jf. den foreslåede SEL § 8 C, stk. 1, nr. 17, direkte eller indirekte ejer mindst 50 % af stemmerrettighederne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet.

Som det fremgår nedenfor under hybridt mismatch finder FSR, at bestemmelsen i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 17, er meget svært læselige, bl.a. fordi bestemmelsen forekommer meget direkte oversat. Udover at FSR, jf. nedenfor, foreslår, at bestemmelsen "strammes" op sprogligt, vil FSR også bede Ministeriet angive eksempler på, hvilket person-/selskabskonstellationer, der efter bestemmelsen vil medføre, at SEL § 2 C er aktuel.

Ifølge lovudkastet ophæves det nuværende stk. 9 i SEL § 2 C, hvilket i lovbemærkningerne begrundes med, at der efter lovudkastet sker en udvidelse af den kvalificerende ejerskabskreds, hvorved indirekte ejerskab også omfattes. Skatteministeriet bedes udarbejde et eksempel, der viser, hvorfor SEL § 2 C, stk. 9, ikke længere er relevant, samt viser, hvilke konsekvenser ophævelsen har i forhold til, hvilke deltagere, der skal behandles som ejere af den danske transparente enhed.

SEL § 4 A

Side 5

Det foreslås, at hvis et udenlandsk selskab omfattes af fuld dansk skattepligt, jf. SEL § 1, eller bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, skal der fastsættes en indgangsværdi for oparbejdede immaterielle aktiver omfattet af AFL § 40, og på afskrivningsberettigede aktiver svarende til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, når flytningen fra udenlandsk skattepligt til dansk skattepligt har medført "udenlandsk beskatning af eventuelle afskrivninger og gevinst eller tab". Vil den indgangsværdi, der fastsættes i Danmark, skulle svare til den værdi, der er lagt til grund for afståelsesbeskatningen i udlandet, eller fastsættes indgangsværdien til det, som efter en selvstændig dansk opfattelse, udgør handelsværdien på tilflytningstidspunktet?

Det bemærkes hertil, at efter art. 5, stk. 5, i direktiv 2016/1164, skal tilflytterstaten anvende den værdi, der blev fastslået af fraflytterstaten, som aktiverens skattemæssige indgangsværdi, medmindre denne ikke afspejler markedsværdien. Kan Skatteministeriet oplyse, hvordan en skatteyder er stillet, hvis de to stater ikke er enige om handelsværdien? Kan skatteyderen forlange og med hjemmel i hvad, at de to stater opnår enighed om handelsværdien? Og gælder dette både for stater inden for EU, for stater, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med og for stater, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med?

Kan Skatteministeriet i øvrigt bekræfte, at den foreslåede ændring af SEL § 4 A, stk. 1 og stk. 2, hvorefter indgangsværdien udgør handelsværdien, hvis flytningen af skattemæssigt hjemsted har medført udenlandsk beskatning mv., gælder uanset hvilket land, som det selskab, der bliver fuldt skattepligtigt efter SEL § 1 eller hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, flytter "fra" (herunder altså både lande inden for og uden for EU)?

Spørgsmålet skal ses i lyset af, at det i bemærkningerne til lovudkastet (s. 68) anføres, at "Hvis selskabets hjemsted flyttes fra et andet EU-land, og fraflytningen – i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivet – medfører exitbeskatning, vil det immaterielle aktiv således blive anset for anskaffet til handelsværdien ved tilflytning." Man kan heraf få det indtryk, at de nye regler kun gælder ved tilflytning fra et andet EU-land, men efter den foreslåede ordlyd kan det ikke være tilfældet.

Skatteministeriet bedes endvidere bekræfte, at indgangsværdien kan fastsættes til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, selvom den gennemførte udenlandske exitbeskatning er mindre end det, som en dansk beskatning ville udgøre?

Side 6

Hvad gælder fx ved tilflytning fra lande, som generelt har en "lav" selskabsskattesats, som dog er større end nul? Eller hvor selskabsskattesatsen på "exit-indkomster" er lavere end den sædvanlige selskabsskattesats, men dog større end nul? Eller hvor kun en andel af den opgjorte exitindkomst/-avance er skattepligtig (fx ved tilflytning fra lande uden for EU, som derfor ikke har implementeret skatteundgåelsesdirektivet)?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det er uden betydning, hvis selskabet, forinden det bliver omfattet af dansk skattepligt, efter udenlandske regler har modtaget en skattecredit, sådan som det efter danske regler kendes fra LL § 8 X?

FSR går ud fra, at svarene på de ovenstående spørgsmål også vil være gældende i forhold til bestemmelsen i SEL § 4 A, stk. 2, der omhandler afskrivningsberettigede aktiver, hvor det også foreslås, at indgangsværdien skal sættes til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, når der er sket udenlandsk exitbeskatning. Hvis det ikke er korrekt, bedes Ministeriet gøre opmærksom herpå.

Hvis der i udlandet er opnået adgang til at afskrive mere end 100% (f.eks. efter regler svarende til de regler, der foreslås for forsøgs- og forskningsudgifter ifølge lovforslag L 227), er Ministeriet da enig i at betingelsen for, at indgangsværdien sættes til handelsværdien, er opfyldt, selvom den udenlandske exitbeskatning ikke omfatter genvundne afskrivninger på den del af afskrivningsgrundlaget, der ligger ud over anskaffelsessummen?

Det fremgår, at det er en betingelse for, at indgangsværdien fastsættes til handelsværdien, at der udløses beskatning i fraflytningslande "hvis indkomsten er positiv". Skatteministeriet bedes bekræfte, at betingelsen er opfyldt, selvom det udenlandske selskab har kunnet udligne sin positive indkomst ved fremførsel af egne underskud eller underskud fra en sambeskatning.

Det fremgår også, at der er tale om exitbeskatning, selvom betalingen udskydes, men ikke hvis selve beskatningen udskydes. Betyder det eksempelvis, at hvis der i fraflytningslandet gælder regler, hvor der kan opnås henstand med betaling af fraflytningsskatten, sådan som det eksempelvis kendes fra SEL § 26-27, da er betingelserne opfyldt for at få indgangsværdien fastsat til handelsværdien? Skatteministeriet bedes uddybe, hvilke elementer i en udenlandsk henstandsordning, der vil gøre, at betingelsen om, at det alene er en udskydelse af betalingen og ikke af beskatningen, ikke er opfyldt?

Side 7

Det er i øvrigt FSRs vurdering, at den foreslåede SEL § 4 A, stk. 2, 1. pkt., vil være upræcis efter den foreslåede lovændring. Efter en sammenskrivning af den gældende lovtekst og den foreslåede ændring vil bestemmelsen i 1. pkt. få følgende ordlyd:

"Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt, og de anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet, medmindre flytningen af skattemæssigt hjemsted har medført udenlandsk beskatning af eventuelle afskrivninger og af gevinster eller tab."

Hvis "medmindre-betingelsen" om exitbeskatning er opfyldt, hvor fremgår det da af bestemmelsen i stk. 2, at indgangsværdien af de afskrivningsberettigede aktiver så fastsættes til handelsværdien? Det fremgår vel ikke af SEL § 4 A, stk. 1, da stk. 1 jo ved ordene "jf. dog stk. 2" fraregner de afskrivningsberettigede aktiver fra sit anvendelsesområde?

SEL § 8, stk. 2

Det foreslås, at det skal tydeliggøres i bestemmelsen om territorialprincippet, at når indkomsten i det faste driftssted alligevel skal medregnes til det danske hovedkontors indkomst, fordi det faste driftssted anses for et CFC-fast driftssted, da skal reglerne i SEL § 32, stk. 7, 10 og 14, ikke finde anvendelse. Som begrundelse angives, at reglerne ikke giver mening, når det er et fast driftssted, der CFC-beskattes, idet moderselskabets "per definition" ejer det fulde faste driftssted. FSR har forståelse for denne begrundelse, men et dansk moderselskab kan også have et fast driftssted i udlandet, fordi selskabet deltager i en transparent enhed med flere deltagere, og her kan andre deltageres udtræden samt nye deltageres indtræden medføre ændringer i moderselskabets ejerandel. Skatteministeriet bedes

bekræfte, at heller ikke i disse situationer vil de konsekvenser, der følger af de foreslåede ophævede regler, være aktuelle.

Side 8

FSR går i øvrigt ud fra, at der skal ske en yderligere ændring af denne bestemmelse som følge af EU-dommen vedrørende A/S Bevola?

SEL § 8 C

Som bestemmelsen er formuleret nu bærer den i høj grad præg af at være en direkte oversættelse fra et direktiv, hvilket i den grad hæmmer forståelsen, bl.a. fordi direktivet alt andet lige er udformet under forudsætning af, at de enkelte lande skal foretage en implementering, der passer i overensstemmelse med deres nationale sædvaner og deres nationale behov. Dette er ikke sket ift. dansk ret i lovudkastet, og bestemmelsen fremtræder derfor meget vanskeligt tilgængelig.

FSR kan godt se, at der er opstillet eksempler, der viser, hvordan reglen forventes at virke i dansk ret. Men det ville øge forståelsen – og dermed retssikkerheden – hvis bestemmelsen blev bedre gennemarbejdet, sådan at nogle af de mange definitioner, der nu fremgår af selvstændige bestemmelser, blev indarbejdet i de relevante steder i de regler, hvor mismatchet beskrives, jf. bestemmelsen litra a-g, samt i den foreslåede SEL § 8 E.

Det ville således være hensigtsmæssigt, hvis hver regel angav, hvilken transaktion der omfattes, hvilket mismatch, der skal være til stede, herunder at reglen kun gælder, hvis mismatchet giver anledning til fradrag hos sambeskattede selskaber, hvordan mismatchet imødegås og i hvilket land, neutraliseringen først skal ske.

Det angives i SEL § 8 D, stk. 2, at en neutralisering ifølge moder-/datterselskabsdirektivet (udbytte bliver skattepligtig, når det udloddende selskab har fradrag for udlodningen) har forrang fremfor en neutralisering ifølge de foreslåede regler. Hvad er baggrunden for denne forrang?

Om tilknyttede personer:

De tilknyttede personer defineres i den foreslåede bestemmelse i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 17. Denne bestemmelse forekommer meget svært tilgængelig. Dette skyldes bl.a., at bestemmelsen opererer med begreberne "det selvstændige juridiske

skattesubjekt" og "selskabet". Hvad er den begrebsmæssige forskel mellem "selskabet" og "det selvstændige juridiske skattesubjekt"? FSR bemærker, at et hybridt mismatch efter definitionen i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, forudsætter, at situationen involverer et "selskab eller forening m.v." Dette synes at referere til SEL § 1.

Side 9

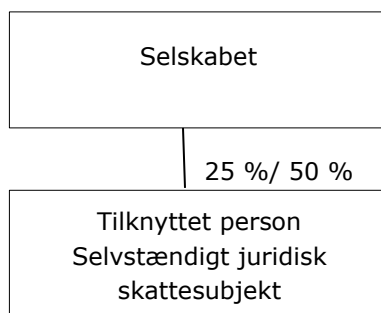
Hvilke kriterier skal anvendes til at definere et "selvstændigt juridisk skattesubjekt" ud over de i praksis allerede kendte, hvorefter det vurderes, om et udenlandsk selskab kan betragtes som et selskab omfattet af SEL § 1?

Vi har i det følgende forsøgt at eksemplificere vores forståelse af bestemmelsens indhold, og vi skal bede Skatteministeriet forholde sig til disse eksempler.

Definitionen af tilknyttede personer i § 8 C, stk. 1, nr. 17, starter i 1. pkt. med at angive, at en tilknyttet person er:

- Et selvstændigt juridisk skattesubjekt, hvor selskabet (moderselskabet) direkte eller indirekte har indflydelse i form af stemmerettigheder (25 % eller 50 %¹) eller kapitalejerskab (25 % eller 50 %) eller ret til at modtage andel på (25 % eller 50 %)

Dette må således dække følgende situation, hvor det er et "selskab" der har indflydelse i et "selvstændigt juridisk skattesubjekt":



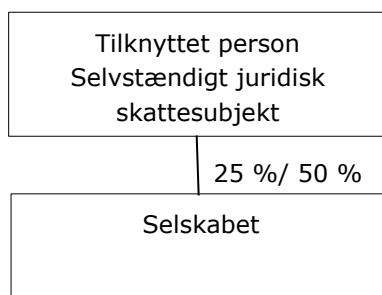
¹ De 50% er angivet i SEL § 8C, stk. 1, nr. 17, sidste punkt

Herefter følger det af 2. pkt., at der ved en tilknyttet person også forstås:

Side 10

- En fysisk person, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder (25 % eller 50 %), eller kapitalejerskab (på 25 % eller 50 %) eller ret til at modtage andel (på 25 % eller 50 %) af overskuddet, samt
- Et selvstændigt juridisk skattesubjekt som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder (25 % eller 50 %), eller kapitalejerskab (på 25 % eller 50 %) eller ret til at modtage andel (på 25 % eller 50 %) af overskuddet.

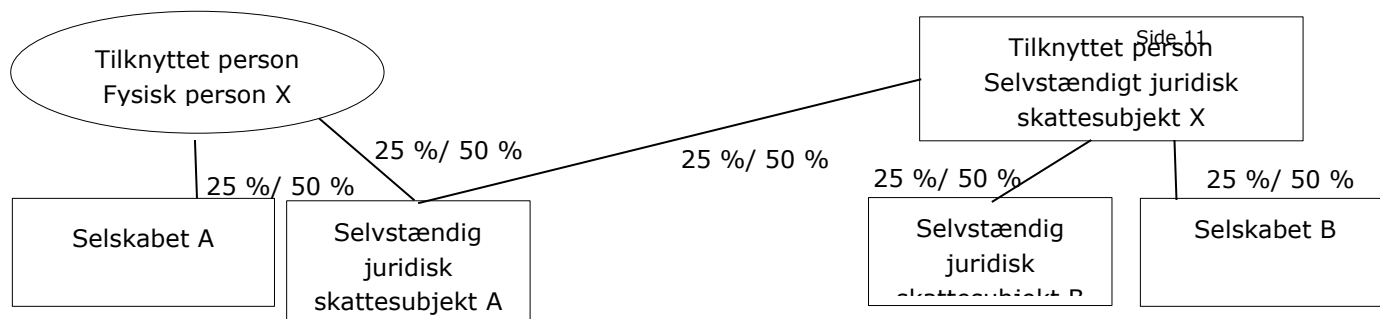
Sidstnævnte må dække følgende situation, hvor det er et "selvstændigt juridisk skattesubjekt", der har indflydelse i et "selskab":



Sker den transaktion, der skal neutraliseres, i dette eksempel i "selskabet"?

Af 3. pkt. følger, at:

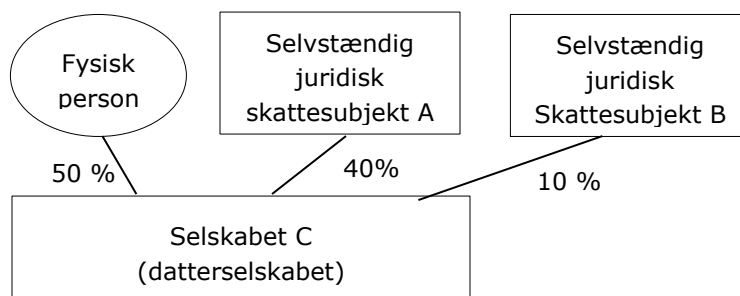
Hvis en fysisk person eller et selvstændigt juridisk skattesubjekt direkte eller indirekte har indflydelse i selskabet og et eller flere selvstændige juridiske enheder på (25 % hhv. 50 %), anses alle berørte enheder, herunder selskabet, for tilknyttede personer. Det må betyde, at samtlige enheder vist herunder er "tilknyttede personer":



Det selvstændige juridiske skattesubjekt A opfylder kriterierne for at være en tilknyttet person både i forhold til den fysisk person X og i forhold til det selvstændige juridiske skattesubjekt X. Medfører det da, at den selvstændige juridiske skattesubjekt A skal anses for en tilknyttet person både i forhold til person X og det selvstændige juridiske skattesubjekt X, samt selskab A og selskab B?

Af 4. pkt. følger, at hvis en fysisk person eller et selvstændigt juridisk skattesubjekt agerer sammen med en ikke-tilknyttet person for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et selvstændigt juridisk skattesubjekt, skal det selvstændige skattesubjekt henholdsvis personen anses som indehaver af alle de stemmerettigheder eller hele den kapital i det pågældende selvstændige juridiske skattesubjekt, der er ejet af den ikke tilknyttede person.

Dette må dække følgende situation:



Skatteministeriet bedes komme med yderligere eksempler på, hvad der forstås ved at "agere sammen".

Side 12

Antages det, at spørgsmålet om "tilknyttet person" opstår i de situationer i SEL § 8 C, hvor der kræves 50 % ejerskab, og antages det yderligere, at de tre ejere af selskab C "agerer" sammen, dvs. at den tilknyttede fysiske person "agerer" sammen med to ikke tilknyttede personer, nemlig A og B, skal den fysiske person da anses for at eje 100%?

Antages det i stedet, at spørgsmålet om "tilknyttet person" opstår i en af de situationer i SEL § 8 C, hvor der kræves 25% ejerskab, og antages det yderligere at den fysiske person og det selvstændige juridiske skattesubjekt A "agerer" sammen med det selvstændige skattesubjekt B, dvs. at den ikke "tilknyttede person" det selvstændige juridiske skattesubjekt "agerer" sammen med to "tilknyttede personer" nemlig den fysiske person og det selvstændige skattesubjekt A, hvordan skal det selvstændige skattesubjekt B's ejerandel på 10 % da fordeles til de "tilknyttede personer"?

I og med at bestemmelsen ifølge ordlyden er, at *"Hvis en fysisk person eller et selvstændigt juridisk skattesubjekt agerer sammen med en ikke tilknyttet person"* må der vel slutes modsætningsvist fra en "ikke tilknyttet person", således at den fysiske person og det selvstændige juridiske skattesubjekt skal være tilknyttede personer?

Når det er fastslået at en selskabsdeltager er en "tilknyttet person", hvilken betydning har størrelsen af ejerandelen da i forhold til neutraliseringen efter den foreslåede SEL § 8 D?

Efter 5. pkt. forstås ved en tilknyttet person *"et selvstændigt juridisk skattesubjekt, der er en del af samme konsoliderede koncern i regnskabsmæssig henseende som selskabet, et selvstændigt juridisk skattesubjekt, hvor selskabet har en væsentlig indflydelse på ledelsen, eller et selvstændigt juridisk skattesubjekt, som har en væsentlige indflydelse på ledelsen af selskabet."*

Når begreberne bruges sådan, hvad er det så præcist, der begrebsmæssigt adskiller "et selvstændigt juridisk skattesubjekt" fra "selskabet"?

Side 13

Efter 1. led er det afgørende den regnskabsmæssige konsoliderede koncern. Har det her betydning om der udarbejdes koncernregnskab, eller er det ligegyldigt, hvorvidt der udarbejdes koncernregnskab, idet de selskaber, der ville være omfattet af et koncernregnskab, såfremt det blev udarbejdet, anses for tilknyttede personer?

Efter andet led er det afgørende, at et selskab har væsentlig indflydelse på ledelsen i et selvstændigt juridisk skattesubjekt. Kan det eksempelvis omfattet en situation, hvor ansatte i et management selskab under en servicekontrakt deltager i ledelsen af fx en udenlandsk fond? Hvis den ansatte ikke har den afgørende stemme i det selvstændige juridiske skattesubjekts ledelsesgruppe, men ledelsesmæssige beslutninger derimod træffes på basis af et efter stemmeflertal mellem 2 personer, hvor den anden person er helt uafhængig, vil selskabet da være en tilknyttet person til det selvstændige juridiske skattesubjekt?

Skatteministeriet må meget gerne komme med yderligere eksempler, hvor denne del af bestemmelsens indhold eksemplificeres.

Efter det tredje led er det afgørende, at et selvstændigt juridisk skattesubjekt har en væsentlig indflydelse på ledelsen af selskabet. Vil dette led fx omfatte en situation, hvor en udenlandsk fond ejer et datterselskab? Har det betydning, hvis der rådes over mere end 50% af stemmerne, eller vil det selvstændige juridisk skattesubjekt også være en tilknyttet person til selskabet, hvis det råder over 50 % eller mindre? Formuleringen af reglen, der definerer "tilknyttet person", jf. den foreslåede § 8 C, stk. 1, nr. 17, forekommer ualmindelig svært tilgængelig. FSR bemærker også, at den danske regel indholdsmæssigt forekommer bredere end det, der følger af direktivet. Efter direktiv 2016/1164 defineres et "tilknyttet selskab" som:

"a) En enhed, hvor skattesubjektet har direkte eller indirekte interesse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25% eller mere eller har ret til at modtage 25% eller mere af overskuddet i denne enhed,

b) En enkelt person eller en enhed, som har direkte eller (mangler der indirekte i direktivteksten? I den engelske direktiv version er der medtaget et "indirectly") i et skattesubjekt i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 % eller mere eller har ret til at modtage 25 % eller mere af skattesubjektets overskud.

Side 14

Hvis en enkelt person eller en enhed har direkte eller indirekte interesse i et skattesubjekt og en eller flere enheder på 25 % eller mere, anses alle berørte enheder, herunder skattesubjektet, for tilknyttede selskaber."

Hvorfor har Skatteministeriet fundet det nødvendigt ud over det, som fremgår af direktivet, at medtage de tilknyttede personer, der følger af SEL § 8 C, stk. 1, nr. 17, 4.-5. pkt.?

FSR håber, at bestemmelsens formulering gøres mere klar, når lovforslaget endeligt fremsættes.

De hybride mismatch

Mismatch-situationerne beskrives i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1. FSR antager, at bestemmelsen forudsætter, at skattemyndighederne i de forskellige lande udveksler oplysninger. Vil dette ikke medføre, at det "mandtal" som SKAT skal revidere, må stige betydeligt, når indkomstopgørelser fra selskaber m.v. i mange lande skal udveksles og gennemgås?

Er det i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, der vedrører mismatchssituationer, hvor dobbeltfradrag forekommer, da uden betydning i hvilken situation det sker? I forhold til "fradrag uden medregning" opregnes der jo i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, a-f, de særlige situationer, der omfattes af bestemmelsen?

SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra b, omhandler en situation, hvor en betaling til en hybrid enhed giver anledning til fradrag uden medregning som følge af forskelle i landenes allokering af betalingen. I SEL § 8 C, stk. 1, nr. 9 defineres en hybrid enhed som: *"en enhed eller et arrangement, der betragtes som et selvstændigt skattesubjekt i henhold til lovgivningen i en jurisdiktion, og hvis indtægt eller udgift behandles som indtægt eller udgift for en eller flere andre personer i henhold til lovgivningen i den anden stat."*

Er det en betingelse ift. ovenstående, at den hybride enhed kun ejes af fysiske personer, eller omfatter "personer" i SEL § 8C, stk. 1, nr. 9 både fysiske og juridiske personer?

SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e, omfatter situationer, hvor mismatchet skyldes, at en betaling foretaget af en hybrid enhed medfører fradrag uden medregning, som følge af at der ses bort fra betalingen i betalingsmodtagerens land. I lovbemærkningerne nævnes, at hvis den enhed, der tager fradraget, betragtes som et selvstændigt skattesubjekt i sit hjemland, da får denne enhed fradrag. I betalingsmodtagerens land anses enheden for transparent, hvorfor der bortses fra betalingen. I lovbemærkningerne nævnes, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis fradraget efter reglerne i det land, hvor den hybride enhed er etableret, alene anvendes i den hybride enheds egen indkomst, når den hybride enheds indkomst beskattes i begge lande. Dog finder bestemmelsen anvendelse, hvis fradraget kan anvendes af andre selskaber fx som led i en sambeskatning i det land, hvor den hybride enhed er etableret. Hvoraf følger dette af bestemmelsen?

Hvis betalingsmodtageren er dansk, er situationen da ikke, at den hybride enheds indkomst beskattes i begge lande, hvorved bestemmelsen kun finder anvendelse, hvis fradraget benyttes af et sambeskattet selskab i det land, hvor den hybride enhed er hjemmehørende?

Vedrørende bestemmelsen i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, om dobbelt fradrag gennemgås et eksempel med et fast driftssted. Kan denne regel blive aktuel i forhold til et dansk selskab, der indgår i international sambeskatning med et udenlandske selskab?

Skatteministeriet bedes komme med yderligere eksempler på – og anvendelige kriterier til afgrænsning af – hvornår der efter SEL § 8 D, stk. 3, er tale om en betaling der direkte eller indirekte finansierer fradragsberettigede udgifter.

Som nævnt indledningsvist er SEL § 8 C-E svært tilgængelige blandt andet som følge af, at indholdet af bestemmelserne er meget tekstnære i forhold til direktivet. FSR

anbefaler derfor, at Ministeriet kommer med yderligere vejledning til bestemmelsernes indhold i bemærkningerne.

Side 16

SEL § 12 D

I lovudkastet fjernes henvisningen i SEL § 12 D til selskaber omfattet af SEL § 2 A. Det er forståeligt, når der efter lovudkastet ikke længere skal eksistere SEL § 2 A-selskaber. Men fjernelsen af SEL § 2 A kan vel som konsekvens have, at det danske selskab, der har været omfattet af SEL § 2 A, anses for at have skiftet ejerkreds 100%, hvilket efter SEL § 12 D, kan udløse underskudsbegrænsning?

Tidligere har det danske selskab jo skattemæssigt været betragtet som et fast driftssted af et udenlandsk selskab, hvorved det var ejerforholdene i det udenlandske selskab, der var aktuelle i forhold til SEL § 12 D. Når SEL § 2 A ophæves, skal det danske selskab imidlertid behandles som et selvstændigt skattesubjekt, hvorved det er ejerforholdene til det danske selskab, dvs. fx det udenlandske moderselskab, der er afgørende for, om der skal ske underskudsbegrænsning efter SEL § 12 D.

Der er således risiko for underskudsbegrænsning både i det danske tidligere SEL § 2 A-selskab, og i datterselskabet ejet af det tidligere SEL § 2 A-selskab.

Dette ejerskifte ses ikke behandlet i overgangsbestemmelsen i lovudkastets § 5, stk. 5.

Efter SEL § 12 D, stk. 5, gælder der en transparensregel, hvorefter et dansk moderselskab ikke skal anses for ejer af dets datterselskaber, hvori moderselskabet ejer mindst 25 %, idet der ses gennem det danske moderselskab, hvorved det er aktionærerne i det danske moderselskab, der anses for ejere af såvel det danske moderselskab, som af dets datterselskaber.

Efter SEL § 12 D, stk. 6, 5. pkt. finder denne regel også anvendelse i forhold til udenlandske moderselskaber, når de er hjemmehørende i lande, hvormed Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomster. Efter bestemmelsens 6. pkt. gælder dette imidlertid kun, hvis ejerandele i det danske selskabs (moder-)selskab er blevet overdraget mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det år, hvor

underskuddet ønskes modregnet til enten moderselskabet efter 5. pkt. eller til et datterselskab, et andet datterselskab, hvori "moderselskabet" (det udenlandske moderselskab?) i den nævnte periode har ejet mindst 25 % af ejerandelene.

Side 17

Kan underskudsbegrænsning i det tidligere SEL § 2 A-selskab og dets datterselskaber efter Skatteministeriets opfattelse undgås via de nævnte regler om transparens, og i bekræftende fald hvordan? Hvis ikke, vil Ministeriet da udvide overgangsbestemmelsen i lovudkastets § 5, stk. 5, med en passus om, at ophør af transparens efter SEL § 2 A, ikke udløser underskudsbegrænsning som følge af ejerskifte i hverken det tidligere SEL § 2 A selskab eller i dets datterselskaber?

SEL § 13, stk. 1, nr. 2, 4. pkt.

Det foreslås i lovudkastet at ophæve det sidste led i 4. pkt., hvoraf følger, at beskatningen af udbytte i den situation, hvor et datterselskab på et lavere niveau har haft fradrag for udbyttet, er betinget af, at *"kildebeskatningen af udbytteudlodningerne i ingen af de mellemliggende niveauer har skullet frafaldes eller nedsættes efter direktiv 2011/96/EU"*.

Som begrundelse angives, at betingelsen ikke er nødvendig, når skatteundgåelsesdirektivets bestemmelser om hybride mismatch (SEL § 8 C-E) implementeres. Hvordan hænger dette sammen med, at det af den foreslåede SEL § 8 D, stk. 2, fremgår, at hybrid mismatch-bestemmelsen netop ikke finder anvendelse i situationer, når et udbytte er skattepligtigt jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt. FSR er opmærksom på, at denne bestemmelse omhandler situationen, hvor det selskab, der udlodder til Danmark, har fradrag for udlodningen (altså ikke tilfælde, hvor et datterselskab på et lavere niveau har haft fradrag). Men den foreslåede SEL § 8 D, stk. 2, nævner herudover kun, at en indkomst skal beskattes, når fradraget ikke nægtes i betalerens jurisdiktion. Der skal vel ikke ske beskatning, selvom der er fradrag for en udlodning i et datterselskab på et lavere niveau, når dette fradrag er udlignet af beskatningen på vejen op til det danske moderselskab?

Efter FSR's opfattelse vil det give en mere tydelig lovgivning, hvis sætningen om, at udbytte ikke er skattefrit, når et datterselskab på et lavere niveau har haft fradrag, blev bibeholdt i SEL § 13, og da kunne der i SEL § 13 i stedet indføres en henvisning

til SEL § 8 D, hvis denne bestemmelse skal løse spørgsmålet om, hvorvidt udbytte er skattefrit eller skattepligtigt. Side 18

SEL § 26 og § 27

Det foreslås i lovudkastet med virkning for aktiver og passiver, der overføres den 1. januar 2020 eller senere bl.a. at afkorte afdragsperioden fra 7 til 5 år. Der ses ingen overgangsbestemmelser. Betyder det, at hvis en overførsel foretages den 31. december 2019, da haves en afdragsperiode på 7 år, mens en overførsel foretaget dagen efter kun vil have en afdragsperiode på 5 år?

Det angives i lovbemærkningerne, at henstandssaldoen efter SEL § 27, stk. 4, nr. 1-3, vil være knyttet til de aktiver, hvorpå der påhvilede skattepligtig gevinst på udflytningstidspunktet, og at afståelse mv. af et aktiv efter nr. 1-3, ikke - som ellers angivet i "indledningen" til SEL § 27, stk. 4 - medfører, at (hele) den resterende henstandssaldo for alle aktiver forfalder til betaling, men at det, som udløses, derimod er den "*resterende exitskat på det enkelte udflyttede aktiv*" (som er afstået mv.). Dette forekommer ikke klart at følge af bestemmelsen, og det foreslås derfor, at der sker en præcisering.

I bemærkningerne til lovudkastet (s. 113) anføres, at "*Afdraget efter selskabsskattelovens § 27, stk. 2, vil i år 4 blive justeret i henhold til den resterende henstandssaldo*". "År 4" skal så vidt ses være "År 5".

Efter SEL § 27, stk. 5, der ikke foreslås ændret, skal selskabet mv. indgive "selvangivelse" for hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo. Samtidig med indsendelse af denne selvangivelse skal der gives "oplysning" om, i hvilket land de aktiver, der er omfattet af en henstand efter § 26, er placeret ultimo indkomståret.

Hvad er det, som der også efter de foreslåede ændringer skal "selvangives" for hvert indkomstår efter stk. 5? Det ses ikke at kunne være indtægt af de aktiver, som henstandssaldoen vedrører, da der jo nu foreslås en fast afdragsperiode på 5 år, som vil være uafhængig af de oppebårne indtægter af aktivet.

SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

Side 19

Det foreslås, at ophæve bestemmelsen om, at underskud i et dansk fast driftssted kan overføres til fradrag i danske sambeskattede selskaber, når reglerne i hovedkvarterets hjemland udelukker, at underskuddet bruges i den udenlandske indkomstopgørelse.

Årsagen angives at være, at spørgsmålet om, hvorvidt underskuddet kan overføres til sambeskattede selskaber vil være omfattet af de foreslåede bestemmelser i SEL § 8 C-E. Som nævnt ovenfor synes den foreslåede formulering af disse bestemmelser på nuværende tidspunkt at være så indviklet, at det fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt forekommer hensigtsmæssigt at bevare bestemmelsen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., og så eventuelt indføje en henvisning til den bestemmelse i de hybride mismatch-regler, der skal regulere om der er adgang til overførsel af underskuddet til sambeskattede selskaber eller ej.

Efter lovudkastets offentliggørelse er der faldet dom i EU-sagen vedrørende A/S Bevola. Denne dom omhandler territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2.

Skattemyndighederne har praktiseret bestemmelsen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. sådan, at den blotte mulighed for, at hovedkvarteret efter udenlandske regler kan udnytte underskuddet, er nok til at udelukke anvendelse af underskuddet i sambeskattede selskaber. Er Skatteministeriet ikke enig i, at Bevola-dommen også vil få betydning i relation til indholdet af reglen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., sådan at selvom der efter udenlandske regler er adgang for hovedkvarteret til at anvende underskuddet, da kan underskuddet alligevel overføres til sambeskattede danske selskaber, når det er klart, at hovedkvarteret ikke kan anvende underskuddet? Bestemmelsen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., giver adgang til at anvende underskud hos sambeskattede danske selskaber, når selskaberne har valgt international sambeskatning. Denne undtagelse var imidlertid efter EU-domstolens opfattelse i Bevola-afgørelsen ikke tilstrækkelig til at kunne begrunde den nægtede adgang til overførsel af underskuddet til sambeskattede selskaber, hvorfor dette sikkert heller ikke er tilfældet i relation til SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

SEL § 32

Side 20

Hvor de nuværende CFC-regler baserer sig på, at det danske moderselskab CFC-beskattes af "datterselskabets" indkomst, skal det med de nye regler være "et selvstændigt skattesubjekts" indkomst, som moderselskabet CFC-beskattes af. Det angives i lovbemærkningerne, at den bredere definition er nødvendiggjort af skatteundgåelsesdirektivet, og denne nye definition eksempelvis også vil omfatte en trust eller en selvejende institution, hvor moderselskabet har ret til mere end halvdelen af overskuddet. Hvilken form for "ret" til overskuddet tænkes der på i relation til trusts og selvejende institutioner?

Kan Skatteministeriet give nogle praktisk anvendelige kriterier for, hvornår man har "ret" til overskud? Hvilke andre enheder kan der – foruden en trust og selvejende institution – være tale om?

FSR formoder, at en enhed svarende til en dansk fond vil være omfattet af begrebet "selvejende institution". Kan det bekræftes?

Gælder den foreslåede regel også, hvis retten til overskud alene gælder et enkelt indkomstår, fx fordi moderselskabet på basis af uddelingskriterierne i trusten, i et enkelt år har kvalificeret sig som berettiget til en uddeling. Der kan jo være tale om, at selskabet opnår uddelingen, fordi selskabet medvirker til eksempelvis en forskning, der ud fra et almennyttigt perspektiv fremmer den selvejende institutions virke. Skal det kunne bevirke, at moderselskabet bliver omfattet af de danske CFC-regler i et enkelt indkomstår?

Helt generelt formoder FSR, at der skal være tale om en juridisk "ret" til overskud, sådan at modtagelse af frivillige/diskretionære uddelinger/donationer/tilskud fra en trust eller en selvejende institution, der alene kan besluttet af trustens/institutionens bestyrelse, og som der ikke er et retskrav på, ikke anses for at være en "ret"? Kan dette bekræftes? Er Skatteministeriet enig i, at hvis der i udlandet er regler svarende til SEL § 2 C, da er der alligevel ikke tale om et "selvstændigt skattesubjekt" efter de foreslåede CFC-regler?

Skatteministeriet bedes anføre nogle praktisk anvendelige kriterier, som fremadrettet kan anvendes til at afgrænse, hvilke skattesubjekter, der - ud over

udenlandske selskaber, der efter den eksisterende danske praksis kan kvalificeres som selvstændige skattesubjekter – skal anses for selvstændigt skattesubjekt efter den foreslåede ændring af § 32, stk. 1, 1. pkt. FSR bemærker i den sammenhæng, at der i SEL § 32 tales om et "selvstændigt skattesubjekt" mens der i den foreslåede SEL § 8 C tales om et "selvstændigt juridisk skattesubjekt" – er der indholdsmæssigt forskel på disse begreber, og i bekræftende fald, hvilke forskelle?

Side 21

Det fremgår af SEL § 32, stk. 6, at moderselskabet skal have "kontrol" i form af, at det selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 % af stemmerettighederne, eller direkte eller indirekte ejer mere end 50% af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50% af overskuddet i selskabet. Den eksisterende regel udvides således bl.a. ved, at der også vil være tale om et moderselskab, selvom der ikke består bestemmende indflydelse, men når moderselskabet ejer mere end 50% af kapitalen eller har ret til mere end 50 % af overskuddet.

Hvordan defineres overskud? I lovudkastet benævnes overskud i enkelte tilfælde som "udbytte". Kan dette tages til indtægt for, at det alene er andelen af udbytter, der skal tages i betragtning, når det skal vurderes, om moderselskabet opfylder kontrolbetingelsen i relation til at have en ret til at modtage mere end 50 % af overskuddet?

Har det i øvrigt betydning, om moderselskabets ret angår midler, der udbetales af årets overskud, eller det angår midler, der udbetales fra egenkapitalen, dvs. er opsparet af overskud i tidligere år? Hvis det også angår midler fra tidligere år, hvordan måles det da, om der er tale om en ret til at modtage 50% af overskuddet? Og hvis retten til overskud kun har eksisteret for en del af indeværende regnskabsår, skal halvdelsgrensen for, om der er ret til mere end halvdelen af overskuddet, da måles i forhold til det overskud, som trusten/institutionen har haft i hele regnskabsåret, eller kun efter det overskud, der er oppebåret i den periode, hvori "retten" har eksisteret?

Vil et tilskud eksempelvis kunne udgøre en "ret til overskud"? Hvad med overdragelser, hvor en del af betalingen er tilrettelagt som en earn out, der baserer

sig på det købende selskabs regnskabsmæssige resultater? Vil dette også udgøre en "ret til overskud".

Side 22

FSR bemærker, at en "tilknyttet person" efter CFC-reglen i SEL § 32, kræver, at der haves ret til *mere end* 50 % af stemmerne/kapitalen/overskuddet, mens der efter SEL § 8 C er tale om en "tilknyttet person", når der haves ret *til* 50% af stemmer/kapital/overskud. Hvad begrundes denne forskel?

FSR antager, at de svar Skatteministeriet må komme med i forhold til de spørgsmål, som FSR har stillet vedrørende SEL § 8 C, stk. 1, nr. 17, også vil være anvendelige i forhold til afgrænsningen af, om et moderselskab anses for at kontrollere datterselskabet efter SEL § 32, stk. 6. Skatteministeriet bedes bekræfte dette?

Når det skal "måles", om et datterselskab udløser CFC-beskatning, og ved opgørelse af den CFC-indkomst, som moderselskabet skal medregne, skal der i situationer, hvor moderselskabet reducerer sin ejerandel efter den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 1, nr. 1 og SEL § 32, stk. 10, medregnes urealiseret avance på aktiver og passiver i datterselskabet. Der er imidlertid en forskel i de to bestemmelser. Når CFC-indkomsten opgøres til måling af, om datterselskabet skal ses som et CFC-selskab, skal der efter SEL § 32, stk. 1, nr. 1, medregnes:

- *"den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, dog højest et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel."*

Når det skal opgøres, hvilken CFC-indkomst, at moderselskabet skal beskattes af, da følger det af den foreslåede SEL § 32, stk. 10, at der skal medregnes:

- *"den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5 " – dvs. det er kun indkomst fra CFC-aktiver.*

Hvad er årsagen til denne forskel? Er der eventuelt byttet om på formuleringerne – umiddelbart forekommer det mest naturligt, at det kun er afkast fra CFC-aktiver, der medtages, ved målingen af, om datterselskabet er et CFC-selskab, mens det er indkomst fra samtlige aktiver og passiver, der medtages ved opgørelsen af den

skattepligtige CFC-indkomst (ligesom at det er hele datterselskabets løbende indkomst, der beskattes hos moderselskabet, når det først er fastslået, at datterselskabet er et CFC-selskab).

Side 23

Hvad er i øvrigt baggrunden for, at det findes nødvendigt at udvide afståelsesbeskatningen ved moderselskabets reduktion af sine ejerandel fra gevinst og tab på aktiver og passiver omfattet af KGL og ABL til gevinst og tab på samtlige CFC-aktiver og passiver i datterselskabet? Som FSR læser direktivet, er det ikke direktivet, der nødvendiggør denne udvidede beskatning.

Det foreslås i lovudkastet, at transparensreglen ophæves, idet den findes unødvendig som følge af, at koncernaktieafkast som udgangspunkt er skattefrit. Denne ophævelse kan ligesom mange af de andre forslag medføre, at der sker en øget CFC-beskatning, idet forrentning af interne mellemværender ikke kan udlignes, når transparensreglen ophæves. Ønsker Skatteministeriet, at der skal ske en sådan merbeskatning?

Der foreslås flere ændringer til definitionen i SEL § 32, stk. 5, af, hvad der udgør CFC-indkomst, hvilket har betydning for "målingen" af, om datterselskabet er et CFC-selskab.

Flere af ændringerne medfører en udvidelse af, hvad der anses for CFC-indkomst, hvilket må antages at medføre et større skatteprovenu. FSR bemærker, at det af lovudkastets afsnit om økonomi fremgår, at lovforslaget ikke forventes at medføre et merprovenu. Bør det i lyset af den udtalelse da ikke overvejes, at begrænse CFC-beskatningen i overensstemmelse med direktivet, således at det alene er indkomst, der ikke udloddes, der skal tages i betragtning?

En af udvidelserne er, at finansielle kontrakter, der vedrører driften, nu skal medregnes til CFC-indkomsten. Det angives i lovudkastet, at det skyldes, at direktivet medtager al indkomst fra finansielle aktiver. Er Skatteministeriet helt sikker på, at direktivet ikke kan fortolkes sådan, at der med finansielle aktiver alene menes kontrakter m.v., der ikke har med driften at gøre? Det forekommer jo helt uden for formålet med reglerne at medtage gevinst og tab på driftsbegrundende finansielle kontrakter/aktiver.

Vil kontrakter, der efter KGL § 30, ikke medregnes til de finansielle kontrakter, således alligevel skulle medtages ved opgørelse af CFC-indkomsten? Svaret må være "nej", da ordlyden af den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 2, er, at gevinst/tab på "... *finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven*" anses for CFC-indkomst, og kontrakter, der efter KGL § 30 er undtaget fra KGL § 29, kan derfor ikke anses for "omfattet af kursgevinstloven" i SEL § 32's forstand. Dette bedes bekræftet.

Det bemærkes også, at det fremgår af art. 8, stk. 1, i direktiv 2016/1164, at hvis bestemmelsen om finansielle aktiver i direktivets art. 7, stk. 2, litra a, finder anvendelse "*beregnes den indkomst, der medregnes i skattesubjektets skattegrundlag, i overensstemmelsen med selskabsskattereglerne i den medlemsstat, hvor skattesubjektet er hjemmehørende*" – betyder det ikke, at finansielle kontrakter, der vedrører driften, ikke skal medtages i den endelige CFC-beskatning af det danske moderselskab?

Medregning af sikringskontrakter i CFC-indkomsten synes at give anledning til nogle helt særlige problemstillinger for koncerner, hvori der indgår selskaber underkastet dansk eller udenlandsk tonnagebeskatning.

Hvis en sådan koncern eksempelvis har et datterselskab i Tyskland, der i Tyskland beskattes i henhold til den tyske tonnageskatteordning, og det tyske datterselskab som led i sin almindelige rederiaktivitet foretager afdækning af risikoen for faldende fragtrater og stigende bunkerpriser via almindelige afdækningskontrakter (forward freight agreements, bunker hedge m.v.), vil gevinst (og tab) på disse kontrakter med lovudkastet indgå i CFC-indkomsten. Da der vil kunne opstå betydelige gevinster (og tab) på sådanne sikringskontrakter, vil dette kunne medføre, at grænsen på 1/3 af de samlede indtægter efter omstændighederne overskrides.

Dette giver anledning til dels at overveje, hvorledes den samlede skattepligtige indkomst for det tyske datterselskab skal opgøres, dels til brug for måling af, hvorvidt CFC-indkomsten udgør mere end 1/3 af den samlede indkomst, og dels hvilken indkomst det danske moderselskab skal medregne, hvis denne grænse er overskredet.

I særdeleshed er spørgsmålet, om indkomsten skal opgøres ved anvendelse af de danske tonnageskatteregler eller efter de almindelige regler, og under hvilke forudsætninger de danske tonnageskatteregler i så fald kan anvendes ved opgørelsen. Det bemærkes i denne forbindelse, at den danske tonnageskatteordning forudsætter, at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra Danmark (TL § 6, stk. 1). Denne betingelse vil formentlig aldrig være opfyldt i relation til skibe drevet af et selskab underkastet tonnagebeskatning i et andet EU-land, idet der findes tilsvarende krav i de øvrige EU-landes tonnageskatteordninger.

Side 25

Hvis alle betingelser i den danske tonnageskattelov skal være opfyldt for at indkomsten i et udenlandsk rederiselskab kan opgøres efter den danske tonnageskattelov forekommer udvidelsen af definitionen af CFC-indkomst til også at omfatte almindelige, driftsrelaterede sikringskontrakter at være en potentiel bombe under hele EU's tonnagebeskatningssystem. Det vil derfor være helt afgørende, at muligheden for at medtage en "substanstest" udnyttes.

Efter lovforslaget udvides definitionen af, hvad der omfatter CFC-indkomst til også at gælde "*skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver*". Det følger således af ordlyden, at CFC-indkomsten omfatter indkomst fra immaterielle aktiver, der rent juridisk ikke kvalificerer som en royalty, og som dermed refereres til som "anden indkomst".

Det anføres i forarbejderne til lovforslaget, at "anden indkomst" omfatter indkomst fra immaterielle aktiver, der realiseres ved afståelse af varer og/eller tjenesteydelser, og at salgssummen vil inkludere et royaltyafkast relateret til de immaterielle aktiver. Dette "inkluderede royalty afkast" vil efter forarbejderne være omfattet af definitionen af CFC-indkomst.

Forarbejderne henviser til BEPS, Action 3, anbefaling 4, vedrørende definition af CFC-indkomst. Det følger af BEPS, Action 3, anbefaling 4, at en udfordring vedrørende indkomst fra immaterielle aktiver er, at en sådan indkomst er:

"...easy to manipulate because it can be exploited and distributed in many different forms, all of which may have different formalistic classifications under the CFC rules of different countries. For instance, income from IP could be embedded in income from sales and therefore treated as active sales income under the CFC rules of some countries."

Det følger af bemærkningerne i forarbejderne sammenholdt med OECD Action 3, anbefaling 4, at der med "anden indkomst" menes indkomst, som rent juridisk ikke kvalificerer som royalty, men som reelt er en betaling af royalty. Formålet er dermed at ramme betalinger, hvor der *skulle* have været en selvstændig betaling af royalty, men hvor parterne i stedet har manipuleret salgssummen, således at royaltybetalingen er indeholdt i salgssummen for derved at undgå royaltybeskatning.

Royalty defineres i dansk ret i kildeskattelovens § 65c, stk. 4:

"Til royalty henregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer." (Vores understregning.)

Denne definition svarer i vidt omfang til OECDs definition på royalties, om end OECDs definition er lidt bredere, da OECDs definition også omfatter forfatterroyalty og royalty for brug af musik, spillefilm, video mv., samt indkomst ved udleje (leasing) af industrielt, kommercielt og videnskabeligt udstyr (som fx biler, containere, edb-anlæg og kontorudstyr) jf. Den juridiske vejledning afsnit C.D.8.10.9.

Definitionen af royalty i kildeskattelovens § 65c, stk. 4 indebærer, at det er en forudsætning for, at en del af en salgssum kan anses for at udgøre et royaltyafkast, at den betalende enhed *anvender eller har retten til at anvende* et immaterielt aktiv.

En salgssum kan derfor kun udgøre "embedded royalty", hvis køber-selskabet anvender eller har retten til at anvende et immaterielt aktiv, som ejes af sælger.

Eftersom definitionen af royalty i kildeskattelovens § 65c, stk. 4 og OECDs modeloverenskomst art. 12, stk. 2 stort set svarer til hinanden, bør definitionen af royalty i kildeskatteloven fortolkes i overensstemmelse med kommentarerne til OECDs modeloverenskomst art. 12.

Det anføres i kommentarerne til art. 12 i OECDs modeloverenskomst i afsnit 10.1, at betalinger, der alene er erlagt som vederlag for at opnå ret til at sælge et produkt eller udføre en tjenesteydelsen inden for et givent område, ikke udgør royalties, da

de ikke er erlagt som vederlag for anvendelsen af, eller for retten til at anvende et immaterielt aktiv. Således fremgår det af afsnit 10.1:

Side 27

"Payments that are solely made in consideration for obtaining the exclusive distribution rights of a product or service in a given territory do not constitute royalties as they are not made in consideration for the use of, or the right to use, an element of property included in the definition. These payments, which are best viewed as being made to increase sales receipts, would rather fall under Article 7."

Som eksempel angives i kommentarerne i afsnit 10.1 en distributør af tøj, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, og som betaler et vist beløb til en producent af skjorter af et kendt mærke, som er hjemmehørende i en anden kontraherende stat:

"An example of such a payment would be that of a distributor of clothes resident in one Contracting State who pays a certain sum of money to a manufacturer of branded shirts, who is a resident of the other Contracting State, as consideration for the exclusive right to sell in the first State the branded shirts manufactured abroad by that manufacturer. In that example, the resident distributor does not pay for the right to use the trade name or trade mark under which the shirts are sold; he merely obtains the exclusive right to sell in his State of residence shirts that he will buy from the manufacturer."

Det følger af eksemplet, at distributøren ikke betaler for retten til at anvende navnet eller varemærket, under hvilket skjorterne sælges, når han blot opnår eneretten til at sælge de skjorter, som han køber af producenten.

Eksemplet illustrerer, at distributionsselskaber ikke anvender eller har retten til at anvende et immaterielt aktiv, blot fordi distributionsselskabet sælger varer, som det immaterielle aktiv vedrører.

Såfremt udvidelsen af definitionen efter udkastet til lovforslaget antages at omfatte distributionsselskaber, der alene køber og videresælger varer, vil dette ramme langt videre end formålet med OECD's CFC anbefalinger, når der henses til, at de pågældende distributionsselskaber i første omgang slet ikke vil være forpligtet til at betale en royalty. Dette skyldes, at distributionsselskaberne ikke anvender eller har

retten til at anvende det immaterielle aktiv. Når der ikke er en pligt til at betale royalty, er der heller ikke nogen risiko for, at der i en salgssum kan være indeholdt et skjult royaltyafkast.

Side 28

Denne forståelse af royaltybegrebet er i øvrigt i fuld overensstemmelse med den herskende internationale praksis for indeholdelse af kildeskatter på royalty, hvor der netop ikke indeholdes kildeskatter på betalinger for varekøb med henblik på videresalg/distribution. FSR skal anmode om Skatteministeriets kommentarer hertil.

Det er efter FSRs opfattelse meget uhensigtsmæssigt, hvis en virksomhed for fremtiden vil skulle beregne en fiktiv royalty fra et normalt distributionsselskab, der alene køber og videresælger varer.

For det første medfører det, at virksomhederne fuldstændig kunstigt skal til at opdele salgssummen for en vare for at finde den andel, der skal anses for "anden indkomst". Det er helt urimeligt byrdefuldt og i praksis ganske enkelt umuligt. Hvilken andel af fx en Coca-Cola til 5 kr. kan henføres til de immaterielle aktiver vedrørende flaskens form, virksomhedens logo, "cola-opskriften" mv.? FSR har forståelse for, hvis Skatteministeriet ikke kan svare, men hvordan skal virksomhederne så kunne opgøre det?

FSR bemærker hertil, at der på ingen måde i lovudkastet er angivet nogle retningslinjer til denne opdeling, og sådanne retningslinjer findes i øvrigt heller ikke på eksempelvis TP-området. Hvordan kan der stilles et sådant krav til virksomhederne uden at forklare, hvordan man skal gøre det?

For det andet er det ikke rimeligt, at et dansk selskab, der først afståelsesbeskattes i Danmark, når det immaterielle aktiv overdrages til CFC-selskabet, tillige skal beskattes af indkomst vedrørende det immaterielle aktiv, fordi datterselskabet foretager salg af den vare, som bl.a. er frembragt ved brug af de købte immaterielle aktiver, hvoraf en del af varesalgssummen nu skal anses for skattepligtig CFC-indkomst for det danske selskab. Det danske selskab bliver således underlagt en dobbeltbeskatning, der slet ikke står mål med hensynet bag CFC-reglerne.

For det tredje bemærker FSR, at Skatteministeriet slet ikke forholder sig til at der af samme artikel i direktiv 2016/1164 (art. 7, stk. 2, litra a), hvoraf det bl.a. fremgår,

at CFC-indkomsten skal omfatte *"anden indkomst fra intellektuelle ejendomsrettigheder"*, tillige fremgår en undtagelsesbestemmelse (som gælder for al CFC-indkomst), hvorefter bestemmelserne om CFC-indkomst ikke skal finde anvendelse, hvis det udenlandske selskab har *"en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler..."*. Hvorfor skal en sådan undtagelse ikke implementeres i dansk ret? Enten generelt eller i det mindste for *"anden indkomst fra immaterielle aktiver"*?

Side 29

Er denne undtagelse ikke en følge af Cadbury Schweppes sagen, der netop fastslog, at det var i strid med etableringsfriheden at gennemføre en CFC-beskatning, når der ikke var tale om et kunstigt arrangement. FSR er opmærksom på, at den danske løsning på denne afgørelse umiddelbart var at udvide den danske CFC-beskatning til også at omfatte selskaber hjemmehørende i Danmark, selvom det var klart, at CFC-beskatning af danske selskaber skulle være provenu-neutral.

Uanset hvad Skatteministeriet mener er effekten af Cadbury Schweppes-sagen, så er der ingen tvivl om, at undtagelsen i direktivets art. 7, stk. 2, litra a er begrundet i denne sag. Spørgsmålet er så, hvorfor Danmark skal indføre CFC-regler, der er strengere end dem, som direktivet vil medføre, at andre lande implementerer? Dette forekommer ikke i overensstemmelse med de politiske udmeldinger på området om minimumsimplementering.

For det fjerde vil en udvidelse af CFC-indkomsten med *"anden indkomst"*, uden der i lovbemærkningerne på nogen måde forsøges opstillet brugbare retningslinjer for, hvordan danske selskaber udskiller *"anden indkomst"* ud af udenlandske selskabers salgsindkomst, føre med sig, at der opstår mange sager, hvor danske selskaber og skattemyndighederne er uenige om størrelsen af CFC-indkomsten. Det er ikke rimeligt over for selskaberne, at de skal påføres de omkostninger, som sådanne sager vil udløse. Det er heller ikke rimeligt, at skattemyndighederne, uden en beskrivelse af, hvordan *"anden indkomst"* udskilles i forarbejderne, kan få alt for stort råderum til at fastslå, hvad *"anden indkomst"* efter deres opfattelse vil udgøre. Det er ikke i overensstemmelse med et ønske om større retssikkerhed, og det vil også medføre et øget ressourceforbrug for skattemyndighederne, der ret beset kunne anvendes mere hensigtsmæssigt på noget andet.

FSR vil derfor foreslå, at Skatteministeriet genovervejer at medtage undtagelsesbestemmelsen i direktivets art. 7, stk. 2, litra a - enten generelt eller i det mindste for "anden indkomst fra immaterielle aktiver".

Side 30

I bemærkninger er det alene angivet " *Den foreslåede udvidelse af definitionen af indkomst fra immaterielle aktiver følger af reglerne i skatteundgåelsesdirektivet, der er udformet på baggrund af anbefaling 4 i OECD-rapporten, handlingspunkt 3 fra 2015. Det fremgår i OECD-rapporten, at en medregning af royalties baseret på den juridiske kvalifikation af indkomsten ikke er tilstrækkelig for at medregne al relevant indkomst fra immaterielle aktiver. Det fremhæves bl.a., at royaltyafkastet kan være indlejret i salgsindkomsten, hvorefter royaltyafkastet ikke ville blive medregnet til CFC-indkomsten, hvis der alene anvendes en tilgang baseret på den juridiske kvalifikation af indkomsten.*"

Anbefalingen i det ovennævnte afsnit går FSR ud fra, er den anbefaling, der er angivet som 4.1. punkt 73: " *This report recommends that CFC rules should include a definition of income that ensures that income that raises BEPS concerns is attributed to controlling shareholders in the parent jurisdiction. At the same time, it recognises the need for flexibility to ensure that jurisdictions can design CFC rules that are consistent with their domestic policy frameworks. Jurisdictions are free to choose their rules for defining CFC income, including from among the measures set out in the explanation section below. This choice is likely to be dependent on the degree of BEPS risk a jurisdiction faces.*"

OECD anbefaler således, at der fastsættes en definition af indkomsten, hvilken "anden indkomst" dårligt opfylder, dernæst at definitionen bør rette sig mod BEPS risici, hvilket efter FSR opfattelsen også begrundes, at undtagelsesbestemmelsen i direktivets art. 7, stk. 2, litra a medtages enten generelt eller i det mindste for "anden indkomst fra immaterielle aktiver".

Som det også angives i BEPS rapporten, punkt 78, " *IP assets are often hard to value because there are often no exact comparables, and the cost base of these assets may be an inaccurate measure of the income they can generate. Income that is directly earned from the underlying IP asset is often difficult to separate from the income that is earned from associated services or products.*"

Der er derfor efter FSRs opfattelse behov for klare retningslinjer for, hvorledes denne opdeling skal foretages i forhold til CFC reglerne. Det foreslås også, at den

nugældende undtagelse, hvorefter royaltybetalinger fra ikke-koncernforbundne parter vedrørende datterselskabets egne oparbejdede immaterielle aktiver ikke medregnes til CFC-indkomsten, ikke kan opretholdes som følge af skatteundgåelsesdirektivet. Det må alt andet lige også medføre en udvidelse af den kreds af selskaber, som bliver omfattet af dansk CFC-beskatning, og af den indkomst, der CFC-beskattes i Danmark, hvorfor det undrer, at det i lovudkastets økonomiske betragtninger anføres, at lovudkastet ikke antages at medføre provenumæssige konsekvenser.

Side 31

Det anføres, at skattepligtige udbytter omfattet af LL § 16 A skal medregnes til CFC-indkomsten. Bør det ikke indføres, at skattepligtige udbytter efter SEL § 2 D undtages fra CFC-indkomsten, idet "omkvalificerede" udbytter efter denne bestemmelse vist ikke er omfattet af definitionen i LL § 16 A?

Af den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 7, fremgår, at skattepligtige indkomster ved finansiell leasing, herunder fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiell leasing, indgår som CFC-indkomst. Bestemmelsen svarer til den nuværende nr. 8, og det fremgår af lovbemærkningerne, at der ikke foreslås materielle ændringer til bestemmelsen om indkomst fra finansiell leasing. Hvordan afgrænses "finansiell leasing" i bestemmelsens forstand efter Skatteministeriets opfattelse?

Det bemærkes hertil, at den internationale regnskabsstandard IAS 17 erstattes af en ny regnskabsstandard (IFRS 16), der – for de virksomheder, der aflægger årsregnskab efter IFRS – skal implementeres for regnskabsår, der begyndes den 1. januar 2019 eller senere.

Den nye IFRS 16-standard lægger op til, at der ikke skal skelnes mellem operationelle og finansielle leasingaftaler, som IAS 17 gør i dag. Derimod skal *alle* leasingaftaler – med nogle få praktiske undtagelser – indregnes i balancen og behandles efter samme model som de tidligere finansielle leasingaftaler efter IAS 17. Der sker i den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 8, en omformulering af den gældende bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 9. Skatteministeriet bedes bekræfte, at den nye formulering ikke omfatter flere indkomster end den nuværende bestemmelse, og det er den hidtidige affattelse af IAS 17, der skal lægges til grund.

I SEL § 32, stk. 5, nr. 9, foreslås det, at indkomst fra faktureringselskaber fremover skal indgå i CFC-indkomsten. Det angives, at det gælder, når selskabet har *"indkomst fra salg og tjenesteydelser på varer og tjenesteydelser, der købes og sælges af tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi"*.

FSR hører gerne følgende:

- Hvad er det for en type af selskaber, der tænkes på?
- Hvad er et "faktureringselskab"?
- Eller er det factoringselskaber?
- Hvordan afgrænses det, om salget "bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi"?
- Hvornår bidrager sådanne selskaber med "reel økonomisk værdi i koncernens værdikæde" og dermed kan undtages, som det beskrives i lovbemærkningerne?

I den danske direktivoversættelse (art. 7, stk. 2, litra a), pkt. vi) er bestemmelsen formuleret således: (vores fremhævnings) *"Indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra salg og tjenesteydelser på varer og tjenesteydelser, der købes af og sælges til tilknyttede selskaber, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi."*

I den foreslåede lovtekst anføres: (vores fremhævnings) *"Indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra salg og tjenesteydelser på varer og tjenesteydelser, der købes og sælges af tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi."*

Som FSR forstår direktivteksten, kræver betegnelsen "faktureringselskab", at der dels købes varer/tjenesteydelser af/fra tilknyttede personer, dels at salget af disse sker til tilknyttede personer. Kan dette bekræftes?

Hvis et udenlandsk fælleseuropæisk salgsselskab køber alle sine (handels-)varer fra sit danske moderselskab, og dels videresælger nogle af disse til eksterne kunder, dels videresælger nogle af disse til koncernens regionale/lokale salgsselskaber i de enkelte europæiske lande (som foretager det eksterne salg), er det fælleseuropæiske salgsselskab så et "faktureringselskab" (når det forudsættes, at

det bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi)? Hvor stor eller lille en andel af selskabets aktivitet skal udgøres af "gennemfaktureringsvirksomhed", for at selskabet bliver til et "faktureringsselskab" i bestemmelsens forstand?

Side 33

Og hvis det er et "faktureringsselskab", er det så kun indkomsten fra videresalget til de regionale/lokale salgsselskaber, der er CFC-indkomst, eller er det al selskabets indkomst (herunder indkomsten fra de eksterne salg)?

De "tilknyttede personer", der handles med, er det "tilknyttede personer" som defineret i SEL § 32, stk. 6?

Hvorfor kan der efter SEL § 32, stk. 5, nr. 6, kun foretages skattemæssige fradrag vedrørende indkomst som nævnt i nr. 1-5? Vil fx et "faktureringsselskab" ikke ved opgørelse af sin CFC-indkomst efter den foreslåede nr. 9 kunne fratrække dels varekøbsprisen i varesalgsprisen, når "indkomsten" opgøres, dels fratrække en del af selskabets generelle omkostninger allokeret efter armslængde princippet, lønninger til medarbejdere mv. (jf. lovudkastets s. 122)? Eller anses hjemlen til fradrag for omkostninger (direkte og generelle) for forhold omfattet af nr. 7-9 at ligge i, at nr. 7-9 anvender ordet "indkomst", mens en del af bestemmelserne i nr. 1-5 anvender ordet "indtægt"? Det foreslås i SEL § 32, stk. 7, at et moderselskab skal medregne den del af datterselskabets indkomst, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse i selskabet, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 6, som moderselskabet har besiddet i indkomståret. Det angives i lovbemærkningerne, at der ved "indflydelse" forstås den højeste direkte eller indirekte indflydelse på enten stemmerettighederne, kapitalen eller overskudsandelen.

Skatteministeriet bedes komme med nogle eksempler på denne opgørelse. Hvis eksempelvis et dansk moderselskab ejer 75 % af kapitalen og stemmerne samt har ret til at modtage 51 % af overskuddet. Midt i moderselskabets indkomstår frasælges 25% af kapitalen, hvorefter moderselskabet ejer 50% af kapitalen og 50 % af stemmerne, men fortsat har ret til at modtage 51% af overskuddet. Skal der foretages en delårsopgørelse, der opdeler datterselskabets indkomst i perioderne "før" og "efter" frasalget af aktier? Skal der i perioden inden frasalget medregnes 75% af datterselskabets indkomst og 51% af datterselskabets indkomst efter

frasalget, eller skal der medregnes 63 % af overskuddet opgjort for hele året ($6/12 \times 75 \% + 6/12 \times 51 \%$), jf. at der skal medregnes efter hvad "der svarer til moderselskabets gennemsnitlige" indflydelse? Side 34

Det anføres i loven, at hvis flere moderselskaber besidder den samme indflydelse i datterselskabet, skal CFC-beskatningen ske hos det selskab, der har den største direkte eller indirekte indflydelse. Gælder det også i nedenstående eksempel, der er baseret på det eksempel, som Skatteministeriet giver på side 126 i lovudkastet:

En aktionær A ejer 100% af det danske selskab A, som ejer 50 % af stemmerne i et udenlandsk CFC-selskab. Selvstændigt har selskab A ikke tilstrækkelig indflydelse på CFC-selskabet til at udløse CFC-beskatning.

A anses imidlertid for en "tilknyttet person", da han ejer mere end 25% af kapitalen i A. Dermed skal aktiebesiddelser, der tilhører nærtstående til A, medregnes ved vurderingen af kontrol efter SEL § 32, stk. 6. A's ægtefælle B ejer 100% af kapitalen i det danske selskab B, som ejer 50% af stemmerettighederne i CFC-selskabet. B's indirekte ejerbesiddelse på 50% skal således medregnes til A's besiddelser, som skal sammenlægges med selskab A's besiddelser. Selskab A besidder 50 % af stemmerne i CFC-selskabet, hvilket sammenlagt med 50 % stemmer fra selskab B i alt udgør en indflydelse på 100% af stemmerne. I eksemplet side 126 angives, at såvel selskab A som selskab B er moderselskabet, og at de hver især skal medregne en andel af CFC-selskabets indkomst svarende til deres indflydelse – altså 50%. Gælder reglen om, at når to eller flere moderselskaber ejer den samme indflydelse, da skal CFC-beskatningen finde sted hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse, ikke i eksemplet? Hvis ja, hvilket selskab er det da?

Og hvordan udledes det egentligt af lovteksten, at hvert af selskaberne A og B (kun) skal medregne 50 % af CFC-selskabets indkomst? Resultatet forekommer jo intuitivt korrekt, men hvert af moderselskaberne A og B anses i eksemplet at have en indflydelse på 100 %, og efter stk. 7 skal hvert af selskaberne vel umiddelbart ved indkomstopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst, der svarer til indflydelsen - altså medregning af 100 % i både selskab A og B?

På side 127 i lovudkastet gennemgås et eksempel, hvor et moderselskab A ejer 90 % af selskab B, der ejer 100% af CFC-selskabet. Her siges det, at CFC-beskatningen foretages i selskab B, da selskab A og B ejer "den samme" andel (90% af CFC-selskabet) men da selskab B har den største indflydelse (100%) sker CFC-beskatningen i dette selskab. Bør det ikke hedde, at selskaberne "mindst har den samme" indflydelse, idet deres indflydelse overordnet set jo ikke er ens, og ikke er "den samme"?

Side 35

På side 127 i lovudkastet er der også et eksempel, hvor moderselskabet A ejer 100 % af selskab B, der ejer 90 % af CFC-selskabet. Det anføres, at da selskab A og B har lige stor indflydelse i CFC-selskabet, skal det øverste moderselskab CFC-beskattes, hvilket er selskab A. Medregningsandelen er derimod ikke oplyst i eksemplet, men kan det bekræftes, at A da (kun) skal beskattes af 90 % af indkomsten i CFC-selskabet?

Det foreslås i stk. 8, at det ikke længere skal være handelsværdien på tidspunktet, hvor moderselskabet fik bestemmende indflydelse, der udgør anskaffelsessummen ved opgørelse af avance og tab ved CFC-selskabets afståelse af aktiver og passiver, der er erhvervet eller oparbejdet, før moderselskabet fik bestemmende indflydelse. I stedet skal anskaffelsessummen sættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for CFC-selskabet. Er Skatteministeriet enig i, at hvis der inden for en koncern sker ændringer i aktiebesiddelserne, således at et selskab ophører med at være moderselskab for CFC-selskabet, mens et andet koncernselskab bliver nyt moderselskab, da kan anskaffelsessummen opskrives til handelsværdien på tidspunktet for ændringen af moderselskaber?

Som SEL § 32, stk. 14 foreslås, at moderselskabet kan modregne skattepligtig CFC-indkomst i skattepligtige udbytter/aktieavancer fra aktierne i datterselskabet. Det angives i lovbemærkningerne, at lempelsesadgangen gælder afståelse af datterselskabsaktier. Gælder det ikke også ved afståelse af koncernselskabsaktier, idet udbytter jo kan være skattepligtige, hvis koncernselskabet har fradrag?

Hvis moderselskabet først afstår aktierne/modtager udbytte på et tidspunkt, hvor et andet selskab i koncernen er blevet moderselskab i relation til CFC-reglerne (eksempelvis på grund af koncerninterne omstruktureringer), vil det førstnævnte

moderselskab da fortsat have adgang til lempelsen? Dobbeltbeskatningen er jo lige så uhensigtsmæssig, som hvis moderselskabet fortsat ejede aktierne.

Side 36

LL § 3

Generelt til omgåelsesklausulen skal FSR bemærke, at der allerede nu hersker stor tvivl om anvendelsesområdet for den eksisterende omgåelsesklausul i LL § 3, og denne tvivl bliver selvfølgelig ikke mindre af, at bestemmelsen udvides. FSR finder dette stærkt retssikkerhedsmæssigt bekymrende.

Retsusikkerheden består bl.a. i, at skatteyderne ikke kan gennemskue, hvornår bestemmelsen finder anvendelse mv., samt hvilken bevisbyrde skattemyndighederne som dem, der har bevisbyrden, skal løfte, for at kunne gøre brug af reglen.

Det vil derfor være meget positivt, hvis Skatteministeriet kunne komme med yderligere eksemplifikationer af reglens anvendelsesområder, herunder også klar opstilling af de kriterier, der skal være opfyldt. Endelig vil en yderligere beskrivelse af, hvad et reelt arrangement er, også være ønskeligt.

Efter formuleringen af forslaget til ændringen af LL § 3, er det *"skattepligtige selskaber og foreninger m.v."*, der omfattes af bestemmelsen. I lovbemærkningerne angives herom (s. 137), at reglen bl.a. skal omfatte udenlandske selskaber, der deltager i international sambeskatning i Danmark *"eller er omfattet af reglerne om beskatning af kontrollerede datterselskaber (CFC-reglerne)"*. Mener Skatteministeriet, at der kan ses bort fra arrangementer m.v., der foretages af et CFC-selskab? FSR rejser spørgsmålet, fordi det jo netop ikke er det udenlandske CFC-selskab, der anses for skattepligtigt i Danmark, men det er alene dets indkomst, der beskattes hos et selvstændigt dansk skattesubjekt.

Det angives, at bestemmelsen udvides til arrangementer, hvor der både deltager fysiske og juridisk personer. Betyder det, at et arrangement, hvori udelukkende fysiske personer deltager, ikke omfattes af den foreslåede LL § 3?

Det må være tilfældet, eftersom det i henhold til stk. 4 er et krav for, at fysiske personer omfattes, at de er deltagere i *"arrangementerne"* – og *"arrangementerne"* i stk. 4 må være de arrangementer, der omfattes af stk. 1. Arrangementer, der kun

omfatter fysiske personer, er ikke omfattet af stk. 1, og derfor omfattes de fysiske personer heller ikke af stk. 4.

Side 37

I det foreslåede stk. 1 angives det som en betingelse for brug af omgåelsesklausulen, at arrangementet er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten "med skatteretten". Hvad er "formålet" og "hensigten" med skatteretten i bestemmelsens forstand?

Bestemmelsen i LL § 3, stk. 3, der bliver til stk. 5, gælder for "skattepligtige" – Skatteministeriet bedes bekræfte, at fysiske personer – uanset om de deltager alene eller sammen med selskaber – er omfattet af denne bestemmelse.

Den foreslåede EBITDA-regel i SEL § 11 C

Til stk. 1

"Afskrivninger" til brug for opgørelse af skattemæssig EBITDA

Efter den foreslåede EBITDA-regel er det nødvendigt, at selskaber opgør *"Den skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger"*. Det er derfor nødvendigt, at det klarlægges, hvordan "afskrivninger" defineres i forhold til den foreslåede bestemmelse.

I lovudkastets bemærkninger til de enkelte bestemmelser anføres det herom (s. 98), at:

"I Danmark foretages der typisk afskrivninger på bygninger, driftsmidler og immaterielle aktiver efter afskrivningsloven. Det er dog også i enkelte tilfælde muligt at foretage skattemæssige afskrivninger efter andre skattelove, f.eks. statsskatteloven. EBITDA-indkomsten vil være indkomsten før alle former for skattemæssige afskrivninger."

Det fremgår således af lovudkastets bemærkninger, at *"EBITDA-indkomsten vil være indkomsten før alle former for skattemæssige afskrivninger"*, og at også afskrivninger efter *"f.eks."* statsskatteloven anses for en afskrivning i forhold til den foreslåede EBITDA-regel. Dette giver anledning til følgende spørgsmål:

- Kan Skatteministeriet bekræfte, at fradraget for udgifter omfattet af ligningslovens § 8 B er en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel, og dette gælder, hvad enten den skattepligtige har valgt at fradrage

udgiften i afholdelsesåret eller har valgt afskrive udgiften over i alt 5 indkomstår?

Side 38

- Kan Skatteministeriet oplyse, om der er andre fradragsbeløb end:
 - Afskrivninger efter afskrivningsloven
 - Afskrivninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a), og
 - Afskrivninger efter ligningslovens § 8 B (jf. ovenfor)

der i forhold til den foreslåede EBITDA-regel anses for en "afskrivning"?

- Kan Skatteministeriet bekræfte, at alle beløb, der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages med hjemmel i afskrivningsloven, anses som en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel?

Spørgsmålet skyldes, at afskrivningsloven i visse tilfælde benævner det beløb, der kan fradrages efter loven, forskelligt. Eksempelvis anvendes ordet "afskrivning" om driftsmidler i lovens § 5, ordet "fradrag (straksafskrive)" anvendes om fradrag for småanskaffelser mv. i lovens § 6, og ordet "tab" anvendes fx om tab ved salg af bygninger i lovens § 21 og af immaterielle aktiver i lovens § 40.

- Kan Skatteministeriet bekræfte, at beløb, der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal indtægtsføres med hjemmel i afskrivningsloven - fx genvundne afskrivninger på bygninger og fortjeneste ved salg af immaterielle aktiver – ikke anses som en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel, sådan at beløbet skal indgå i EBITDA?
- Hvis dette ikke kan bekræftes, kan det så bekræftes, at selskaber, der er næringsdrivende ved handel med fast ejendom, og som sælger en afskrivningsberettiget bygning, hvorved selskabet efter afskrivningslovens § 50 ikke skal opgøre særskilte genvundne afskrivninger efter afskrivningsloven (men i stedet skal opgøre den skattemæssige fortjeneste på bygningen/ejendommen som salgssummen med fradrag af skattemæssig nedskrevet værdi), ikke skal medregne nogen del af den opgjorte skattemæssige fortjeneste som en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel, sådan at hele fortjenesten skal indgå i EBITDA?

Til stk. 2

Grundbeløbet

Grundbeløbet i den foreslåede EBITDA-regel er angivet til DKK 22.313.400. Beløbet fremkommer som grundbeløbet på EUR 3 mio. i skatteundgåelsesdirektivets artikel 3

(a), omregnet til DKK efter valutakursen pr. 12. juli 2016, jf. direktivets artikel 11, stk. 3.

Side 39

I lovudkastet foreslås ikke en tilsvarende ændring af renteloftsreglens grundbeløb i SEL § 11 B, stk. 1, på DKK 21,3 mio.

Efter FSRs opfattelse vil det i det praktiske arbejde være særdeles uhensigtsmæssigt for både virksomhederne og for SKAT - og medføre forøget risiko for fejl hos begge parter - at anvende forskellige grundbeløb i renteloftsreglen og i EBITDA-reglen.

Det gælder særligt, fordi grundbeløbene hidtil har været éns i de omkring 11 år, hvor renteloftsreglen og den nuværende EBIT-regel har eksisteret i et parløb.

- FSR opfordrer derfor til, at grundbeløbet i renteloftsreglen i SEL § 11 B justeres til det samme beløb som i den foreslåede EBITDA-regel, dvs. forøges med ca. DKK 1 mio. Provenutabet vil være, som vi forstår det, være ret begrænset.
- Af praktiske årsager opfordrer FSR også til, at det foreslåede grundbeløb afrundes på en hensigtsmæssig måde, fx til DKK 22.300.000.

Bestemmelsen i skatteundgåelsesdirektivets artikel 11, stk. 3, hvorefter medlemsstater, der ikke har euroen som valuta, "kan" vælge at beregne den tilsvarende værdi i national valuta den 12. juli 2016, er efter FSRs opfattelse ikke til hinder herfor.

I det foreslåede stk. 2, 1. pkt., anføres, at "*Beskæringen i stk. 1 kan maksimalt nedsætte indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger til 22.313.400 kr.*". FSR forstår, at "*fradragsberettigede låneomkostninger*" i stk. 2, 1. pkt., burde være "*fradragsberettigede overstigende låneomkostninger*". Altså nedsættelse til grundbeløbet af de fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter – og ikke nedsættelse til grundbeløbet af de fradragsberettigede bruttofinansieringsudgifter. Dette er helt i overensstemmelse med, at det i SEL § 11 B, stk. 2, og i den nuværende SEL § 11 C, stk. 1, anføres, at beskæringen maksimalt kan nedsætte indkomstårets fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter til grundbeløbet.

- Efter FSRs opfattelse skal lovteksten ændres i overensstemmelse med det anførte.

Grundbeløb ved indkomstår/beskatningsperiode forskellig fra 12 måneder

I den foreslåede lovtekst anføres i SEL § 11 C, stk. 2, 3.-4. pkt., at:

"Beløbet justeres forholdsmæssigt, hvis indkomståret eller beskatningsperioden ikke udgør 12 måneder, i forhold til, hvor stor del indkomståret henholdsvis beskatningsperioden udgør af en 12 måneders periode. Hvis indkomståret eller beskatningsperioden er længere end 12 måneder, foretages en tilsvarende justering af beløbet."

Side 40

- Umiddelbart forekommer 4. pkt. overflødigt, da 3. pkt. som FSR læser det, både omfatter situationer, hvor indkomståret er *kortere* og *længere* end 12 måneder. FSR opfordrer til, at den foreslåede lovtekst præciseres på dette punkt.

I det foreslåede 3. (og 4. pkt). omtales "indkomståret" og "beskatningsperioden". Det fremgår således af 3. pkt., at "*Beløbet justeres forholdsmæssigt, hvis indkomståret eller beskatningsperioden ikke udgør 12 måneder.*"

Efter FSRs opfattelse er den foreslåede lovtekst ikke ganske klar. Hvordan kan der være forskel på "indkomståret" og "beskatningsperioden"? Vil et selskabs beskatningsperiode ikke altid udgøres af dets indkomstår, uanset om dette er 12 måneder eller afviger herfra, og uanset hvad der er årsagen til, at det udgør en periode, der afviger fra 12 måneder (nystiftelse, likvidation, ind-/udtræden af dansk skattepligt mv.)? Der findes jo ikke skattefrie beskatningsperioder i et indkomstår. FSR forstår, at brugen af ordet "beskatningsperiode" henviser til den situation, at et selskab ind- eller udtræder af en sambeskatningskreds. Selskabet beskattes naturligvis i hele sit indkomstår, men for en del af dette ("beskatningsperioden" /delperioden) indgår indkomsten i en sambeskatningskreds.

FSR har således den forståelse, at det fx er hensigten med den foreslåede ordlyd, at følgende skal gælde:

1) Et singulært beskattet selskab:

Hvis indkomståret som følge af nystiftelse, likvidation, ind-/udtræden af dansk skattepligt eller frivillig omlægning af indkomståret er kortere eller længere end 12 måneder, foretages en justering af grundbeløbet (reduktion eller forøgelse).

2) Et singulært beskattet selskab, der i løbet af et indkomstår bliver en del af en sambeskatningskreds (og en hel sambeskatningskreds, der i løbet af indkomståret bliver en del af en anden sambeskatningskreds):

Hvis den singulært beskattede periode for et selskab, der i løbet af sit indkomstår indtræder i en sambeskatningskreds, er kortere eller længere

end 12 måneder, foretages en justering af grundbeløbet for den singulært beskattede periode (reduktion eller forøgelse).

Side 41

Det samme gælder for den sambeskatningsperiode, som en hel sambeskatningskreds har, indtil den i løbet af indkomståret indtræder i en ny sambeskatningskreds.

- 3) Et sambeskattet selskab udtræder af en sambeskatningskreds i løbet af året og bliver herefter singulært beskattet:

For den singulært beskattede periode, som selskabet vil have for perioden efter, at det i løbet af indkomståret udtræder af en sambeskatningskreds, foretages en justering af grundbeløbet, hvis perioden er kortere eller længere end 12 måneder (reduktion eller forøgelse).

- 4) En hel sambeskatningskreds opløses (fx ved en spaltning af moderselskabet) og bliver til singulært beskattede selskaber:

For den sambeskatningsperiode, som sambeskatningskredsen har, indtil den i løbet af indkomståret opløses, foretages en justering af grundbeløbet (reduktion eller forøgelse).

For den singulært beskattede periode, som selskaberne har for perioden efter opløsningen af sambeskatningskredsen, foretages en justering af grundbeløbet, hvis perioden er kortere eller længere end 12 måneder (reduktion eller forøgelse).

Kan Skatteministeriet bekræfte ovenstående forståelse?

I så fald opfordrer FSR til, at Skatteministeriet overvejer, om lovteksten kan tydeliggøres på dette punkt.

Grundbeløb ved negativ EBITDA

Det fremgår af de specielle bemærkninger til den foreslåede EBITDA-regel (s. 100), at *"Dette medfører, at selskaberne altid kan opnå fradrag for låneomkostninger på op til 22.313.400 kr. Dette gælder også, selvom selskabets skattepligtige indkomst før renter og afskrivninger er negativ"*.

I den nuværende EBIT-regel er tilfælde med negativ EBIT direkte reguleret af loven, jf. SEL § 11 C, stk. 1, 4. pkt., hvoraf fremgår, at *"Er den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter negativ, kan de fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter ikke overstige beløbet i 3. pkt."*

Efter FSRs opfattelse bør retsstillingen i tilfælde af negativ EBITDA på samme måde fremgå direkte af loven og FSR skal derfor opfordre til, at dette indsættes i den foreslåede EBITDA-regel.

Til stk. 3

Overstigende låneomkostninger

I den foreslåede EBITDA-regel anvendes begrebet "overstigende låneomkostninger" som en ny terminologi for nettofinansieringsudgifterne i den nuværende EBIT-regel. Materielt ændres indholdet af de overstigende låneomkostninger (nettofinansieringsudgifterne) sig dog derved, at positiv aktivindkomst, jf. SEL § 11 B, stk. 4, nr. 5, ikke skal medregnes til de overstigende låneomkostninger i den foreslåede EBITDA-regel.

Efter FSRs opfattelse er det ikke hensigtsmæssigt at ændre den velindarbejdede og kendte terminologi "nettofinansieringsudgifter" til det ukendte, og ikke specielt mundrette, begreb "overstigende låneomkostninger" i den foreslåede EBITDA-regel. FSR skal derfor opfordre til, at "overstigende låneomkostninger" i den foreslåede EBITDA-regel erstattes af "nettofinansieringsudgifter".

Til stk. 4

Fremførsel af beskårne overskydende låneomkostninger

I stk. 4 i den foreslåede EBITDA-regel anføres, at "*Beskårne låneomkostninger efter stk. 1 kan fremføres til fradrag i efterfølgende indkomstår. Fremførte låneomkostninger indgår i beregningen efter stk. 1 i efterfølgende indkomstår.*"

Ordlyden svarer omtrent til stk. 1, 5.-6. pkt., i den gældende EBIT-regel i SEL § 11 C, og indholdsmæssigt er EBITDA-reglen uændret i forhold til EBIT-reglen i relation til fremførsel af beskårne nettofinansieringsudgifter.

For fremførsel af beskårne nettofinansieringsudgifter i et efterfølgende år efter den nuværende EBIT-regel er begge følgende muligheder efter FSRs forståelse i overensstemmelse med loven:

EBIT-saldo til fremførsel primo: 100	Alternativ 1	Alternativ 2	
Indeværende års EBIT	200	200	

Indeværende års nettofinansieringsudgifter	140	140	
Fremførsel af EBIT-saldo (andel, der er "plads til indenfor 80 %-loftet)	20		
Fremførsel af EBIT-saldo primo (hele primosaldoen)		100	
Nettofinansieringsudgifter	160	240	
Årets fradragsbeskæring (fradrag maksimeret til 80 % af 200 = 160)	0	-80	
Årets fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter	160	160	
EBIT-saldo ultimo (100-20)	80		
EBIT-saldo ultimo (100-100+80)		80	

Side 43

FSRs forståelse er bl.a. begrundet i eksemplet i Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.2.4.4.3.2:

"Eksempel

Koncernen har i indkomståret 2008 en skattepligtig indkomst før nettofinansieringsudgifter på 45 mio. kr. Nettofinansieringsudgifter er på 40 mio. kr. Koncernen rammes hverken af tynd kapitalisering eller renteloft i 2008.

EBIT-reglen medfører, at nettofinansieringsudgifterne i 2008 maksimalt kan være (80 pct. af 45 mio. kr.) 36 mio. kr. Der beskæres således (40 mio. kr. minus 36 mio. kr.) 4 mio. kr. De 4 mio. kr. fremføres til fradrag i efterfølgende indkomstår, hvor de indgår i EBIT-opgørelsen. De 4 mio. kr. indgår ikke som nettofinansieringsudgifter ved beregningen af renteloftet i § 11 B.

Koncernen har i indkomståret 2009 en skattepligtig indkomst før nettofinansieringsudgifter på 48 mio. kr. Nettofinansieringsudgifter er på 35 mio. kr. plus de fremførte 4 mio. kr. - dvs. at koncernen i alt har nettofinansieringsudgifter på 39 mio. kr. Koncernen rammes hverken af tynd kapitalisering eller renteloft i 2009.

EBIT-reglen medfører, at nettofinansieringsudgifterne i 2009 maksimalt kan være (80 pct. af 48 mio. kr.) 38,4 mio. kr. Der beskæres således (39 mio. kr. minus 38,4 mio. kr.) 0,6 mio. kr."

I eksemplet i Den juridiske vejledning udgør nettofinansieringsudgifterne i indkomståret 2009 i alt 39 mio. kr., hvoraf 4 mio. kr. udgøres af fremført saldo fra år 1, selvom der kun er "plads" til 3,4 mio. kr. heraf.

Dette svarer til FSRs alternativ 2, hvor nettofinansieringsudgifterne udgør 240, hvoraf 100 udgøres af fremført saldo fra år 1, selvom der kun er "plads" til 20 heraf.

I de specielle bemærkninger til den foreslåede EBITDA-regel (s. 101) anføres det om den foreslåede fremførselsmulighed, at *"Der skal således være kapacitet inden for bestemmelsens regler for, at fremførte låneomkostninger kan fradrages på et senere tidspunkt."*

Dette kan forstås sådan, at Skatteministeriet mener, at kun FSRs alternativ 1 vil være muligt under den foreslåede EBITDA-regel. Det er FSR i givet fald uenig i, eftersom lovens ordlyd i forhold til fremførsel af beskæring er omtrent identisk i EBIT-reglen og i den foreslåede EBITDA-regel.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at både FSRs alternativ 1 og alternativ 2 vil være mulige under den foreslåede EBITDA-regel?

Til stk. 5

Fremførsel af uudnyttet fradragskapacitet

I de specielle bemærkninger til den foreslåede EBITDA-regel, i eksemplet om fremførsel af uudnyttet fradragskapacitet (s. 101-102), skal låneomkostningerne i År 5 være 300 for at eksemplet passer (og ikke 330).

Til stk. 7

"Koncernreglen" – alternativ fradragsprocent

Som noget nyt i forhold til den gældende EBIT-regel i SEL § 11 C foreslås der ved EBITDA-reglen i stk. 7 indført en koncernregel, der muliggør en alternativ højere fradragsprocent for overskydende låneomkostninger end 30 %.

Koncernreglen har følgende ordlyd i lovudkastet:

"Selskaber, der indgår i en koncern, jf. § 31 C, kan i stedet for procentsatsen på 30 pct. anvende den procentsats, der fremkommer ved at dividere koncernens samlede overstigende låneomkostninger i forhold til personer og selskaber m.v. uden for koncernen med koncernens skattepligtige indkomst før låneomkostninger og afskrivninger. Ved opgørelsen efter 1. pkt. anvendes koncernens konsoliderede årsregnskab. Det er en forudsætning for anvendelse af 1. og 2. pkt., at det konsoliderede årsregnskab er opgjort i overensstemmelse med regnskabsstandarden i årsregnskabslovens kapitel 14 eller en af regnskabsstandarden, der er nævnt i årsregnskabslovens § 112, stk. 2, nr. 2, og at det er revideret af personer, der er godkendt i medfør af den nationale lovgivning, hvor koncernens ultimative moderselskab er hjemmehørende."

Regnskabsmæssige eller skattemæssige beløb

Side 45

Efter ordlyden skal der ved opgørelse af den alternative fradragsprocent "*anvendes koncernens konsoliderede årsregnskab*". Det fremgår videre, at der stilles krav til, hvordan dette konsoliderede årsregnskab skal være opgjort, og at det er revideret af godkendte revisorer.

Disse formuleringer indikerer, at det er hensigten, at den alternative fradragsprocent skal opgøres efter de regnskabsmæssige beløb for nettofinansieringsudgifter og EBITDA i det konsoliderede årsregnskab.

I ordlyden anføres det imidlertid også, at den alternative fradragsprocent opgøres som den procentsats, der fremkommer ved at dividere koncernens samlede koncerneksterne "*overstigende låneomkostninger*" med koncernens "*skattepligtige indkomst før låneomkostninger og afskrivninger*".

Begrebet "*overstigende låneomkostninger*" er i lovudkastet defineret ved henvisning til SEL § 11 B, stk. 4 – dvs. ved henvisning til en skattemæssig opgørelsesmetode – og ordene "*skattepligtig indkomst før låneomkostninger og afskrivninger*" kan jo dårligt forstås som andet end en henvisning til den skattemæssige EBITDA (og ikke den regnskabsmæssige EBITDA).

Disse formuleringer indikerer derfor, at det er de skattemæssige beløb for overskydende låneomkostninger og EBITDA, der skal anvendes til at opgøre fradragsprocenten. Det kan imidlertid ikke være hensigten.

De skattemæssige beløb fremgår jo således ikke af det konsoliderede årsregnskab – så hvis det er de skattemæssige beløb, der skal anvendes, giver det ingen mening at henvise til, og stille krav til, det regnskabsmæssige koncernregnskab.

Og hvis det er skattemæssige beløb, der skal anvendes, må det fx betyde, at danske selskaber af udenlandske koncerner skal opgøre de skattemæssige overstigende låneomkostninger (nettofinansieringsudgifter) og den skattemæssige EBITDA for samtlige selskaber i koncernen – altså også de udenlandske selskaber og vel sagtens efter danske skatteregler. Administrativt kan dette være helt umuligt.

Efter ordlyden er det som nævnt "*koncernens konsoliderede årsregnskab*", der skal anvendes til at opgøre den alternative fradragsprocent, og FSR forventer derfor, at det er de regnskabsmæssige beløb for overstigende låneomkostninger og EBITDA, der skal anvendes til opgørelsen.

Det fremgår samtidigt af bestemmelsen, at den alternative fradragsprocent opgøres ved at "*dividere koncernens samlede overstigende låneomkostninger i forhold til personer og selskaber m.v. uden for koncernen*" med koncernens EBITDA.

I et konsolideret årsregnskab sker der eliminering af renteindtægter og -udgifter mv. mellem de koncernselskaber, der ved konsolidering indgår i regnskabet. Det gælder for danske koncernregnskaber (jf. årsregnskabslovens § 120), det gælder for koncernregnskaber aflagt efter IFRS (jf IFRS 10, pkt. B86), og det gælder FSR bekendt for alle andre almindeligt anerkendte standarder for koncernregnskabsudarbejdelse, som efter den foreslåede stk. 7, 3. pkt., kan være relevante.

I det konsoliderede årsregnskab er der således allerede ved udarbejdelsen af koncernregnskabet sket regnskabsmæssig eliminering af de koncerninterne renteindtægter og -udgifter mv., sådan at koncernregnskabet beløb for renteindtægter og -udgifter alene udviser de beløb, som koncernen har afholdt til personer/selskaber uden for koncernen.

For FSR er det derfor uklart, om der i formuleringen *"i forhold til personer og selskaber m.v. uden for koncernen"* ligger en forpligtelse til at gøre noget særligt, når den alternative fradragsprocent skal beregnes, eftersom der i koncernregnskabet allerede er sket eliminering af koncerninterne poster.

Skatteministeriet anmodes om redegøre for, om det er regnskabsmæssige eller skattemæssige beløb for overstigende låneomkostninger og EBITDA, der skal anvendes til at opgøre den alternative fradragsprocent?

Hvis det er de regnskabsmæssige beløb, bør lovens ordlyd ændres., jf. de ovenfor påpegede uklarheder. Herudover hører FSR gerne, hvorvidt Ministeriet kan bekræfte, at det/de danske selskaber:

- Kan opgøre den alternative fradragsprocent ved blot at anvende de regnskabsmæssige beløb for finansielle udgifter og finansielle indtægter (dvs. de overstigende låneomkostninger) og for EBITDA, som fremgår af koncernregnskabet, og
- Ikke skal foretage en kontrol/kvalitetssikring af beløbene ifølge koncernregnskabet i forhold til klassifikation, indregning og måling mv.?

Det bemærkes hertil, at der jo i stk. 7 stilles krav til, hvordan koncernregnskabet skal være opgjort (efter årsregnskabsloven, IFRS mv.), og at det skal være revideret. Det må derfor være uproblematisk at konkludere, at de danske selskaber

blot kan lægge beløbene i koncernregnskabet til grund for opgørelsen af den alternative fradragsprocent uden videre efterprøvelse mv.

Side 47

Koncernbegrebet, den alternative fradragsprocent og skift i koncernforbindelse
Efter ordlyden kan "Selskaber, der indgår i en koncern, jf. § 31 C" anvende den alternative fradragsprocent.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at:

- En dansk sambeskattet underkoncern (to eller flere danske selskaber) ejet af et udenlandsk selskab kan anvende koncernreglen?
- En enkeltstående dansk selskab ejet af et udenlandsk selskab kan anvende koncernreglen?
- En danskejet sambeskattet koncern (to eller flere danske selskaber), der ejer et/flere udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen?
- En enkeltstående danskejet selskab, der ejer et/flere udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen?
- En dansk sambeskattet underkoncern eller et enkeltstående dansk selskab, der er ejet af et udenlandsk selskab, og som også ejer et/flere udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen?

Skatteministeriet anmodes også om at bekræfte, at:

- En sambeskattet dansk koncern (to eller flere danske selskaber), der er danskejet, og som derfor ikke har et udenlandsk selskab som ejer, og som endvidere ikke ejer udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen?

Det bemærkes, at de danske sambeskattede selskaber i eksemplet jo "indgår" i en koncern (jf. den foreslåede stk. 7, 1. pkt.) - da de "udgør" koncernen - men de er også omfattet af stk. 6 om, at sambeskattede selskaber skal anvende den foreslåede EBITDA-regel samlet.

Der synes således at være tvivl, om rent danske koncerner skal følge den foreslåede stk. 6, eller om de også kan anvende lex specialis (koncernreglen) i stk. 7?

- Hvis dette ikke kan bekræftes - sådan at koncernreglen efter Skatteministeriets opfattelse kun kan anvendes, hvis der er udenlandske selskaber som ejere eller udenlandske datterselskaber til det/de danske

selskaber - anmodes Skatteministeriet om at forholde sig til, om dette er i overensstemmelse med EU-retten?

Side 48

- Det vil da endvidere efter FSRs opfattelse være påkrævet, at ordlyden af lovudkastets stk. 7 justeres.

Et dansk selskab (eller selskaber) kan ved begyndelsen af sit regnskabsår indgå i én udenlandsk koncern for derefter at blive solgt og indgå i en anden udenlandsk koncern ved udgangen af sit regnskabsår.

Ligeledes kan et hidtil ikke-koncernforbundet (singulært) dansk selskab blive solgt til en udenlandsk koncern, så det indgår i koncernen ved udgangen af sit regnskabsår, eller et hidtil koncernforbundet selskab kan blive solgt ud af en udenlandsk koncern, så det ved udgangen af sit regnskabsår ikke er koncernforbundet/er singulært.

FSR hører gerne, hvorvidt det kun selskaber, der "indgår i en koncern, jf. § 31 C" *ultimo indkomståret*, der kan anvende koncernreglen?

Dette vil i givet fald ikke være rimeligt.

Hvis et selskab, der blot har indgået i en udenlandsk koncern i løbet af sit indkomstår, kan anvende koncernreglen, er der behov for regulering af, hvordan den alternative fradragsprocent fastlægges i tilfælde af koncernskifte, eller hvor koncerndeltagelsen ikke har været tilstede hele indkomståret - og denne regulering bør efter FSRs opfattelse fremgå af loven. Skatteministeriet opfordres til at indarbejde dette.

Følgende situationer kan således fx overvejes:

- Hvis et dansk selskab indgår i den udenlandske koncern A i de første 5 måneder, som derefter sælger selskabet til den udenlandske koncern B, der ejer det danske selskab i de resterende 7 måneder af året, og koncern A efter sit koncernregnskab for hele sit regnskabsår har en alternativ fradragsprocent på 40 %, og koncern B efter sit koncernregnskab for hele sit regnskabsår har en alternativ fradragsprocent på 45 %, udgør det danske selskabs alternative fradragsprocent for det indkomstår, hvori ejerskiftet er sket, da $(5/12 \times 40 \% + 7/12 \times 45 \%) = 42,92 \%$?
- Hvis et dansk selskab sælges til eller fra en udenlandsk koncern efter 6 måneder af sit regnskabsår, og for de øvrige 6 måneder har været hhv. bliver et ikke-koncernforbundet selskab, og den koncern, som ejer hhv. har

ejet det danske selskab, efter sit koncernregnskab for hele regnskabsåret har en alternativ fradragsprocent på 40 %, udgør det danske selskabs alternative fradragsprocent for det indkomstår, hvori ejerskiftet er sket, da $(6/12 \times 40 \% + 6/12 \times 30 \%) = 35 \%$?

Side 49

Og hvis det danske selskab i samme eksempel for de 6 måneder, hvor det ikke er ejet af den udenlandske koncern, selv har udenlandske datterselskaber, og efter sit eget koncernregnskab for hele regnskabsåret har en alternativ fradragsprocent på 37 %, udgør det danske selskabs alternative fradragsprocent for det indkomstår, hvori ejerskiftet er sket, da $(6/12 \times 40 \% + 6/12 \times 37 \%) = 38,5 \%$?

- Eller er det den alternative fradragsprocent, som kan opgøres efter koncernregnskabet for hele det regnskabsår for den koncern, hvori selskabet indgår ved regnskabsårets udgang, der er afgørende for fastlæggelsen af selskabets alternative fradragsprocent?

Det kan også forekomme, at en ren danskejet koncern med udenlandske datterselskaber skifter ud i disse i løbet af indkomståret (fx køber datterselskaber eller sælger datterselskaber) – herunder kan det forekomme, at den danske koncern ved starten af sit regnskabsår har udenlandske datterselskaber, men ikke har det udgangen af sit regnskabsår, eller at det ved udgangen af sit regnskabsår har udenlandske datterselskaber, men ikke havde det ved starten af sit regnskabsår.

- Vil den alternative fradragsprocent i alle tilfælde skulle opgøres ved anvendelse af den danske koncerns koncernregnskab, sådan som dette nu engang er opgjort for hele regnskabsåret (dvs. uden særskilte opgørelser, der skal tage hensyn til, at der er tilkøbt eller frasolgt udenlandske og/eller danske datterselskaber i løbet af regnskabsåret)?

Alternativ fradragsprocent i andre særlige tilfælde

FSR hører gerne, hvad den alternative fradragsprocent udgør, hvis de finansielle indtægter ifølge koncernregnskabet overstiger de finansielle udgifter ifølge koncernregnskabet (altså sådan, at koncernen har finansielle indtægter netto)? Herudover hvordan opgøres den alternative fradragsprocent, hvis EBITDA ifølge koncernregnskabet er negativ?

Samt kan danske sambeskattede selskaber med udenlandske datterselskaber, hvor det øverste danske selskab er ejet af en dansk fond, opgøre den alternative fradragsprocent ved brug af fondens koncernregnskab?

Undladt koncernregnskab

Kan en koncern, der som udgangspunkt er koncernregnskabspligtig, men som under sin nationale regnskabslovning har mulighed for at fravælge udarbejdelse af koncernregnskab (fx som danske koncerner i visse tilfælde kan, jf. årsregnskabslovens § 110), og som fravælger dette, da ikke anvende koncernreglen?

Revision af en godkendt revisor

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det afgørende er, at det konsoliderede årsregnskab er revideret af en i moderselskabets hjemland godkendt revisor, mens det er uden betydning, om revisionen er sket frivilligt eller i overensstemmelse med lovkrav om revision?

Øvrige forhold

I de specielle bemærkninger til den foreslåede EBITDA-regel, i eksemplet om koncernreglen (s. 105), skal "*Procentsats efter stk. 6*" to steder rettes til "*Procentsats efter stk. 7*".

Overgangsregel for eksisterende EBIT-saldi efter SEL § 11 C

Ophævelsen af EBIT-reglen i SEL § 11 C og indsættelsen af EBITDA-reglen skal have virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

Højest overraskende er der i lovudkastet om EBITDA-reglen ingen bestemmelser om, hvad der sker med eksisterende fremførbare EBIT-saldi efter den nuværende SEL § 11 C, stk. 1, 5. pkt., når reglen ændres til en EBITDA-regel.

Lovudkastet er helt tavst herom. Det fremgår således (heller) ikke, om det er tilsigtet eller en forglemmelse. Som lovudkastet er formuleret, må konsekvensen umiddelbart være, at eksisterende EBIT-saldi bortfalder ved overgangen til EBITDA-reglen. Det har næppe været hensigten.

FSR skal derfor opfordre til, at der indsættes en overgangsregel i lovudkastet med det indhold, at eksisterende fremførbare EBIT-saldi efter den nuværende SEL § 11 C, stk. 1, 5. pkt., kan fremføres efter den foreslåede SEL § 11 C, stk. 4, når reglen ændres til en EBITDA-regel.

Om ikrafttræden og virkning i øvrigt

Side 51

Der angives i lovudkastets § 5 ikke et særligt virkningstidspunkt for den nyformulerede omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 1. Umiddelbart har den nye regel derfor virkning på ikrafttrædelsestidspunktet den 1. januar 2019. Det anføres i lovbemærkningerne, at den nyformulerede omgåelsesklausul finder anvendelse på betalinger, der retserhverves den 1. januar 2019 eller senere uanset hvornår arrangementet som sådan er etableret.

Er Skatteministeriet da også enig i, at hvis fysiske personer, der deltager i arrangementer, hvor der kun deltager fysiske personer, modtager en betaling efter den 1. januar 2019, da kan betalingen kun tilsidesættes, hvis den omfattes af § 3, stk. 5, ifølge lovudkastet?

Det anføres også, at de foreslåede bestemmelser om hybridt mismatch i SEL § 8 C-E skal have virkning fra og med den 1. januar 2020. Ifølge lovbemærkningerne skal selskaber og foreninger fra og med dette virkningstidspunkt opgøre den skattepligtige indkomst i henhold til mismatch-reglerne. Skatteministeriet bedes bekræfte, at det i forhold til virkningstidspunktet her også er uden betydning, hvornår set-up er etableret, idet det afgørende i stedet er, hvornår en betaling m.v. er modtaget, en transaktion gennemføres m.v.?

Hvorfor skal de forbedrede indgangsværdier for aktiver, der bliver omfattet af dansk beskatning, først have virkning i 2020, mens alle de regler, der medfører en øget beskatning, allerede har virkning i 2019?

Det anføres i § 5, stk. 6, at selskaber ved opgørelsen af et datterselskabs CFC-indkomst og dets samlede skattepligtige indkomst skal anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere. Selskaberne får således lov til at få en step-up på værdien af de immaterielle aktiver. Det følger imidlertid også, at det er betinget af, at:

- Det pågældende datterselskab CFC-beskattes i det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019
- Datterselskabets CFC-indkomst ikke må udgøre mere end halvdelen af selskabets samlede skattepligtige indkomst efter de nuværende regler i

indkomståret forud for det indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere

- Det immaterielle aktiv må ikke have givet afkast omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår forud for det indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere
- Hvis det immaterielle aktiv er overført fra et koncernforbundet selskab, skal det have medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster og tab.

Side 52

Det angives i lovbemærkningerne, at retten til at anse de immaterielle aktiver for anskaffet til handelsværdien kun gælder i forhold til aktiver, der bliver omfattet af CFC-beskatning som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsterne. Hvoraf følger denne begrænsning af den foreslåede bestemmelse?

Den første og anden betingelse skal ifølge lovbemærkningerne sikre, at overgangsreglerne kun finder anvendelse på datterselskaber, der ikke var omfattet af CFC-reglerne før implementeringen af de nye direktivbestemte regler.

Hvis datterselskabet ikke CFC-beskattes i indkomståret 2019, men i indkomståret 2020, da kan det vel ligeså godt være som en følge af implementeringen af direktivets regler. Hvorfor skal det i det tilfælde ikke være muligt at bruge reglen om, at aktiverne indgår til handelsværdien?

Om den tredje betingelse fremgår det af lovbemærkningerne, at den skal sikre, at overgangsreglen kun finder anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelsen af CFC-reglerne i tre år forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere. Er dette hensyn ikke allerede varetaget ved de to første betingelser, der jo skal sikre, at det kun er tilfælde, hvor CFC-beskatningen er en følge af den direktivbestemte udvidelse af CFC-reglerne, der omfattes af overgangsreglen?

Er det hensigten, at første til tredje betingelse i kombination samlet skal have den virkning:

- At kun immaterielle relateret til den nye "anden indkomst"-klassifikation skal have step-up, og

- At step-up i øvrigt kun skal være muligt, hvis netop inddragelsen af disse "nye" immaterielle aktiver så de facto medfører, at datterselskabet bliver et CFC-selskab i det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere?

Side 53

Endelig angives det i lovbemærkningerne, at formålet med overgangsreglen er, at de foreslåede CFC-regler kun får virkning for immaterielle aktiver, der flyttes ud af Danmark efter reglernes virkningstidspunkt. Det vil sige at eksempelvis immaterielle aktiver, der er flyttet ud af Danmark og exitbeskattet efter gældende regler, under disse betingelser vil blive lempet for i de foreslåede CFC-regler. Skatteministeriet bedes uddybe denne begrundelse.

Hvorfor foreslås der ikke overgangsregler, herunder indgangsværdier, for de andre typer af "nye" indkomster/aktiver, der nu inddrages under CFC-beskatning, d.v.s:

- Terminskontrakter, der vedrører driften?
- Royalty-betalinger fra ikke-koncernforbundne parter vedrørende datterselskabets egen-oparbejdede aktiver?
- Indkomst fra faktureringselskaber?

FSR stiller sig gerne til rådighed for en drøftelse af ovenstående.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
Skattechef

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

30. juli 2018

Lovudkast om implementering af direktiv om skattetvistbilæggelsesmekanismer

Skatteministeriet har den 28. juni 2018 fremsendt ovennævnte forslag til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR har gennemgået forslaget og har følgende kommentarer hertil:

Generelle bemærkninger

FSR er enig i, at der er udtalt behov for at indføre regler, der udvider og letter adgangen til at søge en dobbeltbeskatning ophævet. Med hensyn til metoden til at implementere direktivet, vil FSR dog bede Skatteministeriet overveje at formulere danske regler i stedet for at foretage implementeringen ved blot at henvise til direktivet. Med den fokus på retssikkerhed, som Skatteministeren har haft over en årrække, synes det således nærliggende at lægge vægt på, at skatteydere har en let adgang til de gældende regler, og at forståelsen af reglerne lettes ved, at de formuleres i overensstemmelse med dansk retstradition. Hvis Skatteministeriet vil fastholde en implementering, der blot henviser til direktivet, vil FSR gerne høre begrundelsen for dette valg.

De nye reglers anvendelsesområde

De nye regler er et supplement til de gældende regler om EU-voldgiftkonventionen, der alene gælder i forbindelse med regulering af forbundne selskabers overskud. Skatteministeriet bedes bekræfte, at selskaber der udsættes for en TP-korrektion, der medfører dobbeltbeskatning, fremover kan vælge om de ønsker dobbeltbeskatningen løst efter EU-voldgiftkonventionen eller efter de nye tvistbilæggelsesregler. Såfremt Skatteministeriet kan bekræfte dette, bedes Skatteministeriet skitsere nogle situationer, hvor de nye regler vil være at foretrække frem for de eksisterende EU-voldgiftskonventionsregler, idet det bemærkes, at det af lovbemærkningerne fremgår, at de nye regler forbedrer de eksisterende procedurer og mekanismer.

Det angives i lovbemærkningerne i tråd med teksten i direktivet, at de nye regler finde anvendelse på alle skattesubjekter, som skal svare skat af indkomst og

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

H181-18

kapital, der er dækket af bilaterale aftaler og EU-voldgiftskonventionen. Er der lande inden for EU, hvor de nye regler ikke vil gælde? Vil de nye regler finde anvendelse ved en dobbeltbeskatning, hvor Storbritannien er impliceret, hvis dobbeltbeskatningen sker efter Storbritanniens udtræden af EU? Der tænkes på, at når det findes nødvendigt i bemærkningerne at nævne, at de nye regler gælder, hvor beskatning er dækket af EU-voldgiftskonventionen eller af bilaterale aftaler, så forekommer det nærliggende at forstå det sådan, at voldgiftskonventionen og de bilaterale aftaler ikke dækker de samme lande. Er det en korrekt antagelse?

Side 2

Det angives i lovbemærkningerne, at de nye regler kan anvendes, hvis der er indeholdt en kildeskat, der er højere end det tilladte efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvordan vil de nye regler komme til at fungere i forhold til den dobbeltbeskatning, der sker, når Danmark med henvisning til KSL § 69 mener, at det udloddende selskab hæfter for udbytteskatten, og der eksempelvis samtidig er skatteydere højere i oppe i koncernstrukturen (end gennemstrømningsselskabet), der efter deres hjemlands regler ligeledes skal beskattes af udbyttet?

Har et selskab, der hæfter for en skattebetaling, således de samme rettigheder i forhold til de nye regler, som de skatteydere, der er de egentlige skattesubjekter? Kan en dobbeltbeskatning, der hviler på en fortolkning af moder-/datterselskabsdirektivet, også løses via de nye regler?

Vil en dobbeltbeskatningssituation af en enhed, der opstår, fordi der er uenighed om, hvem der er skattesubjektet, kunne omfattes af de nye regler? Hvis eksempelvis en enhed i en stat anses for et selvstændigt skattesubjekt, mens den i en anden stat anses som en transparent enhed, hvem er da skatteyderpart, hvis dobbeltbeskatningen omfattes af de nye regler? Er det enheden, deltagerne i enheden eller såvel enhed som deltagerne? Tilsvarende spørgsmål er aktuelt i forhold til, hvilke landes skattemyndigheder, der skal deltage i tvistbilæggelsen – er det det land, hvor enheden er hjemmehørende, de lande, hvor deltagerne er hjemmehørende eller lande, hvor såvel deltager som enheden er hjemmehørende?

I den forbindelse bedes Skatteministeriet endvidere oplyse, hvad der kommer til at ske med de danske selskaber, som nu anses for transparente enheder efter SEL § 2 A, men som overgår til at blive selvstændige skattesubjekter, når implementeringen af EU's Anti Tax Avoidance direktiv sker?

Verserer der for et sådant SEL § 2 A-selskab allerede en sag vedrørende løsningen af en dobbeltbeskatningssituation ifølge EF-voldgiftskonventionen, da er det jo dets udenlandske moderselskab, der er part, idet det danske SEL § 2 A-selskab anses for et fast driftssted i Danmark. Når SEL § 2 A ophæves, bliver det danske selskab imidlertid et selvstændigt skattesubjekt, der ikke tidligere har eksisteret. Hvordan er et sådant selskab stillet i forhold til den dobbeltbeskatning i et tidligere indkomstår, der er sket, mens det var et fast driftssted?

Hvordan er et sådant selskab stillet i forhold til løsningen af dobbeltbeskatningssituationen, der opstår efter det er blevet et selvstændigt skattesubjekt efter danske regler? Vil de eksisterende regler om EU-voldgiftskonventionen henholdsvis de nye regler om tvistbilæggelse kunne anvendes, når Danmark anser det danske selskab som et selvstændigt skattesubjekt, mens det efter reglerne i fx USA anses for et fast driftssted?

Skatteministeriet har i forbindelse med behandlingen af L 207 (FT 2017/18) henvist løsningen af den dobbeltbeskatning, der opstår når Danmark tillægger en grænseoverskridende fusion med et dansk indskydende selskab virkning per vedtagelsestidspunktet, mens fusionen i det modtagende selskabs hjemland tillægges virkning per fusionsdatoen, til en gensidig aftaleprocedure mellem de to stater. Kan Skatteministeriet bekræfte, at en sådan dobbeltbeskatning vil kunne anses som opstået i forbindelse med "fortolkning og anvendelse af aftaler og konventioner", og således vil kunne løses under den nye tvistbilægelsesmekanisme?

Den, der ifølge direktivet, har ret til at indsende en klage, er "berørte personer", hvilket i direktivet defineres som personer (hvormed formentlig også menes selskaber), der berøres direkte af et tvistspørgsmål. Kan Skatteministeriet eksemplificere, hvornår en person ikke er "berørt" direkte?

Vil eksempelvis et sambeskattet selskab, der skal betale mere i skat, fordi et anvendt sambeskatningsunderskud er blevet reduceret, være "berørt"? Vil det i øvrigt være det enkelte "berørte" datterselskab i sambeskatningen, der skal klage, selvom det ellers efter SEL § 31 almindeligvis er administrationsselskabet for sambeskatningen der varetager kontakten med SKAT?

Frist for indsendelse og accept/afvisning af klage

Det angives, at den "berørte person" skal indgive klagen senest tre år efter "modtagelsen af den første meddelelse" om det forhold, som fører til

dobbeltbeskatning. Herom angives det i lovudkastets bemærkninger, at det eksempelvis betyder, at fristen skal regnes fra modtagelsen af agterskrivelsen. Efter FSR's opfattelse er en agterskrivelse et "forslag" og ikke en "meddelelse". Agterskrivelsen er således en del af dialogen med skatteyderen. Efter modtagelse af agterskrivelsen kan der fremkomme yderligere relevante, faktuelle eller retlige oplysninger, der medfører, at sagen bortfalder eller at den endelige afgørelse bliver noget helt andet end det, som fremgik af agterskrivelsen. At lade fristen løbe fra agterskrivelsen vil derfor i mange tilfælde betyde, at skatteyderen reelt får kortere tid end 3 år fra det tidspunkt, hvor det står klart, hvilken dobbeltbeskatning, der sker. I meget komplekse sager vil der kunne gå lang tid imellem agterskrivelsens udsendelse og udstedelsen af kendelsen. I denne periode kan skatteyderen vanskeligt påbegynde en dialog med de udenlandske skattemyndigheder, netop fordi der ikke er truffet nogen afgørelse af SKAT. Dermed har skatteyderen kortere tid til selv at forsøge at løse situationen med de udenlandske skattemyndigheder, og dermed få afklaret om det bliver nødvendigt at anmode om at bringe reglerne om tvistbilæggelse i anvendelse.

FSR skal derfor forslå, at fristen nok kan regnes fra tidspunktet for agterskrivelse, men at fristen først udløber tidligst 3 år efter kendelsen, der fastlægger de forhold, der giver anledning til tvistsspørgsmålet, er blevet udstedt i sagen. Dette er også i overensstemmelse med den praksis, der er gældende for den nuværende EU-voldgiftskonvention. Se således SKATs juridiske vejledning C.D.11.15.2.3, hvor det angives "*I Danmark regnes kendelsen som den første underretning.*"

Som udgangspunkt har skattemyndighederne 6 måneder til at beslutte, hvorvidt en klage imødekommes. Det fremgår af direktivet og lovbemærkningerne, at hvis skattemyndigheden beder om yderligere oplysninger, da regnes 6 måneders fristen fra modtagelsen af disse oplysninger. Dermed kan skattemyndigheden i princippet på denne måde udstrække fristen. Er der efter ministeriets opfattelse en øvre grænse for, hvor langt fristen kan udsættes?

Det angives også, at en skattemyndighed ensidigt kan vælge at imødekomme en klage med den følge, at tvistbilæggelsesmekanismen ophører. Gælder det også, når der er tale om en koncern, hvor klagen har skulle indgives til skattemyndighederne i alle de berørte lande?

Det anføres i lovbemærkningerne, at hvis sagen afvises af alle de involverede medlemsstaters skattemyndigheder, kan skatteyderen appellere de enkelte

skattemyndigheders afslag til domstolene. Efter hvilke kriterier skal domstolene vurdere, om afslaget er korrekt eller ej? Er der ikke tale om skønsudøvelse, der begrænser domstolenes adgang til at omgøre skattemyndighedernes afgørelse? Accepteres skatteyderens klage, har de berørte skattemyndigheder 2 år til at forsøge at nå til enighed. Har skatteyderen nogen adgang til at følge med i de drøftelser, som skattemyndighederne fører?

Side 5

FSR er lidt forundret over, at uafhængigheden af det rådgivende udvalg skal sikres ved, at skattemyndighederne udpeger såvel egne deltagere som de uafhængige deltagere. FSR skal ikke betvivle sådanne personers uafhængighed, men udadtil synes uafhængigheden bedre sikret, hvis de uafhængige deltagere blev udpeget af andre end skattemyndighederne, fx interesseorganisationer eller lignende? FSR håber også, at en vis praktisk indsigt vil blive prioriteret ved udvælgelsen af deltagerne.

FSR finder det positivt, at det af lovbemærkningerne gøres klart nu, at det ikke er selve det forhold, at dobbeltbeskatningen påklages til en retsinstans, men at det er selve dommen, der vil umuliggøre en voldgift efter direktivet. FSR finder det ligeledes positivt, at Skatteministeriet præciserer, at afgørelser fra retsinstanser ikke kan fraviges af myndighederne. Der består dog fortsat et uløst problem.

Hvis skatteyder således vinder en sag 100% i Landsskatteretten og der derfor ikke længere består en dobbeltbeskatning, men Skatteministeriet anker sagen til domstolene. Her synes skatteyder effektivt at være afskåret fra at tage sagen over i voldgift i henhold til direktivet. Skatteministeriet bedes forholde sig til denne situation og i bekendtgørelsen fremkomme med en løsning herpå.

Selvom det er positivt at tvistløsningen forbedres, så viser de foreslåede regler, at dobbeltbeskatningen vil bestå i en længere årrække, inden løsningen kommer. Dermed vil skatteyderen være i en situation, hvor der i lang tid påløber renter på skattekravet uden at skatteyderen har nogen indflydelse herpå, idet skatteyderen må afvente myndighedernes konsensus. Hertil kan det selvfølgelig anføres, at skatteyderen kan indbetale skatten og dermed undgå renter. Det er dog ikke et fair argument i den situation, hvor skattekravet er dobbelt så stort, som det behøver at være, hvilket vil være omkostningsfuldt for skatteyderen at finansiere. FSR skal derfor foreslå, at der eksempelvis med hjemmel i opkrævningslovens § 8 gives en generel fritagelse for renter af skattekravet fra

det tidspunkt, hvor klagen indgives og frem til løsningen på dobbeltbeskatningen er fundet.

Side 6

FSR står gerne til rådighed for en drøftelse af ovenstående.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
Skattechef

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

13. august 2018

Ændring af momsloven (Indførelse af harmoniserede regler for den momsmæssige behandling af vouchere og forenklinger af særordningerne for salg af elektroniske ydelser m.v.).

Skatteministeriet har den 29. juni 2018 fremsendt ovennævnte forslag til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

Lovforslaget er en implementering af to direktiver vedtaget i EU, hvoraf FSR - danske revisorer finder det nødvendigt at komme med bemærkninger til den del af lovforslaget, der omhandler den momsmæssige behandling af vouchers.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at momsreglerne skal være så enkle som mulige at administrere for såvel virksomheder som myndigheder, samt at reglerne så vidt muligt bør være ens i alle EU-lande. FSR hilser generelt tiltag til forenklinger og forudsigelighed i retstilstanden velkomne.

For så vidt angår den del af lovforslaget, der omhandler den momsmæssige behandling af vouchers, er det imidlertid FSRs opfattelse, at lovforslaget i dets nuværende form vil medføre legale og praktiske udfordringer samt civilretlige problemstillinger for de involverede parter.

Som det er nævnt i direktivets præambel er direktivet udtryk for præciserende bestemmelser, mere end der er tale om et egentlig ændret regime for vouchers. Som det således også fremgår af direktivet og lovforslaget i dets nuværende form, så berøres vouchers til flere formål - såkaldte multipurposes vouchers (MPV) ikke af præciseringen. Momspligten for MPV'ere vil fortsat indtræde på indløsningstidspunktet.

Det hænger sammen med det helt grundlæggende princip, at moms er en forbrugsbeskatning, hvor det grundlæggende set er leverancen og ikke

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

H192-18

vederlaget, der er genstand for beskatningen. Derfor kan en betaling, hvortil der ikke er defineret en leverance ikke udløse moms.

Side 2

Danmark har i sagens natur en pligt til at implementere direktiverne, herunder voucher-direktivet, i overensstemmelse med direktivets ordlyd og formål. Selve ordlyden af de foreslåede tilføjelser til direktivet giver ikke FSR anledning til bemærkninger.

Den praktiske implementering heraf vil normalt kunne klares/afklares gennem en høringsfase for et styresignal om reglerne. Der er i de foreslåede lovbemærkninger præmisser for praktikken, der får FSR til at frygte, at Danmark foretager en overimplementering eller forkert implementering af direktivets præciserende regler.

Som nævnt synes det ikke at ligge i hverken direktivets ånd eller bogstav, at momsen som forbrugsafgift skal ændres til at blive udløst alene af en betaling. Som princip udløses afgiften derimod fortsat først, når der foreligger et forbrug. Et sådant forbrug foreligger først, når der er sikkerhed for, hvad der skal leveres, og hvem, der skal foretage den pågældende leverance, jf. også det bemærkningerne herom i COM (2012) 206 final.

Gennemføres lovforslaget som lovbemærkningerne er udformet i sin nuværende form, vil det fremover være en risiko for, at vouchere, der per definition er MPV'ere, og dermed alene er et betalingsinstrument - og modsætningsvist ikke er en forudbetaling for en konkret leverance - vil blive momspligtige på udstedelsestidspunktet. Dette vil som nævnt stride mod principperne for en forbrugsafgift og heller ikke være i overensstemmelse med direktivets ordlyd og formål. I øvrigt vil lovbemærkninger, som de pt er udformet, indebære en række praktiske problemstillinger, som vanskeliggør momssystemets funktionalitet, og som er med til at underbygge, at dette ikke har været hensigten med direktivet.

En momspligtig person har pligt til at udstede en faktura. Fakturaen skal indeholde en temmelig nøjagtig specifikation af leverancens art og omfang. Udstederen af voucheren vil imidlertid være ude af stand til at opfylde dette krav, da denne i sagens natur ikke ved til hvad, hos og hvornår voucherindehaveren vil anvende voucheren.

En momspligtig virksomhed, der køber en sådan voucher, vil endvidere have vanskeligt ved at udøve momsfradragsretten, selv om denne i princippet

indtræder, på forfaldstidspunkt, da den momspligtige virksomhed ikke ud fra voucher-udstederens faktura-specifikation vil have et tilstrækkeligt præcist grundlag for at udøve denne fradragsret.

Side 3

Det kan endvidere skabe en konflikt i forhold til civilretten, herunder i forhold til forbrugerbeskyttelsen. Hvis en forbruger således ønsker at ombytte eller reklamere over en vare, der er købt med en voucher, som leverandøren ikke selv har udstedt, vil forbrugeren som udgangspunkt alene have et retsforhold med udstederen af voucheren og ikke med leverandøren. Dette kan give anledning til udfordringer for forbrugeren mulighed for - som i dag - at kunne rette sin henvendelse til leverandøren.

Da MPV-vouchers er et betalingsmiddel, er det FSRs opfattelse, at vouchers ikke bør momspålægges, førend voucherne indløses.

Idet formålet med implementeringen af Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 er at sikre korrekt afregning af moms af vouchers, bør det efter FSR – danske revisorers opfattelse, jf. også COM(2012) 206 final, være muligt og i overensstemmelse med direktivet at bibeholde den nuværende danske praksis for vouchers, der udelukkende udstedes i Danmark og kun kan indløses i Danmark. Som det fremgår af lovbemærkningerne, vurderes det da også, at der i dag sker korrekt betaling af moms af vouchers i Danmark, idet Danmark kun opererer med 25 % moms eller en 0-sats.

FSR skal i den forbindelse i øvrigt bemærke, at det danske marked for vouchers adskiller sig væsentligt fra andre EU-landes marked, fx ved at der i et stort omfang tilbydes vouchers, der kan anvendes hos adskillige leverandører, og at udstederen og leverandøren i mange tilfælde ikke er den samme. Derudover skal det bemærkes, at danske vouchers kun i et begrænset omfang kan benyttes i andre EU-lande.

Derudover mener FSR, at de ressourcer og omkostninger, som de involverede parter må forventes at skulle bruge på de administrative ændringer, ikke er i overensstemmelse med bemærkningerne i lovforslaget omkring forventninger hertil. FSR appellerer derfor til, at Skatteministeriet forholder sig nærmere til de afledte administrative byrder for de involverede parter og ikke undervurderer disse. Skatteministeriet bør således også genoverveje ikrafttrædelsestidspunktet, da dette ikke synes at give de involverede parter tid nok til at foretage de nødvendige foranstaltninger.

FSR – danske revisorer skal derfor opfordre til, at lovbemærkningerne ændres i overensstemmelse med ovenstående frem for ved senere drøftelse af udformningen af et styresignal, da udformningen af styresignalet under alle omstændigheder vil have bindinger til lovbemærkningerne.

Side 4

Herudover opfordrer FSR til, at der via styresignal udarbejdes klare retningslinjer for, hvordan lovændringen i praksis skal håndteres.

FSR – danske revisorer deltager gerne i en yderligere drøftelse af angående lovbemærkninger samt styresignalet.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
Skattechef

Til: Jakob Ulrik Wassard Schou (JWS@skm.dk), Simon Lind (SLi@skm.dk)
Cc: Jette Marlene Hansen (Jette.Marlene.Hansen@ft.dk), Lovgivning og økonomi (lovgivningoekonomi@skm.dk), mads.fallesen@ft.dk (mads.fallesen@ft.dk)
Fra: Rose Bjare, Peter (peter.bjare@kpmg.com)
Titel: Lovforslag om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD))
Sendt: 08-08-2018 09:28:30

TIL SKATTEMINISTERIET

Til lovforslaget vedrørende CFC reglerne i SEL § 32 ønskes bekræftet, at såfremt et dansk moderselskab evt. holdingselskab nedbringer sin ejerandel i et dansk datterselskab, skal der til brug for CFC testen i SEL § 32, stk. 1, nr. 1 foretages en opgørelse af handelsværdien af det danske datterselskabs immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 2, dvs. alle immaterielle aktiver bortset fra goodwill, og at der herefter skal ske CFC beskatning af det danske moderselskab af en beregnet avance på de immaterielle aktiver (i forhold til den nedbragte ejerandel), såfremt avancen sammen med øvrig CFC indkomst herunder anden indkomst af immaterielle rettigheder i datterselskabet udgør mere end 1/3 af datterselskabets indkomst. CFC beskatningen vil endvidere omfatte skattemæssige hensættelser i datterselskabet.

Kan Skatteministeriet samtidigt bekræfte, at der ikke er adgang til at fastsætte indgangsværdien for de immaterielle aktiver til handelsværdien ved begyndelsen af indkomståret 2019 i de tilfælde, hvor CFC beskatning først indtræder fra og med indkomståret 2020, når selskaberne har kalenderåret som regnskabsår?

Hvis moderselskabet skal medregne avance jf. ovenfor gives der nedslag for den skat, som datterselskabet kunne være pålignet af fortjeneste på aktivet, hvis det var afstået på samme tidspunkt. Der gives tilsvarende nedslag vedrørende skattemæssige hensættelser. Kan Skatteministeriet bekræfte, at nedslaget beregnes uden hensyn til skattemæssige underskud i datterselskabet, selvom disse skattemæssige underskud ville kunne reducere beskatningen af en avance i datterselskabet, eller at underskuddene alternativt vil reducere den avance som moderselskabet skal beskattes af?

Udvidelse af CFC beskatningen herunder også for danske datterselskaber betyder yderligere kompleksitet og administrative byrder for de danske koncerner. Det giver efter vores opfattelse anledning til at overveje, om der med den generelle indførelse af CFC beskatning indenfor EU er behov for at opretholde CFC reglerne for danske datterselskaber. Har Skatteministeriet gjort sig overvejelser herom?

Med venlig hilsen / Kind regards

Peter Rose Bjare
Partner
Corporate Tax, Financial Services

KPMG ACOR TAX
Tuborg Havnevej 18
DK-2900 Hellerup, Copenhagen

Tel: +45 3945 1700
Mob: +45 5374 7025
peter.bjare@kpmg.com

www.kpmgacor.dk

Watch our latest video where [Jesper Arnø](#) talks about our approach to **Robotics** and **Automation** [here](#)

Privacy

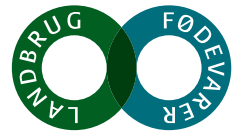
In circumstances where KPMG Acor Tax is Data Controller, we will use collected Personal Data in the manner and for the purpose set out in our privacy notice available at <https://home.kpmg.com/dk/en/home/misc/privacy.html>. Clients of KPMG must bring this to the attention of its staff.

The information in this e-mail is confidential and may be legally privileged. It is intended solely for the addressee. Access to this e-mail by anyone else is unauthorized. If you have received this communication in error, please address with the subject heading "Received in error," send to the original sender, then delete the e-mail and destroy any copies of it. If you are not the intended recipient, any disclosure, copying, distribution or any action taken or omitted to be taken in reliance on it, is prohibited and may be unlawful. Any opinions or advice contained in this e-mail are subject to the terms and conditions expressed in the governing KPMG client engagement letter. Opinions, conclusions and other information in this e-mail and any attachments that do not relate to the official business of the firm are neither given nor endorsed by it.

KPMG cannot guarantee that e-mail communications are secure or error-free, as information could be intercepted, corrupted, amended, lost, destroyed, arrive late or incomplete, or contain viruses.

This email is being sent out by KPMG International on behalf of the local KPMG member firm providing services to you. KPMG International Cooperative ("KPMG International") is a Swiss entity that serves as a coordinating entity for a network of independent firms operating under the KPMG name. KPMG International provides no services to clients. Each member firm of KPMG International is a legally distinct and separate entity and each describes itself as such. Information about the structure and jurisdiction of your local KPMG member firm can be obtained from your KPMG representative.

This footnote also confirms that this e-mail message has been swept by AntiVirus software.



Landbrug & Fødevarer FmbA

Axelborg, Axeltorv 3
DK 1609 København V

T +45 3339 4000
F +45 3339 4141
E info@lf.dk
W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
Att.: Simon Lind og Jakob Schou

Høringssvaret er sendt elektronisk til sli@skm.dk og jws@skm.dk med kopi til juraogsamfundsoekonomi@skm.dk

Høring af forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven, j.nr. 2018-1357

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)), som er sendt i høring den 31. maj 2018.

Generelt finder Landbrug & Fødevarer det vigtigt, at danske virksomheder ikke pålægges strengere krav end virksomheder i andre EU-lande. De danske fødevarereproducenter og landbrugsvirksomheder opererer i høj grad på et internationalt marked, hvor nationale rammevilkår let kan påvirke konkurrenceevnen. Hvis ikke Danmark formår at have konkurrencedygtige rammevilkår, vil resultatet blive en reduktion i beskæftigelsen i de konkurrenceudsatte brancher i Danmark. For så vidt angår fødevarereproducenter og landbrugsvirksomheder vil resultatet være en udflytning af beskæftigelse til lande med dårligere resultater inden for fødevareresikkerhed, klimavenlig produktion, dyrevelfærd, mv.

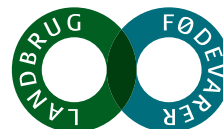
Landbrug & Fødevarer deltager af samme årsag i Implementeringsrådet. Implementeringsrådet har forholdt sig konkret til implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, og har i dén forbindelse udtrykkeligt anbefalet, at *"Danmark så vidt muligt bør følge direktivet og ikke indføre eller beholde danske særregler, der går længere end direktivet"*. Landbrug & Fødevarer bakker til fulde op om denne anbefaling. Lovforslaget bør justeres i overensstemmelse hermed.

Det er desuden afgørende, at lovlydige virksomheder har klare og forståelige skatteregler at forholde sig til. Lovgivers og skattemyndighedernes intentioner om at fange relativt få skatteunddragere må ikke prioriteres højere end de mange lovlydige virksomheders behov for at tilrettelægge deres forretning og forudse deres risici. Det er afgørende for virksomhedernes retssikkerhed, at man fra lovgivers side specificerer nøglebegreber. Kun på dén måde kan lovgiver desuden selv vurdere de potentielle konsekvenser af lovgivningen.

Landbrug & Fødevarer har følgende specifikke bemærkninger til lovforslaget:

Rentefradragsbegrænsning

De eksisterende regler om tynd kapitalisering og renteloft bevares i uændret form under henvisning til, at disse regler er centrale for, at selskabsskattebasen ikke udhules, og at provenuet fra reglerne er anvendt til finansiering af selskabsskattenedsættelsen fra 28 til 25%.



Landbrug & Fødevarer mener, det bør overvejes at ophæve reglerne om tynd kapitalisering og renteloft ud fra et konkurrencehensyn, idet der er tale om en overimplementering af direktivet.

Alternativt bør reglen omkring renteloft som minimum lempes på følgende vis:

- Beløbsgrænsen i renteloftsreglen er på DKK 21.300.000, mens beløbsgrænsen efter den ny EBITDA-regel er på DKK 22.313.400. Førstnævnte beløbsgrænse bør ændres, så den svarer til grænsen efter den nye EBITDA-regel. Det giver ingen mening at operere med to forskellige grænser.
- Rentebeskæring efter renteloftsreglen kan som udgangspunkt ikke fremføres til senere indkomstår. Hertil gælder dog som undtagelse reglen i § 11B, stk. 10, hvorefter beskårne nettokurstab på gæld og finansielle kontrakter kan fremføres til modregning i kursgevinst på gæld og finansielle kontrakter i de efterfølgende 3 indkomstår. Det bør overvejes at ændre reglen i § 11B, stk. 10, således enten 1) at beskårne nettofinansieringsudgifter efter renteloftsreglen (altid) kan fremføres (tidsubegrænset) eller 2) at beskårne nettokurstab på gæld og finansielle kontrakter tidsubegrænset kan fremføres til modregning i kursgevinst på gæld og finansielle kontrakter (dvs. ophævelse af den eksisterende 3-års frist).

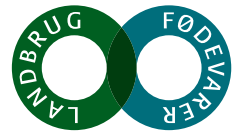
I den foreslåede EBITDA-regel fremgår ikke, om eksempelvis straksfradrag og genvundne afskrivning efter afskrivningsloven anses for "afskrivning" ved opgørelse af EBITDA. Det bør præciseres, at dette er tilfældet.

Koncernreglen i den foreslåede EBITDA-regel bør præciseres. Det er uklart, hvorvidt det er den skattemæssige EBITDA eller den regnskabsmæssige EBITDA, der skal anvendes ved koncernreglen:

- Ud fra lovtæksten "Selskaber, der indgår i en koncern, jf. § 31C, kan i stedet for procentsatsen på 30 pct. anvendes den procentsats, der fremkommer ved at dividere koncernens samlede overstigende låneomkostninger i forhold til personer og selskaber mv. uden for koncernen med koncernens skattepligtige indkomst før låneomkostninger og afskrivninger", sammenholdt med definitionen af "overstigende låneomkostninger" i SEL § 11b, stk. 4, er der umiddelbart tale om en skattemæssig EBITDA.
- Ud fra lovtæksten "Det er en forudsætning for anvendelse af 1. og 2. pkt., at det konsoliderede årsregnskab er opgjort i overensstemmelse med regnskabsstandarden i årsregnskabslovens kapitel 14 eller en af regnskabsstandarden, der er nævnt i [...]", sammenholdt med, at lovbemærkningerne (afsnit 2.1.1) anfører, at der ved beregningen skal "[...] anvendes oplysningerne fra det konsoliderede årsregnskab", er der umiddelbart tale om en regnskabsmæssig EBITDA.

Den skattemæssige EBITDA kan være vanskelig – nærmest umulig inden for selvangivelsesfristen – at opgøre for koncerner med mange udenlandske datterselskaber. Det kan ikke være lovgivers hensigt at pålægge erhvervslivet så store administrative byrder ved håndtering af reglerne. Det bør derfor præciseres i lovtæksten, at det er den regnskabsmæssige EBITDA, der skal anvendes ved koncernreglen.

Lovudkastet indeholder umiddelbart ingen overgangsregel mellem den nugældende EBIT-regel i § 11C og den nye EBITDA-regel i § 11C. Dette kan betyde, at en eksisterende EBIT-saldo fortabes



pr. 1. januar 2019, hvilket næppe har været lovgivers intention, da såvel EBIT-reglen og EBITDA-reglen indebærer mulighed for fremførsel af beskårne låneomkostninger. Det bør indføres en overgangsregel mellem de to bestemmelser, så en EBIT-saldo ikke fortabes ved overgang til EBITDA-reglen.

CFC-regler

Af de almindelige bemærkninger til lovforslagets afsnit 2.4.3 fremgår der: at "Med hensyn til det andet element foreslås det, at der ikke indføres undtagelser til CFC-reglerne baseret på beskatningsniveauet for datterselskabet". Denne passus bør vedblive som en fastforankret del af forslaget, da det alt andet lige må være den mest proportionelle metode til håndtering af ikke-diskriminering, samt at sikre etableringsfriheden.

Af lovforslagets § 1, pkt. 20, vedrørende ændringen af § 32, stk. 5, nr. 3 fremgår det, at indtægter og udgifter fra skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver skal medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomst.

Direktivet henviser til, at denne passus affødes af OECD's BEPS Action 3, Chapter 4. Af de almindelige bemærkninger til lovforslagets afsnit 2.4.3 fremgår der endvidere, at anden indkomst blandt andet vil omfatte indkomst fra immaterielle aktiver, der realiseres ved afståelse af varer og/eller tjenesteydelser, da salgssummen vil inkludere et royaltyafkast på de immaterielle aktiver. Der gives, hverken i lovforslaget, BEPS eller Direktivet, indikation af, i hvilke tilfælde og hvordan dette "inkluderede royaltyafkast" skal udskilles fra varens/tjenesteydelsens salgspris. Dette forhold bør afklares og tydeliggøres.

Af lovforslagets § 1, pkt. 20, vedrørende ændringen af § 32, stk. 5, nr. 9 fremgår det, at indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra salg og tjenesteydelser, der købes og sælges af tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk vækst skal medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomst.

Hverken af lovforslaget, BEPS eller Direktivet gives der indhold til fortolkning af, hvordan "faktureringselskab" skal defineres. Såfremt dette begreb i praksis ender med at være bredt defineret, kan det have store uforudsete konsekvenser.

Ønskes ovenstående uddybet er I velkomne til at kontakte undertegnede.

Med venlig hilsen

Frederik Waaben
Chefkonsulent

Erhvervspolitik, Afd. for Vækst- og strukturpolitik

D +45 3339 4678
M +45 2939 2503
E FRWA@if.dk

28. juni 2018

Høringssvar: Lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD))**Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS**

Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS takker for denne mulighed for at afgive høringssvar på lovforslagene om ændringen af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)).

Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS støtter implementeringen af stærkere internationale værneregler. OECD har estimeret, at G20- og OECD-landene årligt mister mellem 4-10% af deres selskabsskatteindtægter pga. multinationale selskabers erosion af skattebasen og udførelse af profit (BEPS)¹. Globalt svarer det til 100-240 milliarder USD årligt i tabte selskabsskatteindtægter. Samtidig viser denne analyse fra OECD, at lande kan halvere omfanget af BEPS ved at overgå fra moderat stærke internationale værneregler til relativt stærke værneregler². OECD's analyse viser dermed, hvor afgørende det er for vores skattebase, at vi har stærke internationale værneregler.

Men styrken og effektiviteten af vores nationale værneregler er ikke kun vigtige for vores egen skattebase, da vores værneregler også kan have store følgevirkninger for andre lande, - herunder ikke mindst for udviklingslande, hvor udfordringerne med BEPS er større end for OECD-landene.³ Derfor skal Danmark eksempelvis sikre, at vores dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er) særligt med udviklingslande indeholder effektive værneregler, for på den måde sikrer vi, at investorer ikke udnytter DBO'er til at undgå at betale skat (såkaldt *treaty-shopping*), hvormed udviklingslandet går glip af livsvigtige skatteindtægter.

Der er således et stort behov for stærke internationale værneregler for den danske skattebase både for os selv, men også for andre lande. Derfor er vi skuffede over, at denne implementering af skatteundgåelsesdirektivet i dansk lovgivning og ændringer af lovgivningen ikke indeholder en *spilloveranalyse*, for at vurdere hvilke effekter disse lovforslag har for udviklingslandene.⁴ Dette mener vi med fordel kunne indgå i konsekvensanalysen i forslagets side 61-63.

Vi har sammen med vores internationale partnere, ActionAid og Oxfam, fulgt tilblivelsen af EU's Anti-Tax Avoidance Direktiv (ATAD) tæt. Ligeledes har vi fulgt OECD's BEPS-projekt tæt. Både Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS har påpeget store svagheder i begge processer.

Ift. EU's ATA direktiv er vi især skuffede over:

- Inklusionen af den uambitiøse model b) for CFC-regler, som efter vores vurdering ikke udgør et effektivt værn mod BEPS

¹ <https://www.oecd.org/eco/Tax-planning-by-multinational-firms-firm-level-evidence-from-a-cross-country-database.pdf>

² Se 1.

³ <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>

⁴ Se fx Mellemfolkeligt Samvirke og ActionAid's rapport "Stemming the spills", der er et rammeværktøj til hvordan spilloveranalyser af skattepolitikker kan foretages. <https://www.ms.dk/rapport/stemming-spills-0>

- Den relativt høje sats i den foreslåede rentefradragsbegrænsningsregel giver mulighed for, både ift. de 30%, som skattesubjektets skattepligtige indkomst kan nedsættes med før renter, skat og af-og nedskrivninger (EBITDA) samt beløbet på 3 millioner Euro. Vi vil i nærværende høringssvar primært fokusere på disse to områder af Regeringens forslag af implementering af ATA direktivet.

Sammenfattet mener Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS at:

- Vi støtter valget af model a) for CFC-regler, samt fastholdelsen af grundelementerne i de danske CFC-regler, herunder at reglerne gælder for enheder, uanset deres placering. Derudover støtter vi indførelsen af indtægter fra immaterielle aktiver i indkomstopgørelsen.
- Mens vi støtter Regeringens forslag til at fastholde de danske regler om tynd kapitalisering og renteloftsreglen, er vi skeptiske overfor den måde, hvorpå Regeringen foreslår, vi implementerer rentefradragsbegrænsningsreglen i ATA direktivet. I den forbindelse skal det bemærkes, at vi hæfter os ved, at Regeringen har valgt at følge minimumskravene for implementeringen af ATA direktivet; nemlig ved at tillade et fradrag på 30% af EBITDA, samt at tillade at indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger kan udgøre op til 3 mio. Euro. Som vil fremgå nedenfor mener vi, at dette er uambitiøst – også i sammenligning med implementeringen af ATA direktivet i andre EU-lande – og Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS opfordrer Regeringen til at overveje en mere robust implementering af dette direktiv.

Rentefradragsbegrænsninger

Vi støtter, at Regeringen lægger op til, at Danmark fastholder de danske regler om tynd kapitalisering (SEL §11) og renteloftsreglen (SEL §11 B). Som det påpeges i det fremsendte forslag, er den aftale, som EU's medlemsstater er blevet enige om, ikke tilpas robust til at sikre skattebasen mod eks. gældsfinansieret overtagelse af udenlandske kapitalfondes overtagelse af danske koncerner.

ATA direktivet indeholder en række muligheder for medlemslandene ift. hvor store begrænsninger, de ønsker at pålægge på rentefradraget. Men Regeringens forslag lægger desværre op til blot at følge de absolutte mindste anbefalinger i ATA direktivet.

For det første fremsættes det i lovforslaget, at låneomkostninger maksimalt kan nedsætte selskabets skattepligtige indkomst med 30 pct. af skattesubjektets skattepligtige indkomst før renter, skat og af- og nedskrivninger (EBITDA). Andre EU-lande har valgt en anderledes ambitiøs tilgang til dette. Eks. har Rumænien valgt at implementere den mest ambitiøse grænse i ATA direktivet, ved kun at tillade et fradrag for 10% af EBITDA.

Dernæst lægges der i det fremsatte lovforslag op til, at indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger maksimalt må udgøre 22.313.400 kr., hvilket svarer til 3 mio. Euro. Dette er igen den mindst ambitiøse implementering af ATA direktivet, og mindre ambitiøst end flere andre EU-lande. I Nederlandene er grænsen for indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger sat til maksimalt 1 mio. Euro, mens Rumænien har valgt en grænse på 0,2 mio. Euro.

Vi opfordrer derfor Regeringen til at genoverveje rentefradragsgrænsen på 30% af EBITDA samt grænsen for indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger på 3 mio. Euro, hvilket begge er de mest

uambitiøse implementeringer af ATA direktivet. Dette harmonerer ikke med den førerposition som Regeringen ellers tidligere har udtrykt, at denne ønsker at tage mod BEPS, og det bør derfor være naturligt at implementere en mere ambitiøs version af ATA direktivet.

CFC-regler

Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS støtter Regeringens forslag om at fastholde grundelementerne i de danske CFC-regler, herunder især at disse bør gælde enheder, uanset deres placering. Vi støtter desuden, at indkomstopgørelsen udvides, ikke mindst ift. inklusionen af indkomst fra immaterielle aktiver. Vi støtter i øvrigt, at indkomstkriteriet nedsættes fra de nuværende 50% til 30%.

Vi istemmer os desuden den kritik, som forslaget fremfører mod ATA direktivets model b) for CFC-regler, i følgende passage: *"Desuden er det uklart, i hvilket omfang model b medfører yderligere beskyttelse over for skatteundgåelse i forhold til, hvad der allerede følger af transfer pricing reglerne og af omgåelsesklausulen i direktivets artikel 6."*

Generel omgåelsesklausul

Mellemfolkeligt Samvirke og Oxfam IBIS hilser det velkomment, at dette lovforslag vil indføre en generel omgåelsesklausul, som ikke kun gælder for udvalgte direktiver og DBO'er. Vi frygter dog, at denne klausul vil få meget begrænset betydning grundet EU-domstolens vide fortolkning af, hvornår et arrangement er tilrettelagt af *"velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed"*.

Exit beskatning

Ingen kommentarer.

Hybrider

Ingen kommentarer.

Yderligere – behovet for andre værnsregler og for gennemsigtighed

Vi anerkender, at dette forslag skal ses i samspil og forlængelse af andre initiativer på skatteområdet. Det fremgår således af forslaget s. 16, at:

"Regeringen har endvidere stået bag en bred aftale med alle Folketingets partier om en styrket indsats mod international skatteunddragelse. Af aftalen fremgår det bl.a., at aftalepartierne noterer sig, at der i de senere år har været stor fremdrift i fora som OECD og EU. Og aftalepartierne er enige om, at det internationale samarbejde fortsat skal prioriteres højt. Fokus for den fremadrettede indsats vil være, at Danmark arbejder aktivt for at sikre implementering af indgåede aftaler og vedtagelse af yderligere internationale tiltag. Det indebærer bl.a., at OECD-standarderne og anbefalingerne skal implementeres i Danmark bl.a. gennem EU's skatteundgåelsesdirektiv."

Vi er meget enige i denne ambition om, at Danmark bør arbejde aktivt for vedtagelsen af yderligere tiltag i indsatsen mod skattefifleri. I den forbindelse noterer vi, at Folketingsaftalen fra 2017, som henvises til ovenfor, også inkluderer følgende passage:

"Aftalepartierne er desuden enige om, at regeringen skal støtte op om EU-forslaget om offentlig land for land-rapportering... så dette kan træde i kraft i 2019/20..."

EU-forhandlingerne om dette direktiv diskuteres netop nu, og vi opfordrer derfor på det kraftigste Regeringen til at forfølge en ambitiøs aftale for fuld offentlig land-for-land rapportering. Vi nævner dette i forbindelse med denne høring af to årsager.

Først vil offentlig land-for-land rapportering være en styrkelse af de danske værneregler, da en lovpligtig åbenhed om virksomhedernes informationer land-for-land, må forventes at have en positiv adfærdseffekt; således at Multinationale virksomheder, der er omfattet af kravet om offentlig afrapportering, vil fraskynde de mest aggressive former for skatteplanlægning.

Dernæst vil offentliggørelsen af land-for-land rapportering sætte forskere, beslutningstagere og offentligheden i stand til at evaluere effektiviteten af danske værneregler og dermed kunne give basis for en styrkelse af vores forståelse af de internationale udfordringer for Danmarks skattebase, og hvorvidt de eksisterende værneregler i tilstrækkelig grad dæmmer op for disse.

På baggrund af dette opfordrer vi derfor Regeringen at sammentænke implementeringen af ATA direktivet med forfølgelsen af en stærk EU-aftale for offentligt land-for-land rapportering, der som minimum sikrer:

- i) Bred dækning ift. dækkede selskaber: Ikke kun for multinationale selskaber med en årlig konsolideret omsætning på over 750 milliarder, men derimod på 40 milliarder Euro
- ii) Fuld dækning ift. *alle* jurisdiktioner: Offentlig land-for-land rapportering bør gælde samtlige jurisdiktioner, hvor det multinationale selskab er til stede
- iii) Offentlig land-for-land rapporteringen bør som minimum dække alle de aspekter, som OECD's CBCR format dækker, og gerne mere.

Med venlig hilsen,

Hannah Brejnholt

Tax Policy and Programme Manager,
Mellemfolkeligt Samvirke

Christian Hallum

Senior Tax & Extractives Specialist
Oxfam IBIS

EMAIL abl@skm.dk

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

ADVOKATPARTNERSELSKAB
WWW.PLESNER.COM

AMERIKA PLADS 37
2100 KØBENHAVN Ø
TLF +45 33 12 11 33
FAX +45 33 12 00 14

HSH@PLESNER.COM
12423600.1

14. august 2018

**HØRING – FORSLAG TIL LOV OM OPHÆVELSE AF DOBBELTBESKATNING I FORBINDELSE MED
REGULERING AF FORBUNDNE FORETAGENDERS OVERSKUD (EF-VOLDGIFTSKONVENTIONEN)
(IMPLEMENTERING AF DIREKTIV OM SKATTETVISTBILÆGGELSESMEKANISMER I DEN EURO-
PÆISKE UNION) - SKM J.NR. 2018-1281**

Vi skal hermed fremkomme med følgende bemærkninger til ovennævnte lovforslag:

Lovforslagets formål er at implementere EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv (2017/1852/EU).

Direktivet indebærer, at sager, hvor to (eller flere) landes skattemyndigheder ikke er enige om beskatningen, hvilket resulterer i dobbeltbeskatning, vil kunne afgøres ved voldgift, hvor sagen vil skulle behandles af et såkaldt rådgivende udvalg bestående af uafhængige personer efter nærmere regler fastsat i direktivet.

Sådan behandling er allerede mulig efter EU-voldgiftskonventionen (90/436/EØF), for så vidt angår dobbeltbeskatning i forbindelse med transfer pricing-korrekationer, men direktivet udvider området for brug af voldgift til også at omfatte andre tvister vedrørende fortolkning og anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Lovforslaget tilsigter ikke at ophæve lovens gennemførelse af EU-voldgiftskonventionen, der således (tilsyneladende) fortsat skal være gældende parallelt med EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv, efter at sidstnævnte er trådt i kraft den 30. juni 2019.

Vores bemærkninger til lovforslaget knytter sig til spørgsmålet om anvendelse af nationale retsmidler (dvs. klage- og domstolsbehandling) i samspil med muligheden for voldgiftsbehandling under direktivet (og EU-voldgiftskonventionen).

Den beskrevne problemstilling er således aktuel ved påberåbelse såvel af direktivet som af konventionen.

EU-voldgiftskonventionen

Af EU-voldgiftskonventionen følger det, at den omstændighed, at der nedsættes et rådgivende udvalg, ikke fratager virksomheden muligheden for samtidig at anvende de almindelige nationale klageveje, jf. konventionens artikel 7, stk. 1, andet afsnit, hvorefter *"foretagenderne kan anvende de retsmidler, der hjemles dem i de pågældende kontraherende staters interne lovgivning;..."*.

Dette gælder dog ikke undtagelsesfrit, for så vidt angår *domstolsbehandling*. Det hedder således i artikel 7, stk. 3:

"3. Hvis en kontraherende stats interne lovgivning ikke tillader de kompetente myndigheder at fravige afgørelser, der er truffet af deres retsinstanser, anvendes stk. 1 ikke, medmindre det forbundne foretagende i denne stat har ladet fristen for anlæggelse af søgsmål udløbe eller har givet afkald på dette søgsmål, inden afgørelsen er truffet." (Vores understregning).

Det er Skatteministeriets opfattelse, at det ikke i dansk ret er muligt for skattemyndighederne at fravige en domstolsafgørelse, jf. bl.a. forarbejderne til implementeringsloven til voldgiftskonventionen (lov nr. 763 af 27. november 1991) vedrørende artikel 7, stk. 3, hvor det hedder:

"Artikel 7, stk. 3 gælder for de kompetente skattemyndigheder i Danmark. Formålet med reglen er at undgå den situation, at voldgiftsudvalgets udtalelse tvinger de danske skattemyndigheder til at ændre en ansættelse af dansk skattepligtig indkomst som fastsat ved en dansk domstol. Uenighed om fordelingen af det samlede overskud ved transaktioner mellem et foretagende i Danmark og et foretagende i en anden kontraherende stat kan derfor ikke indbringes for et voldgiftsudvalg (af noget af de to foretagender), før det danske foretagende lader fristen for indbringelse for domstolene udløbe, således at domstolene ikke kan tage stilling til de danske myndigheders ansættelse af det danske foretagendes overskud ved transaktionerne." (Vores understregning).

Som det fremgår, nævner forarbejderne ikke den i konventionens artikel 7, stk. 3, nævnte alternative mulighed, nemlig at skatteyderen kan hæve en allerede anlagt retssag. Da konventionens enkelte bestemmelser imidlertid er en del af dansk ret, står også denne alternative mulighed til rådighed for skatteyderen.

Konsekvensen af domstolsbehandling er også omtalt i bekendtgørelsen til voldgiftskonventionen (bekendtgørelse nr. 260 af 21. marts 2006), hvor det i § 2 hedder:

"§ 2. Spørgsmål, som omfattes af konventionen, kan ikke behandles i et rådgivende udvalg, hvis spørgsmålet indbringes for danske domstole."

Skatteministeriet har ved skrivelse af 20. december 2017 (j.nr. 2017-4266) til Plesner tilkendegivet, at artikel 7, stk. 3, finder anvendelse i Danmark, da der ikke er den fornødne lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse, hvilket - efter ministeriets opfattelse - også gælder, såfremt det er Skatteministeriet, der indbringer en afgørelse fra Landsskatteretten for domstolene.

Skatteministeriet har endvidere bemærket, at der tilsvarende ikke er lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Skatteministeriets skrivelse viser, at der ikke er forfatningsretlige hindringer for, at en sådan lovhjemmel tilvejebringes.

Det er efter vores opfattelse ikke åbenbart, at den af Skatteministeriet hævdede forståelse af gældende ret på dette punkt er korrekt. Tværtimod.

Sagen er således den, at - når der ikke er forfatningsretlige forhindringer for, at Folketinget kan etablere lovhjemmel for skattemyndighederne til at fravige en domstolsafgørelse - så må den omstændighed, at Folketinget ved lov har gennemført EU-voldgiftskonventionen (og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) i dansk ret, i sig selv indeholde den fornødne hjemmel for skattemyndighederne til at anvende konventionens regler uden begrænsninger. Der findes således ingen regler i dansk ret, der forhindrer skattemyndighederne i at fravige en domstolsafgørelse i et sådant tilfælde.

Såfremt ministeriets antagelse imidlertid måtte være korrekt, betyder det, at skatteyderen må vælge, om en retssag skal føres til doms, eller om skatteyderen ønsker voldgiftsbehandling.

Det betyder imidlertid også, at et sagsanlæg, der er initieret af Skatteministeriet, udelukker muligheden for voldgiftsbehandling for en skatteyder.

Konsekvensen heraf er, at skatteyderen reelt fratages sin mulighed for - som forudsat i voldgiftskonventionen - at anvende det nationale, administrative klagesystem, dvs. at påklage SKATs afgørelse til Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten, forinden sagen anmodes behandlet efter konventionens regler.

Hvis skatteyderen påklager SKATs afgørelse - og Landsskatteretten nedsætter SKATs ansættelse (selv i beskedent omfang) - vil Skatteministeriet nemlig med et sagsanlæg kunne afskære skatteyderen fra voldgiftsbehandling. I den forbindelse bemærkes, at Skatteministeriet vist nok har indbragt stort set alle de afgørelser, som Landsskatteretten har truffet de seneste par år på transfer pricing-området til hel eller delvis fordel for skatteyderen, for domstolene.

Den efter ministeriets opfattelse gældende retstilstand vedrørende konsekvensen af Skatteministeriets sagsanlæg forekommer overraskende, eftersom voldgiftskonventionens bestemmelser om domstolsbehandling klart synes at forudsætte, at det er skatteyderens valg, der er afgørende for mulighederne for voldgiftsbehandling.

EU's skattetvistbilægelsesdirektiv

Lovforslaget tilsigter, som nævnt, ikke at ophæve EU-voldgiftskonventionen, der således fortsat skal være gældende parallelt med EU's skattetvistbilægelsesdirektiv.

I skattetvistbilægelsesdirektivets artikel 16 (*"Samspil med nationale procedurer og undtagelser"*) findes en bestemmelse, der modsvarer konventionens artikel 7.

I artikel 16, stk. 3, fastslås det således, at de *"Berørte personer kan benytte de retsmidler, der er til rådighed i henhold til national ret i de berørte medlemsstater"*.

I artikel 16, stk. 4, er der fastsat bestemmelser om domstolsbehandling. Det hedder heri bl.a.:

"4. Såfremt den relevante domstol eller anden judiciel myndighed i en medlemsstat har truffet afgørelse om et tvistspørgsmål, og denne medlemsstat i henhold til sin nationale ret ikke kan fravige afgørelsen, kan denne medlemsstat fastsætte følgende:

- a) inden de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater er nået til enighed efter den gensidige aftaleprocedure i henhold til artikel 4 om dette tvistspørgsmål, underretter den kompetente myndighed i den pågældende medlemsstat de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater om afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed, og om at denne procedure skal afsluttes på datoen for denne meddelelse
- b) inden den berørte person har indgivet en anmodning i henhold til artikel 6,1, finder bestemmelserne i artikel 6,1, ikke anvendelse, hvis tvistspørgsmålet forbliver uafgjort under hele den gensidige aftaleprocedure i henhold til artikel 4, i hvilket tilfælde den kompetente myndighed i den pågældende medlemsstat skal underrette de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater om virkningerne af afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed
- c) tvistbilægelsesproceduren i artikel 6 skal afsluttes, hvis afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed blev truffet, efter at en berørt person har indgivet en anmodning i henhold til artikel 6,1, men inden det rådgivende udvalg eller udvalget for alternativ tvistbilægelse har afgivet sin udtalelse til de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater i overensstemmelse med artikel 14, i hvilket tilfælde den kompetente myndighed i den pågældende relevante medlemsstat skal underrette de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater og det rådgivende udvalg eller udvalget for alternativ tvistbilægelse om virkningerne af afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed."

Denne bestemmelse giver således mulighed for afskæring af adgangen til voldgiftsprocedure i den situation, hvor der er afsagt dom i sagen, og hvor myndighederne i den pågældende medlemsstat ikke kan fravige dommen.

Derimod indeholder direktivet ikke nogen regel svarende til EU-voldgiftskonventionens artikel 7, stk. 3, hvor selve sagsanlægget (en verserende retssag) forhindrer voldgiftsproceduren (medmindre skatteyderen hæver sagen). Tværtimod fremgår det af direktivets artikel 16, stk. 3, at berørte personer kan benytte de retsmidler, der er til rådighed i henhold til national lovgivning i de berørte medlemsstater, idet benyttelse af sådanne retsmidler alene har konsekvenser i forhold til fristen og medlemsstaternes stillingtagen til imødekommelse eller afvisning af anmodningen og fristen for gennemførelse af gensidig aftaleprocedure.

Skatteministeriet har i den ovenfor nævnte skrivelse til undertegnede bemærket, at selve sagsanlægget ikke hindrer voldgift efter direktivet, og hvis der efter sagsanlægget starter en gensidig aftaleprocedure eller en voldgiftsprocedure efter anmodning fra skatteyderen, vil der være mulighed for, at retssagen sættes i bero, mens disse proce-

durer er i gang, og dermed hindre, at en dom i sagen vil begrænse de mulige udfald af den gensidige aftaleprocedure eller hindre voldgiften. Skatteministeriet har givet udtryk for, at det vil være naturligt at benytte sig af denne mulighed i disse situationer.

Som det fremgår af lovforslaget, er det overordnede formål med skattetvistbilæggelsesdirektivet at *"sikre skatteyderne bedre adgang til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning"*. Den usikkerhed, der hersker nu under voldgiftskonventionens område - og som vil fortsætte også på direktivets område, hvis lovforslaget vedtages i den fremsatte form - såfremt skatteyderen ønsker at anvende det nationale, administrative klagesystem før en behandling efter konventionen (og direktivet fremadrettet), lever ikke op til dette formål.

Direktivet indebærer ganske vist en vis forbedring af den (efter ministeriets opfattelse) gældende retstilstand på området, idet et sagsanlæg (en verserende retssag) ikke i sig selv udelukker voldgiftsbehandling efter direktivet, da retssagen kan sættes i bero. Hvorvidt en konkret sag sættes i bero, beror imidlertid i høj grad på Skatteministeriets og ultimativt domstolens holdning til den konkrete sag, og der er således ikke nogen sikkerhed for, at en anmodning om berostillelse vil blive imødekommet.

Den her omhandlede problemstilling vedrørende muligheden for at anvende voldgiftskonventionen - og skattetvistbilæggelsesdirektivet fremadrettet - i samspil med nationale retsmidler er således ikke løst. Problemet er skabt som et resultat af Skatteministeriets opfattelse af, at der ikke er lovhjemmel til at fravige domstolsafgørelser, kombineret med den omstændighed at Skatteministeriet efter dansk ret har mulighed for at indbringe en afgørelse fra en administrativ klageinstans for domstolene. Det sidstnævnte forhold har konventionen (og direktivet) ikke forudset, eller de behandler det i hvert fald ikke.

På den anførte baggrund skal vi opfordre til, at lovforslaget ændres således, at der skabes den fornødne lovhjemmel til, at skattemyndighederne kan fravige en domstolsafgørelse i de tilfælde, hvor skatteyderen ønsker afgørelsen prøvet efter reglerne i EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv eller EU-voldgiftskonventionen. Dermed vil enhver tvivl om retstilstanden blive fjernet.

Da der, som nævnt, ikke er forfatningsretlige hensyn at tage, ses der ikke at være nogen grund - heller ikke reale grunde - til, at skattemyndighederne ikke skulle kunne fravige en domstolsafgørelse, når det sker på skatteyderens egen foranledning.

Det bør i den forbindelse tillige sikres, at en sådan ændring også gælder for sager, der er verserende ved Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten, dvs. sager, der alene er - og forbliver - omfattet af EU-voldgiftskonventionen.

Som det mindste, bør det under alle omstændigheder - med henblik på at fjerne enhver usikkerhed for skatteyderne fremadrettet - præciseres i loven, at skatteyderen ved domstolsbehandling har et retskrav på, at retssagen stilles i bero, såfremt skatteyderen har anmodet - eller anmoder - om behandling efter EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv.

Den gensidige aftaleprocedure efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Som nævnt, gør samme problemstilling sig gældende i sager, der alene er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes anvendelsesområde - dvs. uden for EU - idet Skatteministeriet heller ikke i sådanne sager finder, at der er den fornødne lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse.

Det vil være naturligt i samme anledning at indføre en tilsvarende lovhjemmel, således at en dom/domstolsbehandling - hvad enten den er initieret af Skatteministeriet eller skatteyderen - ikke afskærer skatteyderen fra at anmode om iværksættelse af den i overenskomsterne fastsatte gensidige aftaleprocedure.

Med venlig hilsen
PLESNER

Hans Severin Hansen
advokat (H), partner

Lasse Esbjerg Christensen
advokat (H), partner