

Forslag
til
Lov om ændring af selskabsskatteloven
(Exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land)

§ 1

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1082 af 14. november 2012, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, foretages følgende ændring:

1. Efter § 25 indsættes:

”§ 26. Selskaber og foreninger m.v. kan få henstand med betaling af den skat, der beregnes ved overførsel af aktiver og passiver, jf. § 5, stk. 7 og 8, og § 8, stk. 4, 3. pkt., når skatteberegningen skyldes, at aktiverne og passiverne er overført til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS.

Stk. 2. Henstand efter stk. 1 er betinget af, at der rettidigt indgives selvangivelse til told- og skatteforvaltningen for det indkomstår, hvori overførslen er sket. Valg af henstand skal meddeles sammen med selvangivelsen. Gives der udsættelse med indgivelse af selvangivelsen efter skattekontrollovens § 4, stk. 4, skal selvangivelse og meddelelse være indgivet inden denne frist.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan se bort fra overskridelse af fristen for indgivelse af selvangivelse og meddelelse, jf. stk. 2.

§ 27. Ved henstand efter § 26 etableres der en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet) for de aktiver og passiver, der er overført i indkomståret.

Stk. 2. Henstandsbeløbet skal afdrages i takt med, at der af de aktiver, som henstandssaldoen vedrører, oppebæres indtægt, herunder realiserede gevinster ved en afståelse m.v., som skulle have været medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis aktivet fortsat havde været omfattet af dansk beskatning. Afdrag efter 1. pkt. opgøres som skatteværdien af den opgjorte indtægt beregnet med den i § 17, stk. 1, nævnte procent. Der skal dog pr. indkomstår mindst betales et afdrag opgjort som 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjorde saldoen ved henstandssaldoens etable-

ring. Henstandssaldoen nedskrives med afdragsbeløbet, når det er betalt, idet saldoen dog ikke skal afdrages til et mindre beløb end 0 kr.

Stk. 3. Hvis et aktiv eller passiv, der er omfattet af en henstand efter § 26, på ny bliver omfattet af dansk beskatning, og der på dette tidspunkt fortsat er en henstandssaldo, eller hvis alle de aktiver og passiver, som en henstandssaldo vedrører, er afstået, og der herefter fortsat henstår en saldo, skal det resterende henstandsbeløb afdrages efter reglerne i stk. 2, idet stk. 4-7 tilsvarende finder anvendelse.

Stk. 4. Hvis aktiver, der er omfattet af en henstand efter § 26, overføres til et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Stk. 5. Der skal indgives 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. Selvangivelsesfristen er den i skattekontrollovens § 4, stk. 2, jf. stk. 4, angivne frist, idet skattekontrollovens § 4, stk. 3, tilsvarende finder anvendelse. Indgives selvangivelse ikke rettidigt, bortfalder henstanden, og det beløb, der står på henstandssaldoen, forfalder til betaling. Told- og skatteforvaltningen kan se bort fra overskridelse af fristen for indgivelse af selvangivelse.

Stk. 6. Fristen for betaling af beløb omfattet af stk. 2 og 5 er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller ved forskudt indkomstår den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidigt. Betales beløbet ikke rettidigt, forrentes det forfaldne beløb med renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne.

Stk. 7. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto dog mindst med 3 pct. p.a. Fristen for betaling af renten er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller ved forskudt indkomstår den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidigt. Betales beløbet ikke rettidigt, forrentes det forfaldne beløb med renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne.”

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. --- 2014 og har virkning fra indkomståret 2013.

Stk. 2. Selskaber og foreninger m.v., som har fået beregnet skat af gevinst på aktiver og passiver efter reglerne i selskabsskatteovens § 5, stk. 7 eller 8, eller § 8, stk. 4, 3. pkt., som følge af en overførsel i indkomståret 2008, 2009, 2010, 2011 eller 2012 af de pågældende aktiver eller passiver til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller som følge af en overførsel til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS,

kan vælge henstand efter reglerne i selskabsskattelovens §§ 26 og 27 som affattet ved denne lovs § 1, nr. 1. Henstand kan dog kun opnås i det omfang, selskabet m.v. fortsat ejer de aktiver eller passiver, som udløste den skattebetaling, der ønskes henstand med, og at de pågældende aktiver eller passiver ikke senere er overført til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS eller til et fast driftssted i et land, der ikke er medlem af EU/EØS land. Henstand efter 1. pkt. omfatter den beregnede skat som følge af overførslen nedsat med de afdrag, der skulle have været betalt efter reglerne i selskabsskattelovens § 27 som affattet ved denne lovs § 1, nr. 1, hvis selskabet m.v. havde været omfattet af reglerne i selskabsskattelovens §§ 26 og 27 som affattet ved denne lovs § 1, nr. 1, allerede på overførselstidspunktet. Henstanden er betinget af, at selskabet m.v. udarbejder en opgørelse over de afdrag, der skulle have været betalt efter selskabsskattelovens § 27 som affattet ved denne lovs § 1, nr. 1, hvis selskabet m.v. havde været omfattet heraf allerede fra overførselstidspunktet. Opgørelsen og meddelelse om valg af henstand skal indgives til told- og skatteforvaltningen senest den 30. juni 2014. Ved valg af henstand tilbagebetales den del af den eventuelt betalte skat, der udgør forskellen mellem den eventuelt betalte skat og henstandssaldoen som opgjort efter 3. pkt., idet tilbagebetalingen skal ske senest den 1. november 2014. Der tilkommer selskabet m.v. en rente svarende til renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. november 2014 at regne hvis tilbagebetalingen sker efter denne dato.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

Lovforslaget følger op på EU-Domstolens dom af 18. juli 2013 vedrørende de danske regler om exitbeskatning af selskaber m.v. ved overførsel af aktiver (og passiver) til selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i andre EU/EØS-lande og faste driftssteder beliggende i andre EU/EØS-lande. Domstolen fastslog, at Danmarks regler om exitbeskatning ikke kan anses for at være i overensstemmelse med reglerne om den frie etableringsret i henholdsvis Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) og aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS-aftalen), idet en opgjort exitskat kræves betalt umiddelbart i forbindelse med overførslen.

2. Lovforslagets formål og baggrund

Lovforslaget indeholder en justering af reglerne om exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i andre EU/EØS-lande og faste driftssteder beliggende i andre EU/EØS-lande, med det formål at sikre, at reglerne har en udformning, der er i overensstemmelse med EU-retten. Af EU-Domstolens dom af 18. juli 2013 fremgår principperne for udformningen af en sådan ordning i hovedtræk.

Det fremgår, at en national lovgivning, der medfører en umiddelbar beskatning af urealiserede gevinster på aktiver i forbindelse med overførsel af disse aktiver til et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et andet EU/EØS-land eller til et fast driftssted beliggende i andet EU/EØS-land, udgør en restriktion af etableringsfriheden, som er egnet til at afholde selskabet fra at flytte sine aktiver til et andet medlemsland.

Dette skyldes, at der ikke sker beskatning af de urealiserede kapitalgevinster, når selskabet bevarer aktiverne på nationalt område. Beskatningen bevirker dermed, at en overførsel af aktiver inden for landets grænser er mere fordelagtig end overførsel af aktiver til et andet medlemsland.

Hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen i overensstemmelse med territorialprincippet og hensynet til at undgå en vilkårlig omfordeling af det danske beskatningsgrundlag til andre medlemsstater er begge hensyn, som kan begrunde en restriktion af etableringsfriheden. Dette er anerkendt af EU-Domstolen, og selve princippet med en exitbeskatning i forbindelse med overførslen af aktiver er derfor ikke i strid med EU-retten.

Det understreges derudover i dommen, at når skatten af de urealiserede kapitalgevinster fastsættes endeligt på det tidspunkt, hvor et selskab overfører disse aktiver til et andet medlemsland, har den omstændighed, at visse af disse aktiver muligvis ikke afstås efter deres overførsel til det nye værtsmedlemsland, ikke i sig selv den virkning, at oprindelseslandet fratages muligheden for at opkræve dette beløb.

Imidlertid er det ikke forholdsmæssigt at udelukke enhver mulighed for udskudt betaling af skatten. Der skal derfor udformes en foranstaltning, som både er egnet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemslandene, og som er mindre indgribende i etableringsfriheden end den umiddelbare opkrævning af exitsskatten. Medlemslandene, som har ret til at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået, mens de omhandlede aktiver befandt sig på deres område, er således berettigede til at foreskrive et andet udløsende kriterium for opkrævning af skatten end den faktiske afståelse for at sikre skattebetaling i forhold til aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret. Denne foranstaltning skal være mindre indgribende i etableringsfriheden end en opkrævning af skatten umiddelbart i tilknytning til overførslen.

Det er tilstrækkeligt til sikring af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, at skattebeløbet opgøres endeligt i forbindelse med overførslen, men først opkræves på et senere tidspunkt, hvor kapitalgevinsten under alle omstændigheder ville blive skattepligtig.

Konkret udgør en ordning, som giver selskaberne mulighed for på den ene side at vælge at betale exitsskatten umiddelbart i forbindelse med overførslen og på den anden side at udskyde betaling af skattebeløbet med tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning, en foranstaltning, som både er egnet til at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemslandene, og som er mindre indgribende i etableringsfriheden end en ordning, hvor den eneste mulighed er øjeblikkelig betaling.

De gældende regler medfører en likviditetsmæssig byrde for selskaberne, men de sparer selskabet for den byrde, det er at administrere en henstandsordning. Rimeligheden af en sådan administrativ byrde er tidligere blevet vurderet i sag C-371/10 (National Grid Indus-dommen), hvor det blev fastslået, at den administrative byrde i forbindelse med en henstandsordning ikke er urimelig. Såfremt et selskab vurderer, at henstand ikke er attraktiv på grund af de administrative byrder, kan det frit vælge at betale den opgjorte exitskat straks.

Med lovforslaget indføres derfor en henstandsordning, således at det er muligt at vælge, at en opgjort exitskat først skal betales, i takt med at overførte aktiver genererer indtægter, herunder avancer som ville have været omfattet af dansk beskatning, hvis der ikke var sket en overførsel. Henstandsbeløbet afdrages i takt med, at der oppebæres afkast (indtægter, gevinster, udbytter) af de overførte aktiver, som ville være blevet beskattet, hvis de var forblevet her i landet. Dog skal det årlige afdrag mindst udgøre 1/7 af den opgjorte exitskat. Henstandsperioden er således maksimalt 7 år.

3. Gældende ret

For selskaber m.v., der er fuldt skattepligtige til Danmark, kan der ske exitbeskatning, hvis den fulde skattepligt ophører, eller selskabet efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet. Endvidere kan der ske exitbeskatning ved overførsel af aktiver og passiver til selskabets faste driftssted eller hovedkontor i udlandet.

Ved ophør af selskabets skattepligt her til landet grundet flytning af ledelsens sæde anses de aktiver og passiver, der ikke fortsat er omfattet af danske beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7. For at en udflytning af selskabets hovedsæde til udlandet udløser exitbeskatning, er det en betingelse, at selskabets aktiver og passiver bliver flyttet med. Det er således en betingelse, at der ikke er dannet et fast driftssted i Danmark, hvor aktiverne og passiverne indgår.

Hvis et europæisk selskab (SE-selskab) eller hvis et europæisk andelsselskab (SCE-selskab), der ikke er andelsbeskattet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted til et andet EU-land og dermed ophører med at være skattepligtig her til landet, anses dette selskabs aktiver og passiver for afhændet, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 8, jf. stk. 7.

For selskaber m.v., der er skattepligtige til Danmark, sidestilles en overførsel af aktiver og passiver til et fast driftssted eller hovedkontor i udlandet med salg til et koncernforbundet selskab, og medmindre der er valgt international sambeskatning, eller aktiverne efter overførslen er omfattet af CFC-beskatning, vil en sådan overførsel udløse exitbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, 3. pkt.

Bestemmelserne indebærer, at selskab m.v. beskattes af urealiserede kapitalgevinster herunder gevundne af- og nedskrivninger, idet salgssummen fastsættes til handelsværdien på overførselstidspunktet.

4. Lovforslaget

Det foreslås at udbygge reglerne om exitbeskatning af selskaber m.v. ved overførsel af aktiver og passiver til udlandet med en henstandsordning. Udgangspunktet er fortsat, at exitskatten skal betales umiddelbart i forbindelse med overførslen. Ved overførsel til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS, kan selskabet m.v. dog vælge at anvende den foreslåede henstandsordning. Valget træffes ved at give SKAT meddelelse herom.

Henstand med betaling omfatter situationer, hvor aktiver og passiver ikke længere omfattes af dansk beskatning, fordi de er overført til hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS. Der kan eksempelvis være tale om, at aktiver og passiver er udgået af dansk beskatning, fordi selskabet m.v. ophører med at være omfattet af fuldt skattepligtigt til Danmark, idet ledelsens sæde er flyttet til et andet EU/EØS-land, uden at aktiverne og passiverne danner et fast driftssted i Danmark. Et andet eksempel er den situation, hvor aktiver og passiver udgår af dansk beskatning, fordi der sker en intern overførsel i selskabet enten fra selskabet i Danmark til et fast driftssted i et andet EU/EØS-land, eller fra et fast driftssted i Danmark til selskabets hovedkontor i et andet EU/EØS-land.

Den eneste betingelse for at få henstand er, at der indgives en selvangivelse for det indkomstår, hvori overførslen har fundet sted, og at denne er indgivet rettidigt.

Ved henstand etableres der en henstandssaldo for de aktiver og passiver, der er overført i indkomståret, og hvor der er bedt om henstand med betaling af den opgjorte exitskat. Saldoen ved etableringen er den exitskat (henstandsbeløbet), der er givet henstand med betaling af. Henstandsbeløbet udgør en gæld til Danmark, som skal betales. Afdragsprofilen foreslås udformet således, at der skal betales afdrag på gælden i takt med, at de omfattede aktiver giver et afkast i form af indtægter, realiserede gevinster m.v., som ville være blevet beskattet i Danmark, hvis aktivet ikke var blevet overført til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS. Som et minimum skal indkomstårets afdrag dog udgøre et beløb svarende til 1/7 af henstandsbeløbet ved saldoens etablering. Der opgøres også et afdragsbeløb for det indkomstår, hvori overførslen er foretaget.

Det forhold, at selskaber m.v. kan få henstand med betaling af den beregnede exitskat, betyder ikke, at de skal tilbydes adgang til en ubegrænset henstand. Exitskatten skal betales, og det skal ske inden for en rimelig tidshorisont. Det er opfattelsen, at en henstandsperiode på maksimalt 7 år repræsente-

rer en tidsramme, der giver en rimelig betalingsudskydelse og samtidig en vis sikkerhed for, at exit-skatten bliver betalt. Samtidig svarer de 7 år til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver, som er den type af aktiver, der primært må forventes overført til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS.

Efter forslaget skal det til enhver tid skyldige beløb, der indestår på henstandssaldoen, forrentes. Rentesaften er efter forslaget en sats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto dog mindst en sats på 3 pct. p.a. Rentesaften er den samme som den, der finder anvendelse ved henstand med betaling af bo- og gaveafgift.

Der skal foretages betaling til nedbringelse af henstandsbeløbet, indtil det er afdraget fuldt ud. Dette gælder f.eks. også i den situation, hvor alle de aktiver og passiver, der er knyttet til en given henstandssaldo, er afstået, men hvor der fortsat resterer en positiv saldo, og i den situation, hvor et aktiv igen omfattes af dansk beskatning, men hvor den henstandssaldo, som aktivet er knyttet til, stadig er positiv.

Hvor aktiver og passiver omfattes af en exitbeskatning med tilknyttet henstand igen omfattes af dansk beskatning, finder de gældende regler om indgangsværdier anvendelse.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Den foreslåede henstandsordning for betalingen af exitbeskatning mod forrentning skønnes i det store og hele at være neutral i forhold til budgetterede indtægter. Det er herved lagt til grund, at den foreslåede sats på diskontoen plus 1 pct.-point, dog mindst 3 pct., stort set svarer til den rente, staten i gennemsnit kan opnå. Det er endvidere lagt til grund, at kreditrisikoen ved henstanden er meget begrænset.

Udskydelsen af betalingen af exitbeskatningen vil have en umiddelbar negativ likviditetsvirkning. Der er ikke holdepunkter for at vurdere henstandsomfanget og dermed likviditetsvirkningen.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

Det skønnes, at lovforslaget indebærer et ressourceforbrug i størrelsesordenen 1-2 årsværk. Hertil kommer en forventet omkostning til tilretning af den planlagte it-løsning for modtagelse af selskabsselvangivelsen (DIAS). Sidstnævnte omkostning skønnes at være i størrelsesordenen 600.000 kr.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Den foreslåede henstandsordning kan lette likviditetsbelastningen fra exitbeskatningen for virksomheder, som overfører aktiver og passiver til et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

For selskaber m.v., der vælger at anvende den foreslåede henstandsordning, vil dette indebære en øget administrativ byrde, idet der for hvert år med en positiv henstandssaldo skal indgives en selvangivelse med angivelse af årets afdrag.

9. Administrative konsekvenser for borgerne

Forslaget har ikke administrative konsekvenser for borgerne.

10. Miljømæssige konsekvenser

Forslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

11. Forholdet til EU-retten

Forslaget følger op på EU-Domstolens dom af 18. juli 2013 i sag C-261/11, som forpligter Danmark til at bringe de nuværende regler om exitbeskatning af selskaber i overensstemmelse med artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31 om den fri etableringsret.

12. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

13. Sammenfattende skema

Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser/ mindre udgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for det offentlige		Forslaget, om at der kan gives henstand med betalingen af exitskatten mod forrentning, skønnes ikke at medføre et mærkbart mindreprovenu på langt sigt. Der vil i de første finansår fremkomme et mindreprovenu, i det omfang de berørte virksomheder vælger at bruge ordningen.
Administrative konsekvenser for det offentlige		Forslaget vurderes at medføre et øget ressourceforbrug for SKAT på 1-2 årsværk. Hertil kommer en forventet omkostning til tilretning af den planlagte it-løsning for modtagelse af selskabsselvangivelsen (DI-AS). Sidstnævnte omkostning

		skønnes at være i størrelsesordenen 600.000 kr.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Henstandsordningen kan lette likviditetsbelastningen fra exit-skatten for virksomheder, som overfører aktiver og passiver til andre EU/EØS-lande.	
Administrative konsekvenser for erhvervslivet		Forslaget medfører en øget administrativ byrde, hvis de berørte selskaber vælger at anvende henstandsordningen.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Forslaget følger op på EU-Domstolens dom af 18. juli 2013 i sag C-261/11.	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Med den foreslåede § 26 i selskabsskatteloven indføres der mulighed for, at selskaber og foreninger m.v., der overfører aktiver og/eller passiver til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS, kan vælge henstand med betaling af exit-skatten på urealiserede gevinster af aktiver og passiver, der ikke længere er undergivet dansk beskatning.

Den foreslåede henstandsordning indebærer, at de omhandlede selskaber og foreninger m.v. kan vælge at få henstand med betaling af exit-skatten vedrørende urealiserede gevinster, der er oppebåret, mens aktiverne m.v. var omfattet af dansk beskatning, i stedet for at betale exit-skatten umiddelbart i forbindelse med overførslen. Det er fortsat udgangspunktet, at der sker exitbeskatning efter de hidtil gældende regler. Der er således tale om en valgfri henstandsordning.

Reglen omfatter selskaber og foreninger m.v., der ophører med at være skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, f.eks. fordi de flytter ledelsens sæde fra Danmark til et andet EU/EØS-land. Reglen omfatter også selskaber og foreninger m.v., der skattemæssigt bliver hjemmehørende i et andet EU/EØS-land som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, med den virkning at selskabets aktiver og passiver ikke længere er omfattet af dansk beskatning. Dette indebærer for eksempel, at hvis et selskab, der er skattepligtigt til Danmark som følge af ledelsens sæde her i landet, flytter ledelsens sæde til Spanien, vil selskabet kunne opnå henstand med betalingen af den opgjorte exit-skat af de urealiserede gevinster på aktiver og gæld, der er oppebåret, mens aktiverne m.v. har været omfattet af dansk beskatning.

Hvis aktiverne og passiverne forbliver i et fast driftssted i Danmark, indtræder der ikke exitbeskatning, hvorfor muligheden for at vælge henstand med betalingen af exitskatten ikke er relevant.

Bestemmelsen gælder tilsvarende for overførsel af aktiver og passiver fra europæiske selskaber (SE-selskaber) og fra andelsselskaber (SCE-selskaber), der ikke andelsbeskattes, når disse to former for selskaber ophører med at være skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, fordi selskaberne flytter deres vedtægtsmæssige hjemsted til et andet EU-land.

Endvidere omfatter bestemmelsen selskaber m.v., der fortsat er skattepligtige til Danmark, men som overfører et eller flere af deres aktiver eller passiver til et fast driftssted eller et hovedkontor i et andet EU/EØS-land.

Det er en betingelse for henstand med betaling af exitskatten, at selskabet eller foreningen m.v. samtidig med indsendelse af selvangivelsen giver meddelelse til SKAT om, at der ønskes henstand. Meddelelsen om henstand skal indgives sammen med den almindelige selvangivelse for det indkomstår, hvor aktiverne og passiverne er overført. Hvis SKAT har givet udsættelse med selvangivelsen efter bestemmelsen i skattekontrollovens § 4, stk. 4, er det denne frist, der finder anvendelse. Konsekvensen af, at der ikke indgives selvangivelse og meddelelse om henstand inden for de nævnte frister, er, at adgangen til at få henstand bortfalder. SKAT har dog adgang til at se bort fra fristoverskridelsen for selvangivelse og meddelelse, såfremt omstændighederne taler herfor. Et eksempel herpå kan være en situation, hvor fristoverskridelsen alene er af kortere varighed, og den skattepligtige har været forhindret i at indsende det pågældende materiale på grund af sygdom, der har medført hospitals- eller institutionsophold.

Den foreslåede § 27 i selskabsskatteloven betyder, at der for selskaber og foreninger m.v., der har opnået henstand med exitskatten i medfør af den foreslåede § 26, oprettes en henstandssaldo, der omfatter den samlede, beregnede exitskat for aktiver og passiver, der er overført i samme indkomstår, og for hvilke der ydes henstand med betaling af exitskatten i medfør af den foreslåede § 26. Hvis der overføres aktiver og passiver i et efterfølgende indkomstår, oprettes der en ny henstandssaldo for den beregnede skat af disse aktiver og passiver. De pågældende henstandssaldi er skattemæssigt adskilte og afdrages hver for sig.

Når aktiver og passiver overføres til udlandet, uden at der er valgt international sambeskatning, opgøres der et beløb til beskatning efter de almindelige regler om exitbeskatning. Hvis overførslen sker til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller hvis overførslen sker til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS, kan der herefter vælges henstand med betalingen af exitskatten efter de foreslåede regler. Den beregnede skat indgår på henstandssaldoen og anses for en gæld, der skal afdrages og forrentes. Henstandsordningen består af en afdragsordning, der indebærer, at gælden (den opgjorte exitskat) afdrages

løbende i takt med, at der oppebæres indtægt af de overførte aktiver dog mindst med 1/7 årligt af den oprindelige henstandssaldos størrelse ved overførslen. Selskabet kan vælge at afdrage gælden med større årlige beløb end 1/7 og kan tillige til enhver tid vælge at indfri restsaldoen. Når henstandssaldoen er gået i nul, skal der ikke foretages yderligere afdrag. Passiver medtages ikke i ved opgørelsen af afkast. Dvs. at afdragssatsen for passiver svarer til minimumssatsen på 1/7.

Afdragene opgøres som skatteværdien af det afkast herunder indtægter, udbytter og avancer, der genereres af aktiverne efter overførslen, og som ville være blevet beskattet, hvis aktiverne var forblevet i Danmark. Der skal ikke tages hensyn til de udgifter og tab, der vedrører andre aktiver. Der er således ikke tale om, at der skal foretages en egentlig nettoindkomstopgørelse.

Skatteværdien af afkastet opgøres på grundlag af den selskabsskattesats, der er gældende for det indkomstår, som afdraget vedrører. Det gælder også, hvor selskabsskattesatsen i betalingsåret ikke er identisk hermed.

Opgørelsen af det afkast, som de overførte aktiver må anses for at generere, skal i udgangspunktet ske med afsæt i en ramme, hvorefter det selskab m.v., der har overført de pågældende aktiver, anses for at have stillet aktiverne til rådighed for en anden virksomhed, hvor der er tale om en overførsel omfattet af selskabsskattelovens § 5, stk. 7 eller 8, og ligeledes anses for at have stillet aktiverne til rådighed for en anden virksomhed, hvor der er tale om en overførsel efter selskabsskattelovens § 8, stk. 4, 3. pkt.

Det vil sige, at så længe der resterer en positiv saldo på henstandskontoen, anses det overdragende selskab eller forening m.v. for at have stillet de overdragne aktiver til rådighed for den modtagne enhed i det andet EU/EØS-land. Det afkast, der skal afdrages på henstandssaldoen, opgøres med andre ord som det afkast, der ville have været omfattet af dansk beskatning, hvis aktiverne ikke var overflyttet.

Såfremt selskabet er i besiddelse af flere identiske aktiver, som ikke alle er omfattet af henstandsordningen, anses de aktiver, som *er* omfattet af henstandsordningen, for afstået først.

I forhold til driftsmidler og immaterielle aktiver vil pejlemærket være, hvilke indtægter det overdragende danske selskab selv kunne have forventet at opnå af det pågældende driftsmiddel eller immaterielle aktiv, hvis selskabet havde beholdt aktivet. Der kan f.eks. henses til, hvad den faktiske indtjening er i det modtagende udenlandske selskab, men det afgørende er, at afkastet skal fastlægges på grundlag af armslængdeprincippet, jf. ligningslovens 2.

Opgørelsen af afkastet skal ske ud fra danske regler. Er der f.eks. tale om et afskrivningsberettiget aktiv, skal der derfor tages højde for adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger.

Hvis der er overført værdipapirer m.v., vil f.eks. renteindtægter og udbytter udgøre et relevant afkast, såfremt disse ville have været skattepligtige efter danske regler. Det samme gælder f.eks. urealiserede værdistigninger på værdipapirer, i tilfælde hvor lagerprincippet finder anvendelse.

Overføres et aktiv med en urealiseret gevinst fra et dansk selskab til eksempelvis selskabets faste driftssted i Tyskland, og der vælges henstand efter de foreslåede regler, etableres der en saldo, der består af det henstandsbeløb, der omhandler den beregnede exitskat. Hvis aktivet ikke giver et afkast i det første år efter overførslen til Tyskland, udgør afdraget for det første indkomstår 1/7 af det oprindelige henstandsbeløb. Afdraget betales med tillæg af rente af henstandssaldoen. For efterfølgende indkomstår vil der stadig som minimum skulle afdrages i alt 1/7 af den oprindelige saldo (selve exitskatbeløbet) ved oprettelsen af henstandssaldoen, idet der mindst skal foretages afdrag med lige store årlige beløb fordelt over en 7-årig periode.

Eksempel på afdrag af henstandssaldo							
År ¹	Primosaldo	Afkast	Skatteværdi	Afdrag	Nedskrivning af saldo ²	Ultimosaldo	Rente ³
1	50.000 ⁴	0		(1/7 af 50.000) 7.143	-	50.000	250
2	50.000	25.000	(25 pct. af 25.000) 6.250	(minimumsafdrag) 7.143	(afdrag år 1) 7.143	42.857	1.464
3	42.857	40.000	(25 pct. af 40.000) 10.000	10.000	(afdrag år 2) 7.143	35.714	1.250
4	35.714	147.000	(25 pct. af 147.000) 36.750	36.750	(afdrag år 3) 10.000	25.714	1.021
5	25.714	4.800	(25 pct. af 4.800) 1.200	(7.143) ⁵	(afdrag år 4) 36.750 Dog max. et afdrag svarende til restsaldoen på 25.714	-	643

1) Regnskabsåret forudsættes at følge kalenderåret. Eksemplet er i kr.

2) Det forudsættes, at betaling sker pr. 1. november i kalenderåret efter indkomståret – dvs. hverken før tid eller med fristoverskridelse.

3) Renten forudsættes at udgøre 3 pct. i alle årene.

4) Beløbet er den endelige exitskat efter regler om acontoskat, restskattetillæg m.v.

5) Det beregnede afdrag for år 5 skal ikke betales, da saldoen er nedbragt til 0 på betalingstidspunktet.

I ovenstående eksempel afdrages henstandskontoen over en 5-årig periode. År 1 er overførselsåret. I dette år er der i eksemplet ikke noget afkast af de overførte aktiver. Der beregnes et minimumsafdrag på 7.143 kr. svarende til 1/7 af den oprindelige exitskat, der er opgjort til i alt 50.000 kr. Henstandssaldoen afskrives på det tidspunkt, hvor beløbet betales. Beløbet betales 1. november i kalen-

deråret efter indkomståret. Det vil sige, at betaling af afdraget, der er beregnet for år 1, som udgangspunkt først sker den 1. november i år 2. Saldoen nedskrives derfor ikke i år 1.

Primosaldoen i år 2 udgør 50.000 kr. Der har i indkomståret været et afkast på 25.000 kr. Skatteværdien heraf er 6.250 kr., hvilket er mindre end minimumsafdraget på 7.143 kr. Afdraget for år 2 er derfor 7.143 kr. Henstandssaldoen nedskrives med afdraget for år 1 på 7.143 kr. Henstandssaldoen udgør herefter 42.857 kr. ultimo år 2 og primo år 3. I år 3 er der et afkast på 40.000 kr., der kan henføres til de ovedtagne aktiver. Skatteværdien heraf er 10.000 kr., der skal afdrages på henstandssaldoen. Henstandssaldoen primo år 3 nedskrives med 7.143 kr., som udgør afdraget for år 2, der betales i år 3.

I år 4 er der et afkast med en skatteværdi på 36.750 kr., der skal betales i år 5. Henstandssaldoen primo år 4 nedsættes med 10.000 kr., som udgør det opgjorte afdrag for år 3. For år 5 betales restsaldoen på 25.714 kr., idet henstandssaldoen højst skal nedskrives til 0 kr.

Som det fremgår af eksemplet, beregnes renten på minimum 3 pct. p.a. af det til enhver tid skyldige beløb på henstandskontoen.

Hvis de overførte aktiver, for hvilke der er givet henstand med skattebetalingen, flyttes ud af EU/EØS, anses dette for en afståelse til handelsværdien på overførselstidspunktet. Der skal derfor beregnes et beløb til afdrag på henstandssaldoen efter de foreslåede regler.

Der er tale om afdrag på en henstand, der er givet med betaling af et skattebeløb, og dermed om afdrag på en gæld. Der er ikke tale om en dansk beskatning af den pågældende indtægt, som opnås af de overførte aktiver. Der skal derfor ikke ved beregningen af afdragets størrelse gives credit for en eventuel udenlandsk betalt skat af den pågældende indtægt. Geninddragelse under dansk beskatning, hvad enten det er ved intern overførsel eller en overdragelse mellem juridiske enheder, behandles i relation til henstanden på samme måde som tilsvarende overdragelser til andre EU/EØS-lande.

Det er en betingelse for fortsat henstand, at der indgives en selvangivelse til SKAT for hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo. Det skal samtidig oplyses, i hvilket land de omhandlede aktiver befinder sig. Selvangivelsen skal indgives inden for de almindelige frister i skattekontrolloven. Hvis selvangivelsen ikke indsendes rettidigt, bortfalder henstanden med den virkning, at det beløb, der indestår på henstandssaldoen, forfalder til betaling. SKAT kan dog bortse fra fristoverskridelser såfremt omstændighederne taler herfor, jf. bemærkninger ovenfor til den foreslåede § 26, stk. 3.

Betalingsfristen for afdrag er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret. Hvis selskabet har forskudt indkomstår, er betalingsfristen den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den pågældende måned anses for rettidig betaling. Hvis beløbet ikke betales rettidigt, bliver det forfaldne beløb til betaling forrentet med renten i opkrævningslovens § 7, stk. 2, tillagt 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned.

Henstandsbeløbet forrentes med diskontoen med tillæg af 1 procentpoint dog mindst 3 pct. p.a. Renten beregnes af det til enhver tid skyldige beløb på henstandssaldoen. Betalingsfristen for betaling af renten af gælden følger reglerne for betaling af afdrag på gælden og er derfor ligeledes den 1. november i kalenderåret efter indkomståret. Hvis selskabet har forskudt indkomstår, er betalingsfristen den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. I forhold til renten anses betaling den 20. i den pågældende måned ligeledes for rettidig betaling.

Hvis de pågældende aktiver og passiver, for hvilke der er ydet henstand med betaling af den opgjorte exitskat, bliver omfattet af dansk beskatning igen, skal en eventuel resterende del af henstandssaldoen fortsat afdrages efter de nævnte regler. Dette gælder også, hvis de pågældende aktiver og passiver er afstået, mens der stadigvæk er en positiv henstandssaldo. Resterer der efter en geninddragelse af aktiverne eller passiverne under dansk beskatning en positiv henstandssaldo, der skal afdrages, skal der fortsat indsendes selvangivelse efter de foreslåede regler. Indsendes der ikke rettidig selvangivelse, bortfalder henstanden.

Til § 2

Til stk. 1

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. xxx 2014, og at den har virkning for aktiver og passiver, der overføres til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS, i indkomståret 2013 eller senere indkomstår.

Virkningstidspunktet er fastsat til at ligge før ikrafttrædelsestidspunktet, da der er tale om en ændring med en lempende virkning for de omfattede selskaber. Da EU-Domstolen har truffet endelig afgørelse i den sag, der ligger til grund for den foreslåede lovændring i 2013, foreslås det, at de nye regler i overensstemmelse hermed skal have virkning fra indkomståret 2013.

Til stk. 2

Der foreslås en overgangsregel, således at selskaber og foreninger m.v., der inden for de seneste 5 indkomstår, dvs. 2008 – 2012, er blevet exitbeskattet på grund af en overførsel af aktiver og passiver til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af

EU/EØS, uden at blive tilknyttet et fast driftssted, der er beliggende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, kan vælge at anvende den foreslåede henstandsordning i stedet.

Selskaber og foreninger m.v., der ønsker at anvende overgangsreglens adgang til at vælge henstand, skal senest den 30. juni 2014 give SKAT meddelelse herom.

Perioden for overgangsreglen er fastsat til de seneste 5 år. Det skyldes, at skatteansættelsen for exit-beskatningen er undergivet den forlængede ligningsfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, da de pågældende selskaber tilhører kredsen af skattepligtige, der er omfattet af skattekontrollovens § 3B. Overgangsreglen er derfor fastsat i overensstemmelse med de udvidede fristregler i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Adgangen til at vælge henstandsordningen er betinget af, at selskabet m.v. fortsat ejer de aktiver og passiver, der udløste den exitskat, der nu ønskes henstand med, og at disse aktiver og passiver fortsat befinder sig i et land, der er medlem af EU eller EØS. Selskabet m.v. omfatter også faste driftssteder.

Selskaber og foreninger m.v., der ønsker at anvende overgangsreglen, skal opgøre det beløb, der vil være omfattet af henstanden, fra det tidspunkt, hvor der vælges henstand efter overgangsreglen. Opgørelsen skal ske under anvendelse af reglerne i den foreslåede § 27 i selskabsskatteloven. Selskabet m.v. skal således udarbejde en opgørelse over de afdrag, der skulle have været betalt fra overførslen og frem til valg af henstandsordning, hvis selskabet m.v. allerede på overførselstidspunktet havde haft mulighed for at vælge henstand med betaling af den opgjorte exitskat.

Når der vælges henstand i en situation, hvor exitskatten helt eller delvis er betalt, tilbagebetales den eventuelt for meget indbetalte exitskat. Den eventuelt for meget betalte exitskat opgøres som det indbetalte exitsskattebeløb med fradrag af det beløb, der udgør henstandssaldoen som opgjort under overgangsreglen, idet tilbagebetalingen skal ske senest den 1. november 2014. Sker tilbagebetalingen senere end dette tidspunkt, har selskabet m.v. krav på renter pr. påbegyndt måned fra den 1. november 2014 at regne. Der er ikke krav på renter helt tilbage fra det tidspunkt, hvor exitsskattebeløbet blev betalt.

Bilag

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov	
<i>Gældende formulering</i>	<i>Lovforslaget</i>