

Folketingets Skatteudvalg  
Christiansborg  
1240 København K

Kongens Lyngby, d. 20. januar 2014

**Spørgsmål til Skatteministeren vedrørende L 91 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven. (Henstand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS-land).**

I forbindelse med fremsættelsen af L 91 af 4. december 2013, skal vi hermed venligst anmode Skatteministeren om at besvare nedenstående spørgsmål vedrørende forståelsen af henstandsordningen i den foreslåede SEL § 27 samt den EU-retlige konformitet heraf.

Vi tillader os samtidig at fremkomme med nogle generelle kommentarer vedrørende forlaget.

**1. Generelle kommentarer**

Det er vores generelle vurdering, at den ordning, som foreslås indført, fortsat medfører betydelige hindringer for etableringsfriheden inden for EU. Selskabers mobilitet er således en del af, at være medlem af EU, men det forekommer, at Danmark kun yderst nødtvunget vil acceptere denne kendsgerning. Forslaget er for kompliceret og pålægger virksomhederne unødige administrative byrder.

**2. Konkrete spørgsmål og kommentarer**

**2.1. Henstandsperioden begrænses for alle aktiver**

Lovforslaget begrænser henstandsperioden til maksimalt 7 år, hvor der samtidig skal afdrages minimum 1/7 af den samlede exit skat hvert år. Det gælder for alle aktiver, uanset om aktivet er bestemt til at blive realiseret eller ej. Det er efter vores opfattelse ikke foreneligt med de almindelige bemærkninger til lovslaget eller EU-domstolens praksis, senest ved *Kommissionen mod Danmark C-261/11*.

Det fremgår af de almindelige lovbemærkninger til lovforslaget, at der skal 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 exitskatten. Det fremgår i forlængelse heraf, at:

*”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.**” (vores fremhævelser)*

Dette bekræftes ligeledes i EU-domstolens praksis. EU-domstolen fastlog allerede i *National Grid Indus C-371/10*, at henstand skal gives indtil aktivet afstås. Det blev på ny bekræftet i præmis 35 i *Kommissionen mod Danmark C-261/11*. I præmis 37 i *Kommissionen mod Danmark C-261/11* fremgår en undtagelse hertil, som dog er begrænset til aktiver, som ikke bestemt til at blive realiseret. Det følger heraf, at:

*”Medlemsstaterne – 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 denne beskatning **end den faktiske afståelse** for at sikre beskatningen af **aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret**, og som er mindre indgribende i etableringsfriheden end beskatning på tidspunktet for overførslen.” (vores fremhævelser)*

Det fremgår tydeligt af EU-domstolens præmis, at anvendelse af et sådan andet udløsende kriterium end den faktiske afståelse er begrænset til aktiver, som IKKE er bestemt til at blive realiseret.

Kan Skatteministeren forklare, hvordan det er foreneligt med de almindelige bemærkninger til lovforslaget samt *Kommissionen mod Danmark C-261/11*, at der i den foreslåede SEL § 27 anvendes et andet udløsende kriterium end den faktiske afståelse for aktiver, som **er** bestemt til at blive realiseret?

## 2.2. Henstandsperiode på 7 år med årlige betalinger

Som bestemmelsen i forslaget til SEL § 27, stk. 2 er formuleret, skal henstandsbeløbet afdrages løbende over maksimalt 7 år, hvor der samtidig skal afdrages minimum 1/7 af den samlede exitskat hvert år. Det fremgår af bemærkningerne, at henstandsperioden på maksimalt 7 år repræsenterer en tidsramme, der giver en *rimelig* betalingsudskydelse og samtidig en *vis sikkerhed* for, at exitskatten bliver betalt. Dette rejser flere spørgsmål.

- 1) Kan Skatteministeren uddybe denne ”rimelighedsbetragtning”, herunder hvorfor det er ”rimeligt” at en skatteyder, der anvender den EU-retlige etableringsfrihed, skal betale skatten løbende og langt tidligere end en skatteyder, der forbliver i Danmark?
- 2) Kan Skatteministeren samtidig uddybe, hvorfor det findes proportionalt at reducere henstandsperioden fra afståelsestidspunktet til maksimalt 7 år for at skabe en vis sikkerhed for at exitskatten bliver betalt? Det er efter vores opfattelse ikke proportionalt, da det går udover hvad der er nødvendigt. Sikkerhed for at exitskatten bliver betalt kan nås med langt mindre indgribende midler, herunder sikkerhedsstillelse og/eller forrentning af henstandsbeløbet, som det også er accepteret af EU-domstolen.
- 3) Det følger ydermere af bemærkningerne, at henstandsperioden på 7 år svarer til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver, som er den type aktiver, der primært må forventes overført. Det synes at være en grov generalisering med betydelige konsekvenser for fraflyttede skatteydere, som besidder andre aktiver. Kan Skatteministeren uddybe hvorfor en sådan generalisering er nødvendig (proportional)?

- 4) Kan Skatteministeren redegøre for, hvorfor der indføres en potentielt EU-stridig henstandsordning, mens en sådan ordning allerede er under behandling hos EU-domstolen? Finanzgericht Hamburg indgav den 3. april 2012 anmodning om præjudiciel afgørelse (C-164/12), hvor det bl.a. spørges, om en national bestemmelse er i overensstemmelse med etableringsfriheden, hvis indskyderen indrømmes en ret til at ansøge om en rentefri udsættelse af betalingen af den skat, der opstår ved afdækningen af de skjulte reserver, således at skatten på kapitalgevinsten kan betales i *årlige delbeløb på mindst en femtedel af den skyldige skat*, såfremt der stilles sikkerhed for betalingen af delbeløbene.

Det er vores vurdering, at der i forhold til aktiver, der er bestemt til at blive realiseret, skal ydes henstand med betalingen af exitsskatten, indtil aktivet afstås, hvorfor den foreslåede bestemmelse i SEL § 27, stk. 2 ikke er proportionel. Det er samtidig vores vurdering at der i forhold til aktiver, der ikke er bestemt til at blive realiseret, kan anvendes et andet kriterium end afståelsen, for at sikre at exitsskatten reelt kommer til betaling, som afgjort i *Kommissionen mod Danmark*. Det er dog efter vores opfattelse unødvendigt og vilkårligt generelt at anvende en 7-årig henstandsperiode med årlige betalinger uden i det mindst at give skatteyderen mulighed for en konkret fastsættelse af de enkelte aktivers økonomiske levetid, som det eksempelvis er muligt i Storbritannien.

### 2.3. Henstandsbeløbet afdrages i takt med indtægter

Som bestemmelsen i forslaget til SEL § 27, stk. 2 er formuleret, skal henstandsbeløbet afdrages i takt med, at de aktiver, som henstandssaldoen vedrører, oppebærer indtægter (dog minimum 1/7). Det følger af bemærkningerne, at afdragene opgøres som skatteværdien af det afkast herunder indtægter, udbytter og avancer, der generes af aktiverne efter overførslen, og som ville være blevet beskattet, hvis aktiverne var forblevet i Danmark. Kan Skatteministeren bekræfte, at dette kun omfatter faktisk genererede indtægter efter exit?

Det fremgår samtidig af bemærkningerne, at:

*"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."*

Kan Skatteministeren bekræfte at det udelukkende betyder, at selskabet, der har overført de pågældende aktiver i forhold til henstandssaldoen anses for at modtage det afkast, som aktiverne generere efter overførslen? Såfremt dette ikke kan bekræftes bedes Skatteministeren redegøre for, hvad det så betyder.

Det fremgår ydermere af bemærkningerne, at:

*"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"*

Kan Skatteministeren forklare, om der anvendes et særligt kriterium i forhold til driftsmidler og immaterielle aktiver og under alle omstændigheder uddybe opgørelsen af afkastet, herunder ved et eksempel?

Kan Skatteministeren samtidig i forhold til henholdsvis udflytning omfattet af SEL § 5 og SEL § 8 nærmere forklare hvad der menes med at afkastet skal fastlægges på grundlag af LL § 2, herunder med eksempler?

Det er vores vurdering, at der i forhold til aktiver, der er bestemt til at blive realiseret, skal ydes henstand med betalingen af exitsskatten indtil aktivet afstås, hvorfor den foreslåede bestemmelse i SEL § 27, stk. 2 ikke er proportional. Det er samtidig vores vurdering at der i forhold til aktiver, der ikke er bestemt til at blive realiseret, kan anvendes et andet kriterium end afståelsen, for at sikre at exitsskatten reelt kommer til betaling, som afgjort i *Kommissionen mod Danmark*. Det er dog efter vores opfattelse unødvendigt og særdeles administrativt bebyrdende for skatteyderen at skulle udarbejde en (fiktiv) dansk indkomstopgørelse for at kunne afgøre om der skal afdrages yderligere på henstandssaldoen. Ligeledes er det efter vores vurdering ikke proportionelt, at der ifølge lovbemærkningerne "...ikke tale om, at der skal foretages en egentlig nettoindkomstopgørelse." Derved forfalder exitsskatten til betaling i takt med at brutto- og ikke nettoindkomst skabes, og derved uden hensyn til om skatteyderen reelt har mulighed for at betale exitsskatten.

#### **2.4. Forrentning af henstandsbeløbet**

Det følger af den foreslåede § 27, stk. 7, at henstandsbeløbet forrentes med mindst 3 % p.a. Kan Skatteministeren redegøre for, hvorledes en sådan minimumsstandardrente er EU-retlig proportional?

Det følger af den foreslåede § 27, stk. 7, at henstandsbeløbet forrentes med en rentesats 1 procentpoint over nationalbankens diskonto. Kan Skatteministeren redegøre for, hvorledes en sådan rente er EU-retlig proportional, herunder hvorledes nationalbankens diskonto er proportional (relevant/nødvendig) ift. exitsskatter samt hvorledes et standardtillæg på 1 procentpoint er proportional (relevant/nødvendig) ift. exitsskatter?

EU-domstolen har fastslået, at medlemsstater kan tillægge renter på en udskudt exit skat, herunder i *National Grid Indus C- 341/10*. EU-domstolen har ikke givet nærmere retningslinjer herfor, men det kan næppe forstås således, at medlemsstaterne er berettigede til at fastsætte renten fuldstændig vilkårligt, herunder eksempelvis til 10 %, 20 % eller 50 %.

Henstanden sikrer at der ikke sker en forskelsbehandling af grænseoverskridende flytninger og tilsvarende flytninger inden for dansk område. Forrentningen af en udskudt exitsskat kan derfor efter vores opfattelse ikke anses for at indebærer en offeromkostning og derfor kan forrentningen ikke omfatte dette element, der typisk udgør den risikofri rente. Derimod bærer Danmark ved at give henstand, en risiko for, at skatteyderen ikke kan betale exitsskatten, hvorfor det efter vores opfattelse

kan være proportionalt at kræve en forretning baseret på skatteyderens kreditværdighed og eventuelt stillet sikkerhed.

I en EU-retlige sammenhæng kan der henses til en lignende opdeling af renten i forbindelse med tilbagebetaling af ulovlig givet statsstøtte jf. Meddelelse fra Kommissionen om revision af metoden for fastsættelse af referencesatsen og kalkulationsrenten (2008/C 14/02). Heri opgøres en særlig margin, der baserer sig på debitors kreditværdighed og sikkerhedsstillelse. Efter vores opfattelse vil en forretning, der udelukkende baserer sig på en sådan lånemargin som anført ovenfor, være proportional, mens den danske foreslåede forretning synes vilkårlig og ikke proportional.

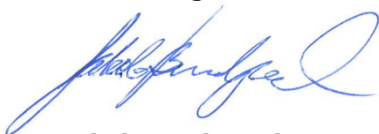
Slutteligt bedes Skatteministeren oplyse om der er fradrag for renteudgiften på linje med andre renteudgifter?

## 2.5. Tilbagevirkende kraft

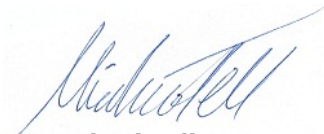
Det følger af § 2, at den nye henstandsordning foreslås indført med virkning fra indkomståret 2013. Det følger samtidig, at selskaber m.v. der er blevet exitbeskattet i perioden 2008-2012 under visse betingelse kan vælge henstand efter de foreslåede regler i SEL § 26 og SEL § 27. Derved tillægges loven virkning på et tidspunkt før lovens offentliggørelse.

Kan Skatteministeren bekræfte, at såfremt selskabet m.v. ikke vælger at anvende loven med tilbagevirkende kraft, så vil selskabet i kraft af den daværende EU-stridige exitbeskatning have krav på henstand indtil aktiverne afstås og derved have krav på tilbagebetaling af den opkrævede skat samt forrentning heraf? Det må under alle omstændigheder være retsstillingen for skatteyderen uden (vedtagelsen af) lovforslaget og derfor også være retsstillingen for skatteyderen, hvis skatteyderen vælger ikke at benytte sig af lovforslaget.

Med venlig hilsen



Jakob Bundgaard



Michael Tell