

Skatteministeriet
Den

J.nr. 2004-309-0084

Til

Folketingets Skatteudvalg

Til udvalgets orientering vedlægges et svar, som Skatteministeriets Departement har sendt til Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i anledning af en række supplerende spørgsmål vedrørende L 119, 2003-2004.

I svaret til FSR gøres der opmærksom på, at kommentaren i L 119 – bilag 37 til eksemplets spørgsmål 2, efter Departementets opfattelse ikke er udtryk for en korrekt fortolkning af selskabsskattelovens § 11, stk. 4.

Kristian Jensen

/Jesper Vestergaard

Supplerende spørgsmål vedr. L 119

Tynd kapitalisering

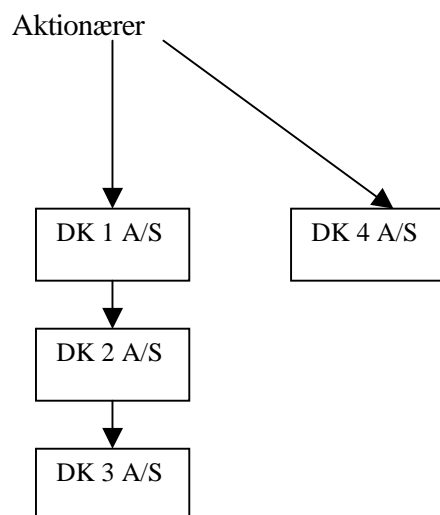
1. Der skal ved anvendelsen af reglerne om tynd kapitalisering tages stilling til, hvilke selskabers kapitaliseringsforhold, der er genstand for test efter selskabsskattelovens § 11. Dette beror bl.a. på forståelsen af konsolideringsreglen i § 11, stk. 4. Efter denne bestemmelse finder § 11, stk. 1-3 samlet anvendelse, når flere danske koncernforbundne selskaber, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, kontrolleres. Denne konsolideringsregel finder dog "kun anvendelse på danske selskaber, der også uden at inddrage de udenlandske aktionærer eller et eventuelt dansk ultimativt moderselskab kan anses for at være koncernforbundne".

Efter kursgevinstlovens § 4, stk. 2, går kontrol på, at samme aktionærkreds i fællesskab har ejerskab til mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller flertallet af stemmerne.

Samtidig er det en forudsætning for, at selskabsskattelovens § 11 finder anvendelse på et givet selskab, at det (konsolideret) har gæld til juridiske personer som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1 ("kontrolleret gæld").

Efter FSR's forståelse betyder dette i eksempelform følgende:

Selskabsstruktur:



Det forudsættes under alle tre punkter nedenfor, at der er kontrolleret gæld på måletidspunktet fra DK 2 A/S (konsolideret) til DK 1 A/S. Er der kontrolleret gæld, er størrelsen heraf uden betydning.

1. Der er ikke nogen kontrollerende aktionærer i DK 1 A/S:

Testen skal foretages på konsolideret DK 2 A/S-niveau. Det er uden betydning, om der er gæld fra DK 1 A/S til DK 4 A/S.

2. Der er blandt aktionærerne i DK 1 A/S en kontrollerende aktionær, der er en fysisk person:

Testen skal foretages på DK 1 A/S-niveau, hvis der er kontrolleret gæld fra DK 1 A/S (konsolideret) til DK 4 A/S. (DK 4 A/S kontrolleres af den kontrollerende aktionær i DK 1 A/S). I alle andre tilfælde skal testen foretages på DK 2 A/S-niveau (konsolideret).

3. Der er blandt aktionærerne i DK 1 A/S en kontrollerende aktionær, der er en juridisk person:

Testen skal foretages på DK 1 A/S-niveau (konsolideret), hvis der er kontrolleret gæld til den kontrollerende aktionær, herunder til DK 4 A/S (DK 4 A/S kontrolleres af den kontrollerende aktionær i DK 1 A/S). I alle andre tilfælde skal testen foretages på DK 2 A/S-niveau (konsolideret).

FSR beder endvidere om Skatteministeriets kommentarer til forståelsen af konsolideringsreglen som fortolket af Jakob Bundgaard i SkatUdland.2004.207, side 430-436.

Svar: Selskabsskattelovens § 11 går ud på at beskære tyndt kapitaliserede selskabers adgang til fradrag for renter og kurstab på kontrolleret gæld. Bestemmelserne finder, jf. § 11, stk. 1, nr. 2, anvendelse på et selskab, der har gæld til en juridisk person som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1 (kontrolleret gæld). Det vil sige gæld til et selskab, som har bestemmende indflydelse over låntager, eller som låntager har bestemmende indflydelse over, eller som er koncernforbundet med långiver eller låntager. Det er uden betydning, om långiver har ejerandele i låntager.

Koncernforbundne selskaber defineres i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, som selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab. Koncernforbundne selskaber defineres endvidere som en fond og selskaber, hvor fonden direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af 50 pct. af kapitalen i hvert selskab eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

Ifølge § 11, stk. 4, 1. pkt., gælder, at hvis ejerkredsen kontrollerer flere danske koncernforbundne selskaber, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, finder bestemmelserne i § 11, stk. 1-3, samlet anvendelse på aktiver og passiver i disse selskaber, og der bortses fra danske selskabers aktier i andre selskaber, der indgår i den samlede opgørelse, samt gæld og fordringer mellem disse. Ifølge § 11, stk. 4, 2. pkt., finder 1. pkt. kun anvendelse på danske selskaber, der også uden at inddrage udenlandske aktionærer eller et eventuelt dansk ultimativt moderselskab kan anses for at være koncernforbundne. Bestemmelsen ændrer ikke på, hvilke selskaber, der anses for koncernforbundne, men regulerer alene, hvornår der skal ske konsolidering i forhold til en evt. fradragsbeskæring for renter i gældsforhold mellem den enkelte koncernselskaber.

Baggrunden for bestemmelsen i § 11, stk. 4, 1. pkt., er, jf. bemærkningerne til denne (L 101, folketingsåret 1997-98, 2. samling), behovet for at undgå omgåelse af reglerne i stk. 1-3. Uden en supplerende regel som nævnt i stk. 4 ville en koncern ved at indskyde yderligere selskaber (datterselskaber) kunne udtynde kapitalen samtidig med, at forholdet mellem gæld og egenkapital opretholdes i det enkelte datterselskab (såkaldt kaskadeeffekt).

Baggrunden for bestemmelsen i § 11, stk. 4, 2. pkt., er, jf. bemærkningerne til denne (L 119, folketingsåret 2003-04), at bestemmelsen i § 11, stk. 4, 1. pkt., ikke tager højde for det tilfælde, hvor en udenlandsk eller en dansk koncern driver flere grene af sin virksomhed i Danmark gennem datterselskaber (eller for så vidt angår udenlandske koncerner faste driftssteder).

Bestemmelsen i § 11, stk. 4, 2. pkt., går derfor ud på at begrænse konsolideringsreglen i § 11, stk. 4, 1. pkt., således at den alene finder anvendelse på danske selskaber, der også uden at inddrage udenlandske aktionærer kan anses for at være koncernforbundne. Det vil sige, at konsolideringen i den situation, hvor en udenlandsk koncern driver flere separate grene af sin virksomhed i Danmark gennem datterselskaber eller faste driftssteder, alene skal finde anvendelse inden for den enkelte virksomhedsgren. I den situation, hvor en udenlandsk koncern driver flere virksomheder i Danmark gennem et dansk holdingselskab eller et fast driftssted, som har flere underliggende datterselskaber (der er søsterselskaber), skal konsolideringen omfatte såvel den udenlandske koncerns datterselskab eller faste driftssted som de underliggende datterselskaber.

Bestemmelsen i § 11, stk. 4, 2. pkt., går endvidere ud på at begrænse konsolideringsreglen i § 11, stk. 4, 1. pkt., således at den alene finder anvendelse på danske selskaber, der også uden at inddrage et eventuelt dansk ultimativt moderselskab kan anses for at være koncernforbundne.

Ved begrebet "dansk ultimativt moderselskab" forstås et dansk moderselskab, der ikke er kontrolleret af udenlandske selskaber. Dette kan aldrig indgå i konsolideringen. Hvor et dansk moderselskab driver flere separate grene af sin virksomhed i Danmark gennem datterselskaber, skal konsolidering alene skal finde anvendelse inden for den enkelte virksomhedsgren. Det bemærkes, at det må anses for irrelevant for spørgsmålet om konsolidering efter selskabsskattelovens § 11, stk. 4, 2. pkt., om der foreligger gæld og fordringer mellem de selskaber, der skal konsolideres. Kommentaren i L 119 – bilag 37 til eksemplets spørgsmål 2, er således ikke udtryk for en korrekt fortolkning af § 11, stk. 4. Det er således ikke en forudsætning for konsolidering efter selskabsskattelovens § 11, stk. 4, at der rent faktisk foreligger et gældsforhold mellem selskaberne.

Overført på FSR eksempel 1. betyder det, at DK 2 og DK 3 skal konsolideres. Tilsvarende gælder eksempel 2. I eksempel 3 skal DK 1, 2 og 3 konsolideres.

Jakob Bundgaard kommenterer i Skat Udland.2004.2007, side 430-436 den ændring af konsolideringsreglen i selskabsskattelovens § 11, stk. 4, der er foretaget ved lov nr. 221 af 31. marts 2004.

Jakob Bundgaard fortolker selskabsskattelovens § 11, stk. 4, 2. pkt. derhen, at et dansk moderselskab kontrolleret af en udenlandske koncern ikke anses for at være koncernforbundet med sit 100% ejede danske datterselskab, jf. eksempel 3 i artiklen. Denne fortolkning kan Departementet ikke tilslutte sig. Med formuleringen i selskabsskattelovens § 11, stk. 4, 2. pkt, menes ikke andet, end at koncernforbindelsen kan konstateres umiddelbart uden at det er nødvendigt at kende den udenlandske aktionærkreds andre aktiebesiddelser (eller aktiebesiddelser tilhørende ejerkredsen bag det ultimative danske moderselskab, hvor dette måtte være relevant). Herefter må de to danske selskaber i ovennævnte eksempel anses for koncernforbundne ved konsolideringen efter selskabsskattelovens § 11, stk. 4.

Skatteministeriet er – i modsætning til Jakob Bundgaard – af den opfattelse, at en fond godt ved fortolkningen af selskabsskattelovens § 11, stk. 4, 2. pkt. kan anses for et ”ultimativt moderselskab”. Dette skyldes henvisningen i bestemmelsen til kursgevinstlovens § 4, stk. 2, der i definitionen af koncernforbundne selskaber nævner fonde.

2. Fordelingen af de samlede ikke-fradragsberettigede renter mv. i medfør af § 11 mellem selskaber, der indgår i en konsolideret opgørelse efter selskabsskattelovens § 11, stk. 4, er efter hidtidig praksis sket forholdsmæssigt baseret på hvert selskabs andel af de samlede renteudgifter mv. Denne praksis er baseret på bemærkningerne til L 101.

Denne praksis må efter FSR's opfattelse anses for forladt, efter der i § 11, stk. 1 er indsat prioriteringsregler for fradragsbeskæring, dels for koncernintern gæld i forhold til kontrolleret gæld til tredjemand, dels for dansk kontrolleret gæld i forhold til udenlandsk kontrolleret gæld, og efter at der er indsat en bestemmelse om, at fradragsbeskæring alene finder sted for den andel af den kontrollerede gæld, som skulle omkvalificeres, for at nå en debt:equity ratio på 4:1.

Efter FSR's opfattelse må dette efter lovbestemmelsens ordlyd mv. medføre, at fradragsbeskæringen må tage udgangspunkt i gældsforholdene. Det skal således først opgøres, hvor stor en del af den samlede danske koncerninterne gæld, der skal være genstand for fradragsbeskæring. Denne gæld fordeles forholdsmæssigt på grundlag af det enkelte selskabs andel af den samlede danske koncerninterne gæld. Herefter opgøres fradragsbegrænsningen i det enkelte selskab som den andel af renteudgifter mv. af koncernintern gæld (selvsagt eksklusive renteudgifter mv., der er elimineret), der svarer til forholdet mellem den gæld, der skal være genstand for fradragsbeskæring og den samlede koncerngæld i det pågældende selskab. Overstiger fradragsbegrænsningen renter mv. af den samlede danske koncerninterne gæld, fordeles det overskydende gældsbeløb i forhold til det enkelte selskabs andel af den samlede udenlandske kontrollerede gæld. Overstiger fradragsbegrænsningen renteudgifter mv. af koncernintern gæld i alt, fordeles det overskydende beløb i forhold til det enkelte selskabs andel af kontrolleret gæld til tredjemand. Der kan efter FSR's opfattelse ikke blive tale om yderligere fradragsbegrænsning, idet der er tale om finansiering mellem uafhængige parter, jf. § 11, stk. 1, 4. punktum.

FSR beder Skatteministeriet bekræfte denne forståelse af fordelingen af fradragsbeskæringen mellem de konsoliderede selskaber, eller redegøre for en eventuel anden forståelse.

Eksempel (DK 1 A/S kontrolleres af en juridisk person, MDK A/S):

Balancer ultimo 2004	DK 1 A/S	DK 2 A/S	Konsolideret
Aktier i DK 2 A/S	30		
Lån til DK 2 A/S	10		
Andre aktiver	900	100	1000
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
I alt, aktiver	940	100	1000
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Egenkapital	0	30	0
Gæld til DK 1 A/S		10	
Gæld til MDK A/S	100	50	150
Gæld til bank (garanti)	90	10	100
Gæld til tredjemand	750	0	750
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
I alt, egenkapital og gæld	940	100	1000
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Egenkapital	0	30	0
Gæld til DK 1 A/S		10	
Gæld til MDK A/S	100	50	150
Gæld til bank (garanti)	90	10	100
Gæld til fradragsbeskæring, maks.			200
Gæld til MDK A/S, 4%-rente	4,0	2,0	150
Gæld til bank, 10%-rente, 50 limi- teres	4,5	0,5	50
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
I alt fradragsbeskæring	8,5	2,5	
	<hr/>	<hr/>	

Svar: Først opgøres, hvor stor en del af den samlede kontrollerede gæld, hvor renterne skal være genstand for fradragsbeskæring.

Hvad angår de kontrollerede renteudgifter, der skal være genstand for fradragsbeskæring er prioriteringen renter af

- *dansk koncernintern kontrolleret gæld,*
- *udenlandsk koncernintern kontrolleret gæld,*
- *dansk kontrolleret gæld til tredjemand,*
- *udenlandsk kontrolleret gæld til tredjemand.*

Således som tallene i FSR's eksempel er præsenteret, hvor gælden har været til stede i debitorselskabet i hele indkomståret, er Skatteministeriet er enig i resultatet.

Rentekildeskat

1. FSR spørger, hvorledes de praktiske problemer skal løses i tilfælde, hvor et dansk selskab betaler renter til et udenlandsk selskab, og det ikke på betalingstidspunktet kan vurdere, om det udenlandske selskab er begrænset skattepligtigt af renterne efter SEL § 2, stk. 1, litra d, således at det danske selskab skal indeholde kildeskat af renterne efter KSL § 65 D, eller om det udenlandske selskab ikke er omfattet af begrænset skattepligt, fordi det ikke ville være omfattet af SEL § 32, hvis det var kontrolleret fra Danmark. FSR finder det mest praktisk at udskyde indeholdelsesforpligtelsen til det tidspunkt, hvor det kan konstateres, om det udenlandske selskab er begrænset skattepligtigt af renterne. Alternativet er indeholdelse med efterfølgende tilbagebetaling med administrative ulemper til følge.

Svar: Under hensyn til at der er tale om rentebetalinger mellem koncernforbundne parter, vil det danske selskab på det tidspunkt, hvor det betaler renter til et koncernforbundet udenlandsk selskab, typisk vide, om dette selskab er begrænset skattepligtigt af renterne eller det opfylder betingelserne for undtagelse fra denne skattepligt.

Såfremt det danske selskab på betalingstidspunktet ikke har kendskab til forholdene i det udenlandske selskab, skal det indeholde kildeskat i de betalte renter. Såfremt det efterfølgende viser sig, at det modtagende selskab opfylder betingelsen for undtagelse, vil den indeholdte kildeskat blive tilbagebetalt.

2. FSR nævner derefter et eksempel, hvor et dansk selskab betaler rente i USD til et selskab, som er omfattet af begrænset skattepligt efter SEL § 2, stk. 1, litra d. Renten for perioden 2. april - 30. juni 2004 forfalder ifølge lånekontrakten til betaling 31. august 2004. Det danske selskab betaler dog først renten 25. september 2004. FSR spørger derefter først, om selskabet skal indbetale renteskatten senest 10. september 2004 eller senest 10. oktober 2004, jf. KSL § 66 B. I FSR's eksempel forudsættes den gennemsnitlige dollarkurs i perioden 2. april - 30. juni 2004 at være DKK 7, hvorefter kursen svinger: 30. juni: DKK 4, 31. august: DKK 5, 25. september: DKK 6, 10. september DKK 8 og 10. oktober: DKK 9. FSR spørger herefter, hvilken valutakurs

skal anvendes ved indbetaling af kildeskat?

Svar: Hvis aftalen medfører, at det danske selskab skal betale renten på forfaldstidspunktet den 31. august, forfalder renteskatten til betaling senest i den følgende måned i overensstemmelse med den ny regel i kildeskattelovens § 66 B. Hvis aftalen derimod medfører, at det danske selskab kan vente med at betale renten til den 25. september, forfalder renteskatten til betaling senest i den følgende måned i overensstemmelse med § 66 B.

Udgangspunktet er, at tidspunktet for indeholdelsespligt vedr. kildeskat af renter hænger sammen med tidspunktet for fradragsret for de modsvarende renteudgifter.

Ved indbetaling af kildeskat er det på samme måde valutakursen på retserhvervelsestidspunktet, der skal anvendes.

3. FSR nævner endeligt, at i TfS 2003.167 blev det lagt til grund, at der skal indeholdes dansk kildeskat på en udbytteudlodning via et hollandsk CV til et amerikansk moderselskab. Baggrunden var, at man ikke fandt, at dobbeltbeskatningsaftalen med USA fandt anvendelse. Et hollandsk CV er formentlig ikke et selvstændigt skattesubjekt efter gældende dansk praksis. FSR spørger, om der skal indeholdes kildeskat på renter i en tilsvarende lånesituation. FSR tilføjer, at det indgår i de foreslåede ændringer af renteroyaltydirektivet, at et hollandsk såkaldt åbent CV omfattes af direktivet, og spørger derefter, om der herefter ikke skal indeholdes dansk kildeskat (hvis det foregående spørgsmål besvares bekræftende).

Svar: Udgangspunktet er, at der skal indeholdes kildeskat ved betaling af renter fra et dansk selskab via et hollandsk CV til et amerikansk moderselskab, hvis betingelserne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, er opfyldt. Det medfører, at der ikke skal indeholdes kildeskat, hvis betalingen er omfattet af EU's rente-/royalty-direktiv. Efter rente-/royalty-direktivet skal Danmark undlade at opkræve kildeskat af rentebetalinger fra et dansk selskab til et forbundet selskab i et andet EU-land, såfremt de to selskaber er omfattet af direktivet. Et hollandsk CV er ikke omfattet af det gældende direktiv.

Som nævnt af FSR er der fremsat forslag til ændring af direktivet. De foreslåede ændringer vil medføre en ændring af listen over EU-landenes selskaber, der er omfattet af direktivet. Denne ændring vil bl.a. medføre, at direktivet vil omfatte de selskaber, der i nederlandsk ret benævnes "open commanditaire vennootschap".

Samtidig medfører ændringsforslaget, at et land alene skal undlade beskatning af en rentebetaling til et selskab i et andet EU-land, hvis dette selskab konkret er skattepligtig af betalingen i det andet land.

Sambeskatning

1. Det fremgår af LL § 33 E, stk. 6, 4. punktum, at der ved ophør af sambeskatning mellem søsterselskaber som følge af et søsterselskabs udtræden af sambeskatningen medregnes et beløb svarende til genbeskatningssaldoen på ophørstidspunktet.

I modsætning til forskriften i 2. punktum (hvorefter genbeskatningssaldoen skal medregnes i sambeskatningsindkomsten for det sidste indkomstår under sambeskatningen) er det ikke i 4. punktum angivet, hvornår og i hvilken indkomst genbeskatningssaldoen skal medregnes.

Dette medfører efter FSR's opfattelse, at saldoen skal medregnes i året for sambeskatningsophøret, således at der ikke vil kunne ske genbeskatning. Hvad er årsagen til den afvigende formulering i 4. punktum i forhold til 3. punktum og dermed 2. punktum?

Svar: Ophører en sambeskatning mellem søsterselskaber som følge af et søsterselskabs udtræden af sambeskatningen, medregnes et beløb svarende til genbeskatningssaldoen på ophørstidspunktet.

Ordlyden forholder sig ikke til, hvornår genbeskatningssaldoen skal medregnes. Det fremgår af forarbejderne (Skatteministerens kommentarer i bilag 21, L 119, til en henvendelse fra FSR), at

”Det vil blive præciseret i et kommende ændringsforslag, at hvis sambeskatningen mellem søsterselskaberne ophører, forhøjes sambeskatningsindkomsten for det sidste år under sambeskatning med det genbeskatningspligtige beløb.”

Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at genbeskatning ved ophør som følge af udtræden ligeledes skal ske ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i det sidste indkomstår under sambeskatningen.

2. Er ministeriet enig i, at anlægsaktier i relation til SEL § 31, stk. 5 kan være tilknyttet et fast driftssted i Danmark, selvom der alene er intern hjemmel til at medregne avancer og tab på næringsaktier i den skattepligtige indkomst for et fast driftssted?

Svar: Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, fastslår, at skattepligten for faste driftssteder omfatter fortjeneste eller tab ved afhændelse mv. af formuegoder, der er knyttet til det faste driftssted. For så vidt angår aktier indskrænkes skattepligten dog som hovedregel til næringsaktier. Anlægsaktier anses således ikke for at være skattepligtige for det faste driftssted, selvom de må anses for tilknyttet det faste driftssted. Det ændrer dog ikke ved, at anlægsaktierne kan anses for tilknyttet til det faste driftssted.

I relation til selskabsskattelovens § 31, stk. 5, kan anlægsaktier således anses for tilknyttet det faste driftssted.

Det bemærkes, at anlægsaktier, som ejes af et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 2 A, stk. 1, altid anses for tilknyttet det faste driftssted og at skattepligten vedrørende aktier ikke er indskrænket for disse faste driftssteder.

3. Kan der efter gennemførelsen af L 119 ske sambeskatning mellem to søsterselskaber, der er ejet 100% af samme moderselskab, med hensyn til kapitel 2- og kapitel 3-indkomst efter kulbrinteskatteloven, uanset at moderselskabet ikke driver kulbrinteskattepligtig virksomhed?

Svar: Efter selskabsskattelovens § 31, stk. 4, kan der opnås tilladelse til sambeskat-

ning, hvis to søsterselskaber har fælles moderselskab, som ejer 100 pct. af aktierne i hvert af søsterselskaberne.

Der kan dog kun opnås tilladelse, hvis moderselskabet er hjemmehørende i Danmark, Færøerne, Grønland eller en fremmed stat, som er medlem af EU, EØS eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Det fælles moderselskab skal endvidere være et dansk aktieselskab eller et selskab mv. som nævnt i selskabsskattelovens § 31, stk. 6, eller et udenlandsk selskab, i hvilket ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital og som opgør indkomsten efter de almindelige skatteregler i det land, hvor det er hjemmehørende.

Er disse betingelser opfyldte, ses der ikke at være noget til hindrer for, at to søsterselskaber med hensyn til kapitel 2- og kapitel 3-indkomst efter kulbrinteskatteloven kan sambeskattes, uanset at moderselskabet ikke driver kulbrinteskattepligtig virksomhed.

Transparens

1. Skatteministeriet bedes redegøre for, hvorvidt man fortsat er af den opfattelse, at ydelser mellem den danske 2A-filial og det ultimative amerikanske moderselskab skal elimineres ved indkomstopgørelsen, jf. bilag 91, spørgsmål 33.

Svar: Skatteministeren svarede følgende på spørgsmål 33 i bilag 91:

”Den foreslåede bestemmelse i § 2 A, stk. 3, 2. pkt., vedrører alene kvalifikationen af udenlandske selskaber, som efter reglerne i eksempelvis USA anses for transparente og som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden dbo-stat end USA. Udenlandske selskaber er defineret i bestemmelsen som selskaber, der ikke er omfattet af selskabsskattelovens §§ 1 og 2. Den har betydning for bedømmelsen af transaktioner mellem transparente enheder i Danmark og det pågældende udenlandske selskab.

Eksempel: Et amerikansk moderselskab ejer et selskab i Holland. Det hollandske selskab, som er fuldt skattepligtigt i Holland, ejer et dansk selskab. Såvel selskabet i Holland som det danske selskab anses efter amerikanske regler for at være transparente enheder af det amerikanske selskab. Rente-, royalty- og andre interne udgifter, som betales fra det danske selskab til selskabet i Holland, vil være fradragsberettigede, da det hollandske selskab vil blive beskattet i Holland af rente-, royalty- og de andre indtægter.

Vurderingen af om selskaber, som er skattepligtige i Danmark efter §§ 1 og 2, skal anses for transparente foretages efter § 2 A, stk. 1 og 2.

I ovennævnte tilfælde er det danske selskab en transparent enhed af det amerikanske selskab efter reglerne i USA, hvorfor bestemmelse i § 2 A,

stk. 1, finder anvendelse. Det danske selskab anses derfor for at være en transparent enhed og interne ydelser, såsom renter, royalty mv., mellem det danske selskab og det amerikanske moderselskab er irrelevante for indkomstopgørelsen.”

Skatteministeriet fastholder svaret. Det bemærkes, at det i svaret er forudsat, at de interne ydelser mellem det danske selskab og det amerikanske selskab elimineres efter amerikanske skatteregler.

2. Ophører det danske selskabs skattepligt på det tidspunkt, hvor US-moderselskabet foretager et "check the box" valg (indsender blanket), eller når der modtages bekræftelse fra de amerikanske skattemyndigheder, eller på det tidspunkt, hvor valget har effekt i USA (der kan vælges op til 75 dages tilbagevirkende kraft).

Svar: Formålet med bestemmelser er, at der ikke bør være forskellig kvalifikation af det danske anpartsselskab. Omkvalificeringen efter § 2 A får derfor virkning på det tidspunkt, hvor valget har effekt i USA.

Tilsvarende vil den fulde danske skattepligt indtræde på det tidspunkt, hvor selskabet ikke længere anses for at være transparent efter amerikansk skatteret.

3. Det bedes bekræftet, at "transparente" - sidste ord i 1. sætning i § 2 A, stk. 3, burde have været "transparent". Ligesom et eksempel på betydningen af de i stk. 3 anvendte begreber "en fremmed stat", "den pågældende stat" og "en anden fremmed stat" ville lette forståelsen.

Svar: Det kan bekræftes, at sidste ord i § 2 A, stk. 3, 1. pkt., burde være "transparent".

Eksempel på anvendelse af begreberne "en fremmed stat", "den pågældende stat" og "en anden fremmed stat" i § 2 A, stk. 3,:

Et udenlandsk selskab, som efter reglerne i USA anses for at være en transparent enhed af et amerikansk selskab, der efter reglerne i USA skal medregne et dansk selskabs indkomst, anses også i forhold til de danske selskaber for at være transparent. Et udenlandsk selskab anses dog ikke for at være en transparent enhed, hvis det beskattes som skattemæssigt hjemmehørende i f.eks. Holland, som er forskellig fra USA og som er medlem af EU.

4. Finder SEL § 2 A anvendelse, hvis et udenlandsk selskab CFC-beskattes af et dansk selskabs indkomst?

Svar: Ved CFC-beskatning vil koncerninterne transaktioner mellem det udenlandske selskab og det danske selskab ikke blive elimineret. CFC-beskatning medfører derfor ikke i sig selv, at selskabsskattelovens § 2 A finder anvendelse.

5. Vi anmoder om en redegørelse for, hvordan en overdragelse af anparter i et selskab, der er transparent efter § 2 A, skal behandles dels i en situation, hvor § 2 A som følge af overdragelsen ikke længere finder anvendelse, dels i en situation, hvor anpartsselskabet også efter overdragelsen er omfattet af § 2 A.

I tilfælde af at en overdragelse udløser dansk beskatning, bedes det oplyst, hvem der hæfter for en sådan skat. Efter FSR's vurdering medfører ordlyden af § 2 A, stk. 1, at skattesubjektiviteten for ApS'et som sådan ophører, og at kravet må skulle rettes mod den sælgende anpartshaver. Det synes tvivlsomt, om § 2 A, stk. 7, i sig selv giver hjemmel til, at ApS'et hæfter for skattekravet.

Svar: Overdrages anparterne i et selskab, der er en transparent enhed efter selskabsskattelovens § 2 A, til et andet selskab, der er en transparent enhed af det samme moderselskab, medfører overdragelsen ikke, at det faste driftssted anses for afstået.

Eksempel: Et amerikansk moderselskab har to transparente enheder – et dansk anpartsselskab og et hollandsk selskab. Det amerikanske moderselskab overdrager anparterne i det danske anpartsselskab til det hollandske selskab. Efter overdragelsen er det danske anpartsselskab fortsat en transparent enhed af det amerikanske moderselskab efter amerikansk skatteret og selskabsskattelovens § 2 A. Det faste driftssted anses derfor ikke for at være afstået.

Overdrages anparterne i et dansk anpartsselskab, der er en transparent enhed efter selskabsskattelovens § 2 A, derimod til et selskab, som ikke er en transparent enhed, medfører overdragelsen, at det faste driftssted anses for afstået. Det faste driftssted er overdraget til en ny ejer.

Det følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 3, at de herværende befuldmægtigede for de begrænset skattepligtige selskaber er medansvarlige for skattens erlæggelse.

6. Såfremt indkomsten for et ApS ikke medregnes ved den udenlandske indkomstopgørelse efter en overdragelse af anparter i ApS'et, ophører transparensbeskatningen efter § 2 A. Det bedes særskilt bekræftet, at der heller ikke i denne situation udløses beskatning som følge af overdragelsen, jf. § 2 A, stk. 5, sidst pkt.

Svar: Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 5.

7. Et US moderselskab har et dansk datteranpartsselskab og en UK filial. Det danske anpartsselskab betaler royalty til filialen i UK. Filialen forudsættes at være skattepligtig af disse royaltybetalinger. Anses disse royaltybetalinger for interne ydelser omfattet af SEL § 2 A?

Svar: Hvis UK filialen beskattes som skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, vil bestemmelsen i § 2 A, stk. 3, 2. pkt. finde anvendelse. Royaltybetalinger til filialen i Storbritannien vil dermed ikke være en intern ydelse, der elimineres som følge af selskabsskattelovens § 2 A.

8. Vi anmoder om en præcisering af, om et anpartsselskab omfattet af § 2 A er omfattet af selvangivelsespligten efter skattekontrolloven, herunder om selvangivelsen gyldigt kan underskrives af anpartsselskabets ledelse.

Svar: Selvangivelsespligten efter skattekontrolloven omfatter enhver, der er skattepligtig her til landet, medmindre den skattepligtige er specifikt undtaget fra selvangivelsespligt. Selvan-

givelsespligten påhviler således den skattepligtige, dvs. hovedsædet i forhold til § 2 A-filialen.

Varetagelse af pligten kan dog foretages af en herværende befuldmægtiget, f.eks. anpartsselskabets ledelse.

9. Det bedes oplyst, hvilke regler og frister der gælder i relation til afsluttende ansættelse, hvis et anpartsselskab bliver omfattet af SEL § 2 A.

Svar: Selskabsskattelovens § 5, stk. 3, jf. stk. 5, finder anvendelse. Der skal således senest 1 måned efter ophøret af den fulde skattepligt indsendes en anmeldelse til skattemyndighederne med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår.

10. Vi anmoder om en præcisering af, om et anpartsselskab omfattet af § 2 A kan indgå i en sambeskatning efter de generelle regler i selskabsskattelovens § 31, stk. 1 eller efter den nye bestemmelse i Selskabsskattelovens § 31, stk. 5.

Svar: Et anpartsselskab omfattet af § 2 A kan indgå i en sambeskatning efter den nye bestemmelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 5.

Den særlige allokeringmekanisme i § 2 A, stk. 6 fraviger de almindelige filialprincipper efter OECD modeloverenskomsten/dobbeltbeskatningsoverenskomsterne til fordel for en allokering efter, hvad der civilretligt kan henføres til § 2 A-filialen. Der opstår fortolkningsusikkerheder i den forbindelse, bl.a. fordi bemærkninger og spørgsmål/svar hovedsageligt er afgivet inden fremsættelse af allokeringsbestemmelsen under 2.-behandlingen. Allokeringsbestemmelsen i § 2 A, stk. 6 følger af intern dansk ret og skal derfor anvendes, når der ikke påberåbes en dobbeltbeskatningsoverenskomst. De nedenfor beskrevne problemstillinger skal således kunne løses efter principper i intern dansk ret uden hensyntagen til dobbeltbeskatningsoverenskomster. OECD modeloverenskomsten kan derfor ikke have betydning, når der ikke påberåbes dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Er ministeriet enig i denne analyse?

Svar: Det fremgår af selskabsskattelovens § 2 A, stk. 6, at de omfattede selskaber altid anses for at have et fast driftssted i Danmark. Videre fastslår stk. 6, at samtlige aktiver og passiver, der civilretligt ejes af § 2 A selskabet, skal anses for at være tilknyttet det faste driftssted.

Problemstillingerne nedenfor skal selvfølgelig løses efter intern ret, når dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke påberåbes, men det skal erindres, at udtrykket fast driftssted i intern dansk ret fortolkes i overensstemmelse med fast driftsstedsbegrebet i modeloverenskomstens artikel 5. Det må derfor fastslås, at OECD-modeloverenskomsten (herunder kommentarerne) vil have betydning ved fortolkningen, selvom dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke påberåbes.

Et anpartsselskab, der er transparent efter § 2 A, anses således for at være et fast driftssted – forstået i overensstemmelse med begrebet i modeloverenskomsten – med den tilføjelse, at samtlige aktiver og passiver ejet af anpartsselskabet anses for tilknyttet det faste driftssted.

Opgørelsen af indkomsten som følge af aktiverne og passiverne følger den almindelige indkomstopgørelse for et fast driftssted.

Der rejser sig følgende spørgsmål:

1. Kan man nærmere fastlægge definitionen og behandlingen af "interne ydelser", der i forholdet mellem moderselskab/hovedsædet og § 2 A-filialen skal elimineres i den danske indkomstopgørelse. Der anmodes i den forbindelse om stillingtagen til indtægter/udgifter i relation til varehandel, tjenesteydelser (eksempelvis management fee mv.), leasingydelser o. lign.

Svar: Selskabsskattelovens § 2 A medfører, at anpartsselskabet skattemæssigt omkvalificeres til et fast driftssted. Dette medfører, at indkomsten opgøres som for et fast driftssted. Definitionen af interne ydelser – og den skattemæssige behandling heraf – følger således de almindelige principper for faste driftsteder.

2. Vi beder endvidere om en redegørelse for de skattemæssige principper, der skal anvendes, hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke påberåbes i følgende situationer:

- a. Fastlæggelse af indgangsværdier ved overdragelse af anlægsaktiver, f.eks. aktier, fra moderselskabet/hovedsædet til § 2 A-filialen (det bemærkes, at SEL § 8 B kun finder anvendelse ved overførsel direkte mellem selskaber, ikke ved interne overførsler).
- b. Fastlæggelse af anskaffelsværdi på omsætningsaktiver beregnet til videre salg, der overdrages fra moderselskabet/hovedsædet til § 2 A-filialen.
- c. Fastlæggelse af afståelsessum ved overdragelse af anlægsaktiver, herunder også aktiver, der ikke er omfattet af SEL § 7 A, fra § 2 A-filialen til moderselskabet/hovedsædet og angivelse af beskatningshjemmel.
- d. Fastlæggelse af afståelsessum ved overdragelse af omsætningsaktiver fra § 2A-filialen til moderselskabet/hovedsædet og angivelse af beskatningshjemmel.

Svar:

a) Skatteministeren har i forbindelse med besvarelsen af henvendelse fra KPMG svaret (L 119, bilag 90), at:

”De almindelige regler, herunder selskabsskattelovens § 8 B, for overførsel af afskrivningsberettigede aktiver fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark finder anvendelse.”

Det bemærkes, at det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 1215 af 27. december 2003 (L 27), at selskabsskattelovens § 8 B også finder anvendelse, hvor de afskrivningsberettigede aktiver er erhvervet inden overførslen til Danmark (f.eks. ved at aktivet overføres fra selskabets hovedsæde til et fast driftssted i Danmark).

b) I overensstemmelse med de almindelige principper skal det faste driftssted honoreres for de funktioner, som det faste driftssted har varetaget vedrørende omsætningsaktiverne. Ved videresalg af omsætningsaktiverne anses en del af avancen for at skulle henføres til hovedsædet og den resterende del til det faste driftssted. Ved beregningen af avancen må indgangsværdien for aktiverne som udgangspunkt sættes til arms længde prisen.

c) Overførsel af varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. samt immaterielle aktiver til hovedsædet sidestilles med salg, jf. SEL § 7 A.

For så vidt angår interne overførsler af aktier og fordringer fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedsæde vil ofte blive anset som realisation i medfør af bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 2, og kursgevinstlovens § 37, stk. 3. Bestemmelserne medfører som udgangspunkt, at de internt overførte aktier og fordringer skal anses for realiseret til arms længde prisen på tidspunktet for den interne overførsel.

d) I overensstemmelse med de almindelige principper skal det faste driftssted honoreres for de funktioner, som det faste driftssted har varetaget vedrørende omsætningsaktiverne. Der skal derfor opgøres en fiktiv avance ved indkomstopgørelsen. Resultatet følger af selvstændighedsfiktionen og er i øvrigt i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst med kommentarer.