



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2007-411-0081

Dato: 25. maj 2007

Til

Folketinget - Skatteudvalget

L 213- Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.).

Hermed sendes i 5 eksemplarer Skatteministeriets besvarelse af en henvendelse af 15. maj 2007 fra IQ Tax. Henvendelsen oversendes samtidigt til Skatteudvalget.

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

IQ Tax har stillet en række spørgsmål til Skatteministeriet i forbindelse med L 213. Spørgsmålene besvares i det følgende:

1. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 4, nr. 1)

- a. For ejendomsselskaber, der er næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom bedes det bekræftet, at forrentning af et tilgodehavende ved salg af en ejendom anses for renteindtægter fra debitorer og dermed ikke skal tælles med i nettofinansieringsudgifter?

Kommentar:

Det kan bekræftes, at forrentning af en næringsdrivendes tilgodehavende ved salg af en næringsejendom må anses for at være renteindtægt fra en varedebitor – og dermed ikke medregnes ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne.

2. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 4, nr. 3, 1. og 4. pkt.)

Det fremgår af 1. pkt at:

”Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven.”

Det fremgår af 4. pkt. at:

”Gevinst og tab på kontrakter (terminkontrakter m.v.), som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, medregnes ikke.”

Kursgevinstloven indeholder, som bekendt, en liste over forskellige aftaler, der under visse betingelser falder uden for kursgevinstloven. En af disse undtagelser er § 30, stk. 1, nr. 7:

”sædvanlige aftaler om levering af varer og andre aktiver samt tjenesteydelser til privat brug eller til brug i modtagerens virksomhed eller som produkt af egen virksomhed samt valutakontrakter indgået i forbindelse hermed, når kontrakterne ikke er noteret på børs,”

- a. Kan det bekræftes, at fritagelsen for nettofinansieringsudgifter vedrørende *”Gevinst og tab på kontrakter (terminkontrakter m.v.), som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter”* ikke sonderer mellem om kontrakten falder inden for eller uden for kursgevinstloven - afgørende er alene, om det er en kontrakt til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter?

- b. Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen at *"Det er alene terminskontrakter mv. vedrørende driftsindtægter og driftsudgifter, der omfattes af undtagelsen. Kontrakter vedrørende anlægsaktiver er således ikke undtaget."* I hvilken kategori falder en renteswap til eksempelvis sikring mod stigende renter vedrørende et ejendomsselskabs køb af en ejendom?
- c. Har det betydning om det pågældende ejendomsselskab er næringsdrivende, jf. formuleringen anlægsaktiver, med køb og salg af fast ejendom eller underlagt ejendomsavancebeskatningsloven?
- d. Hvad er konsekvensen hvis en afdækningskontrakt afdækker mere end virksomhedens åbne positioner, således at en del af kontrakten kunne anses for spekulation? Er det kun den overskydende del, der i så fald tæller med i nettofinansieringsudgiften eller er det hele kontrakten?

Kommentar:

Ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne medregnes alene kursgevinster og –tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Finansielle kontrakter undtaget fra kursgevinstloven som følge af kursgevinstlovens § 30 indgår derfor ikke i opgørelsen.

Herudover indgår gevinst og tab på terminskontrakter m.v. (som udgangspunkt) heller ikke. Det afgørende er alene, om det er en kontrakt til sikring af driftsindkomst.

Hvis et ejendomsselskab, der er næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom, indgår en terminskontrakt til sikring mod stigende renter i forbindelse med købet, vil terminskontrakten vedrøre driftsindkomsten. Dette gælder kun næringstilfælde. Anskaffes et anlægsaktiv, vedrører sikringen ikke driftsindkomsten.

Den del af en terminskontrakt, der må anses for spekulation, undtages ikke fra medregning i opgørelsen af nettofinansieringsudgifter.

3. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 4, nr. 3, 5. pkt., sidste led)

- a. Hvad er begrundelsen for at valutaterminskontrakter altid indgår i nettofinansieringsudgifter, hvis det kan dokumenteres at der er tale om risikoafdækning (afdækning af åbne positioner) modsat spekulationsforretning?
- b. Det virker ikke hensigtsmæssigt, at eksempelvis ejendomsselskaber ikke kan beskytte anskaffelsessummen for udenlandske ejendomme endsige driftsindtægterne mod valutatab, hvis eksempelvis finansieringen er optaget i DKK.

Kommentar:

Valutaterminskontrakter medregnes altid ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne, idet det ikke kan udelukkes, at kontrakten indeholder et renteelement.

Det vil være muligt at optage finansieringen i den valuta, der anvendes i det land, hvor ejendommen er beliggende.

4. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 4, nr. 5)

- a. Det bedes bekræftet, at bestemmelsen omfatter både skattepligtig fortjeneste og fradragsberettigede tab hvad enten, der er tale om næringsaktier eller almindelige aktier solgt inden for 3 år?
- b. Bestemmelsen har følgende ordlyd: ”Skattepligtig fortjeneste og fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven samt skattepligtige udbytter og skattepligtige afståelsessummer vedrørende aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven”. Hvad er sammenhæng mellem det kursiverede og bestemmelsens første del?

Kommentar:

Bestemmelsen omfatter alle skattepligtige fortjenester og fradragsberettigede tab, hvad enten der er tale om næringsaktier eller almindelige aktier solgt inden tre år.

Det vil blive præciseret i et supplerende ændringsforslag, at afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B medregnes ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne.

5. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 5)

- a. Det bedes bekræftet at et næringsdrivende ejendomsselskabs tilgodehavender på salg af ejendomme indgår i varedebitorer og dermed tæller med i 6,5%-grundlaget.
- b. Det fremgår af bestemmelsen at fremførselsberettigede under efter ligningslovens § 15 indgår i 6,5%-grundlaget. Af bemærkninger fremgår det, at det skyldes, at der naturligvis også er behov for finansiering af driftstab. Der findes, som bekendt, en række kildeartsbegrænsede tab i den danske skattelovgivning (EBL-tab, ABL-tab og tab på visse finansielle kontrakter). Disse tab bør også indgå i 6,5%-grundlaget. Eksempelvis er der jo også et finansieringsbehov hvis man har lidt et tab på en ejendom.

Kommentar:

Det kan bekræftes, at en næringsdrivendes tilgodehavende ved salg af en næringsejendom må anses for at indgå i posten varedebitorer. Modsvarende medregnes renteindtægten ikke ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne.

Formålet med renteloftet er, at der kun skal kunne opnås fradrag for finansieringsudgifter, der vedrører driften. Tab, der ikke fremføres efter ligningslovens § 15, vedrører alle anlægsaktiver – og disse kildeartsbegrænsede tab skal derfor ikke medregnes ved aktivopgørelsen. F.eks. vedrører kildeartsbegrænsningen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4, kun anlægsejendomme. Ejendomme, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej, er ikke omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, jf. lovens § 1, stk. 2, og dermed heller ikke af kildeartsbegrænsningen.

6. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 6, 1. pkt.)

Det virker ikke logisk, at det skal gøre en forskel om den udenlandske aktivitet er organiseret som en filial eller, i relation til fast ejendom, om den er ejet af et lokalt selskab eller direkte af et dansk selskab. Det kan ikke afvises, at den nuværende formulering, der favoriserer selskabsetablering, kan være i strid med den frie etableringsret inden for EU.

- a. Hvad er begrundelsen for, at adgangen til at med 20% af anskaffelsessummen på udenlandske kontrollerede selskaber udenfor dansk sambeskatning, forudsætter at den udenlandske aktivitet er organiseret i selskabsform?
- b. Der bør også kunne medregnes 20% af anskaffelsessummen vedrørende udenlandske faste driftssteder (filialer) og fast ejendom beliggende i udlandet.
- c. Det bedes præciseret, at anskaffelsessummen på aktier forhøjes med 20% af værdien af efterfølgende kapitaludvidelser (idet det ikke er udsædvanligt i koncerner, af hensyn til registreringstiden for selskaber, at have en række ukapitaliserede lokale datterselskaber stiftet til brug for akquisitioner) og gældskonverteringer mv..

Kommentar:

Der kan henvises til min kommentar til henvendelserne fra Forsikring & Pension (mht. a og b) og Dansk Industri samt ændringsforslaget (mht. c).

7. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 9, 1. pkt.)

- a. Det bedes for god ordens skyld bekræftet, at det følger modsætningsvis af bestemmelsen, at fradragsbeskærne nettofinansieringsudgifter, der *ikke* kan dækkes af kurstab mistes for altid.
- b. Hvad er begrundelsen for, at fremførselsberettigede kurstab forældes efter kun 3 år, når man alle andre steder i skattelovgivningen har ubegrænset fremførselsret?

Kommentar:

Det kan bekræftes, at alle andre fradragsbeskærne nettofinansieringsudgifter mistes for altid.

Mht. begrænsningen af fremførselsadgangen kan der henvises til min besvarelse af henvendelsen fra Dansk Industri.

8. Til § 1, nr. 5 (§ 11 B, stk. 10)

- a. Det bør præciseres om bestemmelsen finder anvendelse for de såkaldte 90%-ejendomsselskaber (selskabsskattelovens § 3 A), når disse selskaber opgør den indkomst, der skal medregnes hos moderselskabet (disse 90%-ejendomsselskaber skal opgøre deres indkomst efter de almindelige regler og med suspension af sambeskatningsreglerne. Den herefter opgjort skattepligtige indkomst medregnes hos livsforsikringsselskabet).
- b. Mangler der ikke en tilsvarende fritagelsesbestemmelse i § 11 C for livsforsikringsselskaber?

Kommentar:

I mit svar til Forsikring & Pension er det bekræftet, at ejendomsselskaber, der indgår i et livsforsikringsselskabs indkomstopgørelse efter selskabsskattelovens § 3 A, ligeledes vil være omfattet af undtagelsen for livsforsikringsselskaber.

I ændringsforslaget er der foreslået en tilsvarende undtagelsesbestemmelse i EBIT-reglen.

9. Til § 1, nr. 5 (§ 11 C, stk. 1)

- a. Det bedes præciseret, at *beregningen* af den maksimale nedsættelse med 80% som følge af nettofinansieringsudgifter sker før begrænsning efter § 11 B, men det beløb, der eventuelt begrænses, reduceres med § 11 B-begrænsningen. Bestemmelsen kan læses som om 80%-beregningen foretages på den skattepligtige indkomst opgjort efter § 11 B-begrænsning, hvorved EBIT-loftet bliver skærpet betydeligt.
- b. Det bedes præciseret at fremførte kurstab efter § 11 B, stk. 9, der udnyttes i efterfølgende år ikke belaster EBIT-opgørelsen. I modsat fald vil den samme udgift kunne blive begrænset 2 gange.
- c. Det bedes oplyst, om beskårne og dermed fremførte nettofinansieringsudgifter belaster EBIT-opgørelsen i udnyttelsesåret, således at forstå, at EBIT-loftet også skal overholdes i udnyttelsesåret. Det bør tages med i betragtning, at som bestemmelsen er formuleret, er der ingen akkumuleringsmulighed i de år, hvor EBIT overstiger minimumsgrænsen. Hvis minimumsgrænsen for EBIT også skal inkludere fremførte nettofinansieringsudgifter, der fratrækkes i udnyttelsesåret, er det urimeligt, at overskydende EBIT-beløb ikke akkumuleres tilsvarende og fremføres som en buffer.
- d. Det bedes oplyst om overførte rentebeskårne nettofinansieringsudgifter fra en sambeskattet dattervirksomhed til fremførelse i moderselskabet, jf. § 11B, stk. 9 og § 11C, stk. 2, bevirker at moderselskabet skal godtgøre dattervirksomheden for dette aktiv i lighed med skattemæssige underskud udnyttet af moderselskabet (fuld fordeling).

Kommentar:

Det kan bekræftes, at beregningen af EBIT-reglen foretages på baggrund af den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter (som opgøres uden begrænsning efter §§ 11 og 11 B).

Fremførte kurstab efter § 11 B, stk. 9, (renteloftsbekræring) kan påvirke de efterfølgende års nettofinansieringsudgifter, idet de modregnes i det efterfølgende indkomstårs bruttokursgevinster. Kurstabene kan ikke direkte beskæres igen efter EBIT-reglen. Men det kan tænkes, at modregningen medfører, at der udløses EBIT-bekræring, fordi nettofinansieringsudgifterne forhøjes ved modregningen.

Beskærne og dermed fremførte nettofinansieringsudgifter efter § 11 C (EBIT-bekræring) medregnes i EBIT-opgørelsen i efterfølgende indkomstår. Dette vil blive præciseret i et supplerende ændringsforslag.

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.

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.

Det er korrekt, at der ikke er foreslået en akkumulering af overskydende EBIT-indkomst, hvilket vil svare til en carry-back regel.

Der er ikke noget krav i skattelovgivningen om, at moderselskabet skal godtgøre datterselskabet for overførte nettofinansieringsudgifter. Det er muligt at yde en skattefri godtgørelse som følge af de nye regler i selskabsskattelovens § 31 D om skattefrie tilskud.

10. Til § 2, stk. 1 (§ 5 C, stk. 2, nr. 2)

- a. Nedsættelsen af afskrivningssatsen fra 25% saldoafskrivning til 7% saldoafskrivning står i flere tilfælde ikke mål med den tekniske forældelse af anlæg til transmission af radio-, tv- og telekommunikation., hvilket kan forringe Regeringens ambition om at udvikle Danmark som verdens førende IT-nation.

Kommentar:

Der kan henvises til min besvarelse af henvendelsen fra Dansk Industri.