



Skatteministeriet

23. november 2020
J.nr. 2020 - 4830

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 28 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love (Justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konto m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 7 af 12. november 2020.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 12. november 2020 fra FSR – danske revisorer, jf. L 28 – bilag 7.

Svar

Endelige underskud

1. FSR – danske revisorer (herefter FSR) anmoder om at det bekræftes, at SAU L 48 (2019-20) – svar på spm. 57 betyder, at bestemmelsen i forslaget til selskabsskatteovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., skal forstås således, at der kun skal udarbejdes én fiktiv dansk international sambeskatningsopgørelse, nemlig i endelighedsåret, og at EU/EØS-datterselskabet efter denne opgørelse skal medtages i den fiktive danske internationale sambeskatningsopgørelse for endelighedsåret med sit akkumulerede, endelige underskud, opstået mens der har været en koncernforbindelse.

Yderligere ønskes bekræftet, at et uudnyttet underskud i henhold til denne opgørelse bortfalder, mens et udnyttet underskud i henhold til denne opgørelse kan fradrages af det danske moderselskab ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst, som herefter medtages i den nationale danske sambeskatning efter fradrag for det endelige underskud.

Kommentar

Det følger af forslaget til § 31 E, stk. 1, 4. pkt., at det er en betingelse for medregning af endelige underskud i datterselskaber, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i selskabsskatteovens § 31 A om international sambeskatning. Som angivet i SAU L 48 – svar på spm. 57, påhviler det efter forslaget til § 31 E, stk. 4, det danske moderselskab at godtgøre, at betingelserne for fradrag er opfyldt. Der er i bemærkningerne til lovforslaget opregnet eksempler på oplysninger, som vil kunne være relevante for den påkrævede dokumentation. Fiktive sambeskatningsopgørelser indgår ikke i denne opregning.

Som det også er angivet i SAU L 48 – svar på spm. 57, er det vurderingen, at der ikke bør være et egentligt krav om udarbejdelse af en eller flere fiktive sambeskatningsopgørelser, for at dokumentationen kan anses for fyldestgørende, så længe størrelsen af det løbende underskud opgjort efter danske regler er tilfredsstillende dokumenteret.

Det kan bekræftes, at i den situation, hvor der efter fradrag i endelighedsåret måtte henstå en uudnyttet del af et likvideret EU/EØS-datterselskabs negative indkomst (det endelige underskud), så vil denne del af underskuddet bortfalde. Underskuddet vil bortfalde efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud.

Det kan endvidere bekræftes, at det danske moderselskab vil kunne fradrage det endelige underskud i EU/EØS-datterselskabet ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst, og at moderselskabets herefter opgjorte indkomst vil indgå i sambeskatningsindkomsten under en eventuel national dansk sambeskatning.

Det skal bemærkes, at der ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusive retten til helt eller delvist skattemæssigt at udnytte underskuddet. Det følger af EU-Domstolens praksis, at det alene er afgørende, om reglerne i datterselskabets hjemland principielt muliggør en sådan udnyttelse. Det er således ikke afgørende, om underskuddet faktisk kunne være udnyttet eller kunne forventes udnyttet.

2. FSR opstiller et konkret eksempel (bilag A) med et dansk moderselskab med et helejet dansk datterselskab og et helejet udenlandsk datterselskab i et EU- eller EØS-land. Det helejede udenlandske datterselskab er likvideret med et endeligt underskud, som opgjort efter danske regler er på DKK 10.000.000. Det ønskes bekræftet, at det danske moderselskab kan fradrage DKK 8.333.333.

Kommentar

Det kan bekræftes under den forudsætning, at betingelsen om, at der skal være tale om et endeligt underskud, er opfyldt.

3. FSR opstiller et konkret eksempel (bilag B) med et dansk moderselskab med et helejet dansk datterselskab og et helejet udenlandsk datterselskab i et EU- eller EØS-land. Det helejede udenlandske datterselskab er likvideret med et endeligt underskud, som opgjort efter danske regler er på DKK 10.000.000. Det ønskes bekræftet, at det danske moderselskab kan fradrage DKK 10.000.000.

Kommentar

Det kan bekræftes under den forudsætning, at betingelsen om, at der skal være tale om et endeligt underskud, er opfyldt.

4. FSR opstiller et konkret eksempel (bilag C) med et dansk moderselskab med et helejet dansk datterselskab og et helejet udenlandsk datterselskab i et EU- eller EØS-land. Det helejede udenlandske datterselskab er likvideret med et endeligt underskud, som opgjort efter danske regler er på DKK 14.000.000. Det ønskes bekræftet, at det danske moderselskab kan fradrage DKK 12.727.273.

Kommentar

Det kan bekræftes under den forudsætning, at betingelsen om, at der skal være tale om et endeligt underskud, er opfyldt.

5. FSR er af den opfattelse, at forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, nærmere bestemt reglen i § 31 E, stk. 1, 4. pkt., er i strid med EU-retten, fordi fradraget for et endeligt underskud er begrænset til det beløb, som kan rummes i sambeskatningsindkomsten i endelighedsåret, når endelighedsbetingelsen opfyldes ved at likvidere datterselskabet. Reglen betyder, at danske moderselskaber med udenlandske datterselskaber fortsat ikke har fuld adgang til fradrag for endelige underskud. Det bemærkes, at et underskud ikke kan fradrages to gange i de tilfælde, hvor et udenlandsk datterselskab er likvideret.

FSR anfører endvidere, at situationen, hvor et udenlandsk datterselskab likvideres, ikke kan sammenlignes med den situation, hvor et dansk sambeskattet selskab med underskud likvideres. Sammenligningen med en intern dansk situation, hvorefter et uudnyttet underskud i et dansk datterselskab bortfalder ved datterselskabets likvidation, hviler på den forkerte præmis, at danske sambeskattede selskaber med underskud rent faktisk likvideres. Et dansk underskudsselskab i en koncern likvideres imidlertid ikke, netop fordi det vil medføre, at underskuddet bortfalder. FSR henviser yderligere til, at det følger af selskabsloven, at et selskabs ledelse har en forpligtelse til at sikre et forsvarligt kapitalberedskab, og det vil ikke være en forsvarlig økonomisk beslutning at vedtage likvidation af det danske datterselskab, i og med at det vil indebære en beslutning om at skille sig af med et skatteaktiv i form af et fremførselsberettiget underskud.

FSR ønsker med henvisning til ovenstående et svar på, hvorvidt det er opfattelsen, at der er en risiko for dobbelt udnyttelse af underskud i et helejet EU/EØS-datterselskab, når det likvideres. I bekræftende fald ønskes oplyst, hvorledes et sådant underskud vil kunne anvendes i det likviderede datterselskabs hjemland. I benægtende fald ønskes en redegørelse for, hvorfor der alene gives adgang til et delvist fradrag, idet der samtidig anmodes om en uddybning af, hvorledes dette er i overensstemmelse med præmis 58 og 59 i EU-Domstolens dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, der omhandler risiko for dobbelt fradrag.

Kommentar

EU-Domstolen har afsagt en række domme, som omhandler den skattemæssige behandling af underskud i henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber. På baggrund af den praksis, som er fastlagt gennem disse domme, kan det fastslås, at der kun vil være tale om en restriktion i forhold til etableringsfriheden, såfremt der i en medlemsstat gælder mindre gunstige vilkår for fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber end for tilsvarende fradrag for underskud konstateret i den pågældende medlemsstat. Med andre ord, den foreliggende praksis fra EU-Domstolen, herunder dommen i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, indebærer ikke, at der skal gives fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber i et videre omfang, end hvad der gælder for tilsvarende underskud i Danmark.

Det er således ikke alene et spørgsmål om, at det ikke skal være muligt at kunne opnå fradrag to gange for det samme underskud. Efter EU-Domstolens praksis er det relevant også at lægge vægt på, at der ikke skal gives mulighed for fradrag i et videre omfang, end hvad der følger af de regler, der gælder for underskud i danske datterselskaber. Sammenligningsgrundlaget i den forbindelse er de skatteregler, der gælder på området, og efter de danske skatteregler bortfalder et uudnyttet underskud, hvor der er tale om likvidation af et underskudsgivende sambeskattet dansk datterselskab. Det er i den forbindelse ikke relevant, hvorvidt en dansk koncern ud fra andre overvejelser måske vil være tilbageholdende med at skride til en likvidation af et underskudsgivende dansk datterselskab.

Det skal endelig bemærkes, at det er en betingelse for, at et underskud i et likvideret udenlandsk EU/EØS-datterselskab vil kunne fradrages, at underskuddet kan anses for

endeligt. I forhold til datterselskaber vil der ikke foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusive retten til skattemæssigt at udnytte underskuddet. Det følger af EU-Domstolens praksis, at det alene er afgørende, om reglerne i datterselskabets hjemland principielt muliggør en sådan udnyttelse. Det er således ikke afgørende, om underskuddet faktisk kunne være udnyttet eller kunne forventes udnyttet.

Transfer pricing-dokumentation

6. FSR er af den opfattelse, at ændringerne til skattekontrollovens § 39, stk. 3, 1. pkt., og § 48, stk. 1, 1. pkt., skaber retsusikkerhed, da transfer pricing-dokumentationen kun kan udarbejdes efter indkomståret udløb. Ifølge FSR vil det ikke være muligt for selskaberne at imødekomme kravet om løbende udarbejdelse, hvis lovforslaget vedtages i sin fremsatte form. Selskaberne kan dermed blive mødt med krav om at overholde lovgivning, som ikke kan lade sig gøre, fordi transfer pricing-dokumentation først kan udarbejdes efter indkomstårets udløb, da det først er på det tidspunkt, at selskabet kender de oplysninger, som skal indgå i dokumentationen.

FSR henviser til en artikel i SR-Skat 2020.254 skrevet af Jens Wittendorff.

FSR anfører, at hvis skatteministeren ikke ønsker at ændre i lovforslagets § 6, nr. 2 og 4, vil FSR gerne bede skatteministeren om at uddybe, hvordan det vil blive sikret, at selskaberne ikke bliver mødt med krav fra Skattestyrelsen, som ikke kan opfyldes.

Kommentar

Efter gældende regler skal transfer pricing-dokumentation udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til Skatteforvaltningen. En sådan dokumentation består af flere bestanddele, jf. *BEK nr. 1297 af 31/10/2018 Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner*, som er baseret på OECD's vejledninger til transfer pricing-dokumentation, som følge af OECD's Base Erosion and Profit Shifting projekt.

Det fremsatte lovforslag ændrer således ikke ved, at reglerne indeholder et krav om en løbende udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation. Lovforslaget går derimod ud på at ændre tidspunktet for indgivelse af dokumentationen. Det forslås således, at dokumentationen skal indgives til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelsen af oplysningsskemaet. Dvs. for indkomståret 2021 vil dokumentationen skulle indgives – hvis indkomståret følger kalenderåret – 60 dage efter den 1. juli 2022.

For at imødekomme evt. problemer, som selskaberne måtte have med at fremskaffe den nødvendige dokumentation, indeholder lovforslaget ydermere en bestemmelse om, at selskaber kan få forlænget 60 dages fristen, når særlige forhold taler for det. Sådanne særlige forhold vil fx være, hvis selskabet har fået forlænget fristen for indsendelse af oplysningsskemaet.

Det er desuden opfattelsen, at det afhænger af koncernens koncerninterne transaktioner og valg af transfer pricing-metoder, hvornår transfer pricing-dokumentationen tidligst kan udarbejdes.

Den løbende udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation skal således sikre, at vigtig information ikke går tabt. Det vil eksempelvis ikke være hensigtsmæssigt først ved indkomstårets udløb at fastlægge, armslængdeteste og dokumentere, at et koncerninternt lån er indgået på vilkår, som kunne være opnået imellem uafhængige parter, hvis lånet er givet i starten af indkomståret. Reelt vil dette kunne sammenlignes med, at renten på et lån først fastlægges på et senere tidspunkt, end det tidspunkt, hvor pengene er lånt. Det synes ikke hensigtsmæssigt. Herudover vil det kunne give anledning til spekulation i vilkårene for lånet, hvis renteutviklingen for den efterfølgende periode er kendt.