

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

20. april 2018

Ændring af fusionsskatteloven (Beskatning af løbende indtægter ved grænseoverskridende omstruktureringer)

Skatteministeriet har den 23. marts 2018 sendt et lovudkast til FSR – danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer har gennemgået udkastet og har følgende kommentarer:

Generelle bemærkninger

Efter forslaget skal et dansk selskabs skattepligt til Danmark, når selskabet er det indskydende selskab ved en skattefri fusion med et udenlandsk selskab, ikke ophøre på den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato (datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus), men først på det senere tidspunkt, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber.

Med reglen bliver koncerninterne grænseoverskridende fusioner og fusion af uafhængige ikke-sambeskattede selskab sidestillet med koncerneksterne fusioner i relation til delårsopgørelser. FSR har især to kritikpunkter til den foreslåede regel.

For det første vil den foreslåede regel medføre, at det danske selskabs indkomst dobbeltbeskattes, idet Danmark efter reglen først anser fusionen for gennemført på vedtagelsestidspunktet, samtidig med at det pågældende udland, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende, anser fusionen for gennemført allerede per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato. Dette var situationen i den offentliggjorte afgørelse SKM2017.683.ØL, der ligger til grund for forslaget. Pga. denne forskel i landenes opfattelse af, hvornår fusionen skattemæssigt har virkning, bliver det danske selskabs indkomst i mellemprioriden fra den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato den 1. februar til den 28. februar beskattet i såvel Danmark som i Tyskland, hvis den foreslåede regel havde fundet anvendelse i den førnævnte dom. Indføres den foreslåede regel, vil disse dobbeltbeskatningssituationer nærmest opstå hver gang et dansk selskab

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

H071-18

fusioneres ind i et udenlandsk selskab. FSR har svært ved at se, at det er en ønskværdig situation, men hvis reglen indføres, bør det i hvert fald ikke ske uden, at der samtidig anvises en løsning til at lempe dobbeltbeskatningen, herunder at det fastslås, hvilket selskab der har ret til dobbeltbeskatningslempelsen.

Side 2

FSR har noteret sig, at det fremgår af pkt. 4 i lovbemærkningerne, at Skatteministeriet er opmærksom på, at den foreslåede regel kan medføre dobbeltbeskatning, men at Skatteministeriet samtidig er af den overbevisning, at når indtægterne er optjent i Danmark, da må Danmark have beskatningsretten, og det derfor må være udlandet, der skal give dobbeltbeskatningslempelse.

Selvom Skatteministeriet anfører, at direktivet ikke indeholder regler om virkningstidspunktet, er Skatteministeriet da sikker på, at det er i overensstemmelse med direktivet at skabe disse dobbeltbeskatningssituationer, uden at der anvises en løsning for de selskaber, der vil blive ramt?

Konsekvensen af Skatteministeriets holdning må være, at Danmark skal give dobbeltbeskatningslempelse, når udenlandske selskaber fusioneres ind i Danmark, og der opstår dobbeltbeskatning, fordi det pågældende udland har valgt at udsætte skattepligtsophøret til fusionen vedtagelse. Hvilken dansk regel vil efter Skatteministeriets mening kunne udgøre hjemmel for dansk lempelse for dobbeltbeskatning af de indtægter, som det udenlandske selskab har haft, mens det var hjemmehørende i udlandet?

For det andet medfører reglen efter FSR's opfattelse en u hensigtsmæssig skævvridning af beskatningen. Det skyldes, at den foreslåede regel kun ændrer det skattemæssige virkningstidspunkt for fusioner, hvor danske selskaber ophører. Ved en grænseoverskridende fusion, hvor et udenlandsk selskab er det indskydende selskab, skal den almindelige regel i SEL § 31, stk. 5, om koncerninterne fusioner og fusioner af uafhængige ikke-sambeskattede selskaber således lægges til grund. Efter denne skal der ikke udarbejdes delårsopgørelser i disse situationer, og fusionerne vil derfor få virkning i Danmark per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato.

Konsekvensen af denne forskel kan illustreres med udgangspunkt i den offentliggjorte afgørelse, idet dog situationen skal vendes, således at det er det tyske selskab, der ophører, idet dette indskydes ved fusion i det danske søsterselskab, og det er det tyske selskab, der har renteindtægter i

mellempærioden mellem den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato og datoen for vedtagelsen af fusionen.

Side 3

Når den almindelige regel om delårsopgørelser lægges til grund, må det konstateres, at der ikke er krav om udarbejdelse af delårsopgørelser. Fusionen vil derfor skattemæssigt i Danmark have virkning per fusionsdatoen den 1. februar. De renteindtægter, som det tyske selskab optjener fra den 1. februar vil dermed være skattepligtige i Danmark.

Der sker godt nok ikke dobbeltbeskatning i den sidstnævnte situation, hvis også Tyskland anerkender, at fusionen har virkning per den 1. februar. Men er det korrekt og rimeligt, at Danmark skal have ret til at beskatte renteindtægterne uanset hvilket selskab, der er det indskydende, når det medfører dobbeltbeskatning, hvis det danske selskab er det indskydende selskab?

FSR har lidt svært ved at forstå, at Danmark ikke kan forlige sig med den balancerede situation, der ligger i, at når fusionen sker med et indskydende dansk selskab, ja, så mister Danmark beskatningsretten i mellempærioden, men til gengæld får Danmark beskatningsretten, når det danske selskab er det modtagende selskab.

Skatteministeriet bør i øvrigt også være opmærksom på, hvilke konsekvenser den foreslåede regel har, hvis der i stedet for renteindtægter er tale om renteudgifter. Hvis der igen tages udgangspunkt i den offentliggjorte afgørelse, hvor der således er tale om en fusion mellem et tysk og et dansk søsterselskab, men det lægges til grund, at det danske selskab i stedet for en fordring har en gæld til det tyske selskab, sker der følgende:

Når det danske selskab er det indskydende selskab, og selskabet har renteudgifter til dets tyske søsterselskab, som er det modtagende selskab, så vil den nye regel indebære, at Danmark skal give fradrag for det danske selskabs renteudgifter i mellempærioden mellem fusionsdatoen den 1. februar og vedtagelsesdagen den 28. februar. Dette gælder, fordi fusionen efter den nye regel først har skattemæssigt virkning i Danmark per vedtagelsesdagen. Efter tyske regler har fusionen imidlertid virkning per den 1. februar, dvs. at fra et tysk synspunkt er selskaberne slået sammen i mellempærioden, hvilket må betyde, at gældsforholdet fra en tysk synsvinkel må anses for ophørt ved konfusion. Når der ikke består et gældsforhold, kan der heller ikke opnås

renteindtægter. Fra en tysk synsvinkel er der derfor ingen renteindtægter at beskatte.

Side 4

I denne situation vil den nye regel således give det danske selskab et rentefradrag i den danske indkomstopgørelse, der ikke modsvares af en beskatning af renteindtægterne i det modtagende selskabs hjemland. Det kan næppe være en ønskværdig situation set fra Skatteministeriets side.

Uden den foreslåede regel ville situationen være mere ligetil, idet det danske selskab ikke ville have fradrag for renteudgifter i mellempærioden i Danmark, da fusionen blev tillagt skattemæssig virkning per fusionsdatoen den 1. februar. Fusionen ville ligeledes blive tillagt virkning per den 1. februar i Tyskland med den følge, at gældsforholdet må anses for ophørt per denne dato som følge af konfusion, hvorved der ikke ville være renteindtægter at beskatte eller renteudgifter at fradrage. Fusionen er dermed neutral i begge lande.

Er det omvendt det tyske selskab, der har en gæld til det danske selskab, og er det det tyske selskab, som indskydes ved fusion i det danske selskab, da har fusionen skattemæssigt virkning per fusionsdatoen den 1. februar i såvel Danmark som Tyskland. Dermed vil situationen være neutral, da gældsforholdet for begge landes vedkommende må anses for ophørt ved konfusion per den 1. februar. Men denne situation skyldes jo netop også, at situationen ikke omfattes af den foreslåede regel.

Også i den situation, hvor et dansk indskydende selskab eksempelvis udbetaler udbytte i mellempærioden til en aktionær, hvorpå der består kildeskattepligt, kan der opstå dobbeltbeskatning. Når fusionen først har virkning per vedtagelsesdagen i Danmark, vil Danmark påberåbe sig ret til at kildebeskatte udbyttet. Det samme vil det pågældende udland, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende, når dette land – ligesom Tyskland – lægger til grund, at fusionen har virkning per fusionsdatoen, således at udbyttet skal anses for udloddet fra det udenlandske selskab. Hvordan lempes der for en sådan dobbeltbeskatning?

Den foreslåede regel synes derfor dels at føre til en urimelig dobbeltbeskatning, der ikke kan løses med de eksisterende danske regler eller dobbeltbeskatningsoverenskomster, og dels medvirker reglen selv til at skabe "utilsigtede muligheder" for at reducere den danske beskatning med

rentefradrag, der ikke modsvarer af en beskatning af renteindtægterne. På det grundlag forekommer det meget uhensigtsmæssigt at indføre reglen.

Side 5

Skattepligtige omstruktureringer

Det nævnes i forarbejderne, at der ved skattepligtig fusion efter SEL § 8 A ikke er mulighed for tilbagevirkende kraft, når aktiver og passiver udgår af dansk beskatning. Det er FSR ikke enig i. Af SEL § 8 A, stk. 2, fremgår, at fusionen kan tillægges tilbagevirkende kraft, og at det kun er i de tilfælde, hvor fusionen omfattes af SEL § 31, stk. 5, dvs. tilfælde, hvor der er pligt til at udarbejde delårsopgørelser, fordi der sker et ophør af koncernforbindelse, jf. SEL § 31 C, at fusionen ikke kan få tilbagevirkende kraft til den selskabsretlige fusionsdato. Eftersom den offentliggjort landsretsafgørelse netop fastslog, at det forhold, at det danske selskab udgår af dansk skattepligt, ikke kan sidestilles med et koncernophør, og at reglen om delårsopgørelser i SEL § 31, stk. 5, derfor ikke er aktuel, må konklusionen være, at en skattepligtig fusion mellem koncernselskaber netop godt kan foregå med tilbagevirkende kraft til den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato – også når det danske selskab udgår af dansk skattepligt.

Tilsvarende må en skattepligtig grænseoverskridende fusion af et uafhængigt ikke-sambeskattet selskab kunne ske med tilbagevirkende kraft efter SEL § 8 A, stk. 2, til den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato.

Den foreslåede regel kommer jo ind som en tilføjelse i FUL § 5, stk. 4, hvilket ikke får indflydelse på reglerne om delårsopgørelse i SEL § 31, stk. 5. Den nye regel vil således kun have virkning for skattefrie fusioner, mens det skattemæssige virkningstidspunkt for skattepligtige fusioner fortsat er delårsopgørelsesreglen i SEL § 31, stk. 5, der ikke er relevant, når fusionen sker koncerninternt.

Uafhængigt af, om en koncernintern fusion sker skattefrit eller skattepligtigt, er det således efter de nugældende regler muligt at tillægge fusionen skattemæssigt tilbagevirkende kraft til den selskabsretlige fusionsdato. Når det er tilfældet, forekommer det misvisende at inddrage et argument vedrørende skattepligtige fusioner til fordel for, at det er rimeligt at indføre foreslåede regel medførende begrænsninger vedrørende fusionsdatoen for grænseoverskridende skattefrie fusioner.

I forhold til, om muligheden i SEL § 8 A, stk. 2, for tilbagevirkende kraft ved skattepligtige fusioner kan anvendes, når aktiver og passiver udgår af dansk beskatning, er FSR opmærksom på, at det synes at fremgå af afsnit C.D.5.1 i Den juridiske vejledning, at SKAT finder, at dette ikke er muligt – hvilket som nævnt også fremgår af forarbejderne til den foreslåede regel.

Side 6

I det nævnte afsnit i Den juridiske vejledning forekommer opfattelsen at være begrundet i, at der i lovbemærkningerne til lov nr. 285 af 12. maj 1999 er henvist til, at bestemmelsen i SEL § 8 A omfatter fusioner, der gennemføres i overensstemmelse med aktieselskabslovens kapitel 15. Aktieselskabsloven er jo imidlertid ophævet og erstattet af Selskabsloven (hvor grænseoverskridende fusioner er reguleret i kapitel 16).

Som nævnt ovenfor er FSR ikke enig i, at SEL § 8 A, stk. 2, ikke kan anvendes, når aktiver og passiver udgår af dansk beskatning, og der efter FSRs opfattelse ikke i ordlyden af SEL § 8 A, stk. 2, hjemmel til et synspunkt om dette.

Undtagelsen til den foreslåede regel

Det fremgår af 3. pkt. i det foreslåede stk. 4 til § 5 i fusionsskatteloven, at reglen om, at fusionen først har skattemæssig virkning per vedtagelsesdagen, når det er et dansk selskab, der ophører ved fusion med et udenlandsk selskab, ikke gælder, når:

1. Det modtagende udenlandske selskab indgår i international sambeskatning efter SEL § 31 A "både før og efter" fusionens vedtagelse, **og**
2. Den internationale sambeskatning, jf. SEL § 31 A, omfatter det ophørende danske selskab frem til fusionens vedtagelse.

Helt overordnet kan FSR ikke se nødvendigheden af det andet led i undtagelsesbestemmelsen, jf. pkt. 2 ovenfor. Når det modtagende udenlandske selskab indgår i den internationale sambeskatning frem til fusionen er vedtaget, synes den danske beskatning af indtægter sikret i såvel det indskydende som det modtagende selskab frem til fusionens vedtagelse. Hvorfor skal det så yderligere være en betingelse, at det indskydende danske selskab indgår i den internationale sambeskatning frem til fusionens vedtagelse, jf. det andet led i bestemmelsen?

Som det ses af eksemplerne nedenfor synes andet led i undtagelsesbestemmelsen, jf. pkt. 2, nemlig at gøre det meget svært – hvis ikke umuligt – at anvende den foreslåede undtagelsesbestemmelse.

Side 7

Eksempel 1: Hvis det ophørende danske selskab eksempelvis er et selskab, der er koncernforbundet med det udenlandske modtagende selskab, vil Danmark næppe gå glip af nogen beskatning af den løbende indkomst, når selskaberne indgår i en international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, frem til fusionens vedtagelse.

Alligevel synes situationen ikke omfattet af undtagelsesbestemmelsen i 3. pkt. Første led i undtagelsesreglen, jf. pkt. 1, kan opfyldes, idet kravet alene er, at det modtagende selskab indgår i en international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, og forbliver sambeskattet indtil fusionens vedtagelse. Efter andet led er undtagelsen imidlertid også betinget af, at det indskydende danske koncernselskab er omfattet af international sambeskatning frem til fusionens vedtagelse. Hvorvidt det er tilfældet, afhænger imidlertid af, om fusionen efter danske regler tillægges skattemæssig virkning per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato eller først per dagen for fusionens vedtagelse, og dette vides jo ikke, før det vides, om andet led i undtagelsesbestemmelsen er opfyldt. Andet led i undtagelsesbestemmelsen bevirker således, at situationen er cirkulær, og at reglen derfor bliver meningsløs. Konklusionen må derfor være, at undtagelsesbestemmelsen ikke kan anvendes.

I tilfælde af at Skatteministeriet vil opretholde betingelserne i undtagelsesreglen, vil FSR gerne have oplyst, om det er muligt at opretholde en international sambeskatning efter SEL § 31 A, hvis der efter en fusion ikke længere eksisterer danske skattepligtige selskaber (fordi det eneste danske koncernselskab er ophørt ved fusionen med det udenlandske modtagende selskab)?

Eksempel 2: Er det ophørende danske selskab ikke et koncernselskab, men et uafhængigt ikke-sambeskattet selskab, vil en fusion efter de nuværende regler have virkning per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato, men med den foreslåede regel, vil fusionen først skulle tillægges virkning per fusionens vedtagelse. Spørgsmålet er så, om fusionen kan omfattes af undtagelsesreglen, således at den alligevel får virkning per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato. Efter første led i undtagelsesbestemmelsen, jf. pkt. 1, er det en betingelse, at det udenlandske modtagende selskab indgår i en international

sambeskatning, jf. SEL § 31 A. Denne betingelse kan opfyldes. Undtagelsen er imidlertid også betinget af, at det indskydende danske selskab indgår i den internationale sambeskatning med det modtagende selskab. Denne betingelse kan jo ikke opfyldes, når det ophørende danske selskab er et uafhængigt selskab, idet der jo netop ikke består den koncernforbindelse med det modtagende udenlandske selskab, der er nødvendig for at etablere international sambeskatning. Konklusionen er således, at undtagelsesreglen ikke kan anvendes.

Side 8

Set ud fra de to eksempler har FSR således ganske svært ved at se formålet med andet led i undtagelsesbestemmelsen. FSR skal derfor bede Skatteministeriet om at genoverveje nødvendigheden af andet led i undtagelsesbestemmelsen, og hvis Skatteministeriet vil fastholde andet led, skal FSR anmode ministeriet om, at der angives uddybende eksempler i lovbemærkningerne.

EU-retten

Det angives i bemærkningerne, at den foreslåede regel muligvis vil udgøre en restriktion i den frie etableringsret, fordi den specifikt regulerer grænseoverskridende fusioner. Det nævnes dog også, at en sådan restriktion kan begrundes i hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Den retstilling, som den nye regel skaber, kan efter FSR's opfattelse næppe kaldes "afbalanceret", når Danmark fastholder beskatningsretten frem til vedtagelsen, når det er et dansk selskab, der er det indskydende, men samtidig også påbegynder beskatningen af et udenlandsk indskydende selskab allerede fra den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato.

FSR – danske revisorer står gerne til rådighed for en uddybning af høringssvaret.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
Skattechef