



Nyhedsbrev til kunder og samarbejdspartnere

Værdifuld viden om skat og moms

Internationale forhold – lovforslag

L84 af 24. november 2010.

Skatteministeriet har fremsat lovforslag om justering af den gennemførte harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.

I dette nyhedsbrev gennemgår vi andre præciseringer som følge af L84. Det omfatter følgende ændringer:

1. Skattefri virksomhedsomdannelse til udenlandsk selskab
2. Hybride selskaber m.v.
3. Tonnagebeskatning.

Ad 1. Skattefri virksomhedsomdannelse til udenlandsk selskab

Gældende ret

Lov om skattefri virksomhedsomdannelse giver alene mulighed for, at ejeren af en personligt drevet virksomhed skattefrit kan omdanne virksomheden til et aktieselskab eller et anpartsselskab, der registreres her i landet.

Foreslåede regler

Ved lovforslaget indføres der mulighed for, at skattefri virksomhedsomdannelse kan ske til udenlandske selskaber, der enten er ubegrænset skattepligtige til Danmark på grund af ledelsens sæde eller begrænset skattepligtige som følge af, at selskabet ved omdannelsen får et fast driftssted her i landet.

Ikrafttræden

Reglerne har virkning for omdannelser foretaget fra og med 1. januar 2011.

Ad 2. Hybride selskaber og finansieringsinstrumenter

Selskabsskattelovens §§ 2 A, 2 B og 2 C indeholder nogle komplicerede værnsregler om hybride selskaber og finansieringsinstrumenter.

Reglerne skal undgå, at et selskab eller et lån kan behandles forskelligt i Danmark og et udland. Som eksempel kan nævnes selskaber, der i Danmark behandles som selvstændige skattesubjekter, men hvor man i udlandet behandler selskabet som en transparent enhed.

Et andet eksempel er et lån, der i et land behandles som egenkapital.

Selskabsskattelovens § 2 A

Bestemmelsen skal forhindre forskellige kvalifikationer i Danmark og i udlandet af danske selskaber, hvor udlandet anser det danske selskab for at være en transparent enhed af et udenlandsk selskab, mens Danmark anser selskabet for at være et selvstændigt skattesubjekt.

Bestemmelsen medfører, at hvis et dansk anpartsselskab efter udenlandske skatteregler skal anses for at være en transparent enhed af et udenlandsk moderselskab, skal det danske selskab også efter danske skatteregler anses for at være en transparent enhed af det udenlandske moderselskab.

Reglen er særlig relevant, når det danske selskab er et anpartsselskab, som ejes af et amerikansk moderselskab. Det amerikanske moderselskab har mulighed for at vælge at anse det danske selskab for at være transparent ved den amerikanske indkomstopgørelse. I daglig tale kaldes reglerne for check-the-box reglerne.

Uden denne regel ville det danske selskab kunne opnå fradrag for renteudgifter på gæld til moderselskabet, mens moderselskabet ikke ville skulle medregne den tilsvarende renteindtægt.

Foreslåede regler

Et dansk anpartsselskab anses også for at være en transparent enhed af det udenlandske moderselskab, selvom anpartsselskabet ejes via et mellemholdingselskab, når dette mellemholdingselskab også anses for transparent efter reglerne i moderselskabets hjemland.

Mellemholdingselskabet anses derimod for at være et selvstændigt skattesubjekt, hvis det beskattes som skat-

temæssigt hjemmehørende i et andet land end moderselskabets hjemland, og dette andet land er Færøerne, Grønland, et EU/EØS medlemsland eller et land, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Dette medfører, at Danmark giver fradrag for eksempelvis renteudgifter, der betales til mellemholdingselskabet, idet der er tale om en betaling til et separat skattesubjekt. Dette er begrundet med, at betalingen beskattes i den anden stat, hvorfor der bør være fradrag i Danmark.

For at sikre at der alene gives fradrag i Danmark, hvis rente- og royaltybetalingen reelt beskattes i det andet land, foreslås det, at rente- og royaltybetalinger til det udenlandske mellemholdingselskab alene er fradragsberettigede, hvis kildebeskatning skal frafaldes eller nedsættes efter EU/EØS-reglerne eller en DBO.

Det skal således påses, at renterne eller royaltybetalingerne reelt beskattes i det land, hvor mellemholdingselskabet er beliggende.

Selskabsskattelovens § 2 B

Selskabers gæld til udenlandske koncernforbundne selskaber anses for egenkapital, hvis fordringen efter udenlandske regler anses for egenkapital for kapitalejeren/kreditor.

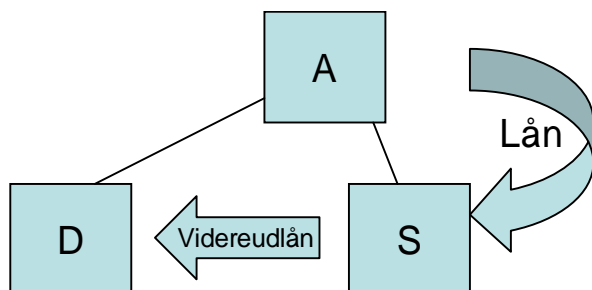
Bestemmelsen medfører, at der ikke gives fradrag for renteudgifter i Danmark, hvis udlandet anser indtægten for at være et skattefrit datterselskabsudbytte. Omkvalifikationen medfører, at betalingen også anses for at være udbytte efter danske regler.

Foreslåede regler

Reglen kan omgås ved at indskyde et ekstra kreditorled i strukturen.

Eksempel

Selskab A indskyder 1 mio. EUR i sit datterselskab S. Efter reglerne i A's hjemland er der tale om egenkapital. Efter reglerne i S' hjemland er der tale om gæld. Et dansk selskab D låner de 1 mio. EUR af selskab S. Der er enighed mellem Danmark og S' hjemland om, at der er tale om et låneforhold. De tre selskaber er koncernforbundne.



Resultatet af denne struktur er, at der opnås et fradrag i Danmark for renteudgifterne på gælden. S har – bortset fra en eventuel rentemargin – ingen indkomst, idet renteindtægten modsvares af renteudgiften. A har alene et skattefrit datterselskabsudbytte.

Der opnås med andre ord et fradrag i Danmark uden beskætnings af den modsvarende indkomst – præcis det, selskabsskattelovens § 2 B skulle forhindre.

Det foreslås derfor, at værnsreglen i selskabsskattelovens § 2 B finder tilsvarende anvendelse, hvis der indskydes et eller flere kreditorled mellem det danske selskab og det udenlandske koncernforbundne selskab for hvem, der er tale om indskudt kapital.

Det foreslås dog, at værnsreglen ikke skal finde anvendelse, hvis kildebetalingen på rentebetalingen fra det danske selskab skal frafaldes eller nedsættes efter rente-/royaltydirektivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Selskabsskattelovens § 2 C

Mens reglen i § 2 A omkvalificerer selskaber til transparent enheder, er det modsatte tilfældet ved § 2 C. Her er det kommanditselskaber m.v. beliggende i Danmark, der i visse tilfælde omkvalificeres til selvstændige skattesubjekter.

Dette sker, når direkte ejere med mere end 50% af kapitalen eller af stemmerne er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, der

1. Anser kommanditselskabet m.v. for at være et selvstændigt skattesubjekt, eller
2. Ikke skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Bestemmelsen skal forhindre, at forskelle i den skattemæssige kvalifikation af eksempelvis kommanditselskaber udnyttes til at undgå beskætnings af indkomst i kommanditselskaber.

Foreslåede regler

Det foreslås, at bestemmelsen finder anvendelse på filialer, kommanditselskaber og andre skattemæssigt transparente enheder, medmindre hovedparten af de direkte ejere er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, der har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildeskatter på udbytter skal frafaldes eller nedsættes, eller er medlem af EU.

Det foreslås også, at rente- og royaltybetalinger til ejere skal anses for at være interne betalinger, der ikke kan fradrages, hvis betalingen efter reglerne i ejerens hjemland anses for at være en intern betaling.

Der er således tale om en kraftig udvidelse af anvendelsesområdet for bestemmelsen. Samtidig slipper Danmark for at kontrollere, om selskabet i ejerens hjemland anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.

Skattefrit udbytte

Det følger af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, at udbytter af datterselskabsaktier er skattefrie. Dette

medfører, at et dansk moderselskab skattefrit kan modtage udbytter fra udlandet, når det ejer mindst 10% af aktiekapitalen i datterselskabet, og når den udenlandske kildebeskatning skal frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land.

Skattefriheden omfatter ikke udbytter, hvor det udbyttegivende selskab har fradrag for udbytteudlodningen, medmindre beskatningen i udlandet frafalder eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater.

Bestemmelsen medfører således, at »udbytter« fra datterselskaber ikke er skattefrie, hvis det udloddende datterselskab i sit hjemland har fradrag for udlodningen som følge af, at den indskudte kapital anses for at være fremmedkapital efter udenlandske regler, og betalingen derfor anses for at være en rentebetaling.

Foreslåede regler

Bestemmelsen kan imidlertid omgås ved at indskyde et selskab mellem det udenlandske selskab og det danske selskab, således at det umiddelbart udbyttegivende selskab ikke har haft fradrag for udlodningen.

Det foreslås derfor, at udbytteudlodninger heller ikke er skattefrie, i det omfang et datterselskab på et lavere ejerniveau har haft fradrag for udbytteudlodningen.

Udbyttet vil dog være skattefrit, hvis en udenlandsk kildebeskatning på et mellemliggende ejerniveau har skullet frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet.

Ad 3. Justering af tonnageskatte reglerne

Gældende ret

Der gælder en række betingelser for at være omfattet af tonnageskatteordningen, bl.a. er det alene selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, for så vidt angår selskaber hjemhørende i Danmark, der kan omfattes af ordningen.

Der gælder dog den undtagelse, at selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, der ellers er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, ikke kan anvende tonnageskatteordningen. Der er tale om visse transparente enheder og filialer af udenlandske selskaber, der efter udenlandske regler behandles som selvstændige skattesubjekter, og derfor også skal behandles som sådanne i Danmark. Vi gennemgår ikke disse regler i detaljer her.

Indkomst ved udlejning af et rederis egne skibe kan alene omfattes af tonnageskatteordningen, når lejer anvender skibene til formål, som ville kunne omfattes af ordningen, hvis skibene benyttedes til samme formål af udlejeren selv.

Endelig findes i skattekontrolloven en endnu ikke ikrafttrådt bestemmelse, der undtager rederier fra oplysnings- og dokumentationspligt, for så vidt angår kontrollerede transaktioner med udenlandske selskaber og faste driftssteder, når indkomsten, der oppebæres ved transaktionen, skal henføres til den tonnageskattede indkomst.

Foreslåede regler

Visse transparente enheder, der på grund af udenlandske skatteregler skal behandles som selvstændige skatte-subjekter i Danmark, har ikke kunnet indgå i tonnageskatteordningen. Dette har medført, at rederierne har kunnet placere underskudsgivende virksomhed i disse selskaber og har kunnet fratække dette underskud i den almindelige indkomst.

Fremover skal de såkaldte 2 C selskaber også indgå i tonnageskatteordningen, hvis de er koncernforbundne med tonnageskattede selskaber.

Herudover foreslås det, at også indkomst ved videreudlejning af lejede skibe skal omfattes af tonnageskatteordningen, når lejer anvender skibene til formål, som ville kunne omfattes af ordningen, hvis skibene blev benyttet til samme formål af udlejeren selv. Således kan "anvendelses-betingelsen" ikke omgås ved at videreudleje lejede skibe frem for egne skibe.

Endelig foreslås en ophævelse af den endnu ikke ikrafttrådte ændring af skattekontrolloven, der undtager rederier fra oplysnings- og dokumentationspligt, for så vidt angår kontrollerede transaktioner med udenlandske selskaber og faste driftssteder, når indkomsten, der oppebæres ved transaktionen skal henføres til den tonnageskattede indkomst. Der er tale om en bestemmelse, som blev forkastet af EU-kommissionen.

Ikrafttræden

Reglerne har virkning fra og med indkomståret 2011.