

SKAT  
Østbanegade 123  
2100 København Ø

29. marts 2015

## Høring vedr. styresignal om gentagelse af genbeskatning af udenlandske filialer H020-15

SKAT har den 12. marts 2015 fremsendt ovennævnte udkast til styresignal til FSR-danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR har gennemgået udkastet og har følgende kommentarer.

### Generelle bemærkninger

FSR skal indledningsvis bemærke, at styresignalet ikke henviser til den korrekte formulering af den dagældende bestemmelse i ligningslovens § 33 D, stk. 5, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004.

Den formulering, der er anført i styresignalet, er den nugældende formulering af ligningslovens § 33 D, stk. 5, som dog ikke umiddelbart er relevant i forhold til reglerne om skyggesambeskatning og reglerne om genbeskatning gældende frem til indkomståret 2005.

FSR antager, at dette blot er en fejl, der vil blive rettet i forbindelse med det endelige styresignal.

Generelt er det samtidig FSRs opfattelse, at udkastet til styresignal på flere punkter med fordel kan præciseres for at undgå misforståelser i forhold til muligheden for genoptagelse og de skattemæssige konsekvenser, der vil være forbundet hermed.

Dette gælder særligt i forhold til bemærkninger omkring opgørelse af genbeskatningen i henhold til den nye praksis (afsnit 4), hvor det blot angives, at genbeskatning skal svare "*... til værdien af filialerne på tidspunktet for afståelsen til koncernforbundne selskaber*".

Ligeledes savner FSR konkrete retningslinjer for den nødvendige dokumentation, der skal indsendes i forbindelse med anmodning om genoptagelse.

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

Se nærmere nedenfor for uddybende kommentarer.

På samme måde angives det bl.a. i afsnit 5 om genoptagelse, at "*genoptagelse vil være relevant for danske koncerner med udenlandske faste driftssteder, der har indgået eller indgår i en dansk sambeskatning...*" (FSRs understregning).

FSR er dog umiddelbart af den opfattelse, at genoptagelse i henhold til styresignalet kun er tiltænkt den situation, hvor underskud fra et udenlandsk fast driftssted har været fradraget i Danmark forud for indførsel af territorialprincippet i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, og hvor der enten er sket genbeskatning forud for indkomståret 2005 eller efterfølgende er sket genbeskatning i henhold til reglerne om skyggesambeskatning. Et udenlandsk fast driftssted indgår kun i en dansk sambeskatning, hvis koncernen efterfølgende har tilvalgt international sambeskatning. I så fald finder reglerne om skyggesambeskatning ikke anvendelse, og udenlandske underskud genbeskattes i stedet efter reglerne om genbeskatning i selskabsskattelovens § 31 A.

FSR antager endvidere, at styresignalet vil blive fulgt op af en ændring af den EU-stridige lovgivning, herunder særligt at reglerne om skyggesambeskatning i lov nr. 426 af 6. juni 2005 ændres med henblik på at bringe reglerne i overensstemmelse med principperne i EU-domstolens afgørelse i sag C-48/13, Nordea Bank Danmark A/S.

SKAT bedes oplyse, om man er bekendt med om og i givet fald hvornår, der vil blive fremsat lovforslag med henblik på at ændre reglerne om skyggesambeskatning.

SKAT bedes ligeledes bekræfte, at selskaber, der i dag er omfattet af reglerne om skyggesambeskatning, indtil der fremsættes et lovforslag, der reparerer på den EU-stridige lovgivning ikke omfattes af reglerne om fuld genbeskatning ved koncerninterne overdragelser.

#### **Opgørelse af genbeskatning (afsnit 4)**

EU-domstolen fastslog i sagen Nordea Bank Danmark A/S, at de danske regler er for vidtgående, når en koncernintern overdragelse af et udenlandsk fast driftssted beskattes hårdere end en tilsvarende overførsel/salg af aktivitet fra et dansk selskab.

Overdragelse af aktivitet fra et dansk selskab (med et fast driftssted i Danmark) medfører i Danmark avancebeskatning i henhold til skattelovgivningens almindelige bestemmelser – uanset om overdragelse sker koncerninternt eller koncerneksternt.

I udkast til styresignal anføres, at *"...der alene [skal] ske genbeskatning svarende til værdien af filialerne på tidspunktet for afståelsen til de koncernforbundne selskaber."*

SKAT bedes bekræfte, at genbeskatning i henhold til den nye praksis i styresignalet sker med udgangspunkt i en almindelig opgørelse af skattepligtig gevinst/tab for de overførte aktiver/passiver (dvs. med fradrag af skattemæssige anskaffelsessummer), og at genbeskatning ved koncernintern overdragelse derfor nu følger principperne for almindelig genbeskatning ved overdragelse til ikke-koncernforbundet køber.

### **Dokumentationskrav (afsnit 5)**

I udkast til styresignal er det angivet i afsnit 1, at styresignalet fastsætter krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

FSR savner dog konkrete retningslinjer herfor og bemærker, at SKAT i afsnit 5.3 blot angiver, at *"[d]et er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger fornødne oplysninger af faktisk karakter, der kan begrunde ændringen."*

SKAT bedes præcisere, hvilken dokumentation, SKAT skal modtage for at kunne behandle en anmodning om genoptagelse i henhold til styresignalet.

SKAT bedes endvidere forholde sig til, at genoptagelse nu kan ske for indkomstår, hvor der ikke længere er krav om opbevaring af regnskabsmateriale, og at skatteyder derfor kan have vanskeligt ved at fremskaffe dokumentation og materiale vedrørende koncerninterne overdragelser.

FSR finder det betænkeligt, hvis dette forhold skal komme skatteyder til skade, når der er tale om, at skatteyder har handlet i tiltro til gældende lovgivning, og det efterfølgende viser sig, at dansk lovgivning har været i strid med EU-retten.

## **Styresignalets anvendelsesområde - datterselskaber (afsnit 5)**

Side 4

SKAT angiver i afsnit 5 følgende om styresignalets betydning for genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber:

*”Styresignalet omfatter ikke danske koncerner med udenlandske datterselskaber, der har indgået eller indgår i en dansk sambeskatning, hvor der ved udtræden af sambeskatningen er sket fuld genbeskatning. Dette skyldes, at Danmark ikke udøver beskatningskompetence i relation til udenlandske datterselskaber, idet skattesubjektet efter sambeskatningsreglerne er det danske moderselskab. Derfor er de ikke-hjemmehørende udenlandske datterselskaber ikke i en objektiv sammenlignelig situation med de hjemmehørende datterselskaber.*

*Den omstændighed, at der sker genbeskatning af det danske hjemmehørende moderselskab, når det udenlandske ikke-hjemmehørende datterselskab udtræder af sambeskatningen, udgør ikke en restriktion af den fri bevægelighed, allerede fordi der ikke sker en skattemæssig forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.”*

FSR er helt uforstående over for denne argumentation og beder SKAT nærmere redegøre for den EU-retlige analyse, der ligger til grund for denne indskrænkning af styresignalets anvendelsesområde.

FSR mener ikke, at SKATs argument om, at genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber ikke skulle være udtryk for en skattemæssige forskelsbehandling af danske selskaber, der ejer henholdsvis danske og udenlandske datterselskaber, er korrekt.

FSR er samtidig af den opfattelse, at det ikke er korrekt, når SKAT angiver, at Danmark ikke udøver beskatningskompetence i forhold til indkomsten fra de udenlandske datterselskaber.

Reglerne om genbeskatning i den tidligere ligningslovens § 33 E samt i reglerne om skyggesambeskatning i § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 medfører, at danske moderselskaber skal genbeskattes af overskud og eventuelle afståelsesavancer mv. optjent af udenlandske datterselskaber. Det er ligeledes det danske moderselskab, der genbeskattes af den fulde/resterende genbeskatningssaldo, hvis der sker overførsel af aktivitet til koncernforbundet selskab, herunder hvis der sker koncernintern overførsel i forbindelse med

udtræden af sambeskatning for et sambeskattet eller skyggesambeskattet udenlandsk datterselskab.

Side 5

Det relevante sammenligningsgrundlag er derfor efter FSRs opfattelse ikke den skattemæssige situation for udenlandske datterselskaber, men derimod den skattemæssige situation for et dansk moderselskab.

Konsekvenserne af reglerne om genbeskatning i den tidligere ligningslovens § 33 E og reglerne om skyggesambeskatning er derfor, at et dansk moderselskab beskattes af indkomst optjent af et udenlandsk datterselskab. Et dansk moderselskab beskattes imidlertid ikke på tilsvarende måde af indkomst optjent af et dansk datterselskab, og reglerne om genbeskatning udgør derfor en forskellig skattemæssige behandling af det danske moderselskab.

Genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber svarer efter FSRs opfattelse i øvrigt til den skattemæssige behandling af et dansk selskab, der genbeskattes efter reglerne om skyggesambeskatning af udenlandske faste driftssteder.

I dette tilfælde er der ligeledes tale om, at et dansk selskab beskattes af indkomst, der i henhold til territorialprincippet i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, ikke normalt vil være skattepligtigt i Danmark, men hvor Danmark som følge af reglerne om skyggesambeskatning "udstrækker" beskatningskompetencen til den pågældende udenlandske indkomst.

FSR mener derfor, at EU-domstolens afgørelse i sagen Nordea Bank Danmark fuldt ud kan overføres til reglerne om genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber.

Dette må efter FSRs opfattelse medføre, at de danske regler om genbeskatning naturligvis som udgangspunkt kan opretholdes, idet Danmark tidligere har indrømmet fradrag for de udenlandske underskud. Dog kan genbeskatning i henhold til det EU-retlige proportionalitetsprincip og EU-domstolens afgørelse i Nordea Bank Danmark A/S ikke udgøre mere end den skattepligtige avance, som opstår i forbindelse med overdragelse af aktivitet – også når der er tale om en overdragelse til koncernforbundet selskab.

EU-domstolen fastslår således i Nordea Bank Danmark A/S, at

*"Artikel 49 TEUF og 54 TEUF samt artikel 31 og 34 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der i tilfælde af et hjemmehørende selskabs afhændelse af et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, til et koncernforbundet ikke-hjemmehørende selskab skal foretages en genbeskatning af de underskud, der tidligere er blevet fratrukket for det afhændede driftssted, i det afhændende selskabs skattepligtige indkomst, såfremt den førstnævnte medlemsstat beskatter både de overskud, som nævnte driftssted har opnået, inden det blev afhændet, og de overskud, der hidrører fra den fortjeneste, som er opnået i forbindelse med afhændelsen." (FSRs understregning).*

Reglerne om genbeskatning i den tidligere ligningslovens § 33 E og reglerne om skyggesambeskatning i § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 giver – på samme måde som de regler, der var til bedømmelse i Nordea Bank Danmark A/S – Danmark mulighed for at beskatte både løbende skattepligtig indkomst samt skattepligtig indkomst i forbindelse med afståelse, likvidation og lignende af et udenlandsk datterselskab.

FSR mener derfor, at principperne for genbeskatning i sag C-48/13, Nordea Bank Danmark, fuldt ud kan overføres til genbeskatning vedrørende underskud fra udenlandske datterselskaber, og opfordrer til, at styresignalet anvendelsesområde udvides til også at omfatte genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber.

FSR hører gerne SKATs bemærkninger til ovenstående.

FSR står naturligvis gerne til rådighed for en eventuel uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing  
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen  
Chefkonsulent