

REVIFAXEN

NYHEDSBREV OM SKATTER OG AFGIFTER

Nummer 1346 af 9/10 2018

Lovforslag om implementering af skatteundgåelsesdirektivet mv.

Skatteministeren har fremsat et lovforslag, der skal implementere EU-direktiverne om skatteundgåelse og skattvistbilæggelse samt forskellige ændringer af momssystemdirektivet. Lovforslaget er på 213 sider. Der er næppe tvivl om, at "berørte" har interesse i disse regler, hvilket blandt andet kan ses af høringssvarene, der i skemaform har et omfang på 138 sider. Der er tillige tale om meget komplicerede regler. I nærværende ReviFax omtales alene Skatteundgåelsesdirektivet og kun en omtale på "det overordnede plan".

Skatteundgåelsesdirektivet (L 28)

Formålet med lovforslaget er at implementere EU-regler til begrænsning af metoder til skatteundgåelse.

Skatteundgåelsesdirektivet skal sikre EU-landenes modstandsevne over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse på selskabsskatteområdet. Skatteundgåelsesdirektivet indeholder specifikke regler på følgende fem områder:

- Begrænsning af fradrag for rentebetalinger
- Exitbeskatning
- Generel omgåelsesklausul
- CFC-regler
- Hybride mismatch.

I dansk lovgivning er der allerede regler på disse fem områder. Med lovforslaget suppleres og justeres de gældende regler.

Rentefradragsbegrænsningsregel

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C indeholder en EBIT-regel, der begrænser et selskabs adgang til fradrag for nettofinansieringsudgifter på basis af den opnåede indkomst før renter og skat (earnings before interests and taxes – EBIT).

Det foreslås, at EBIT-reglen ophæves. Der foreslås i stedet en EBITDA-regel, som skal begrænse selskabers adgang til fradrag for nettofinansieringsudgifter på basis af den opnåede indkomst før renter, skat og af- og nedskrivninger (earnings before interests, taxes, depreciations and amortisations - EBITDA). Reglen skal have virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

Efter forslaget kan den skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger (EBITDA) maksimalt nedsættes med 30 % som følge af overstigende låneomkostninger. Adgangen til fradrag for låneomkostninger begrænses dermed forholdsmæssigt i forhold til selskabets skattepligtige indkomst. Fradragsbeskæringen kan maksimalt nedsætte indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger til 22.313.400 kr.

Sambeskattede selskaber

Det foreslås, at sambeskattede selskaber skal opgøre den skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger samt overstigende låneomkostninger samlet, og at beløbet på 22.313.400 kr. også gælder samlet for de sambeskattede selskaber. Foretages der fradragsbeskæring, reduceres selskabernes fradragsberettigede låneomkostninger forholdsmæssigt, i det omfang det enkelte selskabs overstigende låneomkostninger overstiger 30 % af selskabets skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger.

Fonde

Det foreslås, at EBITDA-reglen i modsætning til den gældende EBIT-regel også finder anvendelse på fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven.

Exitbeskatning

Exitbeskatning af selskaber sker eksempelvis, hvis selskabets fulde danske skattepligt ophører, eller selskabet bliver skattemæssigt hjemmehørende i udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ved exitbeskatningen anses aktiverne og passiverne for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet. Der er mulighed for at få henstand med betalingen af exit-skatten inden for EU/EØS. Henstandsbeløbet afdrages i takt med, at der oppebæres indtægt af de aktiver, som henstandssaldoen vedrører. Der skal dog pr. indkomstår mindst betales 1/7 af det ved exitbeskatningen opgjorte henstandsbeløb.

Det foreslås, at:

- Henstandsordningen ændres, så den ikke omfatter tilfælde, hvor aktiverne og passiverne overføres til Liechtenstein, så længe der ikke findes en aftale om gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav.
- Selskaber med et fast driftssted i Danmark kan få henstand med exitbeskatningen, hvis aktiverne og passiverne overføres til et andet fast driftssted i EU, Norge eller Island.
- Henstandsbeløbet for selskabers exitbeskatning skal afdrages over de første fem indkomstår efter overførslen mv. med 1/5 af det opgjorte henstandsbeløb pr. indkomstår.
- Henstandssaldoen forfalder til betaling, hvis:
 - Selskabet afstår de overførte aktiver og passiver.
 - De overførte aktiver og passiver internt overføres til et hovedkontor eller et fast driftssted beliggende uden for EU, Norge og Island.
 - Selskabet bliver skattemæssigt hjemmehørende uden for EU, Norge eller Island, herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det gælder dog ikke, i det omfang de overførte aktiver og passiver er eller bliver tilknyttet et fast driftssted beliggende i EU, Norge eller Island.
- Selskabet opløses eller går konkurs.
- Selskabet opfylder ikke sine forpligtelser til at afdrage på henstanden og ikke bringer denne situation i orden i løbet af 12 måneder.
- Der ved et selskabs flytning til Danmark fastsættes indgangsværdier svarende til handelsværdien på immaterielle aktiver og på afskrivningsberettigede aktiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, hvis flytningen af skattemæssigt hjemsted har udløst udenlandsk beskatning af fortjenester og tab. Det samme gælder, når aktiver og passiver bliver omfattet af dansk beskatning som følge af en skattefri omstrukturering (fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver).

Det foreslås, at forslagene vedrørende exitbeskatning har virkning for aktiver og passiver, der overføres den 1. januar 2020 eller senere.

Generel omgåelsesklausul

Den gældende omgåelsesklausul i ligningslovens § 3, stk. 1 og 2 erstattes af følgende:

Skattepligtige selskaber og foreninger mv. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med

skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Arrangementer eller serier af arrangementer betragtes som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Virkningen af, at der ses bort fra et arrangement, er, at den skattepligtige indkomst og skattetilsvaret skal beregnes på baggrund af det reelle arrangement. Det kan eksempelvis være, at anvendelsen påvirker, hvem der i det reelle arrangement modtager en betaling, hvad der modtages, eller på hvilket tidspunkt betalingen modtages.

Det foreslås, at klausulen også skal gælde fysiske personer, der er fuld eller begrænset skattepligtige til Danmark, samt dødsboer, der skiftes i Danmark. Udvidelsen vil medføre, at hvis der eksempelvis ses bort fra et arrangement, hvor et beløb, der tilkom aktionærene i et selskab, ikke skulle bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skulle anses for udbytte, vil konsekvensen være, at det modtagne beløb vil skulle behandles som udbytte for alle aktionærene – hvad enten den enkelte aktionær er et selskab eller en fysisk person.

Det foreslås, at nyaffattelsen af omgåelsesklausulen har virkning fra og med 1. januar 2019. Sådanne sager skal forelægges Skatterådet til afgørelse.

CFC-regler

Direktivet fastslår, at EU-landene skal have en regel om beskatning af lavtbeskattede kontrollerede udenlandske enheder og faste driftssteder (CFC-beskatning). Et EU-land skal således beskatte et selskab af indkomsten i en kontrolleret udenlandsk enhed eller et fast driftssted beliggende i udlandet, hvis enheden henholdsvis det faste driftssted er lavt beskattet. Ved CFC-beskatningen af moderselskabet skal der gives mulighed for at fradrage den skat, som enheden eller det faste driftssted har betalt i hjemlandet (creditlempelse).

Implementering af skatteundgåelsesdirektivets regler for om CFC-beskatning betyder, at de gældende danske skatteregler om CFC-beskatning justeres på en lang række områder.

Justeringen af CFC-reglerne har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

Hybride mismatch

Direktivet fastslår, at EU-landene skal have regler, der modvirker dobbelt fradrag og fradrag uden medregning, når disse er resultatet af et hybridt mismatch.

Definitionen af et hybridt mismatch er følgende:

Der er ikke tale om et hybridt mismatch, medmindre det opstår:

- Mellem tilknyttede personer
- Mellem et skattesubjekt og en tilknyttet person
- Mellem enheden og det faste driftssted
- Mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed
- I forbindelse med et struktureret arrangement.

Direktivets regler mod hybride mismatch kan opdeles i følgende kategorier:

- Regler, der modvirker dobbelt fradrag
- Regler, der modvirker fradrag uden medregning vedrørende finansielle instrumenter
- Regler, der modvirker fradrag uden medregning vedrørende hybride enheder og faste driftssteder
- Regler, der modvirker dobbelt ikke-beskatning i specialtilfælde med tilsidesatte faste driftssteder og omvendt hybride selskaber.

Den nærmere afgrænsning af et hybridt mismatch og konsekvenserne heraf foreslås indsat i selskabsskatteloven §§ 8 C-E, hvortil henvises! De gældende regler i selskabsskatteloven §§ 2 A og 2 B ophæves, og § 2 C ændres på flere punkter.

De foreslåede regler skal have virkning fra og med den 1. januar 2020.

Med venlig hilsen

Skatteafdelingen
REVITAX A/S

Ewaldsgade 5
2200 København N
Telefon 3391 2201
Telefax 3391 3801

