

Skattestyrelsen
Copenhagen Towers 1
Hannemanns Allé 25
2300 København S

29. oktober 2020

Udkast til kommentarer til styresignal vedrørende danske selskabers fradrag for endelige udenlandske underskud

Skattestyrelsen har den 29. september 2020 fremsendt ovennævnte udkast til styresignal til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

Vi har gennemgået det fremsendte udkast til styresignal vedrørende genoptagelse af skatteansættelser med henblik på at indrømme fradrag for visse udenlandske underskud.

Generelle bemærkninger

Indledningsvis vil vi gerne bemærke, at styresignalet synes unødvendigt langt, herunder at der forekommer indtil flere unødvendige gentagelser, og endelig forekommer flere formuleringer ikke særligt klare, hvilket også vil fremgå af vores bemærkninger nedenfor. Vi vil derfor anbefale, at udkastet gennemarbejdes en ekstra gang med henblik på at gøre det mere enkelt og øge forståeligheden.

Betydningen af L 28 2020/21

Samtidig med dette styresignal er L 28 fremsat, der vil indføre en ny regel i selskabsskatteloven, der med fremadrettet virkning skal regulere den samme situation, som udkastet til styresignal forsøger at rette op tilbage i tiden.

Vi antager, at en fortolkning af betingelserne i styresignalet vil være i overensstemmelse med de lignende krav, der følger af den foreslåede bestemmelse i L 28. Vi vil derfor foreslå, at der i styresignalet medtages en henvisning til L 28 og indholdet af dette lovforslags betydning for vurderingen af genoptagelsesretten ifølge styresignalet.

I L 28 indføres der desuden en hjemmel til, at myndighederne kan fastsætte nærmere regler om de oplysninger, der skal indsendes for, at det danske selskab m.v. kan godtgøre sin ret til at fradrage et endeligt underskud. Vi finder det hensigtsmæssigt, at eventuelle regler herom ligeledes indarbejdes i styresignalet,

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

så det på baggrund af styresignalet alene er klart, hvilken dokumentation, der skal indsendes, når et selskab ønsker at tage fradrag for et endeligt underskud.

Side 2

Efter L 28 er det det danske selskab m.v., der skal indhente en erklæring fra de udenlandske skattemyndigheder, der kan godtgøre, at det ikke er muligt at anvende det udenlandske underskud i den udenlandske indkomstopgørelse.

Samme krav synes at følge af styresignalet i relation til at dokumentere, at genoptagelse af tidligere års skatteansættelser er berettiget. I genoptagelsessituationen er der dog en væsentlig forskel i forhold til L 28-situationer, idet der her kan blive tale om at indhente en erklæring fra udenlandske skattemyndigheder vedrørende et underskud i et udenlandsk selskab, der er blevet likvideret tilbage i fx 2009. Det er på ingen måde sikkert, at de udenlandske skattemyndigheder vil være indstillet på at imødekomme et dansk selskabs anmodning om en sådan erklæring.

Eftersom problemstillingen i ikke uvæsentlig grad skyldes, at udsendelsen af styresignalet har trukket meget længe ud fra de danske skattemyndigheders side, finder vi, at selskaberne skal gives adgang til at anmode de danske skattemyndigheder om at gøre brug af deres adgang til udveksle oplysninger med udenlandske skattemyndigheder, således selskabernes dokumentationsbyrde for at opnå den ret, som de uretmæssigt er blevet nægtet som følge af den underkendte praksis, lettes mest muligt.

Omkostningsgodtgørelse

Vi vil desuden foreslå, at der indføres adgang til omkostningsgodtgørelse i genoptagelsessager vedrørende underkendt praksis. Som skatteforvaltningslovens § 55 nu er formuleret, ydes der efter stk. 1, nr. 4 kun godtgørelse "Ved anmodning til skatteankeforvaltningen, skatteankenævnet eller landsskatteretten om genoptagelse af vedkommende myndigheds egen tidligere afgørelse", og således ikke, når skattestyrelsen genoptager sine egne sager som følge af en underkendt praksis. Det hensyn, der begrunder omkostningsgodtgørelse efter den nuværende § 55, stk. 1, nr. 4, er nøjagtigt det samme, som gør sig gældende i relation til genoptagelsessager som følge af underkendt praksis.

Dokumentationskrav

Hertil kommer, at myndighedernes krav til dokumentation i forbindelse med genoptagelse efter en praksis er blevet underkendt, efter vores opfattelse bliver mere og mere byrdefuld for de skattepligtige, der ønsker at gøre brug af

genoptagelsesadgangen. Efter vores opfattelse bør det ikke være sådan, at der i forbindelse med en genoptagelsesadgang som følge af underkendt praksis skal foretages en vurdering af, om omkostningerne ved at opfylde dokumentationskravene og udarbejde ansøgning m.v. risikerer at overstige den fordel, som selskabet m.v. efter den underkendte praksis er berettiget til.

Side 3

De genoptagelsesager, der måtte komme efter den endelige udsendelse af styresignalet, vil komme til at indeholde en stillingtagen fra skattemyndighedernes side, der kan have betydning i relation til skabelsen af praksis efter den bestemmelse der med L 28, foreslås indført i selskabsskattelovens § 31 E. For at tilsikre retssikkerheden er det vores holdning, at Skattestyrelsen bør offentliggøre al praksis på området..

Sambeskatningsregler før 2005

Styresignalet giver fra og med indkomståret 2009 henholdsvis 2016 danske selskaber adgang til at få genoptaget deres skatteansættelse med henblik på at modregne et endeligt udenlandsk underskud. Genoptagelsesadgangen må dog også gælde for danske selskaber, der under skyggesambeskatningsreglerne har ladet sig genbeskattet af underskud i udenlandske datterselskaber/faste driftssteder, når de genbeskattede underskud er "endelige" som beskrevet i styresignalet. Genoptagelsen vil i disse tilfælde gå ud på, at et dansk moderselskabs indkomstopgørelse skal genoptages og nedsættes med den indkomstforhøjelse, der er lagt til grund som genbeskatning.

Har et dansk moderselskab, således før indførelsen af de nuværende sambeskatningsregler, været sambeskattet med sit udenlandske datterselskab, og har det danske moderselskab fratrukket underskud fra datterselskabet, der ikke modsvares af senere skattepligtige indtægter, eksisterede der efter de tidligere gældende regler en genbeskatningsforpligtelse for det danske moderselskab, jf. dagældende LL § 33 E.

En sådan genbeskatningsforpligtelse blev udløst, hvis det udenlandske selskab blev likvideret, dog sådan, at genbeskatningen blev begrænset til, hvad der svarede til likvidationsavancen for det udenlandske datterselskab. Har der ved likvidation af et sådant datterselskab i 2009 eller senere år sket en forhøjelse af det danske moderselskabs indkomst med en genbeskatningsforpligtelse svarende til likvidationsavancen, må dette på lige fod med de EU-sager, der nævnes i udkastet til styresignal, således også anses for i strid med EU-retten, idet det udenlandske underskud er "endeligt".

Det samme må i øvrigt gøre sig gældende til eventuel genbeskatning af underskud der i genoptagelsesperioden er sket i relation til SEL § 31 A, stk. 10, idet et selskab som følge af likvidation ikke forblev sambeskattet i hele bindingsperioden.

Side 4

Vi skal derfor anmode Skattestyrelsen om at udvide den beskrevne adgang til genoptagelse med disse situationer, sådan at et dansk moderselskab ved genoptagelse kan få reduceret sin indkomst med en eventuel foretagen genbeskatning efter skyggesambeskatningsreglerne eller efter reglerne om international sambeskatning.

Nedenfor følger vores bemærkninger til de enkelte afsnit i udkastet til styresignal:

Specifikke bemærkninger

Afsnit 5.1 om "Hvem er omfattet af ny praksis?"

Vi har følgende bemærkninger hertil til afsnittet.

Ad. 1. bullet: Angivelsen af "kontrollerer" bør tilføjes en henvisning til SEL § 31 C, eller i det mindste bør det angives, hvilket kontrolbegreb, der skal anvendes i forhold til det direkte ejede selskab – er det kapital eller bestemmende indflydelse eller stemmer? Det fremgår senere under afsnit 5.2.1, at det er kontrol ifølge SEL § 31 C, der menes i relation til det direkte ejede udenlandske selskab, men det vil forståelsesmæssigt være bedre, hvis det blev nævnt allerede under opstillingen af betingelserne for genoptagelse og ikke i et afsnit, der efter overskriften handler om, hvilken tab, der kan fradrages.

Det angives i afsnittet, at der ved vurderingen skal ses igennem enheder, som efter danske regler skattemæssigt anses for transparente.

Selskaber, der var omfattet af den tidligere gældende SEL § 2 A, ansås efter danske regler for at være transparente. SEL § 2 A er imidlertid ophævet og det formål bestemmelsen varetog reguleres i dag efter bestemmelserne i SEL § 8 C-D. Det medfører, at sådanne selskaber ikke længere anses for at være transparente efter danske regler.

Det er vores opfattelse, at danske selskaber, som er ejet af et amerikansk moderselskab, der har "checket boksen", på lige fod med andre danske selskaber har adgang til fradrag for endelige underskud. Se nærmere herom nedenfor om vores kommentarer til afsnit 5.3.3.

I relation til fradrag af endelige underskud i indirekte ejede datterselskaber, er det vores forståelse af styresignalet, at der alene gælder et krav om, at de

mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i samme land som det indirekte ejede selskab i det år, hvori underskuddet bliver endeligt. Dette fremgår dog ikke helt klart af styresignalet, og vi opfordrer derfor til, at dette præciseres.

Side 5

Ad. 2. bullet: Det ovenfor nævnte vedrørende afklaring af begrebet "kontrollerer" gælder også i relation til angivelsen vedrørende indirekte ejede udenlandske datterselskaber.

Ad. 3. bullet: Med L 28 foreslås en justering af definitionen af fast driftssted i dansk lovgivning. Justeringen kan medføre, at der i videre omfang etableres et fast driftssted. Det er vores forståelse af styresignalet, at et endeligt underskud fra en udenlandsk aktivitet, der med den justerede definition, jf. L 28, udgør et fast driftssted, kan modregnes i dansk skattepligtig indkomst, selvom den udenlandske aktivitet i det indkomstår, hvor underskuddet opstod, ikke efter danske regler ansås for at udgøre et fast driftssted. Dette fremgår dog ikke helt klart, og vi opfordrer derfor til, at dette præciseres.

Ad. 4. bullet: Det angives, at vurderingen af, om en fast ejendom udgør en del af et fast driftssted eller ej skal ske på grundlag af afgrænsningen i SEL § 2, stk. 1, litra a og b. Eftersom denne afgrænsning foreslås ændret, jf. ovenfor, hvilken afgrænsning skal da lægges til grund ved genoptagelse.

Til afsnit 5.3 om "Endeligt underskud"

I 2. afsnit, 4. pkt., mangler et "blev", sådan at der kommer til at stå: "Hvis der (blev) overdraget mere end 25 pct.... "

Vi opfordrer til, at det afklares i styresignalet, at hvis datterselskabet likvideres, er det uden betydning, hvilke regler, der gælder i det pågældende udland i relation til udnyttelse af underskuddet efter et salg af aktierne.

I denne forbindelse vil vi ligeledes opfordre til, at det præciseres i styresignalet, at moderselskabet ikke har pligt til at sælge datterselskabet til tredjemand, så længe selskabet likvideres.

Ifølge det 5. afsnit skal et dansk selskab godtgøre, at "... enten selskabet selv...", dvs. det danske selskab, ikke har mulighed for at tage hensyn til underskuddet efter reglerne i det land, hvor det underskudsgivende datterselskab er hjemmehørende. Eftersom afsnittet også nævner "datterselskabet,

koncernselskaber, det faste driftssted eller en tredjemand”, opfordrer vi, Skattestyrelsen til at præcisere i hvilken situation man mener, at det er relevant, at et dansk selskab godtgør, at det ikke kan fradrage et udenlandsk underskud efter udenlandske regler.

Side 6

I det 6. afsnit angives, at det danske selskab m.v. skal godtgøre, at underskuddet i et fast driftssted ikke har kunnet udnyttes i det land, hvor det faste driftssted er beliggende. Vi opfordrer til, at det tydeliggøres om og i givet fald hvordan dette krav, der angives i 6. afsnit, adskiller sig fra det krav, der følger af det førnævnte 5. afsnit.

I det 7. afsnit angives, at vurderingen skal ske på baggrund af de forhold, der gør sig gældende ved udløbet af det indkomstår, hvori et dansk selskab vil anvende underskuddet. Selvom afsnittet indledes med ”Denne...” antager vi, at der henvises til de vurderinger, der angives i både det 5. og det 6. afsnit, dvs. at vurderingen af, om et underskud er endeligt, skal altid foretages ved udløbet af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes modregnet af et dansk selskab m.v.

Vi opfordrer til, at det ved likvidation efter udenlandske regler tydeliggøres, at det er tidspunktet, hvor et eventuelt likvidationsregnskab foreligger, og det besluttes endeligt at opløse selskabet sidestilles med ”udløbet af indkomståret”?

Under afsnit 5.3.1.2 ”Fremførsel af underskud” angives det, at et underskud ikke kan anses for endeligt, hvis ”... det kunne have været udnyttet, hvis det direkte ejede udenlandske datterselskab, det faste driftssted eller den faste ejendom havde indgået i en sambeskatning svarende til den danske”.

Vi forstår afsnittet på den måde, at hvis sambeskatning havde været muligt efter reglerne i det pågældende udland, og underskuddet under en sådan sambeskatning ville have kunnet udnyttes af de sambeskattede enheder, da kan underskuddet ikke anses for endeligt. Vi opfordrer til, at dette tydeliggøres i styresignalet.

Når der i sætningen henvises til ”sambeskatning svarende til den danske” er det uklart, hvad der menes hermed. Vi opfordrer til, at dette tydeliggøres.

I afsnit 5.3.1.3 angives det, at likvidation ikke skal være en forudsætning for, at det kan dokumenteres, at et underskud er endeligt. Således fremgår det, at et underskud også kan anses for endeligt, hvis datterselskabet ophører med sin

erhvervsvirksomhed og samtidig sælger eller fjerner samtlige indtægtsgivende aktiviteter.

Side 7

Vi opfordrer til, at det præciseres i styresignalet, hvornår et underskud i et datterselskab er endeligt, uden at datterselskabet likvideres. I den forbindelse vil vi gerne opfordre Skattestyrelsen til at angive, hvilke dokumentationskrav der stilles i tilfælde, hvor datterselskabet har et endeligt underskud, men datterselskabet ikke likvideres. Skattestyrelsen anmodes i den forbindelse om at give konkrete eksempler på, hvordan det kan dokumenteres, at et underskud er endeligt, uden at selskabet er likvideret.

Vi opfordrer desuden til, at det tydeliggøres i styresignalet, at et dansk selskab i ovennævnte situation, dels har ret til at modregne det udenlandske datterselskabs underskud, og dels har ret til at fremføre et eventuelt restunderskud til fradrag i følgende indkomstår. Modsat hvad der gælder, hvis datterselskabet likvideres, sker der i denne situation intet bortfald af retten til at modregne underskud, og vi skal derfor bede Skattestyrelsen bekræfte, at det udenlandske underskud kan fremføres på samme måde som et dansk sambeskatningsunderskud?

Afsnit 5.3.1.3. efterfølges af følgende sætning: "Nedlukning af et fast driftssted, som medfører, at et eventuelt underskud i det faste driftssted ikke længere vil kunne anvendes, sidestilles hermed". Vi opfordrer Skattestyrelsen til at uddybe denne sætning, herunder beskrive i styresignalet hvordan en situation, hvor et datterselskab ophører med sin aktivitet men i øvrigt fortsætter, kan sidestilles med en situation, hvor et fast driftssted nedlukkes?

Vi opfordrer i den forbindelse til, at Skattestyrelsen præciserer, hvad der menes med "Nedlukning" – er det afregistrering af det faste driftssted, der er afgørende for, at det skal anses for nedlukket, eller er det tilstrækkeligt, at aktiviteten er afhændet, altså den aktivitet, der begrunder det faste driftssted?

Det angives desuden, at et uudnyttet underskud efter danske regler bortfalder "i de nævnte situationer" – Skattestyrelsen bedes bekræfte, at "de nævnte situationer" ikke omfatter den nævnte situation med et datterselskab, der har afhændet sine aktiver/aktiviteter, idet et uudnyttet underskud i disse situationer i et datterselskab ikke bortfalder efter danske regler.

Afsnit 5.3.2 "Opgørelsen af det endelige underskud"

I 4. afsnit søges det beskrevet, hvilke konsekvenser bestemmelsen i SEL § 12, stk. 2, har i relation til et endeligt udenlandsk underskud. Vi forstår dette afsnit således, at SEL § 12, stk. 2 ikke har indflydelse på opgørelse af et endeligt underskud, og SEL § 12, stk. 2 kan ikke resultere i, at et endeligt underskud opgøres til et lavere beløb, end det ville have været, hvis SEL § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse. Finder SEL § 12, stk. 2 anvendelse i et "endelighedsår", vil den del af det endelige underskud, som eventuelt ikke kan fradrages grundet SEL § 12, stk. 2, kunne fradrages i det efterfølgende indkomstår. Vi opfordrer til, at dette tydeliggøres i styresignalet.

Side 8

I den forbindelse vil vi henlede opmærksomheden på, at SEL § 12, stk. 2, vedrører underskud fra tidligere år. Først på det tidspunkt, hvor et udenlandsk underskud bliver endeligt, bliver det et underskud, der er modregningsberettiget i dansk indkomst. Når det udenlandske underskud bliver endeligt, udgør det derfor en del af "årets underskud", hvorfor bestemmelsen i SEL § 12, stk. 2, ikke bør begrænse modregningsadgangen. Vi skal i den forbindelse desuden henvise til de kommentarer, som foreningen har afgivet til det verserende lovforslag L 28.

Afsnit 5.3.3. "Dobbelt fradrag/hybrid mismatch"

Det angives, at bl.a. SEL § 8 C-D finder anvendelse. Denne bestemmelse trådte i kraft med virkning for 1. januar 2020. Vi opfordrer til, at det tydeliggøres i styresignalet, at disse regler ikke kan tages i betragtning ved en genoptagelse af indkomstår, der ligger før dette tidspunkt.

Desuden gør vi opmærksom på, at reglerne i SEL §§ 8C og 8D ikke er korrekt gengivet i styresignalet. Det fremgår af SEL § 8 C, at der ikke foreligger et hybrid mismatch i tilfælde, hvor der sker "dobbelt medregning af indkomst". Denne bestemmelse tager netop sigte på situationer, hvor et amerikansk moderselskab har "checket boksen" på et dansk selskab, så det danske selskab efter amerikansk ret kvalificeres som en transparent enhed. Det har som konsekvens, at det danske selskabs indkomst medregnes både i USA og i Danmark – der er altså tale om "dobbelt medregnet indkomst".

I tilfælde hvor et dansk selskab, som anses som transparent efter amerikanske regler, har et udenlandsk datterselskab med et endeligt underskud, vil det danske selskab fortsat kunne tage fradrag for et endeligt underskud. Det er korrekt, at underskuddet i så fald fradrages to gange – en gang i USA og en gang i Danmark – men eftersom indkomsten også medregnes to gange, fordi indkomsten

medregnes både i Danmark og USA, opnås der reelt ikke dobbelt fradrag. Vi opfordrer til, at afsnittet korrigeres, så reglerne om anti-hybrid indgår i afsnittet.

Side 9

Afsnit 5.3.4 "Flytning af ledelsens sæde"

Der angives et eksempel med flytning af ledelsens sæde, der skulle gøre det muligt at fratække et og samme underskud i to forskellige lande. Vi antager, at eksemplet forudsætter, at ledelsen sæde først flyttes efter underskuddet er anvendt af datterselskabet i land A. Eftersom underskuddet vedrører omkostninger, der er afholdt, inden ledelsens sæde bliver flyttet, og der – i hvert fald efter danske regler – fastsættes indgangsværdier på alle skatterrelevante aktiver, hvilket ikke omfatter tidligere opstået underskud, så har vi svært ved at se, hvordan eksemplet er relevant. Vi vil gerne opfordre Skattestyrelsen at præcisere dette i styresignalet.

Afsnit 6.3 "Anmodning om genoptagelse"

Der angives to forskellige metoder til fremsendelse af genoptagelsesansøgningen, der afhænger af, om det er indkomståret 2009-2013 eller indkomståret 2014 og senere indkomstår, der ønskes genoptaget.

Vi antager, at det er fristerne for ordinær henholdsvis ekstraordinær genoptagelse, der er årsagen. I den forbindelse så synes fristen for ordinær genoptagelse vedrørende indkomståret 2014 imidlertid også at være sprunget nu, selvom der tages udgangspunkt i den forlængede frist ifølge SFL § 26, stk. 5. Der bør derfor ske en korrektion inden styresignalet udsendes.

Afsluttende bemærkninger

Det er ikke vores opfattelse, at det fremgår tilstrækkeligt tydeligt, hvilket selskab i en dansk sambeskatning, der skal betragtes som "ejer" af det endelige udenlandske underskud/tab i det tilfælde, hvor en anmodning om genoptagelse imødekommes. Vi vil gerne opfordre Skattestyrelsen til at tydeliggøre, om det er det danske aktionærselskab til det direkte henholdsvis indirekte ejede udenlandske datterselskab eller er det moderselskabet for den danske sambeskatning, som aktionærselskabet indgår i.

Spørgsmålet har efter vores opfattelse betydning, idet en genoptagelse vil kunne medføre, at der også skal ske eksempelvis en omberegning af en tidligere opgjort rentefradragsbegrænsning efter SEL § 11 B og den tidligere gældende SEL § 11 C og eventuelt også den nugældende SEL § 11 C. Et endeligt kildeartsbegrænset tab fra det udenlandske datterselskab vil således påvirke opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne, jf. SEL § 11 B, stk. 4. Det bør fremgå af styresignalet,

at en genoptagelse efter styresignalet foruden adgang til at modregne underskuddet/tab, tillige vil medføre omberegning i relation til forhold, hvor underskud/tab er af betydning.

Side 10

Vi står gerne til rådighed for en uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Louise Egede Olesen
Chefkonsulent