

Skatteministeriet
Finansministeriet

12. januar 2005
J.nr. 2004-620-0055
Skerh

Besvarelse af spørgsmål 2628 (økofin) stillet af Folketingets Europaudvalg den 21. december 2004

Spørgsmål:

Ministeren bedes – som lovet på Europaudvalgets møde den 3. december 2004 – oversende et notat om ændringsforslaget til fusionsskattedirektivet, der giver overblik over forslagens konsekvenser for Danmark. I notatet ønskes endvidere en vurdering af de ændringer, der følger af de nye regler for SCE- og SE-selskaber (KOM(2004) 0613)

Svar:

Indledningsvist kan det præciseres, at ændringerne af fusionsskattedirektivet er vedtaget på ECOFIN-mødet den 7. december 2004.

Ændringerne skal som udgangspunkt indføres i dansk lovgivning senest den 1. januar 2007. Ændringerne vedrørende SE- og SCE-selskaberne skal dog indføres i dansk lovgivning senest den 1. januar 2006.

De ændringer i dansk lovgivning, som indførelsen af det nye fusionsskattedirektiv som minimum vil medføre er uddybet nedenfor. De vurderes at få relativt begrænsede konsekvenser for Danmark.

1. De vedtagne ændringer

Det overordnede formål med fusionsskattedirektivet er at harmonisere beskatningen af erhvervmæssige omstruktureringer. Som udgangspunkt vil en omstrukturering, hvorved der overdrages aktiver mellem to selskaber, blive betragtet som et salg. Det har den konsekvens, at kapitalgevinster - såsom genvundne afskrivninger, fortjeneste på aktier, obligationer og ejendomme - kommer til beskatning. Direktivet giver mulighed for at udskyde denne beskatning, således at selskaber kan foretage omstruktureringer uden at udløse skat. Samtidig tilgodeser direktivet medlemsstaternes finansielle interesser gennem kravet om, at medlemsstaterne skal bevare muligheden for at beskatte ved et senere salg af de overførte aktiver.

Nedenfor gives en oversigt over ændringerne af fusionsskattedirektivet og en angivelse af, hvorvidt ændringerne nødvendiggør, at de gældende danske regler ændres, jf. boks 1. Efterfølgende beskrives kort de ændringer, som nødvendiggør dansk lovgivning, idet ændringerne vedrørende SE- og SCE-selskaber dog omtales mere uddybende.

Boks 1. Fusionsskattedirektivet og dansk lovgivning

Ændring af fusionsskattedirektivet	Ændring af danske regler
1. Direktivet finder anvendelse på et større antal juridiske personer og virksomheder, herunder det europæiske selskab (SE) og det europæiske andelsselskab (SCE)	Ja (men ikke ny lovgivning)
2. Direktivet omfatter en ny type transaktion, der benævnes delvis spaltning	Nej
3. Definitionen af aktieombytning er ændret, så et selskab, der allerede ejer flertallet af stemmerettighederne i det andet selskab, omfattes af reglerne	Ja
4. Direktivet fastsætter rammer for den skattemæssige behandling, når transparente selskaber deltager i omstruktureringer	Ja
5. Der skal ikke ske beskatning i forbindelse med annulleringen af det modtagende selskabs ejerandele i det indskydende selskab, hvis det modtagende selskab ejer 10 pct. eller mere af aktiekapitalen i det indskydende selskab	Nej
6. Direktivet omfatter omdannelse af grene af virksomheden til datterselskab i samme land	Nej
7. Direktivet omfatter flytning af det europæiske selskabs (SE's) og det europæiske andelsselskabs (SCE's) vedtægtsmæssige hjemsted	Ja

Det bemærkes vedrørende pkt. 5, at der er tale om en reduktion af procentkravet fra 25 pct. til 10 pct. Ændringen vil ikke få betydning for Danmark, fordi der i Danmark ikke udløses skat i disse tilfælde (svarende til et procentkrav på 0 pct.)

Ad 1. Direktivet finder anvendelse på et større antal juridiske personer og virksomheder, herunder det europæiske selskab (SE) og det europæiske andelsselskab (SCE)

De selskaber m.v., der er omfattet af direktivet, er opregnet i et bilag til direktivet. I forhold til det gældende bilag er indføjet de omfattede selskabstyper i de lande, som kom ind i EU ved udvidelsen pr. 1. maj 2004. Der er også foretaget justeringer vedrørende en række andre medlemslande. Endelig er det europæiske selskab (SE) og det europæiske andelsselskab (SCE) tilføjet listen. De omfattede selskabstyper bliver dermed de samme, som de, der omfattes af moder-/datterselskabsdirektivet, som netop er indført i dansk lovgivning, jf. lov nr. 1375 af 20. december 2004.

Efter det tidligere gældende bilag fandt fusionsskattedirektivet for Danmarks vedkommende anvendelse på "aktieselskaber" og "anpartsselskaber". Med ændringen skal direktivet derudover finde anvendelse på "Andre selskaber, der er omfattet af selskabsskatteloven, forudsat at deres skattepligtige indkomst beregnes og beskattes i henhold til de almindelige skatteretlige regler for "aktieselskaber".

Derved udvides direktivets regler til også at omfatte bl.a. aktieselskabslignende selskaber og selskabsbeskattede andelsselskaber. Med den nye afgrænsning, vil alle selskaber, der er skattepligtige til Danmark efter reglerne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, 2a, 2c-2g, 3a, 4 og 5-5b blive omfattet af reglerne i direktivet. Der er tale om en mindre udvidelse af antallet af omfattede selskaber.

Det europæiske selskab (SE) er et aktieselskab og ville således allerede med det tidligere gældende bilag være omfattet af direktivet.

Andelsselskaber, der er skattepligtige i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, kan fortsat ikke anvende direktivets regler, da disse andelsselskaber ikke opgør deres skattepligtige indkomst efter de almindelige skatteregler, der gælder for aktieselskaber. Andelsselskaberne opgør deres indkomst som en procentdel af deres formue, og de beskattes ikke med skattesatsen for aktieselskaber, men med en særlig skattesats på 14,3 pct. (kooperationsskat).

Et andelsselskab vil kun blive omfattet af direktivet, hvis det vælger at blive beskattet efter de almindelige skatteregler, der gælder for aktieselskaber, i stedet for kooperationsbeskatningen efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Således vil et europæisk andelsselskab (SCE), der er hjemmehørende i Danmark, ikke være omfattet af direktivet, medmindre selskabet vælger at blive beskattet efter de almindelige skatteregler for aktieselskaber. Dette er også tilfældet for moder-/datterselskabsdirektivet.

Foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, der er skattepligtige i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er fortsat ikke omfattet af fusionsskattedirektivet, idet de ikke opgør deres skattepligtige indkomst efter de almindelige skatteregler, der gælder for aktieselskaber. De nævnte foreninger m.v. beskattes kun af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

Det vurderes, at udvidelsen af listen over selskaber, der er omfattet af direktivet, ikke vil øge antallet af omstruktureringer omfattet af direktivet i nævneværdig grad. Udvidelsen af listen ændrer dog de danske regler i praksis, men vil ikke kræve en lovændring, idet den gældende danske lovgivning indeholder en generel henvisning til de af fusionsskattedirektivet omfattede selskaber.

Ad 3. Definitionen af aktieombytning er ændret, så et selskab, der allerede ejer flertallet af stemmerettighederne i det andet selskab, omfattes af reglerne

Ved aktieombytning, hvor et selskab erhverver flertallet af stemmerne i et andet selskab kan beskatning i henhold til det tidligere fusionsskattedirektiv udskydes. Efter ændringen af direktivet, er aktieombytninger, hvor selskabet i forvejen er indehaver af flertallet af stemmerettighederne, også omfattet af direktivet.

De danske regler har dog hele tiden givet mulighed for, at aktieombytninger kan gennemføres skattefrit, hvis et selskab, der har stemmemajoriteten i et andet selskab, erhverver resten af aktiekapitalen i det andet selskab.

Direktivet indeholder en mindre lempelse i forhold til de gældende danske regler, idet beskatningen kan udskydes, når selskabet er majoritetsaktionær og kun erhverver en del af den resterende aktiekapital i det andet selskab. Det vurderes, at effekten af denne ændring vil være begrænset.

Ændringen i direktivet vil kræve, at reglerne om aktieombytning i aktieavancebeskatningslovens § 13 ændres.

Ad 4. Direktivet fastsætter rammer for den skattemæssige behandling, når transparente selskaber deltager i omstruktureringer

I et transparent selskab anses selskabsdeltagerne – og ikke selskabet selv – i skattemæssig henseende som ejere af selskabets aktiver og passiver. Et transparent selskab beskattes således ikke som en selvstændig enhed. I stedet beskattes selskabsdeltagerne løbende af indkomsten i selskabet. Eksempelvis er interessentskaber og kommanditselskaber efter dansk skatteret transparente. Danske transparente selskaber er ikke omfattet af direktivet, da disse selskaber ikke betaler selskabsskat, jf. ovenfor ad 1.

Der vil imidlertid kunne opstå situationer, hvor der er danske deltagere i udenlandske selskaber, der i udlandet anses for at være selskaber i skattemæssig henseende, mens de i Danmark anses for at være transparente. Det tidligere fusionsskattedirektiv indeholder ingen særlige regler herom.

A. Indskydende udenlandsk transparent selskab

Efter ændringerne af direktivet kan Danmark undlade at anvende direktivets almindelige bestemmelser, når det anser et udenlandsk indskydende selskab som transparent. Der kan således ske beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med sådanne omstruktureringer.

Danmark har med bestemmelsen eksempelvis mulighed for at beskatte en dansk deltager i et udenlandsk transparent selskab, hvis det udenlandske selskab tilfører sin virksomhed til et andet (ikke-transparent) selskab. Beskatningen vil i så fald svare til beskatningen ved et egentligt salg af virksomheden.

Hvis der gennemføres beskatning ved en omstrukturering, er det en forudsætning at Danmark modregner den skat, som skulle være betalt i udlandet, hvis omstruktureringen

ligeledes havde ført til beskatning i udlandet. Når en omstrukturering i udlandet anses som værende omfattet af direktivet og beskatningen derfor udskydes, gives der nedslag for en "fiktiv" udenlandsk skat for at hindre, at samme gevinst beskattes to gange – først i Danmark ved omstruktureringen og senere i udlandet ved et egentligt salg af de pågældende aktiver.

Muligheden for beskatning er i overensstemmelse med gældende dansk ret. Der er dog i den danske lovgivning under særlige omstændigheder mulighed for en skattefri virksomhedsomdannelse, når en personligt ejet udenlandsk virksomhed – som et interessentskab – indskydes i et dansk (ikke-transparent) selskab.

De danske skatteregler indeholder ikke bestemmelser om nedslag for "fiktiv" skat i relation til udenlandske transparente selskaber. Princippet findes imidlertid allerede for ikke-transparente selskaber – både i danske regler og i direktivet. Det anvendes således bl.a., når Danmark mister beskatningsretten til indkomst fra et dansk selskabs virksomhed i udlandet, fordi virksomheden i udlandet i forbindelse med en omstrukturering tilføres et udenlandsk selskab. I dette tilfælde beskatter Danmark kapitalgevinster i den udenlandske virksomhed på omstruktureringstidspunktet, men giver nedslag for den skat, som skulle være betalt i udlandet, hvis ikke direktivet havde forhindret udlandet i at beskatte ved omstruktureringen.

Betydningen af en regel om nedslag for "fiktiv" skat ved omstruktureringer med udenlandske transparente selskaber vurderes at være meget beskedent, fordi det er sjældent at sådanne omstruktureringer gennemføres. Dertil kommer, at det ikke-transparente selskab altid har mulighed for at gennemføre omstruktureringen som et egentligt salg, hvorved den udenlandske skat betales og der gives nedslag i Danmark for den faktiske betalte skat.

Nedslaget for "fiktiv" skat vil ikke give et selskab mulighed for at få forhøjet sine skattemæssige værdier i Danmark og heller ikke mulighed for f.eks. et forhøjet skattemæssigt fradrag. Hvis det modtagende selskab er dansk, skal det modtagende selskab anvende de samme skattemæssige værdier, som gælder for den interessent, som indskyder virksomheden.

Ændringen af direktivet vil kræve en tilføjelse til ligningslovens § 33.

B. Modtagende udenlandsk transparent selskab

I den anden situation - hvor det udenlandske transparente selskab modtager aktiver fra et ikke-transparent selskab – giver direktivet mulighed for, at Danmark kan beskatte på samme måde, som hvis det transparente selskab var dansk.

Det betyder bl.a., at hvis et selskab indskyder sin virksomhed i et udenlandsk interessentskab kan Danmark beskatte en dansk interessent i det udenlandske interessentskab på samme måde, som hvis virksomheden var indskudt i et dansk interessentskab. Det kan have betydning, hvis den danske interessent også er aktionær i det indskydende selskab, idet der gennem omstruktureringen sker en udlodning fra det indskydende selskab til aktionæren. Direktivet giver mulighed for at beskatte en sådan udlodning.

Derved er der ingen ændringer i forhold til gældende dansk ret.

Ad 7. Direktivet omfatter flytning af det europæiske selskabs (SE's) og det europæiske andelsselskabs (SCE's) vedtægtsmæssige hjemsted

Forordningen om statut for det europæiske selskab (SE-selskabet) blev vedtaget 8. oktober 2001, mens forordningen om det europæiske andelsselskab (SCE-selskabet) blev vedtaget 22. juli 2003. Formålet hermed er at bidrage til færdiggørelsen af det indre marked og spredningen af de forbedringer, som dette indebærer.

Forordningerne indeholder en selskabsretlig nyskabelse, idet det er muligt for et SE- eller SCE-selskab at flytte sit hjemsted fra et medlemsland til et andet, uden at dette selskabsretligt bevirker, at selskabet opløses, eller at der stiftes et nyt selskab. Dette indebærer en lettelse af selskabernes muligheder for frit at bevæge sig inden for EU, idet selskaberne ikke skal gennemgå den normale – mere administrativt byrdefulde – likvidationsprocedure.

De to forordninger indeholder ingen skattemæssige bestemmelser, men henviser til national ret på området for skat. Lettelsen af de selskabsretlige muligheder for at flytte hjemsted vil imidlertid ikke blive brugt i praksis med mindre der også skattemæssigt gives mulighed for flytning af hjemsted uden likvidering af selskabet.

Det er baggrunden for, at der er i fusionsskattedirektivet er indføjet regler om den skattemæssige behandling, når et SE-selskab eller et SCE-selskab flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted.

Reglerne i fusionsskattedirektivet er ens for SE- og SCE-selskaber, men der fokuseres i det følgende på SE-selskabet, idet SCE-selskaber, der er hjemmehørende i Danmark, kun vil være omfattet af reglerne, hvis SCE-selskabet beskattes efter de almindelige skatteregler for aktieselskaber, jf. ovenfor ad 1. Og i så fald gælder der samme regler for SE- og SCE-selskaber.

A. De nye regler i fusionsskattedirektivet

I henhold til direktivet må flytningen af et SE-selskabs vedtægtsmæssige hjemsted ikke udløse beskatning af de aktiver og passiver, som efter flytningen er knyttet til et fast driftssted i det land, hvor selskabet var hjemmehørende før flytningen. Det gælder dog kun, hvis SE-selskabet efter flytningen af hjemstedet anvender skattemæssige værdier for de pågældende aktiver og passiver, som om flytningen ikke havde fundet sted.

Hvis der er skattemæssige underskud i SE-selskabet på tidspunktet for flytningen af hjemstedet til et andet land, skal disse underskud kunne videreføres hos det faste driftssted. Det er en forudsætning for videreførelse af underskud, at SE-selskabet ikke ville have mistet underskuddene, hvis hjemstedet var flyttet inden for samme land i stedet for til et andet land.

Flytningen af SE-selskabets hjemsted kan ikke i sig selv udløse beskatning af aktionærerne i SE-selskabet. Beskatningen af eventuel fortjeneste eller tab på aktierne i SE-selskabet sker først ved aktionærernes efterfølgende afståelse af aktierne.

B. Konsekvenserne i forhold til gældende regler i Danmark

Ændringerne af fusionsskattedirektivet medfører, at der skal indføres regler på dette område i Danmark. Hidtil har det ikke været muligt selskabsretligt at flytte selskabers hjemsted, uden at selskabet blev anset for opløst. Der er derfor hidtil blevet foretaget ophørsbeskatning af selskaber, der flytter vedtægtsmæssigt hjemsted. Det har også været tilfældet, selv om selskabets aktiver og passiver forblev tilknyttet til et fast driftssted i Danmark efter flytningen.

Der skal derfor skabes mulighed for, at et SE-selskab, som flytter sit hjemsted fra Danmark til udlandet, ikke derved får udløst beskatning af fortjeneste eller tab på de aktiver og passiver, som efter flytningen er knyttet til et fast driftssted i Danmark. Det svarer til den skattemæssige behandling efter gældende regler, hvor et dansk selskab ophører ved fusion med et udenlandsk selskab.

Muligheden for at udskyde beskatningen af de aktiver og passiver, som tilknyttes et fast driftssted i Danmark, følger således det princip, der hele tiden har været gældende i såvel de danske regler som i fusionsskattedirektivet.

Udskydelsen af beskatningen af en eventuel fortjeneste på aktierne i SE-selskabet svarer til den skattemæssige behandling af aktionærer i selskaber, der omstrukturerer efter de gældende regler. I disse tilfælde udskydes beskatningen ligeledes til aktionærerne efterfølgende afstår aktierne i selskabet.

Såfremt der ikke indførtes regler om udskydelse af beskatningen ved flytning af SE-selskabers hjemsted, ville et dansk SE-selskab således reelt kunne opnå samme udskydelse af beskatningen ved at gennemføre en fusion med et udenlandsk SE-selskab.

Der vil dog være forskel på de skattemæssige konsekvenser af en flytning af hjemsted og en grænseoverskridende fusion i de tilfælde, hvor det danske SE-selskab har et skattemæssigt underskud. Et sådant underskud mistes efter gældende regler ved en grænseoverskridende fusion, selv om der ved fusionen opstår et fast driftssted i Danmark.

Derimod kan underskuddet videreføres i det tilbageværende faste driftssted i Danmark, hvis et dansk SE-selskab flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted til udlandet. Denne forskel er velbegrundet og ses ikke at give anledning til u hensigtsmæssige skattemæssige konsekvenser, jf. nedenfor.

Ved flytningen af SE-selskabets hjemsted overføres der ingen aktiver og passiver til eller fra andre selskaber, og der realiseres ingen gevinst ved flytningen. Ejerskabet til selskabet og dets aktiver og passiver er fuldstændigt upåvirket af flytningen. Underskuddet er opstået i det selskab, som efterfølgende kan anvende det til modregning.

Til forskel herfra sker der ved en fusion en sammensmeltning af to eller flere selskaber og der ville reelt ske en overførsel af underskud mellem de fusionerende selskaber. Baggrunden for at dette ikke tillades er ønsket om at undgå, at overskudsgivende selskaber gennem en fusion opnår mulighed for at anvende et andet selskabs uudnyttede skattemæssige underskud. Det er ikke tilfældet ved flytning af et SE-selskabs hjemsted.

Flytning af et SE-selskabs hjemsted fra Danmark til udlandet kan sammenlignes med den situation, hvor et udenlandsk selskab, der er skattepligtigt til Danmark, fordi selskabets ledelse foregår fra Danmark, flytter ledelsen af selskabet til udlandet. I disse tilfælde beskattes aktiver og passiver, der forbliver under dansk beskatning efter ledelsens flytning, ikke, ligesom selskabets underskud kan videreføres hos det faste driftssted.

Direktivets regler svarer således til de gældende regler, når et selskabs fulde skattepligt til Danmark ophører som følge af, at selskabets ledelse flytter til udlandet. Ændringerne kan gennemføres ved tilføjelser til disse regler, der findes i selskabsskattelovens § 5.

2. Samlet vurdering af konsekvenserne for Danmark

De vedtagne ændringer af fusionsskattedirektivet vurderes at have relativt begrænsede konsekvenser for Danmark.

En række ændringer er allerede gældende i Danmark.

Udvidelsen af kredsen af selskaber, der er omfattet af direktivet, ændringerne vedrørende transparente selskaber og den udvidede adgang til aktieombytning vurderes ikke at medføre en væsentlig øget anvendelse af direktivet. Det vurderes, at der i de tilfælde, hvor disse ændringer rent faktisk får betydning, vil være tale om forretningsmæssigt velbegrundede omstruktureringer, der ellers ikke ville være gennemført på grund af uhensigtsmæssige skattemæssige hindringer.

Reglerne om flytning af SE-selskabers hjemsted følger grundlæggende principperne i de allerede gældende regler i fusionsskattedirektivet og fusionsskatteloven. Der er kun mulighed for skatteudskydelse vedrørende aktiver og passiver, som også er undergivet dansk beskatning efter selskabets flytning. Muligheden for at bevare underskud ved flytning af hjemsted – i modsætning til andre omstruktureringer i henhold til fusionsskattedirektivet – er begrundet i, at der ikke overføres aktiver til andre selskaber eller realiseres nogen gevinst i forbindelse med flytningen.

Samlet vurderes ændringerne af fusionsskattedirektivet at medføre en forbedring af de skattemæssige rammevilkår for erhvervslivet og en øget fleksibilitet i organisationsmulighederne for erhvervsvirksomheder i EU, der kan forbedre det indre markeds funktionsmåde.

Ændringerne vurderes ikke på nogen måde at give muligheder for skatteudnyttelse, sådan som der har været stillet spørgsmål ved. Det bemærkes i den forbindelse, at fusionsskattedirektivet fortsat giver mulighed for at stille særlige vilkår for eller om nødvendigt

nægte et selskab at anvende bestemmelserne i direktivet, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med den givne transaktion er skatteundgåelse eller skatteunddragelse.