

Høringsforslag om nye regler til at imødegå hybride mismatch



Skatteministeriet har nu offentliggjort et lovudkast, der fastsætter, hvordan EU's såkaldte skatteundgåelsesdirektiver (2016/1164/EU og 2017/952/EU) skal implementeres i Danmark, herunder regler om imødegåelse af hybride mismatch. Hybride mismatch er situationer, hvor landene skattemæssigt kvalificerer fx et selskab eller et finansielt instrument forskelligt, hvilket kan resultere i, at der opnås fx dobbelt fradrag eller ingen medregning af indkomsten. Ifølge lovudkastet foreslås det at indføre nye bestemmelser, som skal imødegå de forskellige former for hybride mismatch, samtidig med at de eksisterende regler, der hidtil har imødegået enkelte hybride mismatch, foreslås ophævet henholdsvis udvidet.

De nye regler om hybride mismatch, der følger af direktiverne, foreslås gennemført ved indførelsen af bestemmelserne § 8 C, § 8 D og § 8 E i selskabsskatteloven, der således skal håndtere situationer, hvor landenes forskellige kvalifikation af finansielle instrumenter, selskabsenheder og skattemæssigt hjemsted fører til forskellige former for mismatch. Indholdet af disse gennemgås nedenfor.

Der skal indledningsvis advares om, at det er meget tørt stof, og de foreslåede regler synes samtidig formuleret ud fra en meget ordlydsnær oversættelse af direktiverne, hvilket ikke øger forståelsen. Alligevel er der nedenfor forsøgt at give et overblik over, i hvilke situationer de foreslåede regler vil have betydning.

Som en del af implementeringen sker der også en vis oprydning i de eksisterende danske regler, der hidtil har skullet imødegå visse former for hybride mismatch. Eftersom de hidtidige regler ikke dækker nær så bredt som bestemmelserne ifølge direktivet, foreslås det i vidt omfang at ophæve de eksisterende regler. I et enkelt tilfælde, nemlig vedrørende SEL § 2 C, bevares bestemmelsen, idet der i stedet sker en udvidelse af bestemmelsens anvendelsesområde.

Til at starte med gennemgår vi de eksisterende danske regler, der ophæves mv., hvorefter vi går videre til indholdet af de foreslåede direktivbestemte regler.

De eksisterende danske regler

Der eksisterer allerede enkelte danske regler, der imødegår enkelte hybride mismatch, men da de nye direktivbestemte regler går videre, foreslås nogle af de eksisterende regler ophævet. Dette gælder følgende regler:

SEL § 2 A

- Bestemmelsen vedrører situationer, hvor der er forskelle i den skattemæssige kvalifikation af en enhed i henholdsvis Danmark og i udlandet. Efter bestemmelsen skal et dansk selskab anses for transparent, hvis ejerne er koncernforbundne juridiske personer hjemmehørende i et land, der anser det danske selskab for at være transparent. Det er en betingelse, at de pågældende ejere kontrollerer det danske selskab (> 50% af kapitalen/stemmerne) og er hjemmehørende i EU, ES eller et land, hvormed Danmark har en

dobbeltbeskatningsoverenskomst. Reglen er typisk aktuel, når det amerikanske moderselskab har "tjekket boksen" på danske anpartsselskaber. Her medfører SEL § 2 A, at det danske anpartsselskab skal behandles som et fast driftssted, hvorved selskabet bl.a. ikke længere vil kunne fradrage udgifter, der anses for interne udgifter mellem moderselskabet og det faste driftssted.

- Efter SEL § 2 A skal der ske afståelsesbeskatning af samtlige aktiver og passiver, hvis det danske selskab ophører med at være omfattet af bestemmelsen. I lovudkastet fastslås det dog, at ophævelsen af SEL § 2 A, der jo medfører, at selskabet ikke længere er transparent, ikke skal udløse afståelsesbeskatning, i det omfang aktiver og passiver forbliver under dansk beskatning.

Der skal heller ikke ske afståelsesbeskatning i forhold til eventuelle deltagere. Ved overgangen succederer selskabet, der nu bliver et selvstændigt skattesubjekt, i anskaffelsestidspunktet og anskaffelsessummen for aktiver og passiver, ligesom selskabet succederer i eventuelle underskud og kildeartsbegrænsede tab.

SEL § 2 B

- Bestemmelsen vedrører situationer, hvor et dansk selskab har gæld til et selskab eller en person i et udland, der anser lånet for at være et egenkapitalindskud. Bestemmelsen fordrer, at den udenlandske person eller selskab har bestemmende indflydelse over det danske selskab, eller det udenlandske selskab er koncernforbundet med det danske selskab. Det danske selskab kan således fradrage renteudgiften, mens den udenlandske modtager kan behandle renterne som skattefrit udbytte. SEL § 2 B imødegår denne situation ved, at lånet også efter danske regler anses for et egenkapitalindskud med den følge, at det danske selskab ikke har fradragsret. SEL § 2 B finder tilsvarende anvendelse på såkaldt importerede mismatch, dvs. det hybride mismatch ikke eksisterer mellem det danske selskab og den umiddelbare kreditor for gælden, men mellem den umiddelbare kreditor og dennes egen kreditor eller i et senere kreditorled.

SEL § 2 C

- Ifølge SEL § 2 C, stk. 1, skal registreringspligtige filialer og skattemæssigt transparente enheder, fx kommanditselskaber, behandles som fuldt skattepligtige danske selskaber, jf. SEL § 1, når mere end 50 % af kapitalen eller stemmerne besiddes af direkte ejere, der er hjemmehørende i lande, hvor filialen/enheden behandles som et selvstændigt skattesubjekt eller er hjemmehørende i et ikke EU-land, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildeskatte på udbytter skal nedsættes eller frafaldes. Reglen imødegår, at den forskellige kvalifikation medfører, at filialen/enheden hverken beskattes i Danmark eller udlandet.
- Det foreslås at udvide reglen. Kravet om, at de direkte ejere har mere end 50 % af kapitalen/stemmerne udgår, og i stedet vil reglen finde anvendelse, hvis en eller flere tilknyttede personer sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 % af stemmerettighederne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet. Det er den samme definition, der vil blive anvendt i den nye hybridregel, der beskrives nærmere nedenfor. Det angives i lovudkastet, at ændringen vil medføre, at en større kreds af enheder eller filialer i Danmark vil blive omfattet af reglen, hvorefter de skal beskattes som selvstændige skattesubjekter i Danmark.
- Efter SEL § 2 C, stk. 2, har en enhed, der omfattes af bestemmelsen, ikke fradrag for rente- og royaltybetalinger til andre ejere, når betalingen efter reglerne i ejernes hjemland ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst hos ejerne. Det søges således sikret, at der ikke opnås fradrag uden medregning hos ejerne. Denne del af bestemmelsen anses for omfattet af den nye hybridregel og foreslås derfor ophævet.
- Efter SEL § 2 C, stk. 10, undtages visse kollektive investeringsenheder (venturefonde) fra bestemmelsen, når de alene investerer i aktier mv. med henblik på aktivt ejerskab. Denne undtagelse udgår og i stedet indsættes en undtagelse for kollektive investeringsforeninger, der i lovudkastet defineres som investeringsforeninger, der har en bred investorkreds, en

diversificeret portefølje af investeringer og er underlagt investorbeskyttelsesregler i etableringslandet. Det anføres ligeledes i lovudkastet, at kollektive investeringsinstitutter skal forstås som investeringsinstitutter omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (UCITS).

SEL § 13, stk. 1, nr. 2

- Reglen angiver betingelserne for, hvornår et dansk selskab kan modtage udbytte på datter- og koncernselskabsaktier skattefrit. For de tilfælde, hvor et udbytte er blevet udloddet op gennem en kæde af selskaber, fremgår det af 4. pkt., at skattefriheden er betinget af, at et datterselskab på et lavere ejerniveau ikke har haft fradrag, uden at fradraget er blevet modsvaret af en beskatning af udbytteudlodningen til et mellemliggende niveau, og at kildebeskatningen af udbytteudlodningerne i ingen af de mellemliggende niveauer har skullet frafaldes eller nedsættes efter direktiv 2011/96/EU. Ifølge lovudkastet sikrer det sidste led – kravet om, at kildebeskatningen i ingen af de mellemliggende niveauer har skullet frafaldes eller nedsættes – at der kun sker beskatning af udbytteudlodningen én gang, idet beskatningen af udbytteudlodningen skal ske der, hvor udbytteudlodningen første gang foretages i et moder- datterselskabsforhold omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet. Danmark kan således ikke beskatte, hvis et EU-land allerede burde have beskattet udlodningen på et lavere ejerniveau. Med henvisning til, at bestemmelsen ikke er nødvendig, når de nye hybride mismatch-regler implementeres, foreslås dette sidste led ophævet.
- For datter- og koncernselskabsaktier ejet af et dansk fast driftssted fremgår det af reglens 6. pkt., at betingelserne i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse. Faste driftssteder kan således også være skattefrie af modtagne udbytter på datter- og koncernselskabsaktier. Eftersom der kun henvises til reglens 1. pkt., kan der opstå tvivl om betingelserne om, at datterselskabet ikke har haft fradrag for udlodningen, også gælder for udbytter til danske faste driftssteder. Det foreslås derfor, at der skal henvises til 1.-5. pkt., således at det klart fremgår, at skattefriheden for

et dansk fast driftssted er undergivet de samme betingelser, dvs. at der ikke er opnået fradrag for udbytteudlodningen hverken hos det umiddelbare datterselskab eller et datterselskab på et lavere niveau.

SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

Efter denne bestemmelse følger, at underskud i danske faste driftssteder kun kan modregnes i obligatorisk sambeskattede selskabers indkomst, når reglerne i hovedkontorets hjemland udelukker, at underskuddet også medregnes der. Denne regel foreslås ophævet.

LL § 5 G

- Efter bestemmelsens stk. 1, 1. pkt., har et dansk selskab ikke fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregningen af dansk skat. Denne bestemmelse skal ifølge lovudkastet ikke længere gælde for selskaber omfattet af SEL § 1 eller for fonde omfattet af FBL § 1, men vil fortsat finde anvendelse for personer omfattet af kildeskattelovens § 1.
- Efter bestemmelsens stk. 1, 2. pkt., kan der ikke tages fradrag efter danske regler, når disse efter udenlandske skatteregler kan overføres til fradrag (typisk via sambeskatning) i indkomst oppebåret af koncernforbundne selskaber, hvis indkomst ikke indgår ved beregningen af dansk skat.

Den nye regel om hybride mismatch

Det nævnes i lovudkastet, at den danske implementering lægges tæt op ad direktiverne, dvs. bliver en meget ordlydsnær implementering af direktiverne, og dermed også af OECD-rapporterne, som dermed vil være relevante ved fortolkningen af de danske regler. Dette medfører også, at mange af direktivets definitioner overføres direkte til dansk lovgivning, hvilket ikke nødvendigvis fremmer forståelsen.

De nye regler om hybride mismatch foreslås gennemført ved indførelsen af bestemmelserne § 8 C, § 8 D og § 8 E i selskabsskatteloven, der således skal håndtere situationer, hvor landenes forskellige kvalifikation af finansielle instrumenter, selskabsenheder og skattemæssigt hjemsted fører til forskellige former for mismatch. Reglerne skal finde anvendelse, uanset om mismatchet opstår i forhold til et andet EU-land eller et land uden for EU.

I den foreslåede SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g, defineres således de mismatch-situationer, som reglen skal imødegå, mens SEL § 8 C, stk. 1, nr. 2-17, indeholder definitioner af de forskellige begreber, der anvendes i bestemmelsen. I SEL § 8 C, stk. 2-4, følger herefter nogle særlige undtagelser, hvor hybride mismatch alligevel ikke omfattes af reglen.

I den foreslåede SEL § 8 D fastlægges, hvilke konsekvenser det har, når en situation omfattes af SEL § 8 C.

Endelig suppleres SEL § 8 C af den foreslåede SEL § 8 E, der omhandler en situation om mismatch mellem skattemæssige hjemsteder.

De omfattede personer/selskaber

Det er som udgangspunkt en betingelse for, at reglerne finder anvendelse, at det hybride mismatch opstår i situationer, hvor der er en væsentlig risiko for skatteundgåelse. Dette gælder mellem:

- Tilknyttede personer
- Et skattesubjekt og en tilknyttet person
- Enheden og det faste driftssted
- To eller flere faste driftssteder af samme enhed
- I forbindelse med et struktureret arrangement

Tilknyttede personer defineres i den foreslåede SEL § 8 C, stk. 1, nr. 17. Bestemmelsen er svær at læse, hvilket nok skyldes den meget ordlydsnære oversættelse. Efter lovbemærkningerne er to selskaber tilknyttede selskaber, når det ene direkte eller indirekte ejer 50 % af stemmerne, kapitalen eller overskuddet (i lovforarbejderne også omtalt som udbytter) i det andet selskab, eller hvis en person ejer 50 % af stemmerne, kapitalen eller overskuddet (udbytter, jf. ovenfor) i begge selskaber. I relation til finansielle instrumenter er ejerskabskravet dog nedsat til 25 %.

Ved opgørelsen af ejerskabskravet medregnes ejerandele, der ejes af uafhængige selskaber, hvis de agerer i fællesskab med den tilknyttede person. Som eksempel på, hvad der forstås ved "agerer i fællesskab", nævnes i lovudkastet en situation, hvor den første person overfører sine stemmerettigheder til den anden uafhængige person, men hvor den anden person dog udnytter stemmerettighederne under instruktion fra den første person. Som et andet eksempel nævnes tilfælde, hvor flere personer indgår en aftale eller

et arrangement, som i praksis gør dem i stand til at agere sammen for på den måde at indgå i et hybridt mismatch-arrangement til fordel for en eller flere personer. Endelig nævnes det også, at begrebet også omfatter tilfælde, hvor den direkte eller indirekte indflydelse indehaves af en fysisk persons nærtstående, idet de anses for at agere sammen. Ved nærtstående medregnes personens ægtefælle eller samlever og dennes nærtstående. Endvidere medregnes personens søskende, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller.

Selskaber anses desuden for at være tilknyttede selskaber, hvis de efter regnskabsreglerne om konsolidering (ifølge IFRS eller en medlemsstats nationale regnskabssystem) anses for at være i samme koncern, eller hvis det ene selskab har en væsentlig indflydelse på det andet selskab.

De omfattede hybride mismatch

Som nævnt defineres de omfattede mismatch-situationer i den foreslåede SEL § 8 D, stk. 1, nr. 1, litra a-g, samt SEL § 8 E. Overordnet gælder, at der foreligger et mismatch, når der enten opnås et dobbelt fradrag eller et fradrag uden medregning af indkomst – med andre ord sker der en asymmetri, hvor et fradrag udnyttes flere gange, eller hvor et fradrag ikke modsvarer af en tilsvarende medregning af indkomst.

SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g, omfatter følgende situationer:

a) Betalinger under et hybridt finansielt instrument

Der er tale om et hybridt mismatch, når en betaling mellem tilknyttede personer (ejerskabskrav 25 %) under et finansielt instrument giver anledning til fradrag uden medregning, eller når en sådan betaling ikke medregnes inden for et rimeligt tidsrum, og mismatchet skyldes, at instrumentet eller betalingen skattemæssigt kvalificeres forskelligt i jurisdiktionen for betaleren henholdsvis betalingsmodtageren. Forskellen kan skyldes, at betalingen i et land anses for fradragsberettiget rente, mens det i det andet land anses for skattefrit udbytte. Der sker således fradrag uden medregning af indkomst. Dette imødegås efter SEL § 8 D, stk. 2, ved enten at nægte fradraget hos betaleren eller ved at medregne en tilsvarende indkomst

hos betalingsmodtageren afhængigt af den konkrete situation. Som det ses imødegår bestemmelsen situationer, der nu er dækket af SEL § 2 B, men den nye bestemmelse går videre, idet bestemmelsen gælder, uanset hvilken vej betalingen går

Det fremgår af lovudkastets bemærkninger, at SEL § 8 D, stk. 2, ikke finder anvendelse, hvis situationen er omfattet af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt., dvs. de tilfælde, hvor udbytte er skattepligtigt, fordi det udloddende selskab har fradrag for udlodningen. Denne undtagelse synes dog ikke umiddelbart at fremgå af SEL § 8 D, stk. 2, men det angives, at moder-/datterselskabs- direktivet anses for at have forrang.

I SEL § 8 C, stk. 1, nr. 2, defineres, hvad der forstås med ”betaling medregnes inden for rimeligt tidsrum”. Det er således tilfældet, hvis betalingen medregnes hos betalingsmodtageren i et indkomstår, der starter senest 12 måneder efter udgangen af det indkomstår, hvor betaleren har fradrag for betalingen. Betalingen vil også blive anset for foretaget inden for et rimeligt tidsrum, når betalingen medregnes hos modtageren i fremtiden, og betalingsbetingelserne svarer til det, som ville være aftalt mellem uafhængige parter.

b) Betalinger til en hybrid enhed

Der er tale om et hybridt mismatch, når en betaling til en hybrid enhed giver anledning til fradrag uden medregning, fordi betalingen allokeres forskelligt i det land, hvor den hybride enhed er etableret, og i det land, hvor deltagerne i den hybride enhed er hjemmehørende. Mismatchet kan opstå, når det land, hvor den hybride enhed er hjemmehørende, anser det for et transparent selskab. Denne stat foretager derfor ikke beskatning, fordi beskatningen anses for at skulle ske i det andet land, hvor deltagerne er hjemmehørende. I det land, hvor deltagerne er hjemmehørende, anses den hybride enhed imidlertid for et selvstændigt selskab, hvorfor dette land heller ikke beskatter, fordi beskatningen anses for at skulle ske i den hybride enheds hjemland. Ejerskabskravet i forhold til tilknyttede personer er her 50

%. Situationen medfører fradrag uden medregning af indkomst, hvilket imødegås af bestemmelsen i SEL § 8 D, stk. 2, ved, at der enten nægtes fradrag hos betaleren eller ved at medregne en tilsvarende indkomst hos betalingsmodtageren afhængig af den konkrete situation.

c) *Regler om betalinger til en enhed med et eller flere faste driftssteder*

Der er tale om et hybridt mismatch, når en betaling til en enhed med et eller flere faste driftssteder giver anledning til fradrag uden medregning af indkomst. Her omfatter situationen således, når mismatchet skyldes forskelle – ikke i, hvorvidt der består et fast driftssted, men – i allokeringen af betalinger mellem enheden og det faste driftssted og mellem to eller flere faste driftssteder som følge af reglerne i de lande, hvor enheden opererer. Ejerskabskravet i forhold til tilknyttede personer er her 50 %. Som eksempel nævnes en situation, hvor et dansk selskab (A) optager et lån hos en filial (a) ejet af moderselskabet (A). Det danske selskab fradrager renteudgifterne på lånet, men renteindtægterne beskattes ikke. Det skyldes dels, at det land, hvor hovedsædet (A) er etableret, anvender territorialprincippet og samtidig allokterer renteindtægterne til filialen (a). Der sker således ingen beskatning i det land. I det land, hvor filialen (a) er etableret, sker der heller ingen beskatning, fordi dette land mener, at renteindtægterne skal allokere til hovedsædet (A). Der sker således fradrag uden medregning af indkomst, hvilket imødegås af bestemmelsen i SEL § 8 D, stk. 2, ved, at der enten nægtes fradrag hos betaleren eller ved at medregne en tilsvarende indkomst hos betalingsmodtageren, afhængigt af situationen.

Det skal bemærkes, at foreligger der et mismatch, som nævnt i bestemmelsen – dvs. fradrag uden medregning af indkomst – da gælder bestemmelsen, selvom betalingen ikke foretages mellem tilknyttede personer, når aftalen er indgået som et ”struktureret arrangement”. Ifølge SEL § 8 C, stk. 1, nr. 16, er et ”struktureret arrangement” et arrangement, der indebærer et hybridt mismatch, hvor mismatch-resultatet er prissat i vilkårene for det pågældende arrangement, eller et

arrangement, der er udformet med henblik på at frembringe et hybridt mismatch, medmindre skattesubjektet eller en tilknyttet person ikke med rimelighed kunne forventes at være bekendt med det hybride mismatch og ikke får del i værdien af den skattefordel, der følger af det hybride mismatch.

d) *Betalinger til et tilsidesat fast driftssted*

Der er tale om et hybridt mismatch, når reglerne i det land, hvor selskabet har sit hovedsæde, medfører, at der er et fast driftssted beliggende i et andet land, mens der ikke er et fast driftssted ifølge det andet land. Når hovedsædet landet anvender territorialprincippet, opnås der fradrag uden medregning, idet indkomsten i det tilsidesatte faste driftssted ikke beskattes i nogen af landene.

Ejerskabskravet for tilknyttede personer er 50 %. Mismatchet imødegås også her ved, at der enten nægtes fradrag eller ved at medregne en tilsvarende indkomst hos betalingsmodtageren afhængig af den konkrete situation, jf. SEL § 8 D, stk. 2. Af lovudkastets bemærkninger fremgår dog, at bestemmelsen i SEL § 8 D, stk. 4, hvorefter et dansk selskab med et tilsidesat fast driftssted i udlandet i en mismatch-situation skal medregne den indkomst, der ellers ville skulle henføres til det faste driftssted, har forrang frem for bestemmelsen i SEL § 8 D, stk. 2, om medregning af indkomst.

Det angives dog også i lovbemærkningerne, at indkomst ikke skal beskattes i Danmark, hvis Danmark ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land uden for EU er forpligtet til at fritage indkomsten fra beskatning. Dette skulle for Danmarks vedkommende kun være relevant i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Brasilien.

Der gælder en undtagelse til denne bestemmelse. Selv om der foreligger et mismatch, skal bestemmelsen ikke anvendes, hvis det land, hvori selskabet har hovedsæde, er et EU-land, der anvender den særlige bestemmelse i direktivet, der indføres som SEL § 8 D,

stk. 4. Efter denne regel skal hovedsædet medregne indkomst fra et tilsidesat fast driftssted.

e) Tilsidesatte betalinger fra en hybrid enhed

Der er tale om et hybridt mismatch efter denne regel, når en betaling foretaget af en hybrid enhed (og ikke som nævnt i ad. b), hvor betalingen sker til den hybride enhed) giver anledning til fradrag uden medregning, hvis det pågældende mismatch skyldes den omstændighed, at der ses bort fra betalingen i henhold til lovgivningen i betalingsmodtagerens jurisdiktion. Der er altså tale om, at landene kvalificerer den hybride enhed forskelligt. Det er en forudsætning, at den manglende medregning skyldes, at der ses bort fra betalingen i betalingsmodtagerens hjemland, som følge af at der set fra dette lands synspunkt er tale om en betaling inden for samme skattesubjekt. Ejerskabskravet er her 50 %.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis fradraget efter reglerne i det land, hvor den hybride enhed er etableret, alene anvendes i den hybride enheds egen indkomst, når den hybride enheds indkomst beskattes i begge lande. Bestemmelsen vil derimod finde anvendelse, i det omfang fradraget kan anvendes af andre selskaber, fx som led i sambeskatning i det land, hvor den hybride enhed er etableret.

Bestemmelsens indhold illustreres bedst ved det eksempel, der fremgår af lovudkastet. En koncern er etableret med et moderselskab (A1) og et datterselskab (A2) begge beliggende i land A. Selskab A2 har en filial i Danmark. Selskab A1 og A2 sambeskattes efter reglerne i land A, hvilket inkluderer indtægter og udgifter, der kan henføres til filial A2. Efter sambeskatningsreglerne i land A tilsidesættes interne betalinger mellem enhederne. Filial A2 ejer 100 % af aktierne i det danske selskab DK. Filial A2 og DK indgår i obligatorisk sambeskatning efter danske regler. Selskab A1 udsteder et lån til selskab A2, der dog henføres til filial A2 i Danmark. Filial A2 fradrager renteudgifterne på lånet. Renteudgifterne overstiger filialens samlede indtægter, hvilket giver et underskud, der udnyttes af

DK2 via de danske sambeskatningsregler. I land A medregnes indtægterne fra filial A2, men A1's renteindtægter er dog ikke skattepligtige, idet land A anser dem for foretaget inden for samme konsoliderede enhed efter land A's sambeskatningsregler. Det underskud, som det danske selskab DK udnytter, modsvares således ikke af en beskatning af den indtægt, der er baggrunden for underskuddet. Der er derfor tale om fradrag uden medregning, som efter SEL § 8 D, stk. 2, imødegås ved, at der nægtes fradrag i Danmark. Den foreslåede regel vil således dække bredere end den nuværende (og foreslået ophævet) regel i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., der jo kun hindrer overførsel af underskud fra en filial, når hovedkvarteret også kan udnytte underskuddet.

f) Fikserede renter

Der er her tale om et hybridt mismatch, når en fikseret intern betaling mellem enheden og det faste driftssted eller mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed giver anledning til fradrag uden medregning af indkomst, og det pågældende mismatch skyldes den omstændighed, at der ses bort fra betalingen ifølge lovgivningen i betalingsmodtagerens jurisdiktion. Ejerskabskravet er 25 %.

Fradraget uden medregning af indkomst imødegås efter SEL § 8, stk. 2, ved, at enten at nægte fradraget hos betaleren eller ved at medregne en tilsvarende indkomst hos betalingsmodtageren afhængig af den konkrete situation.

Det afgørende er således, hvorvidt betalingsmodtagerens hjemland anerkender betalingen. Anerkendes betalingen i betalingsmodtagerens hjemland, men er modtageren eksempelvis særskilt skattefritaget for sådanne betalinger efter sit hjemlands regler, finder bestemmelsen ikke anvendelse. Bestemmelsen skal håndtere situationer, hvor der er forskel på, hvordan landene skattemæssigt behandler transaktioner inden for samme enhed, fx mellem et hovedsæde og et fast driftssted, hvor der kan være forskel på, hvor høj grad af selvstændighed de enkelte lande anser det faste driftssted for at have.

Hvis fradraget efter reglerne i det land, hvor det faste driftssted er hjemmehørende, alene kan modregnes i det faste driftssteds egen indkomst, finder bestemmelsen ikke anvendelse. Kan fradraget imidlertid anvendes af andre selskaber (fx via sambeskatning) i det land, hvor det faste driftssted er beliggende, finder bestemmelsen alligevel anvendelse.

Bestemmelsen finder endvidere kun anvendelse, i det omfang betalerens jurisdiktion giver mulighed for fradrag, der modregnes i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst. Når indkomsten medregnes i begge jurisdiktioner, vil et tilsvarende fradrag i begge jurisdiktioner ikke udgøre en asymmetrisk beskatning og dermed ikke være et mismatch.

Følgende eksempel fremgår af lovforarbejderne: Selskab DK er beliggende i DK, men har et fast driftssted i land B. Indkomsten i det faste driftssted beskattes ikke i Danmark på grund af territorialprincippet. Det faste driftssted leverer serviceydelser til lokale kunder og anses efter reglerne i land B for at udnytte immaterielle rettigheder ejet af selskab DK i Danmark. Efter reglerne i land B opgøres en værdi efter armslængdeprincippet for anvendelsen af de immaterielle rettigheder, som filialen kan fradrage i indkomsten for det faste driftssted efter reglerne i land B. I Danmark sker der ikke en tilsvarende medregning af de fikserede royaltybetalinger, da de pågældende immaterielle aktiver anses for ejet af det faste driftssted. Forskellene i landenes regler medfører derfor et fradrag uden medregning.

g) Dobbelt fradrag

Ved dobbelt fradrag forstås et fradrag (herunder afskrivninger) af samme betaling, udgifter eller tab i den jurisdiktion, hvor betalingen har sit udspring, udgifterne er pådraget eller tabene er lidt (betalerens jurisdiktion) og i en anden jurisdiktion (investors jurisdiktion). Der er dog kun tale om et hybridt mismatch, når fradraget sker i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst, jf. SEL § 8 C, stk. 3. Situationen

imødegås ifølge SEL § 8 D, stk. 1, ved at fradraget nægtes. Ejerskabskravet er her 50 %.

Som eksempel nævner lovudkastet følgende eksempel: Moderselskabet (A) er beliggende og driver virksomhed i land A. Moderselskabet har et fast driftssted og et datterselskab i DK. Datterselskabet leverer ydelser til lokale kunder i Danmark, mens filialen indhenter lånefinansiering til at drive aktiviteten i Danmark og har i den forbindelse fordel af, at det er moderselskabets kreditværdighed, der lægges til grund for låneforholdene. Det faste driftssted optager således et lån med markedsrente fra en ekstern bank. Renteudgifterne medfører et underskud hos det faste driftssted, der via obligatorisk dansk sambeskatning kan fradrages hos det danske datterselskab. Modsat Danmark anvender land A ikke et territorialprincip, hvorfor underskuddet i det faste driftssted også kan fradrages i moderselskabet A's indkomst i land A. Efter SEL § 8 D, stk. 1, kan Danmark nægte fradraget.

Den eksisterende regel i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., ville også have imødegået situationen, ved at underskuddet i det faste driftssted ikke ville kunne overføres til fradrag i datterselskabet. Denne bestemmelse foreslås imidlertid som nævnt ophævet, hvorfor det er bestemmelserne i SEL § 8 C-E, der fremover skal regulere situationen. • For alle de ovennævnte situationer gælder der efter SEL § 8 C, stk. 3, en særlig regel om importeret mismatch, der udvider bestemmelseens anvendelsesområde. Efter denne bestemmelse foreligger der stadig en mismatch-situation, selvom det ikke sker i forhold til de umiddelbare parter, men derimod først sker i et andet led. Som eksempel nævnes, at et dansk selskab (A) fradrager renteudgifter, der medregnes i den skattepligtige indkomst hos modtageren (B) i et andet land. Her foreligger således ikke noget mismatch. Det betalingsmodtagende selskab (B) anvender imidlertid renteindtægten til en betaling på et hybridt finansielt instrument, hvor betalingen er fradragsberettiget, mens indtægten på det hybride finansielle instrument ikke medregnes til skattepligtig indkomst hos den, der modtager indtægten på det hybride finansielle instrument (C). Samlet opnås der således et fradrag i

Danmark uden medregning i den endelige betalingsmodtagers (C) hjemland, og betalingsmodtagerens (B) indkomst er nul, idet modtagne renteindtægter modsvarer af fradrag vedrørende det hybride finansielle instrument. Efter SEL § 8 C, stk. 3, skal Danmark nægte fradraget, men kun hvis det hybride mismatch ikke løses af et af de lande, der er involveret i transaktionen, fx ved at land B nægter fradraget på det hybride finansielle instrument.

SEL § 8 E om dobbelt skattemæssigt hjemsted

- Efter bestemmelsens 1. pkt. kan et dansk indregistreret selskab eller en forening m.v. omfattet af SEL § 1, som samtidig anses for skattemæssigt hjemmehørende i en anden stat, ikke fradrage en udgift i begge jurisdiktioner, når det indebærer, at fradraget også modregnes i indkomst, der kun beskattes i et af landene. Danmark kan i et sådant tilfælde nægte selskabet fradrag efter SEL § 8 E, stk. 1.
- Det angives i lovbemærkningerne, at det i disse situationer ikke er muligt at fastsætte, i hvilken rækkefølge landene skal nægte fradrag, hvilket kan betyde, at hvis det andet land har en tilsvarende regel som SEL § 8, stk. 1, kan selskabet/foreningen risikere nægtet fradrag i begge jurisdiktioner.
- Selvom fradraget ikke nægtes efter 1. pkt., kan fradraget ifølge 2. pkt. alligevel fortsat kun foretages, hvis det sker i dobbelt medregnet indkomst. Efter denne bestemmelse følger dog, at Danmark ikke kan nægte fradraget – selvom det modregnes i ikke-dobbelt medregnet indkomst – når det andet land er et EU-land, og selskabet anses for at være hjemmehørende i Danmark ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst med EU-landet. I disse tilfælde nægtes fradraget i stedet i det andet EU-land.
- Efter SEL § 8 E, stk. 3, kan danske selskaber, der dels deltager i obligatorisk eller frivillig sambeskatning, jf. SEL § 31 og § 31 A, og dels i en sambeskatning eller anden form for underskudsoverførsel efter reglerne i et andet land, ikke fradrage udgifter eller tab i den danske indkomstopgørelser, når de samme udgifter og tab efter det andet lands regler kan fradrages i indkomst i ikke-dobbeltmedregnet

indkomst. Problemstillingen er ifølge lovbemærkningerne aktuel, når to sambeskatningskredse ikke er identiske, og reglen sikrer, at fradraget nægtes i Danmark, når fradraget efter udenlandske regler kan udnyttes i et selskab, der ikke indgår i den danske sambeskatningskreds. Denne bestemmelse træder således i stedet for den eksisterende bestemmelse i LL § 5 G, stk. 1, 2. pkt., der som nævnt ovenfor ophæves. Efter den eksisterende bestemmelse i LL § 5 G, stk. 1, 2. pkt., nægtes fradraget kun, når der består en koncernforbindelse efter danske regler. Efter den foreslåede regel gælder der ikke et krav om tæt koncernforbindelse, og den foreslåede regel har således et bredere anvendelsesområde.

De foreslåede regler i SEL § 8 D-E skal ifølge lovudkastet have virkning fra og med den 1. januar 2020.

Det skal afslutningsvis bemærkes, at efter lovudkastets offentliggørelse har EU-Domstolen afsagt dom i sagen om A/S Bevola, der omhandler et dansk selskab, der ville fradrage underskud fra et fast driftssted, der blev nedlagt i 2008. Selskabet var blevet nægtet fradrag af de danske skattemyndigheder med henvisning til territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2. EU-Domstolen fandt imidlertid, at såfremt underskuddet i det faste driftssted var ”endeligt”, skulle det danske selskab have adgang til at fradrage det, idet det forhold, at det danske selskab kunne vælge international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, ikke var en proportional løsning. Territorialprincippet har betydning i de ovenfor gennemgåede forslag til nye hybride mismatch-regler, men det er endnu ikke afklaret, om den nye dom fra EU-Domstolen vil få indflydelse på reglernes endelige udformning. Dette må afklares under den kommende lovbehandling.