

2.2.2. Fusionsskattedirektivet fastsætter rammer for den skattemæssige behandling, når transparente selskaber deltager i omstruktureringer

De virksomheder, der medtages på listen over selskaber, der er omhandlet i artikel 3, stk. 1, litra a, er selskabsskattepligtige i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende, men nogle af dem betragtes på grund af deres juridiske karakteristika af andre medlemsstater som skattemæssigt transparente.

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. Hver selskabsdeltager anses for at eje en ideel andel af det transparente selskabs aktiver og passiver. Efter dansk skatteret er eksempelvis interessentskaber og kommanditselskaber transparente.

Der vil således kunne opstå situationer, hvor selskaber, der er hjemmehørende i én medlemsstat, i hjemstaten anses for at være selskaber i skattemæssig henseende, mens de i en anden medlemsstat (hvor en af deltagerne er hjemmehørende) anses for at være transparente.

Ifølge betragtning 12 og 13 til ændringsdirektivet bør medlemsstater, der behandler ikke-hjemmehørende skattepligtige selskaber som skattemæssigt transparente, anvende de med direktivet forbundne fordele på sådanne selskaber.

Der er på baggrund heraf ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 6 og 9, indsat bestemmelser i direktivets artikel 4, stk. 2, og artikel 8, stk. 3, der indebærer, at en medlemsstat, der anser et udenlandsk selskab, der deltager (eller er selskabsdeltager i et selskab) i en omstrukturering omfattet af direktivet, for transparent, ikke skal beskatte deltagerne i det transparente selskab af kapitalgevinster på de overførte aktiver og passiver (eller de afståede kapitalandele).

Den ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 11, indsatte bestemmelse i artikel 10a, giver imidlertid også medlemsstaterne mulighed for at vælge ikke at anvende direktivets almindelige bestemmelser i forbindelse med beskatningen af selskabsdeltagere i transparente selskaber.

Artikel 10a, stk. 1 og 2, vedrører situationen, hvor det indskydende selskab anses for transparent. I denne situation er der tale om, at selskabsdeltageren i det transparente selskab indskyder midler i et ikke-transparent selskab. Hvis selskabsdeltageren er en person, er der således i skattemæssig henseende tale om, at en personligt ejet virksomhed indskydes i et selskab sam-

tidig med, at personen vederlægges med aktier i selskabet. Hvis selskabsdeltageren er et ikke-transparent selskab, er der i skattemæssig henseende tale om hel eller delvis overførsel af en virksomhed mellem to selskabsbeskattede selskaber.

Artikel 10a, stk. 3 og 4, vedrører det tilfælde, hvor det modtagende selskab anses for transparent. I denne situation er der tale om, at der flyttes midler fra et ikke-transparent selskab til et transparent selskab.

2.2.2.1 Indskydende udenlandsk transparent selskab

Artikel 10a, stk. 1, giver Danmark mulighed for at beskatte en dansk deltager i et udenlandsk transparent selskab, hvis det udenlandske selskab tilføjer 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 en sådan beskatning skal der dog i henhold til artikel 10a, stk. 2, gives nedslag for udenlandsk skat på samme måde, som hvis de overførte aktiver og passiver rent faktisk var overdraget ved et »almindeligt« skattepligtigt salg. Der skal således gives nedslag for udenlandsk skat som ikke er pålagt - en »fiktiv« udenlandsk skat.

Baggrunden er, at omstruktureringen skal anses for omfattet af direktivet i det land, hvor det transparente selskab er hjemmehørende. Beskatningen i udlandet skal derfor udskydes. Nedslaget for »fiktiv« udenlandsk skat forhindrer, 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.

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, jf. også direktivets artikel 10 og nedenfor under 2.2.6. 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 transpa-