

Skatteråds afgørelse

Identifikation:	2023-29490
Afgørelse truffet:	13. marts 2024
Afgørelse offentliggjort:	16. september 2024
Indkomstår:	2018 - 2021
Emne:	Skat
Emne ord:	Koncerninterne renteudgifter

Resumé

Klagen vedrører fradrag for renteudgifter på koncerninterne lån. Datterselskabet Z havde optaget lån fra sit Moderselskab X. Forfaldne renter var tilskrevet på lånet. Skattestyrelsen nægtede Datterselskabet Z fradrag for renterne under henvisning til, at selskabet manglede økonomisk evne til at betale forfaldne renter.

Det var klagers opfattelse, at der skulle indrømmes fradrag, da Moderselskabet hele tiden havde understøttet datterselskabet økonomisk og da låneforholdet skulle anses for et løbende bankengagement, hvor kreditrammen løbende udvides og renterne betales ved kreditudvidelsen.

Aftalen om løbende kredit var ikke formaliseret.

Efter Skatterådets opfattelse kunne en sådan uformel aftale ikke sidestilles med en kassekredit, da der ikke var aftalt kreditmaksimum, forrentning af træk på kreditten m.v. Aftalen kunne efter rådets opfattelse alene finde sted pga. selskabernes interessefællesskab.

Det var derfor med rette, at Skattestyrelsen havde nægtet fradrag for beregnede renter i Datterselskabet Z, da renternes forfaldstidspunkt måtte anses for udskudt ved tilskrivning på lånet.

Skatterådet bemærkede endvidere, at Datterselskabet Z havde haft negativ egenkapital i alle indkomstårene og alene af den grund, ville der efter reglerne om tynd kapitalisering heller ikke kunne indrømmes fradrag for renteudgifter af den koncerninterne gæld, jfr. § 36 c.

Sagens faktiske forhold

Datterselskabet Z er et grønlandsk selskab, som er 100 % ejet af et dansk selskab, Moderselskabet X. Begge selskaberne er underskudsgivende og har negative egenkapitaler. I den uafhængige revisors revisionspåtegning på årsrapporterne gøres der opmærksom på, at der er usikkerhed om fortsat drift (usikkerhed ved going concern). Der er endnu ikke opnået omsætning, der overstiger koncernens omkostninger og selskaberne er derfor afhængig af tilførsel af kapital fra ejerne.

Koncerninterne transaktioner vedrørende finansiering

Datterselskabet Z får tilført den nødvendige kapital fra Moderselskabet X, som løbende har fået kapital fra sit udenlandske moderselskab. Renten på datterselskabets lån hos moderselskabet er fastsat til 4 %.

Der beregnes løbende renter, men i praksis betales der ikke renter. Renterne tillægges den eksisterende koncerninterne gæld.

Selskabet har oplyst, at det i 2019 har konverteret noget af sin gæld til moderselskabet til egenkapital, samt at det har modtaget et yderligere lån fra moderselskabet i 2020.

Klagers opfattelse

Klagers indsigelse går på forståelsen af indkomstskattelovens §15, stk. 1, om hvornår en debitor savner økonomisk evne til at betale forfalden rente og dermed fradragstidspunktet.

Det er fremført følgende:

- Datterselskabet Z kan ikke betragtes som økonomisk nødlidende i forhold til bestemmelsen i indkomstskattelovens §15, stk. 1
- Datterselskabet Z har i hele perioden og i en efterfølgende periode været kontinuerligt økonomisk understøttet via tilførsel af midler fra Moderselskabet X.
- At der ikke foreligger en formel låneaftale, hvori der er beskrevet at renter tilskrives saldoen, har vi ikke kunnet finde praksis for i Grønland, vil være diskvalificerende for at opnå rentefradrag.
- Den kontinuerlige tilførsel af likviditet og finansiering af drift ses på samme vis, som havde det været et løbende bankengagement, hvor kreditrammen løbende udvides, og kan ikke tolkes som andet end at renterne er betalt ved den løbende kreditudvidelse, når der nu er tale om selskaber, der har handlet på uafhængige arms-længde vilkår.
- I et samhandelsforhold mellem uafhængige virksomheder vil manglende økonomisk evne ved en af parterne utvivlsomt medføre at samhandlen ophører straks. Dette ses ikke som værende tilfældet for Datterselskabet Z, hvor samarbejdet videreføres.

Henvisning til retsregler og retspraksis

Renter:

Lovhjemlen til fradrag for renteudgifter findes i § 24 stk. 1 nr. 3 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat med senere ændringer (Indkomstskatteloven). § 15 i Indkomstskatteloven uddyber fradragsretten for renteudgifter.

§ 15. Renter indkomstbeskattes henholdsvis fradrages i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling. Forudforfaldne renteudgifter fradrages dog i det indkomstår, de vedrører, jf. § 12, stk. 1. Savner debitor økonomisk evne til at betale forfaldne renter, fradrages henholdsvis indkomstbeskattes renten dog først i det indkomstår, hvori renten betales. Skatteforvaltningen kan for finansieringsvirksomheder og andre virksomheder, for hvem sådan regnskabsform må anses for naturlig, tillade, at renter indkomstbeskattes henholdsvis fradrages i det indkomstår, som renterne vedrører. Den således valgte fremgangsmåde kan ikke senere ændres.

Stk. 2. Ved indtræden eller ved ophør af skattepligt af anden grund end ved død, medregnes eller fradrages den del af renteindtægterne eller renteudgifterne med videre, som vedrører den periode, hvor den pågældende er skattepligtig, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Renteindtægten eller rentefradraget med

videre fordeles over den periode, de vedrører. Fordelingen omfatter kun renter for den periode, hvori skattepligten indtræder eller ophører.

Stk. 3. Vederlag for vedhængende eller godskrevne renter i forbindelse med overdragelse af rentebærende fordringer medregnes ved indkomstopgørelsen hos den, der har krav på vederlaget. Vederlaget fradrages ved indkomstopgørelsen hos den, der er forpligtet til at betale vederlaget. Vederlaget medregnes, henholdsvis fradrages, ved opgørelsen af den skattepligtiges renteindtægter for det indkomstår, hvor handelen afvikles. De til vederlaget svarende vedhængende eller godskrevne renter medregnes ved opgørelsen af den skattepligtiges renteindtægter for det indkomstår, hvori de forfalder til betaling. Reglerne i dette stykke gælder dog ikke for skattepligtige, der fordeler renteudgifter og renteindtægter på den måde, der er nævnt i § 15, stk. 1, 4. pkt.

Stk. 4. Til den skattepligtige indkomst skal ejeren af fast ejendom beliggende udenfor Grønland ikke medregne:

- 1) indtægter og udgifter,
- 2) renteudgifter af lån, der er anvendt til erhvervelse eller drift af ejendommen,
- 3) renteudgifter af lån sikret ved pant i ejendommen.

Paragrafferne definerer ikke, hvad der anses for renter, men bemærkningerne til lovforslagets § 24 definerer, hvad der anses for fradragsberettigede renter og det præciseres også i bemærkningerne til § 15

”Bestemmelsen medfører, at renteudgifter er fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder, uanset om gælden er opstået som led i erhverv eller er af rent privat karakter. Ved rente forstås, et vederlag for adgangen til at råde over fremmed kapital, der beregnes periodevis med en procentdel af den til enhver tid værende gæld.

For at opnå fradrag for renter skal der foreligge en reel retlig forpligtelse, såvel til at betale en gæld, som til at forrente denne.

Bestemmelsen medfører tilsvarende, at løbende provision for lån, som den skattepligtige har optaget, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Derimod kan stiftelsesprovisioner, engangspræmier og lignende engangsydelser for lån ikke fradrages.”

”For renter gælder det særlige, at det skattemæssigt er afgørende, at de er forfaldne og betalte. Fradragsretten for renter forudsætter endvidere, at debitor har påtaget sig en reel retlig gældsforpligtelse og en forpligtelse til at forrente denne.”

TP-beskatning (kontrollerede transaktioner):

Når skattepligtige personer har interessesammenfald og i særdeleshed hvis den ene person er afhængig af den anden (kontrolleres), kan der være en risiko for, at transaktioner mm. er foretaget med henblik på at minimere eller unddrage beskatning.

Hvis de skattepligtige personer har hjemsted i forskellige lande, kan der fx være et ønske om at placere beskatning i det land, der har den laveste beskatning.

For at sikre at Grønland undgår provenutab ved kontrollerede transaktioner, er der i Indkomstskatteloven indsat §§ 36 a – 36 e.

§ 36 a definerer, hvem der omfattes af bestemmelserne (bl.a. koncernforbundne juridiske personer) og de pålægges at anvende de samme priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med hinanden, som de ville have gjort med uafhængige parter (armslængde vilkår).

§ 36 b fastslår, at de skattepligtige, som omfattes af bestemmelserne, har pligt til at oplyse og opbevare dokumentation om transaktioner med forbundne skattepligtige personer.

§ 36 c vedrører fradrag for renteudgifter af gæld til kontrollerede selskaber (tynd kapitalisering). Fradrag for renteudgifter til koncernforbundne udenlandske selskaber beskæres, når den koncerninterne

gæld og dets egenkapital ved indkomstårets afslutning overstiger forholdet 2:1 (dagældende regler). Hvis selskabets egenkapital er kr. 0 eller negativ kan der ikke indrømmes fradrag for renteudgifter.

§ 36 d vedrører grønlandske moderselskaber med datterselskaber i udlandet, hvor der er lav beskatning. Bestemmelsen er en værnregel, der skal hindre at mobile indkomster (finansielle indkomster) placeres i datterselskaber i lavskattelande (CFC-beskatning).

§ 36 e er en værnregel, der pålægger juridiske personer pligt til at betale renteskat på 25 % af renteudgifter betalt til udenlandske kreditorer i lavskattelande. Lovbestemmelsen er vedtaget i 2023 og har først virkning for indkomståret 2024.

Indkomstskatteloven

§ 36 c. Renteudgifter og kurstab, der vedrører den overskydende del af den kontrollerede gæld, som tilhører et selskab eller en forening med videre, kan ikke fradrages, hvis det pågældende

- 1) selskab eller forening er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3-14,
- 2) selskab eller forening har gæld til udenlandske juridiske personer som nævnt i § 36 a, stk. 1, (kontrolleret gæld), og
- 3) selskabs eller forenings fremmedkapital (gæld) set i forhold til selskabets egenkapital ved udløbet af indkomståret overstiger forholdet 4:1.

Stk. 2. Kurstab, jf. stk. 1, kan dog fradrages i kursgevinst på samme lån i efterfølgende indkomstår.

Stk. 3. Lån fra 3. mand, som den kontrollerende ejerkreds eller hermed koncernforbundne selskaber direkte eller indirekte har stillet sikkerhed for, anses som kontrolleret gæld.

Stk. 4. Fradragsbeskæring bortfalder i det omfang, selskabet eller foreningen godtgør, at lignende finansiering gælder for moderselskabet og de dermed koncernforbundne selskaber.

Stk. 5. Fradragsbeskæring finder alene sted, hvis den kontrollerede gæld overstiger 5 millioner kr. Fradragsbeskæringen finder endvidere alene sted for den del af den kontrollerede gæld, som skulle omkvalificeres til egenkapital, for at forholdet mellem fremmedkapital (gæld) og egenkapital ved indkomstårets udløb udgør 2:1. Er der såvel koncernintern kontrolleret gæld som kontrolleret gæld til 3. mand, foretages fradragsbeskæringen først for den koncerninterne kontrollerede gæld og dernæst for den kontrollerede gæld til 3. mand.

Stk. 6. Som gæld anses gæld i henhold til fordringer omfattet af § 17, stk. 1, og § 18, stk. 1, samt konvertible obligationer. Gælden opgøres som kursværdien ved indkomstårets udløb.

Stk. 7. Egenkapitalen opgøres ved indkomstårets udløb som værdien af aktiver opgjort til handelsværdimed fradrag af gæld efter stk. 6. Egenkapital indskudt af ejerkredsen medregnes kun i det omfang, den forbliver i selskabet i mindst 2 år.

Stk. 8. Kontrolleres flere grønlandske koncernforbundne selskaber, jf. § 36 a, stk. 4, finder stk. 1-7, samlet anvendelse på aktiver og passiver i disse selskaber, og der bortses fra grønlandske selskabers aktier i andre selskaber, der indgår i den samlede opgørelse, samt gæld og fordringer mellem disse.

Stk. 9. Stk. 1-8 gælder tilsvarende for skattepligtige omfattet af § 2, stk. 1, nr. 10. Ved opgørelsen af gæld og egenkapital efter stk. 2 og 3, indgår alene værdien af aktiver og gæld, der har tilknytning til det faste driftssted. Lån fra 3. mand anses for kontrolleret gæld, når hovedkontoret hæfter for gælden.

Reglerne for tynd kapitalisering blev lempet ved Inatsisartutlov nr. 72 af 20. november 2023, idet forholdet mellem fremmedkapital i forhold til egenkapital blev ændret fra 2:1 til 4:1 (§ 36 c stk. 1 nr. 3). Ændringen har virkning fra og med indkomståret 2024, så for de påklagede indkomstår er det stadig forholdet 2:1, der er gældende.

Skatterådets vurderinger og begrundelse

Det lægges til grund som ubestridt, at Datterselskab Z har lånt penge fra sit Moderselskab X og har påtaget sig en reel retlig forpligtelse til at forrente den lånte kapital.

Fradragsret for renter forudsætter ifølge bemærkningerne til rentefradragsbestemmelsen, at renterne er forfaldne og betalte. Ifølge lovteksten gør kravet om betaling sig kun gældende, hvis debitor savner økonomisk evne til at betale forfaldne renter.

Hvis renterne er forfaldne, har kreditor et retligt krav på renterne og hvis kravet ikke gøres gældende, må kreditor anses for at have givet henstand med betaling. Hvis der er indgået aftale om, at renterne generelt ikke opkræves, men tilskrives lånet og først betales ved indfrielse af lånet, er renternes for-

faldstidspunkt udskudt til tidspunktet for betaling af lånet. Dvs. fradragstidspunktet for beregnet renteudgift udskydes til betalingstidspunkt, uanset om debitor har haft økonomisk evne til at betale de beregnede renter.

I denne sag er det aftalt, at beregnede renter tilskrives lånet i stedet for at blive betalt. Forfalds- og dermed også fradragstidspunktet er derfor udskudt til, at renterne betales sammen med lånets indfrielse.

Det er klagers påstand, at tilskrivning af renter skal sidestilles med betaling. Det er således klagers opfattelse, at fradragstidspunktet ikke er udskudt, men er identisk med tilskrivningstidspunktet – altså tidspunktet for beregning af renter.

Såfremt Datterselskabet Z anses for at have en kassekredit i Moderselskabet X, hvor kreditmaksimum ikke overskrides ved tilskrivning af renter, kan der argumenteres for at tilskrivning af renter på kreditten anses for at være betaling af renter med frigørende virkning. Det retlige krav på betaling af forfaldne renter erstattes i så fald af et (nyt) krav på kassekreditten. Er der ikke tale om en kassekredit, er tilskrivning af renter på lån enten at anse for optagelse af yderligere lån til dækning af kravet – eller om udskudt forfald af betaling af rentekrav.

Der foreligger ikke en formel låneaftale mellem de involverede selskaber, hvori der er beskrevet at renter tilskrives saldoen. Efter klagers opfattelse kan den kontinuerlige tilførsel af likviditet og finansiering af drift ses som et løbende bankengagement, hvor kreditrammen løbende udvides. Klager opfatter altså mellemværendet mellem selskaberne som en kassekredit. Aftalen er dog ikke formaliseret. Efter Skatterådets opfattelse kan en sådan uformel aftale ikke sidestilles med en kassekredit, da der ikke er aftale om kreditmaksimum, forrentning af træk på kreditten m.v. En sådan uformaliseret aftale kan efter rådets opfattelse alene finde sted pga. selskabernes interessefællesskab.

Datterselskabet Z har negativ egenkapital i alle indkomstårene og alene af den grund, vil der efter reglerne om tynd kapitalisering heller ikke kunne indrømmes fradrag for renteudgifter af den koncerninterne gæld, jfr. § 36 c.

Skatterådets afgørelse

Det er med rette, at Skattestyrelsen har nægtet fradrag for beregnede renter i Datterselskabet Z, da renternes forfaldstidspunkt må anses for udskudt, når renterne alene tilskrives lån.

Lovgrundlag: §§ 15 og 36 c i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat med senere ændringer.