

Artikler

732

Exitskat og henstandssaldoen - er der fradrag for renter? Om ministersvar og lovforklaring

Af lektor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

Med lov nr. 170 af 26/2 2014 blev der gennemført nye regler for henstand med betaling af exitskat for selskaber mod rentebetaling. Under lovens tilblivelse udtalte Skatteministeren, at renter betalt i medfør heraf kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. I denne artikel analyseres dette udsagn nærmere i lyset af reglen i LL § 17 A, stk. 1.

1. Indledning

Med lov nr. 170 af 26/2 2014 om ændring af selskabsskatteloven (L 91 - Henstand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land) blev der gennemført nye regler for selskabers henstand med betaling af exitskat i selskabsskattelovens (SEL) §§ 26 og 27. Disse nye regler, og ikke mindst spørgsmålet om, hvorvidt dansk ret med lovændringen er bragt i overensstemmelse med EU-retten, er allerede gjort til genstand for megen debat.¹⁾

I denne artikel skal et ganske særligt aspekt af de nye regler undersøges, nemlig hvorvidt der er fradrag for de renter, der skal betales af det henstandsbeløb, som exitskatten udgør. Svaret herpå synes at være, at dette ikke er tilfældet. Der skal i det følgende redegøres nærmere for dette synspunkt, idet den nuværende retstilstand synes egnet til at skabe forvirring.

Indledningsvis skal der redegøres nærmere for problemet (afsnit 2). Herefter gennemgås reglerne for rentefradrag, herunder navnlig reglen i ligningslovens (LL) § 17 A, stk. 1, om forfradrag af renter af skatter (afsnit 3). Efterfølgende analyseres retstilstanden (afsnit 4), og endelig sammenfattes artiklens konklusioner (afsnit 5).

2. Nærmere om problemet

Med lov nr. 170 af 26/2 2014 er der foretaget en justering af reglerne om beskatning ved et selskabs overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land. Overførslen indebærer som hidtil beskatning af urealiserede avancer på de overførte aktiver og passiver. Det nye er, at der er etableret mulighed for, at selskaberne kan få henstand med betalingen af exitskatten, jf. SEL § 27. Henstandsbeløbet afdrages i takt med, at der oppebæres afkast (indtægter, gevinster, udbytter) af de overførte aktiver, som ville være blevet beskattet i Danmark, hvis aktiverne var forblevet her i landet. Der skal dog årlige afdrages med et beløb svarende til mindst 1/7 af den opgjorte exitskat.

Det fremgår af SEL § 27, stk. 7, at henstandsbeløbet skal forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto dog mindst med 3 pct. p.a. Fristen for betaling af renten er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller ved forskudt indkomstår den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet forfalder til betaling, anses for rettidigt. Betales beløbet ikke rettidigt, forrentes det forfaldne beløb med renten efter OPKL § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne.

Under lovens tilblivelse stillede Corit Advisory en række spørgsmål til Skatteministeren.²⁾ Vedrørende forrentningen af henstandssaldoen spurgtes afslutningsvis:

“Slutteligt bedes Skatteministeren oplyse om der er fradrag for renteudgiften på linje med andre renteudgifter?”

I sit svar til Corit Advisory udtalte Skatteministeren: *“For det fjerde anmodes Skatteministeriet om at redegøre for, hvorledes minimumsstandardrenten er EU-retlig proportional. EU-Domstolen har både i sag C-38/10 Kommissionen mod Portugal og i sag 371/10 National Grid Indus BV anerkendt, at et medlemsland kan opkræverenter på samme vilkår som ved anden henstand med skatter. Den foreslåede forrentning med mindst 3 pct. p.a. svarer til forrentningen ved henstand medbetaling af bo- og gaveafgift.*

*Renten kan fradrages ved opgørelse af en eventuel skattepligtig indkomst her til landet.”*³⁾

Det fremgår af det citerede, at Skatteministeren forudsætter, at renterne kan fradrages, i det omfang et selskab, der er blevet exitbeskattet, fortsat har en (positiv) dansk skattepligtig indkomst, hvori renterne kan fradrages. Er selskabets skattepligt her til landet fuldstændig ophørt, kan renterne af den årsag naturligvis ikke fradrages i den danske indkomstopgørelse.

Dette er, så vidt ses, den eneste gang spørgsmålet om fradrag for renter af henstandssalden omtales i forarbejderne.

Problemet er imidlertid, at Skatteministerens udsagn er vanskelig at forene med reglen i LL § 17 A, stk. 1, hvoraf fremgår, at ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst *“kan udgifter til renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter ikke fradrages”* bortset fra renter ved henstand efter § 36 i lov om afgift af dødsboer og gaver og § 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

3. Generelt om rentefradrag og LL § 17 A, stk. 1

Som bekendt er udgangspunktet i dansk ret, at renter kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens (SL) § 6 e. I en række henseender fraviges dette udgangspunkt, herunder bl.a. i medfør af den allerede omtalte regel i LL § 17 A, stk. 1.⁴⁾ Reglen blev indført ved lov nr. 107 af 9/4 1975 som en del af en lovændring, der primært havde til hensigt at gennemføre nogle lejeværdiregler.⁵⁾ Bestemmelsen ordlyd var oprindeligt sålydende:

“Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan udgifter til renter af skatter ikke samt told og forbrugsafgifter ikke fradrages.”

Om bestemmelsen hedder det bemærkningerne til lovforslaget:

*“Forslagets § 1, nr. 3, indebærer en generel ophævelse af rentefradragsretten for renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter.”*⁶⁾ (forfatterens understregning)

I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser fremgår bl.a.:

“Forslaget går ud på en generel ophævelse af fradragsretten for renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter:

Fradragsretten for morarenter ved for sen betaling er allerede i vidt omfang ophævet på indkomstskatteområdet. [...]

*Den foreslåede bestemmelse er formuleret således, at den foruden egentlige morarenter også kommer til at omfatte sådanne renter, som betinges ved indrømmelse af henstand med indbetaling af skatter og afgifter[.]”*⁷⁾ (forfatterens understregninger)

Af cirk. nr. 72 af 17/4 1996 (Ligningslovscirkulæret), fremgår følgende af pkt. 8.10:

“Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter til renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter som udgangspunkt ikke fradrages, jf. LL § 17 A, stk. 1. Følgende henstandsrenter kan dog fratrækkes ved indkomstopgørelsen: Renter, der påløber ved henstand efter § 6 i frigørelsesafgiftsloven, § 36 i lov om afgift af dødsboer og gaver og § 12 i ejendomsavancebeskatningsloven.”

I Den juridiske vejledning 2014-2 er spørgsmålet om fradrag for renter af skatter mv. kort omtalt i afsnit C.A.11.2.4.3:

“Følgende renter kan ikke fratrækkes: Renter vedrørende skatter og told- og forbrugsafgifter, herunder procenttillæg. Det gælder også skatter pålignet dødsboer. Se LL § 17 A, stk. 1.”

Der findes ikke megen praksis vedr. den nærmere forståelse af LL § 17 A, stk. 1, men fremhæves skal dog TfS 1999, 43 Ø.⁸⁾ Sagen vedrørte en skatteyder, som i 1991 havde anmodet skattemyndighederne om henstand med betaling af restskat. Anmodningen blev imødekommet betinget af forrentning med 1 pct. pr. måned og med en bemærkning om, at der ikke var fradragsret for renterne. Skatteyderen søgte på ny henstand i 1992, og dette blev bevilget. Han betalte i alt morarenter med 463.333 kr. og skyldte yderligere renter med 51.047 kr.

Skatteyderen mente ikke, at der var hjemmel til at opkræve renterne, og havde derfor nedlagt påstand om tilbagebetaling heraf. Subsidiært havde skatteyderen bl.a. nedlagt påstand om, at skattemyndighederne skulle anerkende, at renter kunne fradrages, jf. SL § 6 e. Påstanden blev støttet på, at der var tale om *vilkårsbestemte renter*, som derfor ikke var omfattet af LL § 17 A, stk. 1. Hertil havde Skatteministeriet gjort gældende, at det i medfør af LL § 17 A, stk. 1, generelt er fastslået, at renter af skyldig skat ikke kan fradrages, uanset om renterne er lovhjemlede eller hviler på andet grundlag. Østre Landsret gav Skatteministeriet medhold med den

ganske ordknappe begrundelse, “at det følger af ligningslovens § 17A, at der ikke er fradragsret for nogen af de omhandlede morarenter”.

4. LL § 17 A, rentefradrag og betydningen af ministerens svar

4.1. Anvendelsesområdet for LL § 17 A, stk. 1

Sammenfattende følger det, at LL § 17 A, stk. 1, fastslår en undtagelse til hovedreglen i SL § 6 e om, at renter kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder således ikke for udgifter til renter af skatter, medmindre de i LL § 17 A, stk. 1, lovfæstede undtagelser finder anvendelse, jf. nærmere nedenfor i afsnit 4.3.

Med LL § 17 A, stk. 1, er der således gennemført *en generel ophævelse af rentefradragsretten for skatter*. Det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsens forarbejder, at den ikke kun omfatter morarenter, men at den tillige omfatter renter, som betinges ved indrømmelse af henstand med indbetaling af skatter og afgifter.⁹⁾ Denne opfattelse støttes endvidere på TfS 1999, 43 Ø samt af administrative fortolkningsbidrag.

At bestemmelsen ikke alene fandt anvendelse i de tilfælde, hvor skatteyderen skulle betale morarenter, men tillige hvor der var meddelt henstand, var under lovens tilblivelse genstand for kritik. Der blev således under udvalgsbehandlingen fremsat et ændringsforslag, hvorefter reglen kun skulle gælde morarenter, således at fradragsretten for renter af skatter, for hvilke der var indrømmet henstand, blev bevaret. Ændringsforslaget vandt ikke tilslutning, og lovforslaget blev vedtaget uændret.¹⁰⁾

På denne baggrund synes det ikke muligt at forene ordlyden af LL § 17 A, stk. 1, med Skatteministerens svar om, at renter betalt i medfør af SEL § 27, stk. 7, kan fradrages.¹¹⁾ Der er således ingen tvivl om, at der er tale om renter af skat, hvor der er meddelt henstand. Reglerne i SEL § 5, stk. 7, stk. 8 og § 8, stk. 4, som udløser skat ved fraflytning, er til stadighed gældende, og det fremgår udtrykkeligt af bemærkningerne til L 91, at der alene indføres en udskydelse af selve skattebetalingen.

Hvor LL § 17 A, stk. 1, således umiddelbart udelukker fradrag for renter betalt i medfør af SEL § 27, stk. 7, skal det i det følgende undersøges, om fradrag kan støttes på andre bestemmelser eller ved en fortolkning af de undtagelser, der er lovfæstet i LL § 17 A, stk. 1.

4.2. Betydningen af ministerens svar

Når Skatteministeren i forarbejderne til loven, hvormed SEL § 27, stk. 7, blev gennemført, udtaler, at renter betalt i medfør af bestemmelsen kan fradrages, må det undersøges, hvilken - om overhovedet nogen - betydning Skatteministerens udtalelse kan tillægges.

Det er almindelig accepteret i dansk skatteret, at forarbejder, herunder også Skatteministerens svar på spørgsmål under lovens tilblivelse, spiller en betydelig rolle for fortolkningen af loven.¹²⁾ Der er imidlertid ingen tvivl om, at Skatteministerens svar kun er det: et fortolkningsbidrag.¹³⁾ Det kan således udelukkes, at Skatteministerens udtalelser i sig selv kan skabe hjemmel til rentefradrag.

Selvom Skatteministerens udtalelser utvivlsomt kan tillægges vægt ved lovforklning, må fortolkningen dog antages at skulle vedrøre den lov, som udtalelsen falder i tilknytning til.¹⁴⁾ Det vil med andre ord sige, at når udtalelsen falder i tilknytning til loven, som gennemfører SEL § 27, stk. 7, så kan udtalelsen kun tillægges vægt ved fortolkningen af denne lov. Skatteministerens svar har derimod ingen retskildemæssig værdi ved fortolkningen af LL § 17 A, stk. 1. SEL § 27, stk. 7, omhandler alene forrentningen af henstandssaldoen, *ikke* den skattemæssige behandling af disse renter, hvorfor fradragsretten aldrig kan støttes direkte på SEL § 27, stk. 7 - bestemmelsen er ikke formuleret på en måde, så dette resultat kan nås ved fortolkning under inddragelse af Skatteministerens svar.

4.3. Om undtagelserne til LL § 17 A, stk. 1

Renter af skatter mv. kan som nævnt ikke fradrages, jf. LL § 17 A, stk. 1. Bestemmelsen indeholder dog en undtagelse for så vidt angår renter ved henstand efter § 36 i lov om afgift af dødsboer og gaver (BAL) og § 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Det er åbenbart, at fradrag for renter betalt i medfør af SEL § 27, stk. 7, ikke kan støttes direkte på ordlyden af LL § 17 A, stk. 1. Imidlertid fremgår det af forarbejderne til L 91, hvormed SEL § 27, stk. 7, blev gennemført, at den valgte rentesats er den samme som den, der finder anvendelse ved henstand med betaling af bo- og gaveafgift, dvs. den rentesats, der er anvendt i BAL § 36, stk. 1, sidste pkt. Spørgsmålet er, om dette forhold har været baggrunden for Skatteministerens udtalelser om rentefradragsretten.

Undtagelsen vedr. renter betalt i medfør af BAL § 36, stk. 1, har rod i en lovændring, der blev gennemført i 1975. Allerede kort efter lov nr. 107 af 9/4 1975 var

blevet vedtaget, hvormed LL § 17 A, stk. 1, var blevet gennemført, blev loven foreslået ændret. Forslagsstillerne ønskede, at det skulle præciseres, at det alene var *morarenter*, der ikke kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.¹⁵⁾ Under udvalgsbehandlingen af lovforslaget, som ikke var fremsat af Skatteministerens, blev der fremsat to ændringsforslag, hvoraf det ene blev vedtaget som lov nr. 646 af 19/12 1975. Bestemmelsen fik herefter følgende ordlyd:

“Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan udgifter til renter af skatter ikke samt told og forbrugsafgifter ikke fradrages, bortset fra renter ved henstand efter § 6 i lov om frigørelsesafgift m. v. af fast ejendom, § 11, stk. 3 og 4, i lov om afgift af arv og gave, § 7 B i lov om særlig indkomstskat m. v. og § 3, stk. 4, i lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m. v. (Kildeskat) samt renter efter § 12, stk. 4, i lov om kapitaltilførselsafgift.” (forfatterens understregning)

Hvad angik undtagelsen vedr. udgifter til renter ved henstand efter § 11, stk. 3 og 4 i lov om afgift af arv og gave, angives herom i forarbejderne, at formålet var at sikre den fortsatte drift af erhvervsvirksomheder eller stilling for en efterlevende ægtefælle eller arvinger.¹⁶⁾ Henvisningen til § 11, stk. 3 og 4, i lov om afgift af arv og gave blev ved lov nr. 427 af 14/6 1995 ændret til en henvisning til BAL § 36.

Efter BAL § 36, stk. 1, kan Told- og skatteforvaltningen give henstand med betaling af bo- og tillægsboafgift og gaveafgift eller tillade afdragsvis betaling af afgiften vedrørende fast ejendom uden tidsbegrænsning og i indtil 15 år for en selvstændig erhvervsvirksomhed og hovedaktionæraktier og -anparter, når det skønnes rimeligt af hensyn til kapitalforholdene i virksomheden og dennes fortsatte beståen. Der kan stilles krav om betryggende sikkerhed for afgifterne. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 pct. p.a. over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a.

At der i forarbejderne til SEL § 27, stk. 7, henvises til boafgiftslovens rentebestemmelser kan dog ikke begrunde, at der renter betalt i medfør af SEL § 27, stk. 7, skulle kunne fradrages på samme måde, som renter betalt i medfør af BAL § 36, stk. 1.

Ordlyden af LL § 17 A, stk. 1, udelukker umiddelbart en sådan fortolkning, og fortolkes bestemmelsen i overensstemmelse med dens forarbejder, er det endvidere klart, at bestemmelsen havde til formål generelt at ophæve fradragets ret for renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter. Det forekommer derfor udelukket at fortolke bestemmelsen ud over dens ordlyd.

Fradragets retten kan ej hellers støttes på en analog fortolkning af undtagelsen i LL § 17 A, stk. 1, hvorefter der for visse renter kan ske fradrag. Principielt er der

intet til hinder for skatteretlige analogislutninger.¹⁷⁾ Analogislutninger fordrer “*årsagernes lighed*” mellem den retsregel, som en bestemmelse udtrykkeligt finder anvendelse på og den situation, som man ønsker at indpasse under retsreglen. En sådan lighed mellem de hensyn, der begrundes fradrag for renter betalt i medfør af BAL § 36, stk. 1, og renter betalt i medfør af SEL § 27, stk. 7, ses ikke.

Undtagelsen i LL § 17 A, stk. 1, vedr. fradrag for renter betalt i medfør af BAL § 36, stk. 1, har til formål at sikre den fortsatte drift af erhvervsvirksomheder eller stilling for en efterlevende ægtefælle eller arvinger, hvorfor bestemmelsen har til formål at lette de afgiftsmæssige byrder i forbindelse med betaling af boafgift. Omvendt følger det, at renteopkrævningen med hjemmel i SEL § 27, stk. 7, er begrundet i, at staten “*fungerer som en kreditvirksomhed*”, dvs. bestemmelsen har til formål at afbøde de likviditetsmæssige konsekvenser for staten ved, at der gives henstand med betaling af exitskatten.¹⁸⁾ På den baggrund må også en analogislutning afvises.

5. Afsluttende bemærkninger og sammenfatning

Ved gennemførelsen af lov nr. 170 af 26/2 2014 er der gennemført regler for henstand med selskabers betaling af exitskat, jf. SEL §§ 26 og 27. Henstanden skal løbende afdrages over højst syv år, og henstandssaldoen skal forrentes, jf. SEL § 27, stk. 7. Under lovens tilblivelse udtalte Skatteministerens i et svar til Corit Advisory, at renter betalt i medfør af denne bestemmelse kunne fradrages ved opgørelse af den skattepligtige indkomst.

Som påvist i denne artikel udelukker LL § 17 A, stk. 1, imidlertid fradrag for udgifter til renter af skatter, herunder også fradrag for renter af henstandssaldoen i SEL § 27, stk. 7. Ej heller ved en nærmere fortolkning af LL § 17 A, stk. 7, eller af SEL § 27, stk. 7, kan det af Skatteministerens forfægtede synspunkt forenes med gældende ret.

Skatteministerens udtalelser vedr. fradrag for renter betalt i medfør af SEL § 27, stk. 7, er derfor egnede til at skabe usikkerhed på et i forvejen kompliceret retsområde.

Det bliver dog en spændende udvikling at følge, om SKAT vil administrere ordningen i overensstemmelse med Skatteministerens retsopfattelse, ikke mindst da der er tale om en begunstigende ordning for skatteyderne. Dette bør imidlertid afvises, da der ikke er hjemmel hertil. Det må derfor tages op til fornyet overvejelse i Skatteministeriet, om der ikke bør tages initiativ til at sætte handling bag ordene og tilvejebringe den fornødne

hjemmel. Herimod kan dog indvendes, at selve formålet med LL § 17 A, stk. 1, var generelt at ophæve fradragsretten for renter af skatter. Der ses ikke umiddelbart nogen retspolitisk begrundelse for, at netop renter af henstandssaldoen, jf. SEL § 27, stk. 7, skulle være undtaget herfra.

Noter

(1) Jf. nærmere Jens Wittendorff i SU 2013, 369; Liselotte Madsen og Erik Werlauff i TfS 2014, 184; Henriette Weteke Korsgaard og Kim Wind Andersen i SR-Skat 2014/2 s. 104 ff. og Kim Wind Andersen i SO 2014 s. 83 ff.

(2) Jf. bilag 4 til L 91 (Henvendelse af 21/1 2014 fra CORIT Advisory).

(3) Jf. svar på spørgsmål 4 til L 91 (Spm. om kommentar til henvendelse af 21/1 2014 fra CORIT Advisory til Skatteministerens).

(4) Jf. nærmere om ikke-fradragsberettigede renteudgifter Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 15. udg. 2013, s. 541 ff.

(5) Jf. Folketingstidende 1974-75, 2. samling, Tillæg A, spalte 97.

(6) Jf. Folketingstidende 1974-75, 2. samling, Tillæg A, spalte 97.

(7) Jf. Folketingstidende 1974-75, 2. samling, Tillæg A, spalte 104-106.

(8) Se også Skd. 1982, 72 og TfS 2000, 23 LSR.

(9) Jf. Folketingstidende 1974-75, 2. samling, Tillæg A, spalte

105 (citeret ovenfor). Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 6. udg. 2013, s. 396 f. med note 41-43, synes at antage, at bestemmelsen oprindeligt kun vedrørte morarenter, og at den generelle udvidelse til at omfatte alle renter skyldtes en misforståelse i forbindelse med en senere ændringslov. Denne opfattelse kan ikke tiltrædes.

(10) Jf. Skattepolitisk Oversigt 1975/2 s. 60.

(11) Sigende er det således også, at Jens Wittendorff i SU 2013, 369 i en kommentar til L 91 udgivet før Skatteministerens svar til Corit Advisor antager, at renterne af henstandssaldoen ikke kan fradrages, dog uden at redegøre nærmere for synspunktet.

(12) Jf. nærmere om skatteretlig lovfortolkning Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, 1965, s. 34 ff.; Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 15. udg. 2013, s. 131 ff. og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 6. udg. 2013, s. 131 ff.

(13) Om den retskildemæssige betydning af forarbejder se bl.a. Morten Wegner, Juridisk metode, 3. udg. 2000, s. 87 ff. og Henrik Zahle, Rettens kilder, 2001, s. 27 ff.

(14) Jf. Henrik Zahle, Rettens kilder, 2001, s. 34.

(15) Jf. Folketingstidende 1975-76, Tillæg A, spalte 3-4.

(16) Jf. Folketingstidende 1975-76, Tillæg B, spalte 366.

(17) Jf. nærmere om analogislutninger i skatteretten Bent Hermann i TfS 1998, 661. Se også Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 15. udg. 2013, s. 131 og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 6 udg. 2013, s. 133.

(18) Jf. bilag 6 til L 91 (Orientering og EU-Kommissionens brev af 21/1 2014 vedrørende L 91 og regeringens svar af 29/1 2014 på EU-Kommissionens brev).