

Folketinget af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8 · 1306 København K · Telefon 33 93 91 91
Telefax nr. 33 11 09 13 · e-mail: fsr@fsr.dk · Internet: www.fsr.dk

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

18. april 2005

L 121. Nedsættelse af selskabsskatten og global pulje-princip i sambeskatningen

FSR ønsker indledningsvis at udtrykke anerkendelse af, at lovforslaget på en række punkter løser problemer, som opstod med det nu bortfaldne L 153. Der er imidlertid, som der er redegjort for i det følgende, fortsat visse samspilsproblemer og koordineringsspørgsmål i forhold til andre skattebestemmelser, der med fordel kunne løses.

En gennemførelse af L 121 indebærer væsentlige ændringer af sambeskatningsinstituttet, og der rejser sig derfor naturligt ved nærmere gennemgang af lovforslaget adskillige forståelses- og fortolkningsspørgsmål, som bør søges afklaret i sammenhæng med lovbehandlingen.

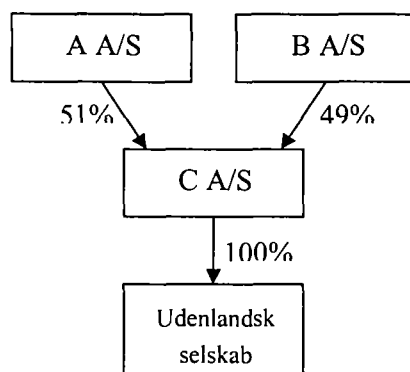
FSR henstiller, at der efter Skatteministeriets stillingtagen til rejste spørgsmål og eventuel formulering af ændringsforslag bliver tidsmæssig mulighed for en fornyet gennemgang. Der er tale om komplicerede lovregler med stor praktisk betydning, hvor det er væsentligt, at der i videst muligt omfang sker afklaring inden vedtagelsen.

Overordnede principper

Den ændrede koncerndefinition og indskrænkningen af den solidariske hæftelse har reduceret problemerne vedrørende minoritetsaktionærernes stilling i forhold til L 153. er imidlertid fortsat én væsentlig åbenstående problemstilling i denne sammenhæng, nemlig at minoritetsaktionærer, sådan som lovforslaget er udformet, vil kunne blive økonomisk ramt af, at majoritetsaktionæren vælger, international sambeskatning i koncernen.

Dette valg må antages at blive foretaget ud fra de samlede koncernhensyn set fra majoritetsaktionærens synsvinkel, således at nogle grene af koncernen vil have fordel af valget, medens andre grene – hvori der kan være minoritetsaktionærer - kan have ulemper. Det er ikke hensigtsmæssigt, at skattelovgivningen kan føre til, at den økonomiske balance mellem forskellige grupper af aktionærer forrykkes. Betydningen af det anførte afhænger af, i hvilket omfang international sambeskatning i praksis vil blive valgt.

En situation, hvor de foreslåede principper kan forrykke stillingen mellem uafhængige parter er følgende:



Hvis der under den beskrevne struktur etableres sambeskatning med det udenlandske selskab, og C A/S udnytter underskud heri, skal C A/S betale skatteværdien af underskuddet til A A/S. Dette er uheldigt, fordi B A/S derved mister sin andel i skatteværdien af underskud i en del af den af parterne i fællesskab ejede koncern.

Det bemærkes særskilt, at det kan virke uhensigtsmæssigt, at børsnoterede selskaber med selvstændige ledelser kan blive tvunget ind i fælles sambeskatning. Dette kan som nævnt give økonomiske konsekvenser for minoritetsaktionærerne afhængig af over/underskud i de enkelte grene, hvor der måske ikke er mulighed for at udnytte underskuddene fuldt ud. Det forekommer uhensigtsmæssigt, at en kontrollerende aktionær kan påtvinge ledelserne i børsnoterede selskaber hæftelse for andre børsnoterede virksomheder.

Forhold af denne karakter indebærer, at aktionærerne i C A/S kan have interessemodsætninger i forbindelse med overvejelser om etablering og drift af virksomhed i udlandet m.v.

Det kan til løsning af dette problem overvejes at lade sambeskatning være frivillig ved kontrol på mellem +50% og f.eks. 80%. Alternativt kan der gives mulighed for, at der ikke sker vederlæggelse til A, mod at C påtager sig genbeskatningsforpligtelsen.

Sampils- og koordineringsproblemer

1. Credit-reglerne

Udenlandsk ejede koncerner med både aktieselskaber og faste driftssteder her i landet vil kunne blive udsat for en betydelig, formentlig utilsigtet merbeskatning. Dette kan illustreres ved følgende eksempel:

En koncern består af et udenlandsk moderselskab, et dansk datterselskab og et dansk fast driftssted. Datterselskabet og det faste driftssted indgår i obligatorisk sambeskatning. I år 1 har datterselskabet et underskud på 100 og det faste driftssted et overskud på 100. Dansk skat bliver 0. Moderselskabet betaler skat i sit hjemland (ved 30%) på 30 af indtægten i det faste driftssted her i landet. I år 2 har datterselskabet en indkomst på 100 og det faste driftssted en indkomst på 0. Der udløses en dansk skat på 28. Koncernens samlede skat i år 1 og 2 udgør 58.

Under de gældende regler bliver den betalbare danske skat i år 1 (i det faste driftssted) 28. Moderselskabet får credit herfor i udlandet og betaler udenlandsk skat med 2, i alt 30. I år

2 bliver der ikke skat til betaling, idet datterselskabet fremfører underskud fra år 1. Den obligatoriske sambeskatning udløser således over 2 år en merskat på 28, der tilfalder udlandet. Koncernens effektive skatteprocent udgør 58.

Risikoen for en indkomstkonstellation af den beskrevne karakter – eller varianter heraf – er betydelig, og det foreslåede regelsæt betyder formentlig, at koncernerne vil fravælge samtidig at have datterselskaber og faste driftssteder her i landet. Dette er selvsagt et betydeligt indgreb i friheden til at foretage et forretningsmæssigt hensigtsmæssigt valg af selskabsform. Det bør overvejes at afhjælpe problemer af denne art ved, at faste driftssteder/faste ejendomme kan holdes ude af obligatorisk sambeskatning.

2. Moderselskabsmetoden bør være et alternativ til fuld fordeling

En anden identificeret situation, hvor de foreslåede regler kan give anledning til merbeskatning i udlandet, er, hvor de tvungne betalinger af sambeskatningsbidrag mellem danske koncernselskaber i udlandet behandles som CFC-indkomst eller som maskeret udbytte (der eventuelt anses for geninvesteret i de selskaber, der har modtaget sambeskatningsbidrag).

En løsning herpå vil være generelt at tillade selskaberne fortsat at anvende den såkaldte moderselskabsmetode, jf. sambeskatningsvilkår 2.5.3, således at der ikke sker refusion af skatteværdien af udnyttede underskud.

Der argumenteres i lovforslagets bemærkninger for, at fuld fordeling er hensigtsmæssig af hensyn til kreditorbeskyttelsen og beskyttelsen af minoritetsaktionærer. Fuld fordeling er imidlertid ikke nødvendig som metode, hvis der sammenlignes med en "stand alone"-situation. Et ikke-koncernforbundet selskab får ikke udbetalt skatteværdien af underskud, før selskabet selv har fået overskud.

Når der henses til, at der her i landet er smidige regler aktieselskabsretligt for udbetaling af udbytte og for gennemførelse af kapitalforhøjelser og kapitalnedsættelser, og at sådanne dispositioner altovervejende ikke fører til beskatning, synes det ubetænkeligt at tillade, at moderselskabsmetoden fortsat anvendes, i det mindste hvor der ikke er minoritetsaktionærer.

2.1. Overgang mellem moderselskabs- og fuld fordelingsmetoden – udskudte skatteaktiver/-forpligtelser

Der bør efter FSRs opfattelse være adgang til at skifte mellem moderselskabsmetoden og fuld fordelingsmetoden. Hvis en koncern f.eks. ønsker at overgå fra moderselskabsmetoden til fuld fordelingsmetoden, skal der ske overførsel af skattepassiver eller -aktiver fra moderselskabet til datterselskaberne.

Ved moderselskabsmetoden er udskudte skatteaktiver/-forpligtelser vedrørende de sambeskatte selskaber indregnet i moderselskabets årsregnskab. Disse udskudte skatteaktiver/-forpligtelser skal efter fuld fordelingsmetoden indregnes i de enkelte sambeskatte selskaber.

En metode til at overføre udskudte skatter kunne være at anse disse for en udlodning fra moderselskabet til datterselskabet eller omvendt. Udskudte skatteforpligtelser som overføres fra moderselskabet til et datterselskab svarer til en udlodning fra datterselskabet til mo-

derselskabet. Hvis der er tale om overførsel af udskudte skatteaktiver, svarer dette til en udlodning fra moderselskabet til datterselskabet.

En anden mulighed er, at datterselskabet mod vederlag erhverver et udskudt skatteaktiv, og tilsvarende modtager vederlag ved overtagelse af udskudte forpligtelser.

FSR henstiller, at det udtrykkeligt bestemmes, at overgang mellem moderselskabsmetoden og fuld fordelingsmetoden ikke skal have skattemæssige konsekvenser for de berørte selskaber, uanset hvilken af ovennævnte metoder, der anvendes.

Sammenhængen med andre lovbestemmelser

1. Selskabsskatteovens § 13, stk. 10

Den obligatoriske sambeskatning i sammenhæng med nettoopgørelsen af gevinster og tab efter SEL § 13, stk. 10 medfører merbeskatning, hvis der indgår såvel et livsforsikringsselskab som et skadesforsikringsselskab i koncernen. Såfremt livsforsikringsselskabet har tab på sin aktieportefølje, medens skadesforsikringsselskabet har skattefrie gevinster på aktier og samtidigt et forsikringsmæssigt overskud, skal tabet ved obligatorisk sambeskatning modregnes i skadesforsikringsselskabets skattefrie gevinster, således at det ikke kommer til fradrag.

Det er Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at eventuelle ubeskattede gevinster på finanskontoen fra tidligere år i et skadesforsikringsselskab skal indgå i sambeskatningsopgørelsen efter § 13, stk. 10 for efterfølgende år.

Sådanne gevinster vil derfor også blive genbeskattet ved modregning, hvis der i efterfølgende år opstår aktietab i et sambeskattet livsforsikringsselskab. Livsforsikringsselskabet mister adgang til at fradrage det modregnede tab i sin skattepligtige indkomst. Skadesforsikringsselskabet skal godtgøre livsforsikringsselskabet skatteværdien af det modregnede tab, og det bliver således skadesforsikringsselskabet, der skal bære den forøgede skatteomkostning.

Det er FSRs opfattelse, at Told- og Skattestyrelsens fortolkning mangler lovhjemmel, ligesom der ikke kan findes støtte herfor i forarbejder og motiver til bestemmelsen. Hvis Styrelsens fortolkning imidlertid er korrekt, vil koncerner, der med lovforslaget bliver obligatorisk sambeskattet, kunne risikere at skulle betale en betydelig merskat i form af efterbeskatning af ellers skattefrie gevinster fra tidligere år.

Vi anmoder om Skatteministeriets stillingtagen til den nævnte fortolkning. Skulle ministeriet imod forventning være enig med Styrelsen, indebærer det efter FSRs opfattelse, at reglerne i § 13 må ændres, eller at livs- og skadesforsikringsselskaber ikke skal være obligatorisk sambeskattet. I modsat fald vil lovforslaget i strid med dets formål bevirke en konkurrenceforvridning inden for forsikringssektoren.

2. Ligningslovens § 15

Ejerskiftereglerne i ligningslovens § 15, stk. 7 ff. indebærer, at også underskud, der opstår i året for et ejerskifte til mere end 50% af aktiekapitalen i et selskab, bliver begrænset an-

vendelige eller bortfalder. Dette problem er velkendt og særdeles uheldigt for underskud, der opstår efter ejerskiftet, men det har været standpunktet, at der ikke var mulighed for en liberalisering, fordi der ikke efter de gældende regler er hjemmel til at periodisere indkomsten i ejerskifteåret på grundlag af en indkomstopgørelse på ejerskiftetidspunktet.

Under hensyntagen til at der efter den foreslåede § 31, stk. 3 skal foretages en opgørelse af indkomsten på tidspunktet for ejerskiftet, svarende til tidspunktet for påbegyndelse af regnskabsmæssig konsolidering, foreligger der nu et sådant grundlag for periodisering efter ligningslovens § 15 i situationer omfattet af § 31, stk. 3. FSR skal derfor henstille, at der i LL § 15 indsættes en bestemmelse herom. FSR medvirker gerne ved eventuelle overvejelser om formuleringen heraf.

3. Selskabsskattelovens § 11

Finder Skatteministeriet, at det er hensigtsmæssigt, at der anvendes en anden koncerndefinition ved opgørelsen af, hvorvidt der foreligger tynd kapitalisering end ved afgrænsningen af, hvilke selskaber der skal indgå i (obligatorisk) sambeskatning?

4. Ligningslovens § 5 G

Med hvilken begrundelse finder ministeriet, at der er anledning til at opretholde ligningslovens § 5 G?

5. Statsskattelovens §§ 4-6

Med indførelsen af regler om obligatorisk sambeskatning synes det meningsløst at opretholde hjemmel til beskatning af tilskud fra et sambeskattet selskab til et andet, medmindre der er tale om tilskud, for hvilke yderen har fradragsret.

Der vil tillige kunne frigives ligningsmæssige ressourcer ved en sådan forenkling af skatte-lovgivningen, som også hos virksomhederne vil betyde en lempelse i de administrative byrder.

6. Udskudt skat og eventuel forbehold i revisionspåtegningen

FSR finder det overordentlig uheldigt, at der i skatte Lovgivningen medtages bestemmelser om aflæggelse af årsregnskaber, som er i strid med Årsregnskabsloven.

Det bestemmes i § 31 A, stk. 4, sidste punktum, at "den udskudte beskatning ved udnyttelse af underskud i udlandet skal indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrations selskabets årsregnskab".

Efter de gældende regnskabsregler skal alene den udskudte skat, der forventes realiseret i fremtidige regnskabsperioder, indregnes som en forpligtelse. FSR redegør gerne nærmere for gældende regnskabspraksis, jf. Årsregnskabslovens § 47, regnskabsvejledning nr. 14 og IAS nr. 12.

Hvis ordlyden om udskudt skat vedtages som foreslået i § 31 A, stk. 4, vil der opstå problemer for både virksomhederne og deres revisorer med, hvilken lov der skal overholdes. I mange tilfælde tvinges virksomhederne således til at vælge mellem at overtræde regn-

skabslovgivningen eller skattelovgivningen, ligesom virksomhedernes revisorer kan blive nødsaget til at tage forbehold, fordi regnskabet ikke overholder lovgivningen, selvom revisor typisk vil være enig med virksomheden i valget af, hvilke regler der bør tillægges størst betydning.

Ændringsforslag, spørgsmål og bemærkninger til de enkelte foreslåede bestemmelser

SEL § 8, stk. 2

§ 8, stk. 2, 1. pkt. omfatter ikke indkomst, hvortil Danmark i henhold til en DBO er tillagt beskatningsretten. Kan afgrænsningen på denne baggrund udtrykkes sådan, at der foreligger fast driftssted i medfør af § 8, stk. 2, hvis der foreligger fast driftssted efter udenlandske regler, og det pågældende udland har beskatningsretten efter en DBO?

Hvis der ikke er indgået en DBO med det pågældende land, er det da også et krav, at der foreligger et fast driftssted efter danske regler?

SEL § 8, stk. 2

Det er uheldigt, at det ikke af SEL § 32 fremgår, at der kan ske CFC-beskatning af indkomst i et udenlandsk fast driftssted. Der bør derfor som minimum i § 32 henvises til den foreslåede § 8, stk. 2.

SEL § 8, stk. 2

Hvad er baggrunden for, at § 32, stk. 2 ikke "finder tilsvarende anvendelse" for faste driftssteder i udlandet?

Der ses ikke nogen begrundelse for, at en udenlandsk filial skal CFC-beskattes her i landet under de i § 32, stk. 2 omhandlede omstændigheder, hvor et datterselskab under tilsvarende bestemmelser ikke skal CFC-beskattes.

Der er samtidig anledning til at korrigere for, at § 32, stk. 2 ikke omfatter realkreditvirksomhed.

SEL § 8, stk. 2

FSR beder om fortolkningsbidrag vedrørende ordet "positiv" i 3. sætning. Vil forståelsen af sætningen være den samme, hvis ordet "positiv" ikke indgik?

SEL § 8, stk. 2

Hvordan skal reglerne forstås, hvis der er tale om et udenlandsk CFC-skattepligtigt selskab, der har et fast driftssted i et 3. land, der ligeledes har CFC-skattepligtig virksomhed?

SEL § 8, stk. 3

Vi antager, at det er en fejl, når det i bemærkningerne anføres, at § 4 A finder anvendelse.

SEL § 10, stk. 5

Den foreslåede § 10, stk. 5 omhandler omlægning af indkomstår ved etablering af koncernforbindelse. Hvad gælder, hvis koncernforbindelsen allerede er etableret på tidspunktet for lovforslagets ikrafttræden?

Er ministeriet enig i, at næstsidste sætning har samme mening, selv om ordet "dog" udgår?

SEL § 10, stk. 5

Med henvisning til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 6, eksempel 2 skal vi anmode om svar på, hvorvidt A's indkomst (underskud) i perioden 1/9-31/12 2005 kan fremføres som underskud i sambeskatningen?

Endvidere anføres i bemærkningerne i afsnittet under anvendelsen af underskud under sambeskatningen, at "hvor koncernforbindelsen afbrydes i løbet af indkomståret, kan særunderskud for tiden efter udtræden af sambeskatning ikke modregnes i overskud opstået inden afbrydelsen af koncernforbindelsen – heller ikke, selvom over/underskud vedrører samme indkomstår". Det bedes bekræftet, at der her alene tænkes på modregning i sambeskatningsunderskud. FSR går ud fra, at det enkelte selskab - i det omfang resultatet ikke er anvendt i en sambeskatning - har fri adgang til at modregne egne særover-/underskud inden for samme indkomstår. Dette må være tilfældet, både hvor der er overskud før et ejerskifte og underskud efter, og hvor der er underskud før et ejerskifte og overskud efter.

SEL § 10, stk. 5

De regler, Finanstilsynet administrerer, medfører, at stort set alle selskaber underlagt Finanstilsynet skal have kalenderårsregnskab. Det vil naturligvis være administrativt byrdefuldt for en koncern, hvis et (finansielt) selskab i koncernen tvinges til at omlægge indkomståret til f.eks. 01.10.-30.09. svarende til administrationsselskabet, og selskabet samtidig tvinges til at fortsætte med kalenderåret som regnskabsår. FSR foreslår, at der skabes mulighed for, at indkomstår og regnskabsår altid kan blive sammenfaldende for danske selskaber.

SEL § 31, stk. 1

Det bør efter FSRs opfattelse fremgå mere klart af lovforslaget, at resultatet for faste driftsteder og faste ejendomme alene medregnes med ejerandelen både ved obligatorisk dansk sambeskatning og ved frivillig international sambeskatning. Indkomster i faste driftsteder og faste ejendomme skal efter FSRs opfattelse medregnes med ejerandelen, uanset størrelsen heraf, herunder også selvom stemmerettigheder måtte være fordelt anderledes end ejerandelene. I denne forbindelse er der også behov for at klargøre, hvordan skattebetalingerne mv. håndteres i forhold til et koncernadministrationsselskab og eksterne medejere, herunder både selskaber og personer.

SEL § 31, stk. 1

Faste driftssteder beliggende i Danmark indgår fremover i den obligatoriske danske sambeskatning. Hvad er baggrunden for, at der ikke, modsat den gældende § 31, stk. 5, gælder begrænsninger for underskudsanvendelsen, når underskud også medregnes i udlandet?

SEL § 31, stk. 1

Det bedes oplyst, om udenlandske selskaber med ledelsens sæde her i landet også skal indgå i obligatorisk dansk sambeskatning.

SEL § 31, stk. 1

Det bedes bekræftet, at princippet om obligatorisk dansk sambeskatning også finder anvendelse i sammenhæng med kulbrinteskattepligtig indkomst, således at eksempelvis to danske kulbrinteskattepligtige selskaber, der er søsterselskaber og ejet af et moderselskab, der ikke driver kulbrinteskattepligtig virksomhed, skal sambeskattes.

SEL § 31, stk. 2

Det foreslås (i tråd med mange års kritik af de hidtidige regler), at gamle underskud kan fremføres før fordeling inden for året. Det fremgår imidlertid af lovbemærkningerne, at denne velmotiverede prioriteringsregel alene gælder for særunderskud i det pågældende selskab og således ikke for sambeskatningsunderskud. FSR anbefaler, at prioritetsrækkefølgen for anvendelsen af underskud bliver:

- særunderskud fra før sambeskatning (ældste år først)
- det pågældende selskabs egne fremførte underskud under sambeskatning
- sambeskatningsunderskud, dvs. underskud i andre sambeskattede selskaber (ældre sambeskatningsunderskud anvendes før nyere underskud i selskabet selv)
- underskud for det pågældende år fordeles.

SEL § 31, stk. 3

FSR er enig i princippet om, at der skal ske skattemæssig delårskonsolidering, og der er med princippet om, at konsolidering påbegyndes samtidigt regnskabs- og skattemæssigt, fundet en løsning, som det efter FSRs opfattelse er muligt at administrere.

Der rejser sig nogle fortolkningsspørgsmål med den foreslåede bestemmelse, hvor der som følge af dispositioner i sidste del af indkomståret sker ændringer i afskrivningsgrundlaget på ejerskiftetidspunktet.

Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis en afskrivningsberettiget ejendom bliver solgt, eller der som følge af frasalg opstår negativ saldo værdi for driftsmidler. Der vil i en sådan situation i den første del af indkomståret være foretaget for store afskrivninger, idet der efter afskrivningslovens regler ikke foreligger noget afskrivningsgrundlag ultimo, hvilket er betingelsen for, at der kan afskrives.

Spørgsmålet er derfor, om man i denne situation efterfølgende skal korrigere indkomstopgørelsen for den første del af indkomståret, eller man skal tillade afskrivninger som beregnet, hvilket blot vil have den konsekvens, at der i sidste del af indkomståret vil fremkomme yderligere genvundne afskrivninger (eller mindre tab) og større negativ saldobærdi.

En anden praktisk problemstilling er, at der på tidspunktet for ejerskifte ikke er sikkerhed for, hvor langt det pågældende indkomstår vil være. Der kan derfor efterfølgende ske ændringer i det forventede tidsmæssige forhold, der har ligget til grund for beregning af forholdsmæssige afskrivninger, f.eks. ved omlægning af regnskabsår.

Tilsvarende gælder ved omstrukturering. Hvis A A/S f.eks. pr. 1/3 køber B A/S (begge selskaber har kalenderår), vil det kunne tænkes, at B efterfølgende bliver spaltet pr. 1/7 ved skattefri spaltning til to nystiftede selskaber. Denne efterfølgende disposition vil indebære, at indkomstperioden for første del af indkomståret vil udgøre $\frac{2}{6}$ (og ikke som oprindeligt forventet $\frac{2}{12}$) af det samlede indkomstår. Der skal derfor ske efterfølgende korrektion af beregnede afskrivninger.

FSR anmoder ministeriet om at bekræfte, at ovennævnte forhold ikke kræver særskilt regulering i f.eks. afskrivningsloven.

I praksis vil ovennævnte situation efter FSRs vurdering kunne håndteres via aftaler mellem parterne, men det er vigtigt, at der fra de skatteansættende myndigheders side udvises en vis smidighed omkring udsættelse med indgivelse af selvangivelse m.v., således at der er tid til at koordinere indkomstopgørelsen for de to (eventuelt flere) dele af regnskabsåret.

Der bør bl.a. kunne opnås tilladelse til, at indkomstopgørelsen for første del af indkomståret først indgives samtidig med indkomstopgørelsen for sidste del af indkomståret. Dette vil også være relevant, hvor det solgte selskab har skattemæssigt underskud. Det vil først, når sambeskatningsindkomsten for den sælgende koncern er opgjort, kunne beregnes, hvor stor en del af selskabets underskud, der udnyttes af de øvrige sambeskattede selskaber.

SEL § 31, stk. 3

Indkomsten i et solgt datterselskab skal medregnes til sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern for den del af indkomståret, hvor der har foreligget koncernforbindelse. Gælder det også, hvor den køvende koncern gennemfører en skattefri eller skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft, og hvor datterselskabet ophører pr. en fusionsdato, der ligger forud for ejerskiftet?

Et eksempel kunne være, at selskaberne har kalenderårsregnskab, og datterselskabet overdrages til det ny moderselskab pr. 1/4 i 2005, hvorefter der gennemføres en skattepligtig eller skattefri fusion med tilbagevirkende kraft til 1/1 2005. Det er FSRs opfattelse, at indkomsten i perioden 1/1-1/4, som nu er en del af den samlede indkomst i det ny moderselskab, skal beskattes hos dette efter reglerne i fusionsskatteloven eller i SEL § 8 A. Dette bedes bekræftet.

Vi anmoder endvidere om, at ministeriet tager stilling til, hvorvidt det er det sælgende moderselskab eller det køvende moderselskab, der skal medregne indkomsten i de respektive

sambeskatninger for perioden 1/1-1/4 i datterselskaber, der har været ejet af det datterselskab, der ophører ved skattepligtig/skattefri fusion pr. 1/1 2005.

Disse problemstillinger vil også være aktuelle ved skattefri spaltning og skattefri tilførsel med tilbagevirkende kraft.

Hvis A A/S køber B A/S pr. 1/7 2006, og B A/S stifter C A/S den 1/7 2006, vil der da kunne foretages fulde skattemæssige afskrivninger i C A/S for 2006? (Alle selskaber har kalenderårsregnskab, C's første regnskabsår løber til 31/12 2006).

SEL § 31, stk. 4

Ministeriet bedes bekræfte, at en udenlandsk koncern, som evt. i forskellige grene har to faste driftssteder i Danmark, frit kan vælge hvilket der skal være "administrationselskab".

SEL § 31, stk. 4

Der bør i 3. sætning tilføjes et "e" til "dansk".

SEL § 31, stk. 4 og stk. 6

Det fremgår af disse bestemmelser, at administrationselskabet skal betale eventuelle restskatter, tillæg og renter, ligesom overskydende skat og godtgørelse tilkommer administrationselskabet. Hvert enkelt sambeskattet selskab hæfter for den del af skatten, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Omfatter denne hæftelse også andel i restskat, tillæg, renter, overskydende skat og godtgørelse?

Underskudsselskaber skal godtgøres for udnyttelse af underskud med skatteværdien heraf. Tilsvarende skal selskaber, der udnytter underskud, vederlægge administrationselskabet herfor og i øvrigt indbetale selskabsskat til administrationselskabet. Der er ikke foreskrevet regler for fordeling af tillæg, renter, overskydende skat og godtgørelser. Indebærer dette, at administrationselskabet uden skattemæssige konsekvenser kan vælge mellem enten selv at bære/oppebære sådanne betalinger eller at fordele disse? Kan administrationselskabet tilsvarende vælge med hvilken valør, betalinger finder sted, blot reglen i § 31, stk. 6, 1. punktum overholdes?

SEL § 31 A, stk. 3

Hvis den skatteansættende myndighed ikke accepterer et valg, henholdsvis fravalg af international sambeskatning, er det da Landsskatteretten, der er klagemyndighed?

SEL § 31 A, stk. 3

Der bør efter FSRs opfattelse være mulighed for dispensation ved fristoverskridelser med hensyn til valg henholdsvis fravalg af international sambeskatning.

SEL § 31 A, stk. 3

Det foreskrives, at bindingsperioden ved spaltning af det ultimative moderselskab skal være den samme for det eller de modtagende selskaber som for det ultimative moderselskab, der spaltes. Hvad gælder, hvis de modtagende selskaber i spaltningen er eksisterende selskaber, som har en anden bindingsperiode?

SEL § 31 A, stk. 3

Hvad er konsekvenserne, hvis en udenlandsk ejet dansk koncern efter accept fra sit ultimative udenlandske moderselskab vælger international sambeskatning og efterfølgende bliver opmærksom på, at det ultimative udenlandske moderselskab er kontrolleret af et højere liggende moderselskab, som viser sig at kontrollere en anden danske koncern, som har fra-valgt international sambeskatning?

Under forudsætning af at den manglende viden hos de danske selskaber ikke kan belastes disse, hvad er da konsekvenserne for de involverede selskaber? Bliver valget af international sambeskatning bindende for hele koncernen, uanset at det nu viser sig, at det udenlandske moderselskab, som har tiltrådt valget af international sambeskatning ikke var rette vedkommende?

Situationen kan tænkes at forekomme i relation til ultimative moderselskaber placeret i lande, hvor der ikke er regler om aflæggelse af koncernregnskaber svarende til de danske.

SEL § 31 A, stk. 4

I forbindelse med, at det ultimative moderselskab vælger international sambeskatning i henhold til § 31 A, stk. 1 er det da tanken at fastsætte regler som sikrer, at dette selskab er indforstået med påtagelse af hæftelsesforpligtelsen, jf. § 31 A, stk. 4?

SEL § 31 A, stk. 10

Det foreskrives, at genbeskatningssaldoen skal opgøres pr. land. Endvidere bestemmes, at der, hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen, skal ske genbeskatning af "likvidationsfortjenesten". Det beløb, der i denne situation genbeskattes, fratrækkes genbeskatningssaldoen med dets skatteværdi.

Hvis "likvidationsfortjenesten" er mindre end de samlede underskud, som det pågældende selskab har haft under sambeskatningen, forbliver differencen – efter FSRs forståelse imod hensigten - som en del af genbeskatningssaldoen.

Til imødegåelse heraf er det efter FSRs opfattelse nødvendigt både at føre genbeskatningssaldoen pr. selskab og samlet for det pågældende land, således at den selskabsspecifikke genbeskatningssaldo er opgjort løbende og derfor kan fragå i sin helhed i den pågældende situation, hvad enten der sker fuld eller delvis genbeskatning.

SEL § 31 A, stk. 10

Det bedes bekræftet, at en omdannelse fra fast driftssted til selskab og fra selskab til fast driftssted inden for samme land ikke udløser genbeskatning under international sambeskatning.

SEL § 31 A, stk. 10

Føres genbeskatningssaldiene i overensstemmelse med hidtidig praksis fortsat i danske kroner, baseret på til- og afgang opgjort ved omregning fra udenlandsk valuta baseret på valutakursen i transaktionsåret?

SEL § 31 A, stk. 10

Der synes at mangle prioriteringsregler mellem overgangsreglerne vedr. genbeskatning i § 14 og genbeskatningsreglerne i § 31 A, stk. 10. Dette kan illustreres med følgende eksempel.

Et dansk moderselskab A har været sambeskattet med et dansk mellemholdingselskab B og en række udenlandske underskudsgivende datterselskaber ejet af B. I et tilfælde hvor A ejer hele kapitalen i B, men ikke besidder flertallet af stemmerne, kan A ikke sambeskattes med B og de underliggende udenlandske selskaber efter de nye regler. A bliver herved skattesubjekt for en række genbeskatningssaldi omfattet af lovens overgangsregler. B opfylder derimod betingelserne for at vælge international sambeskatning, hvorfor B og de udenlandske datterselskaber sambeskattes. De første år under international sambeskatning er de udenlandske datterselskaber underskudsgivende og B bliver derfor som administrationselskab skattesubjekt for en række genbeskatningssaldi efter SEL § 31 A, stk. 10.

Hvis de udenlandske datterselskaber bliver overskudsgivende, er det så genbeskatningssaldoen hos A eller B, der skal reduceres?

Samme problemstilling kan opstå, hvis A opfylder kravene for at vælge international sambeskatning, men først vælger dette efter nogle år uden international sambeskatning.

SEL § 31 A, stk. 10 og stk. 11

FSR anmoder om at få oplyst, om det er ministeriets opfattelse, at der er hjemmel til at beskatte ejendomsavancer, som måtte være genanbragt i udenlandske ejendomme.

SEL § 31 A, stk. 11

Det bedes bekræftet, at der uanset formuleringen i § 31 A, stk. 11 alene vil blive tale om beskatning af "likvidationsfortjenesten" i et scenario, hvor der i international sambeskatning alene indgår ét udenlandsk datterselskab, som likvideres eller sælges efter for eksempel 4 år.

Det bedes endvidere bekræftet, at der ikke skal ske tvungen international sambeskatning, selvom moderselskabet for eksempel i det efterfølgende år, år 5, erhverver et andet uden-

landsk datterselskab. Hvis det pågældende datterselskab erhverves, efter at det hidtidige datterselskab likvideres eller sælges, men i samme år bedes ministeriet oplyse, om dette medfører, at den hidtidige internationale sambeskatning fortsætter.

SEL § 31 B

Er det Skatteministeriets opfattelse, at der ikke længere er behov for reglen i sambeskatningsvilkår 2.2 om udbyttefradrag?

SEL § 31 B

Det fremgår af lovbemærkningerne, at et sambeskattet datterselskabs underskud i modsætning til hidtidig praksis ikke kan anvendes til modregning i senere års sambeskatningsindkomst, når datterselskabet er likvideret. FSR finder denne ændring uhensigtsmæssig.

Ændringen tvinger koncernerne til at opretholde likvidationsmodne selskaber med fremført underskud, indtil fremført underskud er udnyttet, hvorfor bestemmelsen unødigt komplicerer selskabsstrukturen. Ændringen medfører også en uhensigtsmæssig forskel med hensyn til behandlingen af fremført underskud ved ophør ved likvidation og skattepligtig fusion m.v. sammenholdt med ophør ved skattefri fusion, jf. FUL § 8, stk. 6. Under hensyn til sambeskatningsinstituttets formål synes en stramning af denne karakter uhensigtsmæssig, og FSR skal henstille, at de hidtidige regler opretholdes.

Skulle man ikke ønske at følge denne henstilling, bedes det bekræftet, at fremført underskud af den pågældende karakter fra indkomståret 2004 og tidligere fortsat kan anvendes efter overgang til det nye regelsæt.

SEL § 31 B

Har Ligningsrådet i medfør af § 31 B tilstrækkelig hjemmel til at fastsætte regler svarende til de nuværende i sambeskatningscirkulærets pkt. 2.7 vedrørende omregning enten til kursen på statustidspunktet eller til en gennemsnitskurs?

SEL § 31 B, stk. 1, sidste punktum

Der er efter FSRs opfattelse snarere brug for regler for oplysnings- og dokumentationspligten vedrørende kontrollerede transaktioner mellem henholdsvis sambeskattede selskaber og selskaber uden for sambeskatningen end for transaktioner mellem de sambeskattede selskaber indbyrdes.

SEL § 31 B, stk. 3, sidste punktum

Bør "fra og med" ændres til "for"?

SEL § 31 C

FSR har tidligere gjort opmærksom på, at det i henhold til gældende praksis kan være økonomisk mindre byrdefuldt at overføre stemmerettigheder end kapitalandele.

SEL § 31 C

I bemærkningerne til § 31 C anføres, at der efter IAS 27 er en udeholdelsesmulighed fra konsolideringen ved midlertidig besiddelse. Afsnittene 12 og 13 er ændret ved udsendelsen af IFRS 5 i marts 2004 og ordlyden er nu "shall include all subsidiaries of the parent". Samtidig er afsnittene 16-18 i IAS 27 ophævet.

Datterselskaber, der besiddes midlertidigt, behandles nu efter IFRS 5, "non-current assets held for sale and discontinued operations". Opfyldes betingelserne i standarden, skal aktiverne og forpligtelserne i et sådant datterselskab indregnes separat i koncernbalancen under henholdsvis aktiver og forpligtelser. Der kan også henvises til forordning 2236/2004, hvoraf fremgår, at IAS 27 er ændret.

SEL § 31 C, stk. 2

I SEL § 31 C, stk. 2 nævnes en trust. Skal det være en skattepligtig enhed? Kan det også være en trust, som anses for at være transparent og derfor ikke et selvstændigt skattesubjekt? Når der nævnes "m.v." i § 31 C, stk. 2., omfatter det også K/S'er og I/S'er hvor alle deltagere er selskaber, som ifølge årsregnskabslovens § 109, stk. 1, jf. § 3, stk. 1 skal aflevere koncernregnskaber?

SEL § 31 C, stk. 2, 5

Da ordet "virksomhed" i årsregnskabslovens bilag 1 er erstattet af "selskab" skal "dennes" rettes til "dettes".

Lovforslagets § 14

For en koncern med regnskabsår 1/4-31/3 vil lovforslaget først få virkning fra 1/4 2005. Koncernen har erhvervet en dattervirksomhed med kalenderårsregnskab den 1/3 2005. Datterselskabet skal omlægge sit regnskabsår med perioden 1/1 2005 til 31/3 2006 som overgangsperiode. Indkomsten fra 1/1 til 1/3 2005 særbeskattes eller indgår i sambeskatning hos det hidtidige moderselskab. Hvordan skal der forholdes med indkomsten i perioden 1/3-1/4 2005? Skal denne indkomst særbeskattes eller indgå i sambeskatningsindkomst hos det køvende selskab, selvom dette ikke for nævnte periode er omfattet af lovændringen?

Lovforslagets § 14, stk. 4

Et selskab er stiftet i oktober 2004, og første regnskabsår udløber 31/12 2005. Selskabet har i oktober 2004 erhvervet et datterselskab med kalenderårsregnskab. Hvis man ønsker at gøre brug af reglen i § 14, stk. 4, skal datterselskabets indkomst for 2004 da opgøres for perioden 1. januar 2004 til oktober 2004 og selvangives særskilt, eller er det hele kalenderåret 2004, der er indkomstår 2004 for datterselskabet, således at sambeskatning for 2005 omfatter den lange periode for moderselskabet og kalenderåret for datterselskabet? Hvad gælder om selvangivelsesfristen, hvis det første er tilfældet?

Lovforslagets § 14, stk. 8

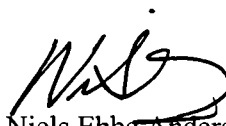
- Fravælges international sambeskatning, og er der underskud til fremførsel i et dansk selskab som følge af tidligere års underskud i udenlandske faste driftssteder, kan dette underskud efter FSRs opfattelse fremføres efter LL § 15. Fremførselsretten påvirkes ikke af, at territorialindkomstprincippet finder anvendelse fremadrettet. Er ministeriet enig i, at der efter lovforslaget alene sker genbeskatning af underskud, der er udnyttet på tidspunktet for lovændringens ikrafttræden, og ikke af fremførselsberettigede underskud, der udnyttes senere?
- Det bedes bekræftet, at hidtidig praksis for opgørelse af genbeskatningssaldi i danske kroner og omregning hertil fortsat finder anvendelse.
- Efter gældende regler kan der på visse betingelser ske overførsel af genbeskatningssaldi ved koncerninterne omstruktureringer. Selskaber, der er omfattet af regelsættet i § 14, stk. 8, vil formentlig kun kunne udnytte denne mulighed, hvis det udenlandske selskab, hvortil aktiviteten overføres, indgår i sambeskatningen for det seneste indkomstår under det hidtidige regelsæt. Der bør i § 14, stk. 8 for at undgå en skærpelse indføres hjemmel til, at afviklingsordningen også kan finde anvendelse i situationer, hvor aktiviteten overdrages til et selskab, der efter de hidtidige regler kunne have været sambeskattet, uanset sambeskatning som følge af fravalg af international sambeskatning selv sagt ikke er etableret. Dette selskab indtræder i genbeskatningsforpligtelsen.
- Det anbefales, at der i overgangsreglerne indsættes bestemmelser af samme indhold som i § 31 A, stk. 2, sidste punktum, således at den hidtidige u hensigtsmæssige retsstilling med asymmetrisk behandling af koncernbidrag undgås.
- Det anføres i sidste afsnit af bemærkningerne til § 14, stk. 8, at genbeskatningen ved salg af aktier dog er begrænset til likvidationsfortjenesten. Det burde anføres, at det samme gælder ved likvidation.
- Det bedes bekræftet, at opfyldelse af de hidtidige ejerkrav i en "skyggesambeskatning" betyder, at der ikke skal ske fuld genbeskatning, selvom de nye krav om stemmemajoritet ikke er opfyldt, fordi stemmerne i f. eks. et mellemholdingselskab er overført til tredjemand. Hvorledes skal der forholdes i relation til en "skyggesambeskatning", hvis de nye betingelser for sambeskatning er opfyldt, men hvor de hidtidige betingelser, som følge af reduktion af ejerandelen, ikke længere er opfyldt?
- Det bedes bekræftet, at fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. punktum som formuleret ved lovforslagets § 6 finder anvendelse ved fusion, spaltning og tilførsel af aktiver pr. 1. januar 2005 for selskaber med kalenderårsregnskab, og at den nye regel også omfatter gamle underskud.
- Er det korrekt forstået, at fremført underskud i udenlandske sambeskattede selskaber ved påbegyndelsen af første indkomstår, for hvilket loven finder anvendelse, bortfalder?
- Princippet for underskuds fremførsel efter lovforslaget er, at underskud fra tidligere år kan anvendes inden for sambeskatningen, forudsat de pågældende selskaber har været sambeskattet i underskudsårene, og sambeskatning ikke har været afbrudt. Hvorledes forholdes der i denne sammenhæng med underskud for 2004 og tidligere? Kan disse underskud også benyttes ved koncernomstrukturering inden for sambeskatningen i 2005, hvis denne omstrukturering før 2005 ville have medført, at sambeskatningen ville være blevet afbrudt?

- Hvad sker der, når der kommer en ny moder ind efter de nye sambeskatningsregler, hvis det nye moderselskab har døtre i samme land, som den tidligere moder har genbeskatningssaldi på? Hvem skal beskattes af genbeskatningssaldiene fremover? Begge selskaber – og i givet fald hvordan? – eller kun den nye moder?
- I 8. punktum bør ”for” ændres til ”af”!

Med venlig hilsen



John Bygholm
formand for Skatteudvalget



Niels Ebbe Andersen
fagdirektør