



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2006-411-0064

Dato:

MODTAGET

22 JAN. 2007 *93*

Den Centrale Indlevering

19 JAN. 2007

Til

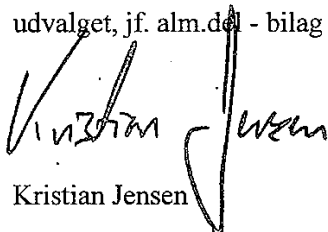
Folketinget - Skatteudvalget

L 110 – Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

Hermed sendes i 5 eksemplarer høringssvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. Høringssvaret vil blive kommenteret snarest muligt.

Øvrige høringssvar og kommentarer hertil er sendt til Skatteudvalget, jf. L 110 – bilag 2.

Forslaget var også i høring inden fremsættelsen, men da der blev foretaget væsentlige ændringer i det fremsatte lovforslag, blev det sendt i fornyet høring samtidig med fremsættelsen. Høringssvarene vedrørende høringen inden fremsættelsen er sendt til Skatteudvalget, jf. alm.del - bilag 40 og 47.


Kristian Jensen



/Ivar Nordland



Foreningen 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

Skatteministeriet
Specialkonsulent Ulla Lyk-Jensen
Nicolai Eigtvedsgade 28
1402 København K

e-mail: pskerh@skm.dk

18. januar 2007

Høring vedrørende L 110

Vi henviser til Skatteministeriets e-mail af 13. december 2006 og skal i det følgende redegøre for vores kommentarer til L 110 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteoven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteoven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.). Vores kommentarer er et supplement til vores brev af 22. november 2006, men fokuserer primært på de dele af lovforslaget, der ikke tidligere har været til høring.

Generelt

FSR finder fortsat anledning til at anerkende, at der sker en smidiggørelse af sambeskatningsreglerne og at der indføres et regelsæt der giver mulighed for at gennemføre skattefrie omstruktureringer uden tilladelse.

FSR anerkender ligeledes, at de fremførte kritikpunkter i et vist omfang er imødekommet, men vi må samtidig beklage, at der på mange punkter er vist meget ringe lydhørhed overfor de i vort høringssvar af 22. november 2006 fremførte kommentarer, fx i forhold til tidspunktet for virkningen af de foreslåede regler om omkontering af acontoskat og i forhold til vort forslag om, at de nye regler om skattefri omstrukturering bør suppleres med en regel om, at transaktionen kun bliver skattepligtig, hvis der ikke efterfølgende sker berigtigelse i overensstemmelse med en endelig afgørelse.

I svaret på vores kommentarer til høringsudkastet (L 110/side 101) anfører Skatteministeriet, at reglerne om skatteforbehold og omgørelse finder anvendelse i det omfang betingelserne herfor er opfyldt.

FSR anmoder på denne baggrund om, at det udtrykkeligt tilkendegives, at den i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 nævnte betingelse for omgørelse: "Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter" ikke hindrer omgørelser i forbindelse med skattefri omstruktureringer uden tilladelse.

FSR finder fortsat behov for særlige regler om adgang til omgørelse på dette område, hvis den i vor tidligere henvendelse omtalte "ligningsindustri" skal dæmpes og hvis de ressourcebesparelser der kunne opnås ved, at skattefri omstrukturering sker uden tilladelse, skal realiseres.

Hvis der ikke kan opnås rimelig sikkerhed mod, at en forventet skattefri omstrukturering pludselig bliver skattepligtig, vil der i udstrakt grad blive anmodet om bindende svar vedrørende de punkter, som kan give anledning til, at en omstrukturering efterfølgende bliver skattepligtig.

Det kan endvidere være et problem, at det ved omstruktureringer kan være selskabsretligt umuligt at "føre" dispositionerne tilbage. Med den øgede fokusering på handelsværdier for at hindre mekanismer, der i øvrigt er almindelige efter aktieavancebeskatningsreglerne, bliver den skattemæssige situation for selskaber og aktionærer, der deltager i skattefrie omstruktureringer - med og uden tilladelse - særdeles usikker. En uenighed med skattemyndighederne om få tusinde kroner vedrørende en ejendoms handelsværdi kan således tilsyneladende føre til, at en allerede gennemført omstrukturering bliver skattepligtig. Tilsvarende gælder, hvis man efterfølgende må konstatere, at eksempelvis skyldige omkostninger med et beskedent beløb er fordelt forkert. Da værdiansættelser og omkostningsfordelinger ikke er en "eksakt videnskab", bør der derfor af retssikkerhedsmæssige grunde indføres en mere fleksibel adgang til gennemførelse af omgørelse/skatteforbehold for dispositioner, der ellers er bundet af selskabsretlige regler. Samtidigt bør der under alle omstændigheder være minimumsregler for, hvornår et afvigende forhold mellem aktiver og gæld vil have skattemæssig betydning.

Det bemærkes endvidere, at mange af de foreslåede regler synes styret af den eksisterende ubalance mellem udbytte- og aktieavancebeskatning. I lyset af både mængden af regler og den hele tiden øgede kompleksitet synes tiden at være inde til at tage konsekvenserne af de EU-styrede udbytteregler, hvorfor den eksisterende 3 års regel bør bortfalde. De foreslåede regler til beskyttelse af 3 års reglen vil indebære en "fastholdelse", som endda efter forslaget kan vare i mere end 3 år, fordi der sker forlængelse ved omstruktureringer. En sådan "fastholdelse" er næppe sund for dynamikken på det danske erhvervsliv. Vi er opmærksomme på, at Skatteministeriet i kommentarerne til høringsforslaget anfører, at ophævelse af 3 års reglen vil medføre et væsentlig provenutab, som ikke er forenelig med regeringens økonomiske prioriteringer. Det kunne være interessant at se dette argument underbygget, idet bl.a. de mange foreslåede "sikringer" af 3-årsreglen indikerer, at denne typisk undgås. I givet fald er der næppe et særligt behov for at opretholde den, hvis det skattemæssige provenu blot skal fastholdes. Vi har kommenteret dette forhold yderligere i sammenhæng med den foreslåede ændring vedrørende LL § 16 B.

Lovforslagets § 1, nr. 2

Bør den ændrede henvisning til § 31 A ikke have virkning for indkomståret 2005, hvis det er til gunst for skatteyderen og ikke først for indkomståret 2007, som fastlagt i lovforslaget?

Lovforslagets § 1, nr. 3 - (SEL § 2 B - hybrid finansiering)

Det foreslås, at hvis et selskab m.v. har gæld m.v. til et koncernforbundet selskab, som er hjemmehørende i udlandet, anses denne gæld for at være egenkapital ved den danske indkomstopgørelse, hvis "fordringen m.v. efter udenlandske skatteregler anses for at være egenkapital".

FSR skal henstille, at der sker en reformulering. En fordring kan begrebsmæssigt ikke være egenkapital. En fordring er en aktivpost. Egenkapital regnes blandt passiverne, hvis egenkapitalen er positiv.

FSR finder bestemmelsen uheldig af flere grunde. Det er for det første ikke hensigtsmæssigt, at den skattemæssige behandling her i landet af to låneforhold er forskellig alt efter, hvordan ydelser

på lånet behandles i udlandet. Det skaber dernæst usikkerhed, at fradragsretten for eksempelvis renter af gæld beror på indsigt i udenlandsk skattelovgivning. Det danske koncernselskab vil typisk ikke have indsigt hverken i den udenlandske långivers konkrete skatteforhold eller i skattelovgivningen i det pågældende land. Hertil kommer, at forslaget strider mod et skatteevneprincip.

Endvidere forekommer det uforståeligt, hvorfor Danmark påtager sig en koordinerende rolle mellem landene med henblik på opnåelse af symmetri i beskattningen, når dette ønske ikke følges op med korrektioner i tilfælde, hvor indkomst bliver dobbeltbeskattet som følge af forskellig karakteristik landene imellem.

Lovforslaget indebærer som nævnt, at den pågældende gæld m.v. i de omfattede situationer anses for at være egenkapital ved den danske indkomstopgørelse. Det bedes bekræftet, at dette også gælder i henseende til reglerne om tynd kapitalisering.

Skatteministeriet bedes endvidere bekræfte, at en fordring, der efter udenlandske regler skal anses for ansvarlig lånekapital, fortsat udgør en fordring, sådan at låntager har ret til fradrag for rentebetalinger.

Vil det udenlandske selskab, som modtager rentebetalingerne, blive begrænset skattepligtig efter SEL § 2, stk. 1, litra c, selvom denne bestemmelse alene henviser til LL § 16 A?

Lovforslagets § 1, nr. 8 - (SEL § 8, stk. 3 - faste driftssteder med mobile borerigge)

Skatteministeriet anfører i kommentarerne, at der kan opnås lempelse for fiktiv udenlandsk skat efter den gældende bestemmelse i SEL § 8, stk. 4. Efter sin ordlyd gælder denne bestemmelse dog alene tilfælde, hvor aktiver m.v. er overført inden for en international sambeskatning. Ved inddragelse af udenlandske faste driftssteder med mobile borerigge er der tale om en undtagelse til territorialprincippet og ikke en international sambeskatning. Der synes derfor et behov for en præcisering af, at inddragelse af mobile borerigge stadig kun udgør en national sambeskatning, og af, at bestemmelsen i gældende SEL § 8, stk. 4, og dermed ligningslovens § 33, stk. 1 og 2, også gælder i disse tilfælde.

Lovforslagets § 1, nr. 14 - (SEL § 29 B, stk. 2 - acontoskat)

Skatteministeriet synes at begrunde det sene virkningstidspunkt for den foreslåede regel om omkontering af acontoskat med, at der er tale om en ulempe der opstår, fordi selskaber ifølge de nye regler kan sambeskattes i større omfang end tidligere. FSR er ganske uforstående overfor dette argument. For det første mener vi ikke, at det er rigtigt, at problemets aktualitet skyldes antallet af danske sambeskattede selskaber, og for det andet er det uden betydning, idet det under ingen omstændigheder er rimeligt at pålægge selskaber ekstra skatteudgifter alene fordi de indførte regler er svære at håndtere administrativt, og da slet ikke i et tilfælde, hvor reglerne er indført uden kendskab til konsekvenserne. Skatteministeriet bedes derfor endnu en gang overveje tidspunktet for de foreslåede reglers virkning.

Når et selskab midt i året (fx 1. juli 2007) overdrages fra en koncern, der anvender kalenderåret, til en koncern, der anvender bagudforskuet indkomstår (fx 2. april-1. april) udløser overdragelsen omlægning af indkomståret for det overdragne selskab. Det overdragne selskab får således indkomstperioden 1. januar - 30. juni 2007, der hører under indkomståret 2007 og beskattes sammen med den sælgende koncern, og indkomstperioden 1. juli 2007 til 1. april 2008, der vedrører indkomståret 2008, hvor beskattningen sker sammen med den køvende koncern. Betalinger af acontoskat følger det kalenderår, hvori betalingen sker. Det overdragne selskabs betaling af acontoskat i november 2007 vedrører således indkomståret 2007. Er Skatteministeriet enig i, at acontobetalingen i eksemplet skal henføres til den sælgende koncern, fordi det er sammen med denne koncern, at det overdragne selskab sambeskattes ved udløbet af indkomståret 2007, jf. SEL § 29 B? Skattemini-

steriet bedes endvidere oplyse, hvortil det overdragne selskab skal foretage acontoskatteindbetalingen i november 2007 - til administrationsselskabet i den sælgende koncern, som er den, der afregner skatten for indkomståret 2007, eller til administrationsselskabet for den købende koncern, der rent faktisk er administrationsselskab for det overdragende selskab på tidspunktet for acontoindbetalingen i november 2007.

Er Skatteministeriet enig i, at det er betalingstidspunktet og ikke forfaldstidspunktet for acontoskatter, der er afgørende for, om der kan søges om omkontering ved koncernskifte efter den foreslåede regel, jf. formuleringen "selskabet eller selskaberne har betalt.."?

Vil der kunne søges om omkontering i en situation, hvor et A/S er sambeskattet med et fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og hvor A/S sælges til en anden koncern? Ifølge den foreslåede regel i SEL § 29 B, stk. 2, skal der være tale om, at alle selskaber i en sambeskatning udtræder af sambeskatningen, hvilket er tilfældet, når der alene er et fast driftssted tilbage.

Kan der søges om omkontering i det tilfælde, hvor et uafhængigt fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, bliver omfattet af en dansk sambeskatning som følge overdragelse af aktier i udlandet, selvom der ifølge den foreslåede § 29 B, stk. 2, alene nævnes "et selskab"?

FSR skal anmode Skatteministeriet om at uddybe, hvorfor og hvorledes man skal fordele frivillig acontoskat indbetalt af administrationsselskabet mellem de sambeskattede selskaber.

Det fremgår således både af lovforarbejder og et bindende svar fra Skatterådet af 21. november 2006 (SKM 2006.772), at ved frivillig indbetaling af acontoskat skal de øvrige selskaber ligeledes forpligte sig til at betale deres andel af den frivillige rate. Det fremgår ikke, hvordan fordelingen skal foretages.

Den ordinære acontoskat skal fordeles, og dette skal ske på basis af gennemsnittet af selskabernes indkomstskat de seneste 3 år.

At anvende den samme fordeling (historisk betinget) i relation til frivillig indbetaling giver ingen mening, da ønsket om frivillig indbetaling vil skyldes ændringer i indtjeningen, ekstraordinære indtægter m.v. Endvidere kan administrationsselskabet også vælge at indbetale en større frivillig indbetaling som en sikkerhedsbuffer mod restskat, uden at koncernen derved har foretaget en beregning på enkelt-selskabs niveau.

Da der er tale om en frivillig indbetaling fra administrationsselskabet (som de enkelte selskaber vel heller ikke kan hæfte for), bør denne kunne fordeles frit mellem selskaberne, da senere tillæg for overskydende skat vil blive fordelt i forhold til den fordeling, man rent faktisk har foretaget.

Hvis der derimod skal ske en bestemt fordeling af frivillig acontoskat, er det nødvendigt at vide, hvordan fordelingen skal foretages, da der ved krav om en bestemt fordeling opstår interne mellemværender, der skal forrentes fra fordelingstidspunktet = indbetalingstidspunktet.

FSR er uforstående overfor Skatteministeriets udtalelse om, at omkonteringsmuligheden ikke er relevant i forhold til enkelt-selskaber i en koncern, der skifter koncernforbindelse - fx ved salg - i løbet af indkomståret. Hvis et selskab har indbetalt egen acontoskat i løbet af et indkomstår, hvor det udgår af en sambeskatning, vil denne acontoskat blive godskrevet selskabet eller den sambeskatning det er omfattet af ved indkomstårets afslutning. Hvad er begrundelsen for, at man ikke kan foretage omkontering af acontoskat i denne situation? Behovet for omkontering er også relevant i denne situation på lige fod med det som ændringsforslaget dækker. Eksempelvis hvis overdragelsen sker efter den 20. november i indkomståret kan den sælgende koncern ikke undgå et eventuelt restskattetillæg. Der er efter vores opfattelse også behov for at kunne foretage omkontering i den situation.

Lovforslagets § 1, nr. 18 - (SEL § 31, stk. 3 - delårsopgørelser)

Ifølge bestemmelsen skal der ske delårsopgørelse, når koncernforbindelsen ikke består hele indkomståret. Er det korrekt forstået, at når ændringen i koncernforbindelse indebærer, at det overdragende selskab får omlagt sit indkomstår, sådan at det hidtidige indkomstår, fx 2006, afsluttes og selskabet indtræder i et nyt indkomstår, fx 2007, under den nye koncern, så skal afskrivninger i indkomståret 2006 ikke begrænses forholdsmæssigt efter indkomstperiodens længde i forhold til kalenderåret, idet der ikke sker "deling" af indkomståret"? Dette var klart udtrykt i de første forarbejder til L 121 inden metoden til beregning af forholdsmæssige afskrivninger blev ændret i forbindelse med behandlingen af L 121. De forhold, som førte til ændringen under L 121, synes dog ikke at kunne begrunde, der skal ske begrænsning, når selskabet ikke har flere indkomstperioder i samme indkomstår. Skatteministeriet bedes bekræfte, at den nuværende bestemmelse skal forstås sådan, at afskrivninger ikke begrænses forholdsmæssigt, når der kun er én indkomstopgørelse i ét indkomstår.

I relation til Skatteministeriets svar (L 110/side 98) vedrørende de aktiviteter, som et ultimativt moderselskab må udøve, hvis selskabet skal spaltes med tilbagevirkende kraft, anmodes Skatteministeriet om at bekræfte, at et moderselskab kan spaltes med tilbagevirkende kraft, når moderselskabet alene har haft indkomst ved passiv kapitalanbringelse som følge af overskydende likviditet i koncernen (fx fra udbytteudlodninger) fra følgende:

- Indestående på bankkonto
- Udlån til koncernforbundne selskaber
- Obligationer
- Investeringsforeninger
- Børsnoterede aktier
- Unoterede aktier

Endvidere ønskes Skatteministeriets svar på, om det har nogen betydning, hvor stor en del af den samlede balance, der kan henføres til andre investeringer end aktierne i datterselskabet?

Skatteministeriet bedes desuden overveje at præcisere, at et ultimativt moderselskab som udfører administrative funktioner for øvrige koncernselskaber mod vederlag ikke udelukkes fra at blive spaltet uden foretagelse af delårsopgørelser. Der vil jo typisk være tale om administrative funktioner, som fx er nødvendige for at opfylde lovgivningen, fx sambeskatningsreglerne, og det vil være urimeligt, at hvis dette skulle udelukke selskabet fra den foreslåede lempelse vedrørende delårsopgørelse.

Inddragelse af et nystiftet selskab i koncernen med tilbagevirkende kraft er ifølge den foreslåede bestemmelse betinget af, at der ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver og passiver fra ikke-koncernselskaber. Er det korrekt forstået, at det ikke vil være i strid med reglen, dvs. at der fortsat kan opnås tilbagevirkende kraft, hvis der i umiddelbar forlængelse af beslutningen om stiftelse vedtages en kapitalforhøjelse, hvor et ikke-koncernselskab indskyder aktiver og passiver, sådan at det opnår en ejerandel på under 50%. Da indskuddet fra ikke-koncernselskabet gennemføres som en kapitalforhøjelse er det klart, at det ikke er sket i forbindelse med stiftelsen.

Vedrørende betingelsen om, at det ultimative moderselskab kun har ét direkte ejet datterselskab, jf. det foreslåede pkt. 9 i SEL § 31, stk. 3, anfører Skatteministeriet (L110/side 42), at betingelsen er nødvendig, fordi det ellers vil være muligt med tilbagevirkende kraft at adskille overskudsgivende og underskudsgivende dele af en koncern. FSR har svært ved at forestille sig det skattemæssigt attraktive i at opdele koncernen, sådan at underskud ikke længere kan fradrages i overskud, og da der findes særlige hæftelsesregler for selskabsskatter, synes der heller ikke i denne relation behov

for at indføre den foreslåede begrænsning. Skatteministeriet bedes genoverveje behovet for betingelsen om kun ét direkte ejet datterselskab.

Er ministeriet enig i, at det er uden betydning for lempelsen i SEL § 31, stk. 3, hvilken første regnskabsdag det nye skuffeselskab eller det nystiftede selskab har ved sin indtræden i koncernen, idet koncernforbindelsen under alle omstændigheder anses for etableret ved indkomstårets begyndelse for den koncern, som har erhvervet skuffeselskabet? I de gennemgåede eksempler er det generelt lagt til grund, at der er tale om selskaber med samme regnskabsår. Skatteministeriet bedes uddybe eksemplerne, sådan at de også illustrerer tilfælde, hvor et erhvervet skuffeselskab har et afvigende regnskabsår, og tilfælde, hvor et selskab stiftes ved kontant indskud, dvs. at første regnskabsdag bliver sammenfaldende med stiftelsesdatoen.

I kommentarerne til FSR's høringssvar vedrørende fusionsdatoen for et uafhængigt selskab, anfører Skatteministeriet (L 110/side 99), at: "Hvis B er et uafhængigt selskab, der fusioneres ind i en koncern, vil fusionen ikke kunne ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft i relation til B - uafhængigt af, hvem der er aktionær i B". Vi havde i vores spørgsmål forudsat, at B ikke opnåede bestemmende indflydelse efter fusionen. Skatteministeriet anmodes om at uddybe, hvordan et uafhængigt selskab, som "forsvinder" ved en fusion, kan blive omfattet af SEL § 31, stk. 3, med den følge, at den tilbagevirkende kraft ved en skattefri omstrukturering begrænses/at der skal ske delårsopgørelser. Selskabet er ikke og bliver heller aldrig en del af en koncern - det opløses så at sige, sådan at det alene er dets aktiver og passiver, der går ind i en koncern. I den forbindelse skal opmærksomheden henledes på kommentaren i forbindelse med høringsudkastet, hvor det anføres, at: "Der kan også foretages skattefri tilførsel af aktiver med tilbagevirkende kraft mellem to forskellige koncerner, hvis de deltagende selskabers koncernforhold ikke ændres ved tilførslen." (L 110/side 41) Når et uafhængigt selskab ophører ved fusion med et koncernselskab, og aktionæren i det uafhængige selskab ikke opnår bestemmende indflydelse i det modtagende selskab ved fusionen, må konsekvensen - ligesom ved tilførslen - være, at det kan ske med fuld tilbagevirkende kraft, fordi der ikke sker ændringer i koncernforholdene og bestemmelsen i SEL § 31, stk. 3 er derfor ikke aktuel hverken før eller efter fusionen.

Skatteministeriet udtaler i kommentarerne til høringssvaret (L 110/side 101), at der skal foretages opgørelse af tynd kapitalisering ved delindkomstperiodens afslutning, selvom denne - fx ved ændring i koncernforhold - er forskellig fra administrationsselskabet. Skatteministeriet bedes oplyse, hvorfor der ikke kan ske konsolidering efter reglerne om tynd kapitalisering i en sådan første delårsperiode, ligesom lovhjemlen til at undtage fra konsolidering ved delårsopgørelser bedes angivet.

Sambeskatning og likvidation - Opgørelse af skattetilsvaret og afregning heraf

Som følge af reglerne om tvungen sambeskatning er der opstået et problem i forbindelse med likvidation af selskaber, der indgår i sambeskatning.

Selskaber der ikke indgår i sambeskatning kan indbetale restskat indenfor en måned efter ophør jf. SEL § 29E, stk. 1. Selskaber der indgår i sambeskatning kan umiddelbart ikke anvende denne regel, da restskatteopgørelsen sker for alle selskaber under et. Endvidere kendes fordeling af underskud ikke på tidspunktet for ophør, hvis det sker i løbet af et indkomstår.

Ophører et selskab i løbet af et indkomstår, bør et selskabs skattetilsvaret kunne opgøres endeligt. I praksis har det vist sig at være et problem for likvidator, hvis der kommer rettelser til skattetilsvaret efter selskabet er afmeldt.

Har skatteministeren overvejet, at indføre regler som indebærer at det er muligt, at opgøre og afregne det endelige skattetilsvaret i løbet af indkomståret når et sambeskattet selskab ophører?

Lovforslagets § 1, nr. 19 - (SEL § 31, stk. 6 - underskudsrefusion)

Det præciseres i lovforslaget, at faste driftssteder i Danmark skal modtage refusion fra administrationselskabet eller fra visse andre koncernselskaber, når andre enheder i sambeskatningen anvender dets skattemæssige underskud.

Skatteministeriet bedes oplyse, om det i den forbindelse kan accepteres, at det er hovedkontoret for det faste driftssted, der betaler refusionen til det faste driftssted på vegne af det koncernselskab, som har anvendt det faste driftsstedes skattemæssige underskud.

I lovforslagets § 1, nr. 19 forslås det i 3. og 4. pkt., at "Betalingsforpligtelserne efter 1. og 2. pkt. kan undlades, hvis et andet koncernselskab, jf. § 31C, betaler underskudsselskabet for underskudsudnyttelsen. Det er en betingelse, at dette andet koncernselskab uden beskatning, jf. § 31D, kan yde tilskud til det selskab, der udnytter underskuddet."

Hvorfor anvendes formuleringen "hvis et andet koncernselskab.....**betaler** underskudsselskabet....." Det burde være tilstrækkeligt, at et andet selskab **påtager sig betalingsforpligtelsen?** Endvidere forekommer det uhensigtsmæssigt, at der efter 3. pkt. skal ske direkte betaling til underskudsselskabet. Der burde i det mindste også være adgang til at betale til administrationselskabet i sådanne tilfælde.

Det at betale på vegne af et andet selskab vil under den foreslåede formulering være besværlig, såfremt overskudsselskabet anvender skattemæssige underskud fra en lang række sambeskattede selskaber. Endvidere kan der vel stilles spørgsmålstegn ved hvilke overskudsselskaber, der anvender hvilke underskudsselskabers underskud i større koncerner. Ved at tillade at samtlige betalinger for anvendelse af skattemæssige underskud går via administrationselskabet undgås en unødigt komplicering af reglerne om sambeskatningsrefusioner.

Det er i kommentarerne til høringsudkastet anført, at (L 110/side 102) koncernselskaberne ikke kan undlade at påtage sig forpligtelsen til at refundere underskud. Skatteministeriet bedes oplyse, hvilke skattemæssige konsekvenser det vil have, hvis selskabet, som har forpligtelsen til at refundere et udnyttet underskud, undlader at betale refusionen. Gør det nogen forskel, hvis selskabets undladelse af at betale refusion sker efter aftale med administrationselskabet henholdsvis efter aftale med administrationselskabet og det selskab, som skal modtage refusionen?

Lovforslagets § 1, nr. 23 og § 13, nr. 1 og 3 - (Genbeskatningsreglerne)

Forslaget indebærer, at der såvel for genbeskatning som for skyggesambeskatning ikke skal ske nedbringelse af genbeskatningssaldoen med "skatteværdien af overskud, i det omfang overskuddet skyldes renteindtægter og kursgevinster på fordringer på hovedkontoret eller selskaber, der er sambeskattet med hovedkontoret".

FSR finder af en række grunde ikke dette forslag hensigtsmæssigt.

Forslaget kan for det første medføre en asymmetri med hensyn til, hvornår finansielle indtægter og udgifter fører til en forøgelse af genbeskatningssaldoen, henholdsvis en nedbringelse af genbeskatningssaldoen. Hvis situationen eksempelvis er den, at et udenlandsk sambeskattet selskab år efter år har haft en skattepligtig indkomst på 0 før finansielle poster og nettorenteudgifter til moderselskabet på 100, således at den skattepligtige indkomst har været -100, vil genbeskatningssaldoen årligt være blevet forøget med skatteværdien af nævnte 100. Dette er uheldigt, fordi der er tale om renteudgifter, der modsvares af renteindtægter i et dansk sambeskattet selskab.

Genbeskatningssaldoen forøges således, selvom nettoresultatet for koncernen er 0 (renteudgiften modsvares af renteindtægten). Hvis der gribes ind over for den situation, at det udenlandske selskab netto har renteindtægter, bør der også lovgives, således at genbeskatningssaldoen ikke forøges, hvor selskabet har nettorenteudgifter til sambeskattede danske selskaber m.v.

Forslaget indebærer for det andet en yderligere komplikation af reglerne på et i forvejen vanskeligt tilgængeligt område. Det vil for hvert udenlandsk selskab m.v. være nødvendigt at identificere og regulere for de relevante renteindtægter og kursgevinster på fordringer.

Indholdet af lovforslaget er for det tredje uklart. Det fremgår hverken af lovforslagets formulering eller af bemærkningerne, hvorvidt de indtægter, der ikke kan nedbringe genbeskatningssaldoen, skal opgøres netto eller brutto, og om der er tale om en opgørelse i forhold til den enkelte modpart eller i forhold til de danske sambeskattede selskaber som en helhed. Endvidere fremgår det ikke, hvorledes der skal forholdes, hvis der er flere sambeskattede selskaber i samme land. Hvis formålet med bestemmelsen som anført i bemærkningerne under 3.12 er, at "en kunstig indtægt i datterselskabet ikke skal kunne nedbringe genbeskatningssaldoen", må opgørelsen ved genbeskatning selvsagt foretages som en helhed på nettobasis for det pågældende land.

Det anføres, at formålet med forslaget er at lukke et hul, der skulle bestå i, at der foretages "udlån fra det udenlandske datterselskab til danske koncernselskaber. Herved opstår der en kunstig indtægt i datterselskabet til nedbringelse af genbeskatningssaldoen. Samtidig opstår der et rentefradrag i det danske koncernselskab". Det er trods alt glædeligt, at ikke andre indtægtsposter i det udenlandske selskab, der modsvares af tilsvarende udgiftsposter i danske selskaber, skal omfattes af reglen, men det er vanskeligt at forstå, hvorfor renteindtægter eller kursgevinst ved udlån er af særlig "kunstig" art.

Der er ved lovforslagets formulering set bort fra, at indtægter i det udenlandske selskab som altovervejende hovedregel vil være skattepligtige efter lokale regler. Der vil således enten ske nedbringelse af fremført underskud eller beskatning af den pågældende indtægt. Det indebærer, at forslaget reelt i praksis blot indebærer, at genbeskatningen tidsforskydes.

Lovforslagets § 1, nr. 29 (SEL § 31 D - skattefrit tilskud)

Det har i praksis typisk været antaget, at der var tale om udbytte, når værdier gik fra et selskab nede i koncernen op til dets moderselskab eller et herover beliggende selskab. På samme måde har det været antaget, at værdier, som gik fra et selskab "oppe i koncernen" fx et moderselskab, til selskaber nede i koncernen, fx datterselskaber eller datterdatterselskaber, udgjorde tilskud. Med lovbemærkningerne til den foreslåede SEL § 31 D og kommentarerne til vores hørings svar synes Skatteministeriet at være på vej til at ændre denne praksis, idet der synes indført en meget vid adgang til at omkvalificere udbytte til tilskud, fx via anvendelsen af begrebet "tilskud til indirekte aktionærer". I det hele taget får man indtryk af, at Skatteministeriet søger at indføre en pendant til den foreslåede SEL § 2 B via bestemmelsen i SEL § 31 D, sådan at, hvor der foretages betalinger til et dansk selskab risikerer disse betalinger at blive omkvalificeret fra udbytte til skattepligtigt tilskud. Hvis Skatteministeriet har til hensigt at ændre på den eksisterende praksis med kvalifikation af udbytte henholdsvis tilskud, bør det fremgå tydeligt af lovteksten, ligesom det bør angives direkte i forarbejderne.

Skatteministeriet bedes derfor dels give et klart svar på, om den eksisterende praksis med hensyn til kvalifikation af udbytte henholdsvis tilskud ændres, og såfremt der ønskes en ændring heraf, anmodes Skatteministeriet om en klar redegørelse for, hvad der fremover vil definere et udbytte henholdsvis et tilskud. Skatteministeriet bedes i den forbindelse bekræfte, at maskeret udlodning stadig er et udbytte, selvom det ikke deklareres, og uddybe, hvad der ligger i begrebet "tilskud til indirekte aktionærer", jf. SEL § 31 D, stk. 2, herunder om et tilskud fra et selskab længere nede i en koncern til en indirekte aktionær er omfattet af den foreslåede regel i SEL § 31 D, stk. 1 eller af stk. 2, 2. pkt.

Det hedder i SEL § 31 D, stk. 1, at: "Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregner **selskaber og foreninger m.v.** ikke tilskud fra koncernforbundne **selskaber eller foreninger mv.**, jf. § 31 C."

Begrebet "selskaber og foreninger m.v." kan vel ikke pr. automatik anses for at omfatte faste driftssteder?

I givet fald synes SEL § 31 D, stk. 1 ikke at dække den situation, hvor eksempelvis et tysk selskab har såvel et datterselskab som et fast driftssted i Danmark og et datterselskab i eksempelvis UK og UK selskabet yder det faste driftssted i Danmark et tilskud. Et sådant tilskud bør vel ikke være skattepligtigt i Danmark.

Skatteministeriet bedes endvidere uddybe forskellen mellem betingelsen for skattefrit tilskud fra et koncernselskab, som ikke er ultimativt moderselskab, og betingelsen for skattefrit tilskud mellem søsterselskaber - idet begge tilfælde synes at kræve, at tilskudsyderen opfylder betingelserne i SEL § 13, stk. 1, nr. 2.

Hvis et selskab yder et tilskud i marts 2007, hvor betingelserne for at yde tilskuddet skattefrit er opfyldt, og selskabet så efterfølgende spaltes med ophør med tilbagevirkende kraft til 1. januar 2007 - hvilket selskab er så det tilskudsydende - det indskydende eller det modtagende - i relation til opfyldelse af 12 måneders regel i såvel SEL § 13, stk. 1, nr. 2 som i § 31 D, stk. 1, sidste pkt.

Det følger af SEL § 31 D, stk. 5, at ved betaling af tilskud fra et dansk moderselskab til et direkte eller indirekte ejet datterselskab beliggende i et land uden for EU og som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skal der foretages indeholdelse af skat af tilskuddene, såfremt tilskudsmodtageren ville have været skattepligtig af udbytter fra tilskudsyderen, jf. § 2, stk. 1, litra c, hvis tilskudsmodtageren var moderselskab til tilskudsyderen. Indeholdelsen sker efter reglerne i kildeskattelovens §§ 65 og 65 A.

Det ønskes bekræftet, at det er korrekt at der er hensigten, at der skal indeholdes 28% kildeskat i ovennævnte situation.

Vi skal endvidere anmode om at få bekræftet, at der ikke skal indeholdes 28% kildeskat i nedenstående eksempler. Det forudsættes i eksemplerne, at der ikke er valgt international sambeskatning.

Eksempel 1

Et dansk moderselskab har et 100% ejet datterselskab i Hongkong (HK1). HK1 har et 100% ejet datterselskab i Hongkong (HK2). HK1 yder et tilskud til HK2.

Eksempel 2

Et dansk moderselskab har to 100% ejede datterselskaber i Hongkong (HK1 og HK2). HK1 og HK2 er således søsterselskaber. HK1 yder et tilskud til HK2.

Eksempel 3

Et Hongkong moderselskab (HK1) har et 100% ejet datterselskab i Danmark (DK1) og et 100% ejet datterselskab i Holland (NL1). Endvidere har DK1 et 100% ejet datterselskab i Hongkong (HK2). HK2 yder et tilskud til NL1.

Lovforslagets § 2, nr. 1 og 2 (ABL § 8, stk. 2 og § 17, stk. 2)

Hvorfor angives udbytte af "udbyttepræferenceaktier" selvstændigt - er der tvivl om, at udbytte af præferenceaktier skal behandles som almindeligt udbytte?

Det bør præciseres i begge bestemmelser, at det alene er skattefrie tilskud, jf. SEL § 31 D, der skal indgå i begrænsningen af et eventuelt aktietab.

Ændrede regler om skattefri omstrukturering

Fusioner

I § 3, nr. 1 foreslås ophævelse af FUL §§ 3 og 4. I ikrafttrædelsesbestemmelsen for denne ændring, § 15, stk. 10, står følgende:

Stk. 10. § 2, nr. 3, § 3, nr. 1 og 6-18, og § 9, har virkning for spaltninger, tilførsel af aktiver og aktieombytninger med spaltningsdato, tilførselsdato og ombytningsdato den 1. januar 2007 eller senere.

Det bør præciseres i ikrafttrædelsesbestemmelsen, at ændring vedrørende §§ 3 og 4 "har virkning for fusioner med fusionsdato"

Det følger af L 110, at udenlandske fusioner - såvel på selskabs- som aktionærplan - skal kunne foregå skattefrit uden forudgående tilladelse.

I relation til aktionærsuccession jf. FUL § 15, stk. 6, anfører Skatteministeriet, at: "Som nævnt er lovforslaget nu ændret, så en fusion af udenlandske selskaber altid vil være skattefri for danske aktionærer, der således altid vil skulle anvende bestemmelserne i fusionsskattelovens § 9 og § 11." (L 110/side 114). Mener Skatteministeriet, at danske aktionærer ikke kan vælge at lade den udenlandske fusion behandle som en skattepligtig aktieafståelse - med andre ord, at de almindelige skatteregler er ophævet for udenlandske fusioner, selvom fusionsskatteloven er en "dispensationslov" iht. de almindelige regler? Skatteministeriet anmodes om at uddybe dette forhold både i relation til aktionærsuccession, FUL § 15, stk. 6, og selskabssuccession, FUL § 15, stk. 1.

Endvidere bedes Skatteministeriet oplyse, om der skal gives meddelelse til SKAT, såfremt en aktionær ønsker skattemæssig succession i anledning af en fusion mellem udenlandske selskaber, og hvilken bestemmelse dette i givet fald følger af.

Aktieombytning

Er Skatteministeriet enig i, at den foreslåede regel om skattefri aktieombytning uden tilladelse kan anvendes ved ombytninger, hvor der opnås majoritet, yderligere majoritet og herunder erhvervelse af den fulde kapital?

Det bedes overvejet at indsætte en henvisning til ABL § 36 A, stk. 6 i de foreslåede bestemmelser i ABL § 8, stk. 2 og § 17, stk. 2.

Da FSR har henvist til, at det vil være ganske problematisk for det erhvervende selskab at få oplyst de oprindelige anskaffelsessummer, jf. ABL § 36 A, stk. 5, og da Skatteministeriet har erkendt i kommentarerne til høringssvarene, at problemet ikke kun består for en 3 års periode, men altid vil være der, anmodes Skatteministeriet om at angive en løsning på problemet.

Spaltning - Forholdet mellem aktiver og passiver ved skattefri spaltning

Ifølge L 110 er det en betingelse for at kunne gennemføre en skattefri spaltning uden tilladelse, at forholdet mellem aktiver og gæld, der overføres til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab. For en ordens skyld bedes Skatteministeriet bekræfte, at det modtagende selskabs eksisterende eventuelle aktiver og passiver ikke indgår i denne vurdering, idet det alene er de udspaltede aktiver/passiver sammenholdt med det indskydende selskabs aktiver/passiver inden spaltningen, der er relevante.

Skatteministeriet har i kommentarerne udtalt, at det er muligt at foretage balancetilpasning (L 110/side 74). Skatteministeriet bedes bekræfte, at følgende er i overensstemmelse med betingelserne for skattefri spaltning uden tilladelse. Et selskab, som ejer likvider på 100 og driftsaktiver til en værdi på 100, hvortil knytter sig gæld på 50, kan optage et lån inden spaltningens dato - koncerninternt eller eksternt - på fx 50, hvorefter fordelingen ved spaltningen bliver, at driftsaktiver 100, likvider 25 og driftsgæld 50 udspaltes, mens likvider 125 og gæld 50 forbliver i det indskydende selskab.

Kan betingelsen om lige fordeling af aktiver og passiver opfyldes ved, at der etableres en mellemregning mellem selskaberne i spaltningens balancen eller eventuelt i opgørelsen pr. den skattemæssige spaltningens dato ved en gren- henholdsvis en ophørsspaltning? Skatteministeriet bedes i den forbindelse have i tankerne, at selskabsskat for mellempriode synes accepteret afregnet via spaltningens regnskabet som angivet i kommentaren til høringssvaret (L 110/side 98).

Samme aktionærkreds men ændrede aktiebesiddelser og kombinationsomstruktureringer

Af § 15 a, stk. 1 kommer det til at fremgå, der ikke kan gennemføres skattefri spaltning uden tilladelse: "hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager, og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne, og samtidig er selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne." Det følger videre, at succession ikke medregnes i ejertiden. Bestemmelsen skal hindre, at tredjemand forud for spaltningen optages i det indskydende selskabs ejerkreds, hvorefter aktivitet udspaltes til et selskab, som ejes af samme tredjemand. Derved forhindres bl.a. spaltninger, der er et maskeret aktivsalg.

Rækkevidden af bestemmelsen er uddybet i Skatteministeriets kommentarer til advokatfirmaet Gorissen, Federspiel og Kierkegaard's høringssvar i bilag 1 til lovforslaget.

Hvorledes skal denne begrænsning forstås, hvis aktierne i det indskydende selskab har været ejet af en fader og 3 børn i mere end 3 år, men hvor der mindre end 3 år forud for spaltningen er sket overdragelse af en del af faderens aktier med succession til børnene, eksempelvis således at faderen ikke længere besidder majoriteten, men der er stadig kun de samme 4 aktionærer? De pågældende personer ønsker eksempelvis at spalte selskabet i 4 nye holdingselskaber, hvor hver part får sit eget 100% ejede selskab.

Med den valgte formulering udelukkes imidlertid ikke alene det beskrevne aktivsalg. Samtidig udelukkes de i praksis meget ofte forekommende situationer, hvor der ønskes gennemført en skattefri aktieombytning af et selskab ejet af få aktionærer med en efterfølgende spaltning af det nyetablerede holdingselskab, således at hver aktionær får hver sit holdingselskab. Hvor et holdingselskab allerede haves, vil dette kun kunne spaltes uden tilladelse, hvis alle aktionærer i holdingselskabet har ejet aktierne i mere end tre år.

Det er uheldigt at disse tilfælde tvinges over i tilladelsessystemet, idet der dels er tale om et område, hvor der traditionelt er mange sager, dels er tale om enkle og overskuelige sager, som vil egne sig til

at gennemføre uden tilladelse, fordi man her som udgangspunkt vil kunne opfylde kravet om, at aktiv/gæld sammensætningen i de modtagende selskaber skal modsvare aktiv/gæld sammensætningen i det indskydende selskab. Samtidig skal grenkravet ikke opfyldes, da spaltninger af holdingselskaber sædvanligvis skal gennemføres som ophørsspaltninger. Disse sager har ikke karakter af at være et aktivsalg fra en aktionær til en anden. Tværtimod er disse tilfælde i standardsituationerne karakteriseret ved, at de nye holdingselskaber begge/alle ejer en del af aktierne i driftsselskabet. I de nævnte tilfælde er omstruktureringen således ikke begrundet i et aktivsalg men i, at aktionærene ønsker, at deres fortsatte samarbejde i driften sker via hver deres holdingselskab. Selv hvor der efterfølgende måtte ske salg af driftsselskabsaktier fra et af holdingselskaberne til et andet, vil der som nævnt være tale om et aktiesalg, der beskattes efter gældende regler. Der vil ikke kunne opstå maskeret aktivsalg, så længe det er rene holdingselskaber, der spaltes.

Vil man ud fra det foreliggende lovforslag i en kombinationssag bestående af en aktieombytning og spaltning gennemføre disse transaktioner uden tilladelse, må man vente med at gennemføre spaltningen til der er gået tre år efter aktieombytningens gennemførelse. Dette vil som nævnt indebære en væsentlig forringelse af de nye regler, der som nævnt netop burde have denne type omstruktureringer som et af sine kerneområder. FSR opfordrer derfor ministeriet til at formulere bestemmelsen således, at spaltning af holdingselskaber kan gennemføres, selvom aktionærene ikke har ejet aktierne i tre år. Disse tilfælde bør kunne isoleres fra aktivsalgssituationen.

Grenafgrænsning

Selvom den skattemæssige spaltnings- eller tilførselsdato afviger fra den selskabsretlige, er Skatteministeriet så enig i, at grenafgrænsningen fortsat skal ske på basis af forholdene pr. den selskabsretlige spaltnings- eller tilførselsdato, også selvom Skatteministeriet i relation til bestemmelsen i FUL § 8, stk. 6, har udtalt, at det er den skattemæssige omstrukturingsdato, der er afgørende? Det skal bemærkes, at afgrænsningen af grenen ikke vil kunne håndteres, hvis den skal ske pr. vedtægelsesdatoen.

I kommentarerne til høringssvaret vedrørende indkomstopgørelsen i tilfælde, hvor der er forskellige spaltningsdatoer i et selskab, anfører Skatteministeriet (L 110/side 99), at indkomsten efter den selskabsretlige spaltningsdato skal opdeles mellem 3 enheder, nemlig de to grene og den rest, der skal henføres til det indskydende selskab, fordi den ene gren har en senere spaltningsdato. Samtidig anfører Skatteministeriet (L 110/side 98), at der ved den fordeling, som spaltningen indebærer, kan gøres op med forpligtelser/rettigheder. Skatteministeriet bedes bekræfte, at der i eksemplet på side 99 kan etableres en mellemregning i den selskabsretlige spaltningsbalance, hvorefter den gren, som har den sene skattemæssige spaltningsdato, C, har en gæld til den gren, der udspaltes pr. den selskabsretlige spaltningsdato, B, svarende til en beregnet skat for perioden mellem den selskabsretlige og den skattemæssige spaltningsdato med fradrag af den forventede indkomst. Hermed vil X-koncernen's skatteudgift vedrørende A være udlignet.

Hvis Skatteministeriet ikke kan tilslutte sig denne løsning, bedes det oplyst, hvem der skal have indtægterne og bære skatteudgiften i "mellemprioriteten", når der er forskellige spaltningsdatoer.

Bortfald af underskud ved omstrukturering

Skatteministeriet angiver i sit svar, at bestemmelsen i FUL § 8, stk. 6 har virkning pr. den skattemæssige omstrukturingsdato. I et tilfælde, hvor en fusion selskabsretligt gennemføres pr. 1. januar men først vedtages den 1. oktober samme år, vil underskud, som er opstået i perioden 1. januar-30. september, således falde bort, hvis fusionen sker koncerneksternt, og underskuddet ikke kan anvendes i delårsopgørelsen. Er ministeriet enig i, at når der fx er tale om en spaltning med

forskellige skatte- og selskabsretlig spaltningdato, vil FUL § 8, stk. 6, have virkning pr. forskellige tidspunkter for de forskellige "grene"?

Er Skatteministeriet enig i, at når det af FUL § 8, stk. 7 følger, at begrænsningen ikke indtræder, når de deltagende selskaber er koncernforbundet pr. fusionsdatoen, så betyder de foreslåede regler i SEL § 31, stk. 3, hvorefter koncernforbindelsen anses for etableret ved indkomstårets begyndelse, selvom selskabet først er stiftet midt i året, at der ikke kan ske begrænsning af underskud efter FUL § 8, stk. 7? Det gælder i forhold til både aktieombytning, fusion, spaltning og tilførsel af aktiver.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at reglen i FUL § 8, stk. 7, fremover er uden betydning for koncerninterne omstruktureringer, dels fordi en koncernintern omstrukturering, hvor omstruktureringen sker pr. den selskabsretlige dato, altid vil være undtaget, fordi der netop har bestået koncernforbindelse hele året, og dels fordi en koncernekstern omstrukturering, hvor omstruktureringen sker pr. den skattemæssige dato, indebærer, at der ikke er nogen periode, at begrænse underskud i, idet omstruktureringdatoen og vedtagelsesdatoen er sammenfaldende.

Nyt anskaffelsestidspunkt for aktier

Af ABL § 36 A, stk. 4 og i FUL § 15 b, stk. 7 og 8 følger, at selskabsaktionærer skal behandle de modtagne aktier - og eventuelle aktier, som ejedes i forvejen - som anskaffet på tidspunktet for omstruktureringen. Der skal således løbe en ny 3-års periode, før der kan disponeres over aktierne skattefrit. Hvordan skal selskabsaktionæren behandles i relation til udbytte modtaget før og efter omstruktureringen? Skal der optjenes en ny 12 måneders periode fra ombytningstidspunktet for udbytte modtaget efter omstruktureringen og risikeres det, at udbytte modtaget inden omstruktureringen bliver skattepligtigt?

Skatteministeriet bedes bekræftet, at reglerne om nyt anskaffelsestidspunkt ikke anses for et ejerskifte fx i relation til reglerne om underskudsbegrænsning m.v.

Udbyttebegrænsning

I bilag 1 er bl.a. gengivet Skatteministeriets bemærkninger til en række høringssvar, hvor der er peget på, at en udlodning i år 1 vil gøre en skattefri omstrukturering skattepligtig, hvis der i år 2 og 3 er underskud. Skatteministeriet anfører hertil, at ministeriet er enig heri, og at lovforslaget vil blive ændret, således at der i hvert af de første tre år efter omstruktureringen vil kunne ske udlodning af årets driftsresultat samt den del af tidligere års resultat, der ikke måtte være udloddet. FSR forstår ministeriets svar således, at udlodning af et positivt resultat i år 1 ikke medfører bortfald af skattefriheden for den gennemførte skattefrie omstrukturering, selvom der i efterfølgende år er underskud. Dette resultat kan ikke udledes af de ændrede formuleringer om udbyttebegrænsninger (ABL § 36 A, stk. 7, FUL §§ 15 b, stk. 8 og 15 d, stk. 8). Skatteministeriet opfordres til at tydeliggøre formuleringerne af disse bestemmelser.

FSR har i første høringsrunde efterlyst en mere præcis afgrænsning af "det regnskabsmæssige resultat", og ministeriet har hertil svaret, at der hermed menes "driftsresultatet i det erhvervede selskab". Vi går ud fra, at der herved menes resultatet før skat og ekstraordinære poster, men "driftsresultatet" er imidlertid efter vores opfattelse ikke noget veldefineret begreb i denne sammenhæng, og FSR finder derfor fortsat, at der er behov for en præcisering.

FSR har i første høringsrunde spurgt om, hvorvidt der kan ske udbytteudlodning på grundlag af egenkapitalbevægelser. Efter regnskabslovgivningen kan (og skal) der i visse tilfælde foretages egenkapitalposter udenom resultatopgørelsen, som aktieselskabsretligt kan danne grundlag for udbytteudlodning, fordi der fremkommer fri egenkapital. Det gælder bl.a. dagsværdiregulering af

hedginginstrumenter. Ministeriets svar retter sig mod udlodninger af fri egenkapital, der hidrører fra perioden før omstrukturering. Spørgsmålet gentages derfor.

Skal udbetalinger, der vil være omfattet af de foreslåede bestemmelser i § 6, nr. 8 og 9 (LL § 16 A og B), medregnes, når udbyttebegrænsningen, der bliver en betingelse for at gennemføre omstruktureringer uden tilladelse, skal bedømmes eller vil sådanne udbetalinger også i denne relation være aktieavance?

I bestemmelsen vedrørende aktieombytning anføres det, at begrænsningen løber fra ombytningstidspunktet og 3 år frem. Hvordan fastlægges ombytningstidspunktet, når der fx er tale om "masseombytninger" der kan ske løbende over typisk en 6 måneders periode?

I bestemmelsen vedrørende spaltning anføres det, at: "selskabsdeltageren i en periode på tre år regnet fra spaltningstidspunktet modtager skattefrit udbytte...". Hvis en spaltning kan gennemføres med tilbagevirkende kraft, jf. ny SEL § 31, stk. 3, skal en udbytteudlodning, der er sket i foråret, hvor spaltningen først vedtages i efteråret, da medregnes, når begrænsningen skal bedømmes? Skal en sådan udlodning omvendt ikke medregnes, hvis spaltningen gennemføres uden tilbagevirkende kraft, idet betingelserne i SEL § 31, stk. 3 af en eller anden grund ikke er opfyldt?

Hvorledes skal udbyttebegrænsningen opgøres, når spaltningen indebærer, at der er to forskellige spaltningstidspunkter? Hvis eksempelvis to aktionærer ejer hvert sit holdingselskab, og det ene af disse ejer 51% af et driftsselskab, mens de resterende 49% ejes af det andet holdingselskab. Hvis driftsselskabet spaltes med ophør, sådan at de to aktionærer efterfølgende har hver deres holdingselskab, som besidder et driftsselskab, vil spaltningsdatoen for det modtagende selskab, som modtager 51% af driftsselskabet være tilbagevirkende til fx 1. januar, mens spaltningsdatoen for den del af driften, der forlader koncernen (49%-delen), vil være vedtagelsesdatoen, som antages at være 1. oktober. Hvis driftsselskabet har udloddet udbytte i fx maj samme år, skal dette udbytte da indgå i opgørelse af udbyttebegrænsningen efter spaltningen for den koncern, hvor spaltningsdatoen er den 1. januar, mens det ikke skal indgå i den koncern, hvor spaltningsdatoen er vedtagelsesdatoen, fordi det er sket før spaltningen? Vil det også betyde, at perioden for udbyttebegrænsning løber i længere tid for sidstnævnte, mens førstnævnte er "ude af perioden" den 2. januar 2 år efter spaltningsåret?

Det følger af den foreslåede regel i § 3, nr. 11, at det er spaltningsdatoen for det indskydende selskab, der er afgørende, hvis det indskydende selskab og det eller de modtagende selskaber ikke har samme spaltningsdato. Hvilken spaltningsdato har det indskydende selskab i et tilfælde som nævnt ovenfor, hvor en del af det indskydende selskabs aktiver og passiver ved spaltningen overføres til en anden koncern, mens størstedelen af selskabets aktiver og passiver forbliver i koncernen?

Skatteministeriet har som omtalt ovenfor anført, at det er det driftsmæssige resultat, der skal anvendes ved opgørelse af udbyttebegrænsningen. Dette synes at medføre, at et skattefrit tilskud eller et kapitalindskud i 3 års perioden ikke kan udloddes tilbage, selvom det måtte være hensigtsmæssigt? Er dette korrekt og hvad er i givet fald baggrunden for at indføre en sådan begrænsning?

I L 110 er det for spaltning og tilførsel indført, at udbyttebegrænsningen ikke gælder i relation til tidligere års regnskabsmæssige resultater, som ikke er udloddet. Det bedes præciseret, at der hermed menes, at den frie egenkapital på omstrukturingsdatoen kan udloddes til aktionærerne i de rette andele, uden at en omstrukturering uden tilladelse bliver skattepligtig.

FSR er uforstående overfor, hvorfor en lignende lempelse ikke kan indføres for aktieombytninger. Som tidligere nævnt er etablering af holdingselskaber en almindelig forretningsmæssig disposition med henblik på risikoafgrænsning, og en sådan adgang bør derfor nødvendigvis være til stede, hvis der er politisk ønske om, at reglerne skal kunne anvendes. Skatteministeriet anmodes derfor om at overveje, at den nuværende udbyttebegrænsning fastholdes vedrørende aktieombytninger, men at det tilføjes, at ombytningen forbliver skattefri, selvom udbyttebegrænsningen overskrides, hvis det erhvervende selskab beholder aktierne i det erhvervede selskab i mindst 3 år. Hermed er der - for at imødegå Skatteministeriets eget argument - ikke udelukkende tale om en civilretlig regulering.

Det bør præciseres i bestemmelserne om udbyttebegrænsning, at det alene er skattefrit tilskud efter SEL § 31 D, som indgår i begrænsningen.

Oplysning om omstruktureringen og dens gennemførelse

FSR forstår, at der ved en omstrukturering uden tilladelse skal indsendes selskabsretlige dokumenter til SKAT senest 1 måned efter vedtagelsen af omstruktureringen og indsendes meddelelse til SKAT sammen med selvangivelsen for omstrukturingsåret om, at omstruktureringen ønskes gennemført uden tilladelse, ligesom der ved en spaltning og en tilførsel af aktiver sammen med selvangivelsen skal indsendes meddelelse om anskaffelsessummens fordeling/opgørelse, jf. FUL 15 b, stk. 5 og § 15 d, stk. 5. Er det ikke muligt at "rationalisere" antallet af meddelelser? Hvilken enhed inden for SKAT skal modtage kopi af de selskabsretlige dokumenter, når omstruktureringen er sket uden tilladelse?

Skatteministeriet svarer (L 110/side 105), at der pr. den skattemæssige omstrukturingsdato skal udarbejdes et konsolideret og underbygget grundlag, hvorpå omstruktureringen kan vurderes. Skatteministeriet anmodes om at uddybe, hvad der menes med et konsolideret grundlag? Er Skatteministeriet i øvrigt enig i, at der ikke er hjemmel i lovgivningen til at betinge omstruktureringen af et særligt udarbejdet skattemæssigt materiale, medmindre der er tale om en omstrukturering, der gennemføres med tilladelse, og tilladelsen er betinget af indsendelse heraf, eller at der via lov eller via bekendtgørelse fastlægges regler herom, hvilket ikke er sket endnu.

Subsambeskatninger m.v.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at en ombytning, hvor selskabet A indskyder samtlige sine aktier i datterselskabet B i et nystiftet selskab C midt i indkomståret ikke vil berøre adgangen til at modregne skattemæssige underskud fra før ombytningen i A og B mellem disse to selskaber efter ombytningen?

Skatteministeriet angiver (L 110/side 100), at skattemæssige underskud i en subsambeskatning fortsat kan anvendes efter overdragelse til en ny koncern. Skatteministeriet bedes bekræfte, at to søsterselskaber, der overdrages til et nyt administrationsselskab, kan modregne eksisterende skattemæssige underskud hos hinanden, selvom de på modregningstidspunktet indgår i en ny koncern. Synspunktet bekræftes i artiklen "Subsambeskatning og nye sambeskatningsregler" i SR-Skat nr. 1, afsnit 4.1, af Dennis Bernhardt, SKAT.

Lovforslagets § 6, nr. 4 - (LL § 15, stk. 7 og 10 - underskudsbegrænsning ved ejerskifte)

Skatteministeriet har tidligere givet et eksempel på, at reglerne om omlægning af indkomstår ved ændring i koncernforholdene har som konsekvens, at der ikke ved salg af et datterselskab sker underskudsbegrænsning med virkning for den indkomstperiode, der skal medregnes til sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern. Begrænsningen af underskudsfremførslen kan derimod komme på tale i den indkomstperiode hos det solgte selskab, som skal medregnes hos den køvende koncern. Skatteministeriet bedes uddybe eksemplet, sådan at der tages hensyn til, at omlægning af indkomstår sker på det tidspunkt, hvor der opnås kontrol, mens ejerskiftet efter LL §

15, stk. 7, umiddelbart får effekt, når aktierne er retserhvervet. Kan Skatteministeriet således bekræfte, at der ikke skal ske underskudsbegrænsning efter § 15, stk. 7, med virkning for det solgte selskabs indkomstopgørelse hos den sælgende koncern (første delårsperiode) i et tilfælde, hvor en koncern med kalenderårsregnskab indgår aftale om salg af aktierne i et datterselskab til en anden koncern pr. 1. juli 2007, og det af aktiekøbsaftalen følger, at den køvende koncern, der anvender indkomståret 2. april - 1. april, får kontrol med det købte selskab den 1. oktober 2007. Kan Skatteministeriet eventuelt bekræfte, at retserhvervelsen af aktierne vil blive udskudt, hvis det af aktiekøbsaftalen klart fremgår, at kontrollen med selskabet først opnås efter aftaletidspunktet?

Skatteministeriet bedes bekræfte, at et administrationsselskab kan yde et skattefrit tilskud til et datterselskab, der anvender indskuddet til at indfri gæld af en størrelsesorden, der udgør en samlet ordning, til enten administrationsselskabet eller et andet selskab omfattet af sambeskatningen, uden at der sker beskatning efter statsskattelovens § 4 eller underskudsbegrænsning efter LL § 15, stk. 4, i det selskab, som indfrier gælden. Beskatning efter statsskattelovens § 4 er således udelukket som følge af den nye § 31 D og underskudsbegrænsning indtræder ikke, fordi der er tale om en koncernfordring, som selskabet, der er kreditor for fordringen, ikke har fradragsret for, jf. KGL § 4.

FSR bemærker, at Skatteministeriet henviser til Ligningsvejledningen som hjemmelsgrundlag for, at underskudsbegrænsning i et selskab også skal hindre modregning af underskuddet i sambeskatte selskaber. Hvad er grundlaget for bemærkningen i Ligningsvejledningen herom?

Lovforslagets § 6, nr. 8 og 9 (LL § 16 A og B)

Forslaget indebærer, at selskabers salg af aktier til det udstedende selskab skal behandles som salg af aktier, hvis sælgeren er et selskab, der opfylder betingelserne for at modtage skattefrit udbytte. Tilsvarende skal gælde i forbindelse med kapitalnedsættelser. Det anføres, at formålet med lovforslaget er at forhindre et utilsigtet provenutab.

FSR skal heroverfor anføre, at det følger af Højesterets dom i Finwill-sagen, at det pågældende provenutab ikke kan anses for utilsigtet. Som det fremgår af proceduren og præmisserne i højesteretssagen, har den fortsat gældende asymmetri mellem aktieavancebeskatningsreglerne og udbyttebeskatningsreglerne gentagne gange været genstand for Folketingets behandling, og muligheden for at behandle et sådant salg som et udbytte kan ikke karakteriseres som utilsigtet. Der er derfor tale om en skærpelse af skattelovgivningen.

Det fremgår af besvarelsen af FSR's kommentarer til det tidligere udsendte udkast til lovforslag, at "en ophævelse af 3-årsreglen for selskaber vil medføre et væsentligt provenutab, som ikke er foreneligt med regeringens økonomiske prioritering".

Det er ikke i overensstemmelse med FSR's praktiske erfaringer, at der inden for 3-årsperioden sker skattepligtige salg af datterselskabsaktier med avance, hvor der udløses skatter til betaling, i et omfang der kan medføre et væsentligt provenutab. Vi anmoder derfor om, at ministeriets besvarelse uddybes nærmere. FSR er navnlig interesseret i, om der i de senere år er blevet selvangivet væsentlige aktieavancer ved salg af egentlige datterselskaber, uden at der har været mulighed for modregning i fremført underskud, eller det pågældende aktiesalg af andre grunde ikke reelt har givet anledning til betaling af skat.

Endvidere nævnes det, at Danmark er det eneste af de lande, vi normalt sammenligner os med, der kræver 3 års besiddelse som forudsætning for skattefrit salg af aktier ejet af selskaber. Der bør foreligge god dokumentation for gunstige provenuvirkninger af sådanne skatteregler, der stiller danske virksomheder dårligere end hovedparten af deres udenlandske konkurrenter, og som samtidig indebærer en reel dobbeltbeskatning.

Det foreslås, at uanset hovedreglen om udbyttebeskatning i stk. 1, skal selskaber, der opfylder betingelserne for at modtage skattefrit udbytte, behandle fortjenester og tab ved kapitalnedsættelser efter reglerne om afståelse af aktier.

Det er overraskende, at der ikke i bemærkningerne er redegjort for konsekvenserne heraf i forbindelse med kapitalnedsættelser uden udlodning, og FSR anmoder derfor om, at det oplyses, om bestemmelsen også omfatter sådanne kapitalnedsættelser.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at kapitalnedsættelser uden udlodning generelt herefter sidestilles med afståelse af aktier til kr. 0. Et eventuelt tab på aktierne vil herefter kunne være fradragsberettiget for aktionærselskabet afhængig af ejertiden.

Forslaget fører derved til en væsentligt anderledes stilling i forbindelse med senere afståelser, idet der mistes anskaffelsessum for de aktier, der er omfattet af kapitalnedsættelsen. Det kan medføre beskatning, hvis der senere nytegnes aktier og sker en værdistigning. Der vil kunne ske beskatning, selvom aktionæren måtte have investeret større beløb i det pågældende selskab, end der opnås ved salg. Det må ikke alene karakteriseres som en skærpeelse, men også som et regelgrundlag, der kan virke urimeligt i konkrete situationer.

Lovforslagets § 7 - (pensionsafkastbeskatningsloven)

Det foreslås i § 7, at pensionsafkastbeskatningslovens § 12 a, stk. 3, ændres således, at det ikke længere vil være muligt for den PAL-skattepligtige at opnå lempelse efter eksemption eller matching credit principperne i en eventuel dobbeltbeskatningsaftale. I bemærkningerne begrundes ændringen med, at hvis den PAL-skattepligtige anvender nettoopgørelsesprincippet i kombination med eksemption eller matching credit vil det medføre, at nogle indkomster, der ellers vil blive beskattet, undgår beskatning.

Vi kan ikke umiddelbart følge synspunktet om, at anvendelse af eksemption eller matching credit i kombination med nettoopgørelsesprincippet vil medføre, at nogle indkomster, som ellers vil blive beskattet, undgår beskatning. Vi anmoder derfor skatteministeren om at uddybe begrundelsen og give eksempler på den omtalte virkning.

En PAL-skattepligtig, der investerer i en transparent enhed, og vælger ikke at anvende nettoopgørelsesprincippet i § 12 a, skal opgøre skattepligtige gevinster og tab vedrørende hver enkelt indkomstkompont, som den transparente enhed har investeret i. Når den transparente enhed investerer i udenlandske aktiver, kan den PAL-skattepligtige i den situation opnå lempelse for udenlandske skatter i henhold til eventuelle dobbeltbeskatningsaftaler. Fx efter eksemption eller matching credit, såfremt et af disse principper finder anvendelse i den pågældende situation. Det indebærer f.eks. at aktieudbytte, som den transparente enhed modtager fra et selskab, hjemmehørende i et land hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsaftale, der lemper dobbeltbeskatning af udbytte efter eksemptionmetoden, ikke skal medregnes ved den PAL-skattepligtiges danske indkomstopgørelse. Resultatet heraf er, at den PAL-skattepligtige ikke medregner udbyttet ved den danske indkomstopgørelse, og samlet set betaler den udbytteskat, som beregnes i kildelandet. Såfremt den udenlandske udbytteskat er lavere end den danske, kan den PAL-skattepligtige med fordel vælge, at dobbeltbeskatningen skal lempes i henhold til dobbeltbeskatningsaftalens eksemptionprincip frem for efter den interne danske regel i PAL § 19, der lemper efter creditmetoden. Med den foreslåede ændring af PAL § 12 a, stk. 3, kan den PAL-skattepligtige ikke i ovennævnte situation vælge at lempe efter dobbeltbeskatningsaftalens eksemptionprincip, såfremt den PAL-skattepligtige samtidig vælger at opgøre indkomsten i henhold til nettoopgørelsesprincippet. Den PAL-skattepligtige stilles hermed dårligere ved at vælge nettoopgørelsesprincippet, sammenlignet med når resultatet vælges opgjort ud fra den transparente enheds enkelte indkomstkompont - altså når nettoopgørelsesprincippet ikke vælges.

PAL § 12 a hjemler udelukkende en særlig måde, hvormed beskatningsgrundlaget for en PAL-skattepligtiges investering i transparente enheder kan opgøres, og ændrer således ikke investors øvrige skattemæssige stilling. Det fremgår også af bemærkningerne til lov nr. 1181 af 12/12 2005 (L18 2005/06), der indførte bestemmelsen. Hensigten med bestemmelsen er, at PAL-skattepligtige skal opnå administrative lettelser ved investering i transparente enheder, samtidig med at beskatningen af gevinst og tab ved sådanne investeringer er nøjagtig den samme, som hvis nettoopgørelsesprincippet ikke finder anvendelse. Ovenstående illustrerer efter vores opfattelse, at en PAL-skattepligtig med den i § 7 foreslåede ændring stilles dårligere, såfremt nettoopgørelsesprincippet vælges, hvilket ikke synes at være i overensstemmelse med sigtet bag § 12 a.

Hvis det oprindelige formål ønskes fastholdt bør PAL-skattepligtige fortsat have mulighed for at lempe udenlandske skatter i henhold til bestemmelserne i en eventuel dobbeltbeskatningssaftale, uanset om den PAL-skattepligtige vælger at opgøre beskatningsgrundlaget efter nettoopgørelsesprincippet eller ej.

Forslag til ændring af PAL § 12 a

Af den gældende formulering af PAL § 12 a, følger, at nettoopgørelsesprincippet kan finde anvendelse ved opgørelsen af: "....det skattepligtige afkast af en andel i en juridisk person....når den juridiske person efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt".

Bestemmelsens sigte er at give PAL-skattepligtige mulighed for at anvende nettoopgørelsesprincippet ved investering i skattetransparente enheder. Der findes imidlertid skattetransparente enheder, der efter dansk ret ikke betragtes som en "juridisk person". I henhold til ordlyden af PAL § 12 a, finder bestemmelsen ikke anvendelse i sådanne situationer. Det forekommer hensigtsmæssigt, hvis de administrative fordele, der følger af nettoopgørelsesprincippet, også kan finde anvendelse ved sådanne investeringer.

Vi foreslår derfor, at bestemmelsen formuleres i overensstemmelse med de ændringer til LL § 2 og SKL § 3 B, der blev indført ved lov nr. 308 af 19/4 2006 (L116 2005/06), således at der som 4. pkt. i PAL § 12 a eksempelvis tilføjes: "Med juridiske personer i 1. pkt. sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt."

--ooOoo--

Såfremt der er spørgsmål eller kommentarer til ovenstående, står FSR gerne til rådighed med yderligere oplysninger.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for FSRs Skatteudvalg

Niels Ebbe Andersen
fagdirektør