



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2006-411-0064
Dato: 23. februar 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 svar på spørgsmål nr. 2-8 af 29. januar 2007.

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Spørgsmål 2: I bemærkningerne til lovforslaget anføres det på side 12, spalte 2 for oven, at ”Værnsreglerne skal bl.a. forhindre, at man – som et alternativ til et skattepligtigt salg af aktiver – foretager en skattefri omstrukturering og kort tid efter sælger vederlagsaktierne uden nogen nævneværdig skattepligtig avance.” Efter hvilke regler (hvorledes) vil et sådant salg uden nogen nævneværdig skattepligtig avance kunne gennemføres?

Svar: Den citerede tekst er fra lovforslagets almindelige bemærkninger. I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser er værnsreglerne og de hensyn, som de skal varetage, nærmere beskrevet.

Kort fortalt er det foreslået, at en aktionær, der er et selskab, skal anse vederlagsaktier, som aktionæren modtager i forbindelse med en skattefri omstrukturering uden tilladelse, for at være anskaffet på omstruktureringstidspunktet til anskaffelsessummen for de ombyttede aktier. Der vil således opstå en avance ved salg af aktierne. Det er endvidere foreslået, at de aktier, som aktionæren i forvejen ejede i de deltagende selskaber, også skal anses for at være anskaffet på omstruktureringstidspunktet. Det betyder, at først tre år efter omstrukturen kan aktionæren sælge aktierne i de deltagende selskaber, herunder vederlagsaktierne, skattefrit, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9.

Meningen er, at man ikke ved at omstrukturere skattefrit uden tilladelse (og dermed skattefrit overføre aktiver til et andet selskab) skal kunne lave et skattepligtigt salg af aktiver om til et skattefrit salg af aktier. De foreslåede regler om, at man får nyt anskaffelsestidspunkt og lav anskaffelsessum på aktierne, indebærer, at en gevinst ved salg af aktier i de deltagende selskaber op til tre år efter omstrukturen kommer til beskatning.

Disse regler er imidlertid indholdsløse, hvis der ikke er nogen gevinst på aktierne. Derfor er der endvidere foreslået regler, som skal værne mod, at det modtagende selskab bliver tømt for værdier via udlodning af store skattefrie udbytter. Det ville nemlig kunne reducere værdien af aktierne i det modtagende selskab således, at de ville kunne sælges inden tre år efter omstrukturen, uden at der opstår nogen nævneværdig gevinst, og dermed uden at der kommer noget til beskatning. Hvis det således var muligt at tømme det modtagende selskab skattefrit og dermed reducere en gevinst ved salg af aktier, kunne man opnå det, som værnsreglen om nyt anskaffelsestidspunkt på aktierne ellers skal forhindre, nemlig at et skattepligtigt salg af aktiver laves om til et skattefrit salg af aktier. Jeg kan i øvrigt henvise til mit svar på spørgsmål 3.

For en yderligere uddybning af værnsreglerne henvises der særligt til bemærkningerne til lovforslagets § 2, nr. 3, herunder særligt den foreslåede § 36 A, stk. 4, 5 og 7 (aktieombytning), til bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 13 (spaltning), samt til bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 17 og 18 (tilførsel af aktiver).

Spørgsmål 3: I bemærkningerne til lovforslaget anføres det på side 12, spalte 2 for neden ”Derfor foreslås det, at skattefriheden for omstruktureringer fortabes, hvis der udloddes for store udbytter fra det modtagne selskab,....”. Hvad forstås der ved ”for store udbytter”?

Svar: Den citerede tekst stammer fra lovforslagets almindelige bemærkninger. Teksten relaterer sig til de regler i lovforslaget, der - som omtalt i svaret på spørgsmål 2 - skal værne mod, at værdien af aktier i det modtagende selskab bliver reduceret via skattefri udlodning af udbytter, således at aktierne kan sælges uden nogen nævneværdig skattepligtig gevinst umiddelbart efter omstruktureringen.

I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser er reglerne og de hensyn som de skal varetage nærmere beskrevet. Der henvises særligt til bemærkningerne til lovforslagets § 2, nr. 3, herunder særligt til den foreslåede § 36 A, stk. 7 (aktieombytning), til bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 13, herunder særligt til den foreslåede § 15 b, stk. 8 (spalting), samt til bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 18, herunder særligt til den foreslåede § 15 d, stk. 8 (tilførsel af aktiver).

De nævnte bestemmelser sætter en grænse for, hvor meget der kan udloddes som skattefrit udbytte til selskabsdeltageren på dennes aktier i det modtagende selskab i en treårig periode efter en skattefri omstrukturering. Hvis der udloddes mere, fortabes skattefriheden for omstruktureringen, og den skal i stedet betragtes som en skattepligtig omstrukturering.

Skattefriheden for omstruktureringen fortabes med andre ord, hvis selskabsdeltageren i en treårsperiode efter omstruktureringen modtager skattefrit udbytte af sine aktier i det modtagende selskab, der overstiger selskabsdeltagerens andel af det regnskabsmæssige resultat. Det er således det regnskabsmæssige resultat - forstået som resultatet før skat og ekstraordinære poster - der sætter grænser for, hvor stort et skattefrit udbytte, der kan udloddes til selskabsdeltageren i denne treårsperiode.

Det bemærkes i øvrigt, at det også er foreslået at visse tilskud m.v. som f.eks. ydes af det modtagende selskab til andre koncernselskaber også begrænser størrelsen af det skattefrie udbytte, som selskabsdeltageren kan modtage af sine aktier i det modtagende selskab. Der henvises nærmere til ovennævnte bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser.

Spørgsmål 4: I bemærkningerne til lovforslaget anføres det på side 14, spalte 2 at ”Det enkelte sambeskattede selskab hæfter kun for den del af skatten m.v., som vedrører indkomsten i det pågældende selskab. Hvad taler imod at lade sambeskattede selskaber hæfte for hinandens gæld? (formålet med sambeskatningen er jo netop, at betragte de sambeskattede virksomheder som én skattemæssig enhed).

Svar: Solidarisk hæftelse bør kun anvendes, når det er nødvendigt. Når hver enkelt af de sambeskattede selskaber hæfter for deres del af skatten af sambeskatningsindkomsten, er det ikke fundet nødvendigt, at der er solidarisk hæftelse i den nationale sambeskatning.

Det bemærkes i den forbindelse, at de nye sambeskatningsregler medfører, at den nationale sambeskatning ikke længere er frivillig og at der ikke længere er krav om fuldt ejerskab. Langt flere selskaber end tidligere inddrages dermed under sambeskatning. I visse tilfælde indebærer reglerne, at i øvrigt selvstændige børsnoterede koncerner skal sambeskattes. Når der ikke er solidarisk hæftelse, stiller hæftelsesreglerne sig ikke i vejen for, at børsnoterede selskaber kan fungere uafhængigt, selv om selskaberne har samme moderselskab.

Spørgsmål 5: I bemærkningerne til lovforslaget anføres det på side 15, spalte 1 for oven, at ”I det gældende regelsæt vil den ”opmærksomme” skatteyder ofte kunne undgå at blive beskattet af tilskud fra en anden koncern, eksempelvis ved at foretage en kapitalforhøjelse med tegning af aktier til overkurs”. Betyder det, at der ikke sker beskatning hvis selskab A (ejet af person X) køber aktier til overkurs af selskab B (ejet af person Y), altså når der reelt overføres tilskud fra person Y til person X?

Svar: Lovforslaget ændrer ikke på, at indirekte formueoverførsler fra en skatteyder til en anden skatteyder kan være skattepligtig. Dette vil afhængigt af de nærmere omstændigheder kunne være tilfældet. I så fald anses formuegodet for at have passeret yderens formue-sfære - og videregivet til modtageren. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 29, på side 45-46, for så vidt angår den tilsvarende situation ved rene tilskud (i modsætning til overkurstegning).

Spørgsmål 6: I bemærkningerne til lovforslaget anføres det på side 17, spalte 2 for oven, at ”Det foreslås derfor, at der i disse tilfælde gives selskaberne mulighed for at få henført acontoskat, der er betalt inden koncernetableringen, til den tilsvarende indkomstperiode”. Hvorfor gøres dette ikke til en fast regel, der gælder i alle tilfælde?

Svar: Omkontering af acontoskat skal ske manuelt. Sådanne manuelle omkonteringer bør kun ske på selskabernes eget initiativ - dvs. hvor selskaberne skønner en omkontering nødvendig.

Hvis omkontering i de nævnte tilfælde blev en fast regel, ville der altid skulle omkonteres. Det vil give en større administrativ belastning. Samtidig vil der være en risiko for, at omkonteringen - der jo er en fravigelse af hovedreglen om, at acontoskat medregnes hos den sambeskatning, som selskabet indgår i ved indkomstårets slutning - kommer som en overraskelse for selskaberne. Det bemærkes endvidere, at hvis selskaberne ikke i forbindelse med et koncernskift skal gøre opmærksom på, at der skal ske omkontering af acontoskat, vil skatteforvaltningen ofte først kunne konstatere dette efter indleveringen af selvangivelse for det pågældende indkomstår.

På den baggrund vurderes omkontering efter anmodning - under de givne omstændigheder - at være til fordel for selskaberne og give den mindste administrative belastning.

Spørgsmål 7: I bemærkningerne til lovforslaget anføres det på side 17, spalte 2 for neden, at koncerndefinitionen kan ske efter årsregnskabslovens regler eller efter internationale regnskabsstandarder og at definitionerne ikke er helt identiske. Det anføres endvidere, at alle børsnoterede selskaber skal anvende de internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS-standarderne) ved aflæggelse af koncernregnskaber. Hvorfor gøres det ikke pligtigt for alle selskaber at anvende de internationale regnskabsstandarder?

Svar: Regnskabslovgivningen henhører under Økonomi- og Erhvervsministerens ressortområde. Jeg vil derfor i det følgende koncentrere mig om koncerndefinitionen i sambeskatningsreglerne.

Ved indførslen af de nye sambeskatningsregler blev koncerndefinitionen ændret således, at sambeskatningen som hovedregel omfatter de samme selskaber, som skal medtages i koncernregnskabet efter de regnskabsretlige regler.

Derved opnåedes bl.a. den fordel, at sambeskatningen omfatter de selskaber, der i forvejen skal udveksle oplysninger af hensyn til regnskabskonsolideringen. Sambeskatningskredsen vil endvidere fremgå af koncernregnskabet, idet kredsen svarer til de selskaber, der indgår i konsolideringen.

Hvis alle de koncerner, der anvender årsregnskabsloven, skulle anvende koncerndefinitionen i de internationale regnskabsstandarder ved sambeskatningen, ville de blive pålagt en ekstra administrativ byrde. Disse koncerner ville skulle fastlægge koncernen efter to forskellige definitioner, hvorfor der ville skulle laves to i princippet separate vurderinger. Denne ekstra administrative byrde synes ikke at stå mål med den fordel, der ville være ved, at alle koncerner anvendte samme definition. De to definitioner er jo som hovedregel identiske.

Endvidere ville skattemyndighedernes kontrol blive vanskeliggjort, idet sambeskatningskredsen og koncernregnskabskredsen ikke længere nødvendigvis ville være identiske.

Spørgsmål 8: I bemærkningerne til lovforslaget anføres det på side 18, spalte 1 og 2, at lovforslaget indebærer en mulighed for at bortse fra underskud i fast driftssted i Danmark. Ministeren anmodes om at fremkomme med et konkret taleksempel, der belyser virkningen af den foreslåede ændring i forhold til de i dag gældende regler.

Svar: Der er tale om at justere den gældende mulighed for at bortse fra underskud i et fast driftssted i Danmark. Formålet med reglen er at give koncernen mulighed for at udnytte lempelsen i den anden stat på samme måde, som hvis det faste driftssted ikke var sambeskattet med koncernens andre selskaber og faste driftssteder i Danmark.

De gældende regler opfylder imidlertid ikke fuldt det ønskede formål. Det skyldes, at der alene kan bortses fra underskud, der svarer til den skattepligtige indkomst i det faste driftssted.

Det kan illustreres ved følgende eksempel, hvor et moderselskab har et datterselskab og et fast driftssted i Danmark. Indkomsten (før bortseelse) er opgjort således:

Datterselskab	- 200
Fast driftssted	<u>100</u>
Sambeskatningsindkomst	- 100

Bortseelse af underskud efter gældende regler:

Datterselskab	- 100
Fast driftssted	<u>100</u>
Sambeskatningsindkomst	0

Der kan alene bortses fra 100. Derved opstår der ingen dansk skat, som der kan lempes for i den stat, hvor det faste driftsstedes indkomst (også) medregnes ved indkomstopgørelsen.

Bortseelse af underskud efter forslaget:

Datterselskab	(- 200)
Fast driftssted	<u>100</u>
Sambeskatningsindkomst	100

Det faste driftssted kan vælge at se bort fra det underskud, der modregnes i dets indkomst som følge af sambeskatningen. Underskuddet fremføres i stedet til senere indkomstår. Derved opnår det faste driftssted en indkomst på 100. Der betales dansk skat på 28 heraf. Denne skat kan nedsætte beskatningen af den udenlandske skat af det faste driftsstedes indkomst.

Eksemplet stammer fra bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 20 (side 42-43). Der henvises hertil for yderligere belysning af reglernes virkning.