

Skatteministeriet
Den

J.nr. 2005-411-0042

Til
Folketingets Skatteudvalg

L 121- Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skatteloven (Nedsættelse af selskabsskatten og globalpulje-princip i sambeskatningen)

Hermed fremsendes i 5 eksemplarer svar på henvendelse af 18. april 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR).

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

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.

Kommentar: Der kan næppe være tvivl om, at der er tale om et stort og ikke ganske ukompliceret lovforslag. Jeg er derfor enig i, at lovforslaget skal gennem en særdeles grundig behandling i Folketinget.

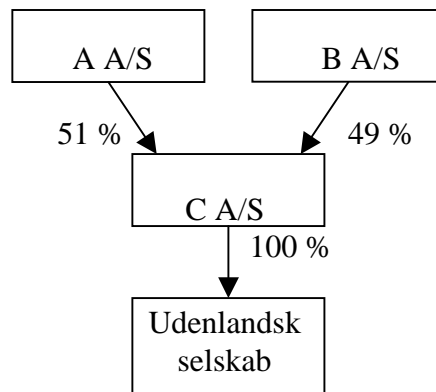
Det skal imidlertid samtidigt understreges, at der ikke bør ske forhaling af lovforslaget. Det skal jo erindres, at lovforslaget har virkning fra og med henholdsvis indkomståret 2005 og den 15. december 2004. Virksomhederne må have en interesse i relativt hurtigt at vide, hvad de skal indrette sig på.

Overordnede principper

FSR: Den ændrede koncerndefinition og indskrænkningen af den solidariske hæftelse har reduceret problemerne vedrørende minoritetsaktionærernes stilling i forhold til L 153. Der 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 u hensigtsmæssigt, 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 u hensigtsmæssigt, 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 interessemodsatninger 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.

Kommentar: Når sambeskatningsordningen ændres, kan det ikke undgås, at fordelene ved sambeskatningen fordeles anderledes end efter gældende regler. Med lovforslaget ændres ejerskabskravet markant. Tidligere skulle moderselskabet eje alle aktierne i datterselskabet. Med L 121 sambeskatte selskaber, hvor moderselskabet har bestemmende indflydelse i datterselskabet eller hvor to selskaber er under bestemmende indflydelse af det samme moderselskab. Der er normalt bestemmende indflydelse, når der besiddes mere end halvdelen af stemmerne.

Ændringen medfører, at det i fremtiden i det nævnte eksempel bliver moderselskabet A A/S, der får fordelen ved den internationale sambeskatning. I det

gældende regelsæt er det datterselskabet C A/S, der har fordelene ved sambeskatning med det udenlandske selskab.

En forholdsmæssig andel af fordelene kunne teoretisk tildeles C A/S. Dette ville imidlertid forudsætte, at alle danske koncernselskaber, der har anvendt underskud, gøres til skattesubjekter for genbeskatningen af tidligere udnyttede underskud. En sådan regel ville komplicere regelsættet ganske betydeligt, idet et underskud i et koncernselskab fordeles forholdsmæssigt mellem overskudsselskaberne i koncernen. I større koncerner kunne genbeskatningsforpligtelsen således skulle pålægges snesevis af koncernselskaber. Genbeskatningen ville forudsætte, at der blev holdt styr på, hvilke selskaber, der havde anvendt, hvilke underskud. IL 121 er dette langt enklere, idet administrationselskabet er genbeskatningssubjekt.

FSR's forslag om at fordele genbeskatningsforpligtelsen vil således være administrativt meget tungt for såvel virksomheder som skattemyndigheder. Det skal endvidere erindres, at retten til fordelene af underskudsudnyttelsen alene er en skattecredit, der skal tilbagebetales, når (hvis) det udenlandske datterselskab senere har overskud.

Det bemærkes, at B A/S ikke mister sin (indirekte) andel af underskuddet i det udenlandske datterselskab. Det må formodes, at det udenlandske datterselskab kan fremføre sit underskud efter udenlandske regler (dette er i hvert fald muligt efter de fleste landes skatteregler). Dette fremførte underskud får B A/S indirekte glæde af, når (hvis) det udenlandske datterselskab opnår overskud i senere indkomstår.

Lovforslaget medfører således for B A/S kun, at det ikke længere har den indirekte fordel af de danske sambeskatningsregler, som det havde tidligere. I fremtiden er det A A/S, der er tildelt fordelene ved de danske sambeskatningsregler med udenlandske datterselskaber. Baggrunden for denne ændrede fordeling af fordelene er således en følge af de ændrede ejerskabskrav og ønsket om en administrerbar sambeskatningsordning.

I øvrigt skal ændringen af ejerskabskravet ses i sammenhæng med regeringens ønske om at undgå, at koncernerne selv kan vælge, hvilke selskaber, der skal indgå i sambeskatningen. Det er således regeringens ønske, at koncernerne ikke skal kunne lade underskudsgivende udenlandske selskaber indgå i sambeskatningen – uden at overskudsgivende udenlandske selskaber også indgår i sambeskatningen.

Det vil derfor være i modstrid med regeringens intentioner at lade sambeskatningen være frivillig ved kontrol af mere end 50 pct., men mindre end 80 pct. – eller lave undtagelser for børsnoterede selskaber.

Sampils- og koordineringsproblemer

1. Credit-reglerne

FSR: 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.

Kommentar:

Den situation, som FSR beskriver, minder om den situation, som var baggrunden for reglen i ligningslovens § 33 H. Efter ligningslovens § 33 H kan et dansk selskab med et fast driftssted i udlandet vælge at se bort fra underskud i anden virksomhed med henblik på at opnå dansk creditlempelse for udenlandske skatter opkrævet hos det faste driftssted i udlandet. De underskud, der ses bort fra i det enkelte indkomstår, fremføres efter de almindelige fremførselsregler. På denne måde undgås, at creditlempelserne går tabt for selskabet.

Problemet beskrevet af FSR vil kunne løses med en ”omvendt § 33 H”, således, at koncernen i det første år kan undlade at anvende underskuddet i datterselskabet, men i stedet fremføre underskuddet til brug i senere indkomstår. Koncernen vil i givet fald have en indkomst i år 1 på 100 i Danmark, hvilket vil udløse en skat på 28 og give en creditlempelse i udlandet på 28. Der vil blive fremsat ændringsforslag med et sådant indhold.

2. Moderselskabsmetoden bør være et alternativ til fuld fordeling

FSR: 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.

Kommentar: Der henvises til kommentaren (L 121 – bilag 10) til Ernst & Youngs henvendelse af 29. marts 2005, hvor der skrives:

"For så vidt angår kompensationsbetalingerne, som de selskaber, der udnytter underskuddene, skal forpligte sig til at betale til de danske selskaber, hvor underskuddene opstår, er de foreslået af hensyn til kreditorerne og eventuelle minoritetsaktionærer i underskudsselskaberne. Underskudsselskaberne mister nemlig et skatteaktiv i form af de ellers fremførselsberettigede underskud. Det er derfor nødvendigt at kompensere selskabet for det mistede aktiv. Eftersom der er tale om en regel, som skal beskytte kreditorerne og eventuelle minoritetsaktionærer, kan det ikke overlades til majoritetsaktionærens forgodtbefindende, om der skal ydes compensation eller ej."

Det bemærkes, at underskudsselskabet i "stand-alone" situationen ikke mister sit fremførselsberettigede underskud. De to situationer er således ikke umiddelbart sammenlignelige. I den obligatorisk sambeskatning skal underskudsselskabet aflevere sit underskud, som dermed er tabt for underskudsselskabet. I øvrigt forhindres, at der kan overføres underskud hidrørende fra et koncernselskab, der siden hen går konkurs med udækkede kreditorer, således at der effektivt opnås fradrag for udgifter, der i realiteten aldrig er afholdt.

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

FSR: Der bør efter FSR's 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 sambeskattede selskaber indregnet i moderselskabets årsregnskab. Disse udskudte skatteaktiver/-forpligtelser skal efter fuld fordelingsmetoden indregnes i de enkelte sambeskattede 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 moderselskabet. 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.

Kommentar: Som nævnt ovenfor skal fuld fordelingsmetoden anvendes i fremtiden. Overvejelser om de skattemæssige konsekvenser af skift mellem metoderne er således kun relevante for koncerner, der hidtil har anvendt moderselskabsmetoden, i forbindelse med overgangen fra de hidtidige regler til de nye regler.

Det bemærkes, at det ifølge sambeskatningscirkulæret er muligt at skifte mellem fordelingsmetoderne efter tilladelse fra skattemyndigheden. Det er ikke i den forbindelse fundet nødvendigt at lovgive om, at skiftet ingen skattemæssige konsekvenser har. Det vurderes derfor, at det heller ikke er nødvendigt ved overgangen til de nye regler.

Sammenhængen med andre lovbestemmelser

1. Selskabsskattelovens § 13, stk. 10

FSR: Den obligatoriske sambeskatning i sammenhæng med nettoopgørelsen af gevinster og tab efter SEL § 13, stk. 10 medfører merbeskatning, hvis der indgår såvel et livsforsikringselskab som et skadesforsikringselskab i koncernen.

Såfremt livsforsikringselskabet har tab på sin aktieportefølje, medens skadesforsikringselskabet har skattefrie gevinster på aktier og samtidigt et forsikringsmæssigt overskud, skal tabet ved obligatorisk sambeskatning modregnes i skadesforsikringselskabets 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 skadesforsikringselskab 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 livsforsikringselskab. Livsforsikringselskabet mister adgang til at fradrage det modregnede tab i sin skattepligtige indkomst. Skadesforsikringselskabet skal godtgøre livsforsikringselskabet skatteværdien af det modregnede tab, og det bliver således skadesforsikringselskabet, der skal bære den forøgede skatteomkostning.

Det er FSR's 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 FSR's opfattelse, at reglerne i § 13 må ændres, eller at livs- og skadesforsikringselskaber ikke skal være obligatorisk sambeskattet. I modsat fald vil lovforslaget i strid med dets formål bevirke en konkurrenceforvridning inden for forsikringssektoren.

Kommentar: Det er over for mig oplyst, at skattemyndighederne i forbindelse med en verserende revisionsmæssig gennemgang af en forsikringskoncern har meddelt et selskab i koncernen et forslag til ændret indkomstopgørelse, hvori konklusionen er, at eventuelle ubeskattede gevinster på finanskontoen fra tidligere år i et skadesforsikringselskab skal indgå i sambeskatningsopgørelsen efter § 13, stk. 10, for efterfølgende år.

Det er også oplyst over for mig, at der ikke er truffet nogen afgørelse i sagen og der foreligger med andre ord ikke en egentlig praksis vedrørende spørgsmålet.

Jeg ønsker ikke at blande mig i verserende sager – og slet ikke på dette område, der som følge af de berørte selskabers særlige karakteristika har nogle meget komplicerede regler.

Jeg vil imidlertid give tilsagn om at undersøge behovet og mulighederne for eventuelle særlige virkninger af den foreslåede obligatoriske sambeskatning for

forsikringskoncerner, der både driver skadesforsikringsvirksomhed og livsforsikringsvirksomhed.

Jeg vil ikke garantere, at disse undersøgelser er færdige, inden dette lovforslag skal vedtages, men mener på den anden side heller ikke, at det er nødvendigt. Hvis der skulle vise sig behov for ændringer af reglerne kan det om nødvendigt ske med virkning fra samme tidspunkt som de ændrede sambeskatningsregler.

2. Ligningslovens § 15

FSR: 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 anvendelige 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.

Kommentar: Reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, er ikke en del af dette lovforslag, men samspillet med reglerne indkomstopgørelsen i de tilfælde, hvor koncernforbindelse til et selskab afbrydes eller etableres i løbet af indkomståret, jf. den foreslåede § 31, stk. 3, er naturligvis relevant.

Reglerne i § 31, stk. 3, indebærer, at indkomsten i det pågældende selskab skal opgøres for henholdsvis perioden før og efter ejerskiftet. Hvis der i en af disse delperioder opstår underskud, vil begrænsningsreglerne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, som udgangspunkt ikke finde anvendelse, fordi indkomsten – med enkelte undtagelser - opgøres som om perioden udgjorde et indkomstår. Der vil således ikke være sket et skift i aktionærkreds for den opgjorte periode.

Derimod vil reglerne - hvis betingelserne om ændringer i aktionærkredsen i øvrigt er opfyldt - kunne finde anvendelse på underskud, der ”fremføres” fra perioden før ejerskiftet til perioden efter ejerskiftet.

Der vurderes ikke behov for ændringer af reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, da der ikke skal indføres hjemmel til at periodisere indkomsten i ejerskifteåret på grundlag af en indkomstopgørelse på ejerskiftetidspunktet i andre tilfælde.

3. Selskabsskattelovens § 11

FSR: 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?

Kommentar: Reglerne om tynd kapitalisering er ikke en del af dette lovforslag. Det findes ikke hensigtsmæssigt at foreslå ændringer af selskabsskattelovens § 11 som led i L 121.

4. Ligningslovens § 5 G

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

Kommentar: Ligningslovens § 5 G, som tillige gælder for fysiske personer, skal hindre dobbelt fradrag – såvel i Danmark som i udlandet – for samme udgift. Bestemmelsens kerneområde (stk. 1, 2. pkt.) er tilfælde, hvor der ikke er sammenfald mellem dansk sambeskatning og udenlandsk lokal sambeskatning. Stk. 1, 1. pkt. omfatter endvidere tilfælde, hvor der ikke foreligger lokal sambeskatning, men hvor der er udenlandske skatteregler, som har en lignende effekt.

Bestemmelsen er oprindeligt indført med henblik på, at der ikke skulle kunne opnås dobbelt fradrag ved kombination af dansk sambeskatning med udenlandske datterselskaber og udenlandsk sambeskatning. Ligningsrådet har i SKM 2004.9.LR lagt til grund, at ligningslovens § 5 G også finder anvendelse, når det danske selskab er datterselskab i en udenlandsk koncern. Det fremgår således af afgørelsen, at

”Told- og Skattestyrelsen finder, at ordlyden af ligningslovens § 5 G, stk. 1, 2. pkt., omfatter både den situation, hvor det danske selskab er moderselskab i en koncern, og den situation, hvor det danske selskab er datterselskab af et udenlandsk moderselskab. Der er ikke holdepunkter i forarbejderne for, at det specifikt har været tilsigtet at holde situationen, hvor det danske selskab er datterselskab, uden for bestemmelsen. På det tidspunkt, hvor bemærkningerne til bestemmelsen blev formuleret af Skatteministeriet, var man ikke bekendt med udenlandske grænseoverskridende sambeskatningsregler, og reglen blev ikke ændret som følge af de amerikanske "check-the-box"-reglers indførelse. Efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse er der derfor ikke noget grundlag for at fortolke bestemmelsen således, at situationen, hvor det danske selskab er datterselskab, slet ikke omfattes deraf.”

”Ligningsrådet tiltrådte Told og Skattestyrelsens indstilling.”

Ligningslovens § 5 G har fortsat betydning i de tilfælde, hvor et dansk datterselskab deltager i en udenlandsk grænseoverskridende sambeskatning. Det kan eksempelvis være et dansk datterselskab, der sambeskattes med sit østrigske moderselskab.

Endvidere kan ligningslovens § 5 G have betydning, hvis den danske koncerndefinition er snævrere end en udenlandsk koncerndefinition. I så fald kan bestemmelsen have betydning, hvor koncern har valgt international sambeskatning og underskudoverførsel efter lokale regler og hvor der efter lokale regler overføres underskud til et selskab, der ikke er en del af den danske koncerndefinition.

Endelig kan bestemmelse have betydning i andre situationer – udenfor sambeskatningssituationerne - og i forhold til fysiske personer.

5. Statsskattelovens §§ 4-6

FSR: 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 skattelovgivningen, som også hos virksomhederne vil betyde en lempelse i de administrative byrder.

Kommentar: Reglerne om tilskudsbeskatning er ikke en del af dette lovforslag, og det findes ikke hensigtsmæssigt at forslå ændringer heraf som led i L 121.

6. Udskudt skat og eventuel forbehold i revisionspåtegningen

FSR: FSR finder det overordentlig uheldigt, at der i skattelovgivningen 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 administrationselskabets 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 regnskabslovgivningen 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.

Kommentar: Det er centralt, at den udskudte beskatning ved udnyttelse af underskud i udlandet indregnes som en udskudt skatteforpligtelse i administrationsselskabets årsregnskab. Indførslen skal ses i sammenhæng med, at de hidtidige regler om solidarisk hæftelse for alle sambeskattede selskaber fjernes. Bestemmelsen skal gøre det vanskeligere at tømme administrationsselskabet for værdier, så længe der udestår en skatteforpligtelse i form af en genbeskatningssaldo.

Hensatte forpligtelser er i årsregnskabsloven defineret som ”Forpligtelser, der er uvisse med hensyn til størrelse eller forfaldstid, og som vedrører regnskabsåret eller tidligere regnskabsår.” Endvidere fremgår det af bemærkningerne til årsregnskabsloven (L 138, 2000-2001) for så vidt angår årsregnskabslovens § 47 om hensatte forpligtelser, at:

”Forslaget tilsigter ingen detailregulering på dette område, men overlader det til udfyldning ved standarder.”

Med den foreslåede bestemmelse laves en detailregulering for så vidt angår genbeskatningssaldi. Det skal også bemærkes, at med lovforslaget, herunder globalpulje-princippet og bindingsperioden på 10 år, vil det normalt være overvejende sandsynligt, at genbeskatningssaldoen kommer til beskatning.

Ændringsforslag, spørgsmål og bemærkninger til de enkelte foreslåede bestemmelser

SEL § 8, stk. 2

FSR: § 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?

Kommentar: Bedømmelsen af, om der foreligger et fast driftssted i udlandet og om det pågældende land efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten har beskatningsretten til en given indkomst skal foretages på baggrund af dansk ret, herunder en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem det pågældende land og Danmark.

SEL § 8, stk. 2

FSR: 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.

Kommentar: Det ses ikke at være nødvendigt at lave en sådan henvisning.

SEL § 8, stk. 2

FSR: 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.

Kommentar: Reglen i selskabsskattelovens § 32, stk. 2, giver Ligningsrådet mulighed for at tillade, at datterselskaber med koncession til at udøve bank- og forsikringsvirksomhed og underlagt offentlig tilsyn under visse betingelser kan undtages fra CFC-beskatning.

Baggrunden for, at der ikke i lovforslaget er indeholdt en dispensationsadgang for filialers CFC-beskatning svarende til, hvad der gælder for datterselskaber, er, at det er væsentligt vanskeligere at fastsætte det nødvendige kapitalgrundlag i en filial end i et datterselskab. Det har derfor været nødvendigt at overveje behovet for særlige krav vedrørende kapitalgrundlaget i filialer.

Jeg er imidlertid principielt enig i, at der også bør være mulighed for at undtage filialer fra CFC-beskatning og vil fremsætte et ændringsforslag til 2. behandlingen af dette forslag, der giver mulighed herfor. I den forbindelse vil jeg også foreslå, at realkreditvirksomhed på samme måde som bank- og forsikringsvirksomhed kan undtages fra CFC-beskatning.

SEL § 8, stk. 2

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

Kommentar: I selskabsskattelovens § 32 er der ligeledes indsat ordet ”positiv”. Baggrunden for ordet er, at det dermed sikres og understreges, at underskud i CFC-selskaber ikke medregnes i Danmark.

Det bemærkes, at den indkomst, der beregnes efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7 og 8, ikke nødvendigvis vil være positiv – i modsætning til datterselskabets CFC-

indkomst opgjort efter § 32, stk. 3 og 4, der altid vil være positiv, når datterselskabets indkomstbeskatning medfører, at moderselskabet skal CFC-beskattes..

SEL § 8, stk. 2

FSR: 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?

Kommentar: Det faste driftssted i et tredjeland skal - som hidtil - anses for at være en del af det udenlandske datterselskab i forhold til CFC-reglerne.

SEL § 8, stk. 3

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

Kommentar: Der er tale om en fejl.

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?

Kommentar: Reglen i § 10, stk. 5, har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 15. december 2004 eller senere. Pligten til omlægning af indkomstår gælder for det første indkomstår, hvor det pågældende selskab er omfattet af de foreslåede regler. Det gælder, uanset om koncernforbindelsen var etableret inden dette tidspunkt.

Ordet ”dog” i næstsidste sætning (§ 10, stk. 5, 4. pkt.) har ikke betydning for meningen med bestemmelsen, men er indsat for at henlede opmærksomheden på, at bestemmelsen er en undtagelse for nystiftede selskaber i forhold til den generelle bestemmelse i den foregående sætning (§ 10, stk. 5, 3. pkt.).

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.

Kommentar: I det nævnte eksempel 2 er A et administrationsselskab med kalenderårsregnskab. Ved etableringen af koncernforbindelsen med B den 1. september 2005, er B's indkomstår 2005 slut. Derfor får etableringen af koncernforbindelsen mellem A og B først virkning for indkomståret 2006. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for 2006 medregnes indkomsten i B i perioden 1. september 2005 – 31. december 2006 og indkomsten i A i kalenderåret 2006.

A's indkomst i perioden 1. september 2005 – 31. december 2005 indgår således ikke i sambeskatningen. Et eventuelt underskud i denne periode kan derfor ikke fremføres som underskud i sambeskatningen, da de pågældende selskaber slet ikke er sambeskattet for det pågældende indkomstår. Det gælder, selv om der rent faktisk er etableret koncernforbindelse mellem selskaberne den 1. september 2005.

Forslaget indebærer, at der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten sker en afgrænsning efter indkomståret i de tilfælde, hvor der ikke er sammenfald mellem indkomstperioderne i koncernens selskaber. Det kan være tilfældet, når koncernforbindelsen til et selskab etableres eller ophører.

Derved vil sambeskatningen ikke i alle tilfælde omfatte præcist den indkomst, som er opstået, mens de pågældende selskaber har været koncernforbundne. Det skyldes, at et sådant krav ville have helt uacceptable konsekvenser. Hvis A i ovennævnte eksempel var moderselskab i en meget stor koncern, ville et sådant krav eksempelvis indebære, at alle koncernens selskaber skulle opgøre en indkomst for perioden 1. september 2005 - 31. december 2005.

Det vil ikke altid – som i ovennævnte eksempel - være en ulempe for koncernen, at der sker en afgrænsning efter indkomstår. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 31, stk. 2 og 3, jf. forslaget § 1, nr. 16, der behandler problemstillingen. Her vises også et eksempel, hvor afgrænsningen er til fordel for koncernen – nemlig hvor underskud i en delperiode af indkomståret kan modregnes i positiv indkomst vedrørende hele indkomståret.

Det bemærkes, at de citerede bemærkninger i sidste del af spørgsmålet ligeledes fremgår af bemærkningerne til selskabsskattelovens § 31, stk. 2 og 3.

Bemærkningerne skal forstås efter deres ordlyd. Der er således efter forslaget ikke mulighed for at modregne underskud, der er opstået efter koncernforbindelsen er afbrudt, i overskud vedrørende perioden før koncernforbindelsen blev afbrudt. Det gælder, uanset om overskuddet er opstået i det pågældende selskab. Derimod kan selskabets eventuelle underskud, der er opstået inden koncernforbindelsen blev afbrudt, og som ikke er anvendt under sambeskatningen, modregnes i overskud i selskabet vedrørende perioden efter koncernforbindelsen blev afbrudt.

Derved opgøres indkomsten i delperioderne, som om de udgjorde et helt indkomstår. Som bekendt er der efter de almindelige regler kun adgang til underskudsfremførsel – ikke underskudstilbageførsel (carry back).

SEL § 10, stk. 5

FSR: 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.

Kommentar: Lovforslaget stiller krav om, at de sambeskattede selskaber skal opgøre indkomsten for samme indkomstperiode. Dette er et naturligt og helt nødvendigt krav, når reglerne tilstræber at neutralisere effekten af virksomhedsorganiseringen i flere selskaber.

Derimod stilles der ikke i forslaget specifikke krav til periodens placering i forhold til kalenderåret. Der er således ikke i de foreslåede regler noget, der hindrer, at indkomstperioden omfatter samme periode som regnskabsåret – i dette tilfælde kalenderåret. Der er heller intet, der hindrer, at indkomstår og regnskabsår ikke er sammenfaldende. Koncernen vælger således selv, om indkomståret og regnskabsåret skal være sammenfaldende.

SEL § 31, stk. 1

FSR: Det bør efter FSR's opfattelse fremgå mere klart af lovforslaget, at resultatet for faste driftssteder og faste ejendomme alene medregnes med ejerandelen både ved obligatorisk dansk sambeskatning og ved frivillig international sambeskatning. Indkomster i faste driftssteder og faste ejendomme skal efter FSR's 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.

Kommentar: Det er Skatteministeriets opfattelse, at det fremgår tilstrækkeligt klart af lovforslaget, at resultatet for faste driftssteder og faste ejendomme alene medregnes med ejerandelen både ved obligatorisk dansk sambeskatning og ved frivillig international sambeskatning. Sambeskatningsindkomsten består således af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2.

Ejer et selskab - omfattet af selskabsskattelovens § 2 og sambeskatningen - en andel af et fast driftssted eller en fast ejendom i Danmark medregnes alene selskabets indkomst, dvs. den del af indkomsten i det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom, der svarer til selskabets ejerandel. Tilsvarende gør sig gældende ved medregning af danske selskabers faste driftssteder i udlandet i forbindelse med international sambeskatning.

I forhold til skattebetaling vil en del af skatten vedrørende det faste driftssted blive betalt via betalingen til koncernens administrationselskab, nemlig koncernselskabets andel af indkomsts-katten. De øvrige selskaber og personer, der er skattepligtige af indkomsten, har imidlertid endnu ikke betalt deres indkomstskat. Denne indkomstskat vil skulle betales på normal vis.

SEL § 31, stk. 1

FSR: 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?

Kommentar: Der er tale om en fejl, som vil blive rettet ved et kommende ændringsforslag. Det er ikke meningen, at der skal kunne opnås dobbelt fradrag for udgifterne.

SEL § 31, stk. 1

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

Kommentar: Selskaber med ledelsens sæde i Danmark - og dermed hjemmehørende i Danmark - skal tillige indgå i obligatorisk dansk sambeskatning.

SEL § 31, stk. 1

FSR: 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.

Kommentar: Obligatorisk dansk sambeskatning finder også anvendelse i forhold til kulbrinteindkomst – også selv om der er selskaber i koncernen, der ikke driver kulbrinteskattepligtig virksomhed.

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.

Kommentar: Forslaget til § 31, stk. 2, 2. pkt., har følgende ordlyd: ”Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder.” Denne ordlyd omfatter alle selskabets fremførte underskud – både underskud opstået før sambeskatning og underskud opstået under sambeskatning, men som ikke er udnyttet. Der ses ikke umiddelbart i bemærkningerne at være givet udtryk for andet.

Den foreslåede prioriteringsrækkefølge for anvendelsen af underskud i forslaget er således:

- Selskabets egne underskud før og under sambeskatning
- Underskud for det pågældende indkomstår fordeles
- Tidligere års sambeskatningsunderskud fremføres (ældste underskud først)

Der ses ikke grund til at ændre på denne rækkefølge.

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 FSR's opfattelse er muligt at administrere.

Der rejser sig nogle fortolknings spørgsmål 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 saldo værdi.

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 FSR's 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.

Kommentar: De foreslåede sambeskatningsregler adskiller sig bl.a. fra de gældende regler ved, at indkomst fra selskaber, hvor betingelserne for sambeskatning ikke er opfyldt hele indkomståret, skal medregnes til sambeskatningsindkomsten. Det indebærer, at der skal fastsættes visse særlige regler for opgørelsen af indkomsten i disse tilfælde.

Situationen opstår typisk, hvis et selskab sælges fra en koncern til en anden. Som beskrevet i lovforslagets bemærkninger kan opgørelsen af indkomsten for den første del af indkomståret hos den sælgende koncern påvirke indkomstopgørelsen for resten af indkomståret hos den køvende koncern. Derfor skal den sælgende koncern sikre, at de relevante indkomstoplysninger er til stede i selskabet, så den køvende koncern kan anvende dem ved opgørelsen af sin sambeskatningsindkomst.

Som bestemmelsen er formuleret kan der imidlertid være tvivl om, i hvilket omfang dispositioner foretaget af den køvende koncern efter det tidspunkt, hvor selskabet er overdraget, kan påvirke indkomstopgørelsen for den periode af indkomståret, hvor selskabet var en del af den sælgende koncern. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor nogle af selskabets afskrivningsberettigede aktiver afhændes eller hvor det pågældende selskab efterfølgende deltager i en omstrukturering, der tillægges skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt, hvor selskabet var en del af den sælgende koncern.

Det er hensigten, at indkomstopgørelsen i den køvende koncern skal påvirkes mindst muligt af de valg, som den sælgende koncern træffer med hensyn til indkomstopgørelsen. Det er dog ikke muligt helt at undgå, at indkomsten vedrørende tidligere indkomstperioder (hos den sælgende koncern) kan påvirke indkomsten i senere indkomstperioder (hos den køvende koncern) – eksempelvis ved skattemæssigt underskud i den tidligere indkomstperiode. Denne situation kan også opstå i dag – eksempelvis hvor skattemyndighederne ændrer selskabets indkomstansættelse for et tidligere indkomstår.

En sådan indkomstpåvirkning vil typisk opstå i relation til skattemæssige afskrivninger og fremførte underskud i den skattepligtige indkomst. Ved overdragelsen af et selskab har den køvende koncern mulighed for at tage højde for indkomstpåvirkningen gennem overdragelsesaftalen og en due diligence-vurdering af selskabet. Det vil være væsentligt vanskeligere for en sælgende koncern at tage højde for indkomstpåvirkninger, der opstår som følge af den køvende koncerns dispositioner efter overdragelsen.

Derfor bør efterfølgende dispositioner ikke påvirke opgørelsen af den indkomst, som er optjent, mens selskabet har været en del af den sælgende koncern. Den sælgende koncern bør således principielt kunne opgøre den indkomst i det solgte selskab, der skal indgå i sambeskatningsindkomsten, på tidspunktet, hvor selskabet udgår af koncernen. I så fald vil det behov, som FSR anfører, for at udsætte fristen med indgivelse af selvangivelse for den første del af indkomståret heller ikke være til stede.

Det vil samtidig mindske antallet af oplysninger, som det er nødvendigt at udveksle mellem en sælgende og en køvende koncern af hensyn til udarbejdelsen af selvangivelsen, mest muligt.

På den baggrund vil der i et ændringsforslag til 2. behandlingen blive foreslået nogle præciseringer af reglerne for indkomstopgørelsen for den periode, hvor der kun er koncernforbindelse en del af året.

For det første giver – som påpeget af FSR - usikkerheden om indkomstårets længde i forhold opgørelsen af de forholdsmæssige afskrivninger og dermed opgørelsen af indkomsten for delperioden. Denne usikkerhed kan fjernes, hvis skattemæssige afskrivninger i stedet beregnes efter forholdet mellem indkomstperiodens længde og et kalenderår, dvs. 12 måneder (uanset om indkomstperioden udgør mere eller mindre end 12 måneder).

For det andet vil det blive præciseret, at indkomsten i delperioden skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, som om indkomstperioden udgjorde et helt indkomstår, jf. dog de forholdsmæssige afskrivninger.

Derved tydeliggøres det bl.a., at selskabets afhændelse af afskrivningsberettigede driftsmidler efter ophør af koncernforbindelsen ikke påvirker opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i en sælgende koncern. Derved følger behandlingen af en negativ saldo værdi også de almindelige regler i afskrivningsloven. En negativ saldo på tidspunktet for ejerskiftet vil således komme til beskatning, hvis saldoen også var negativ ved indkomstperiodens begyndelse. Det vurderes ikke, at der som følge heraf er behov for at ændre afskrivningsloven.

Det tydeliggøres også, at indkomstperioden anses for et indkomstår i relation til reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, om begrænset adgang til underskudsfremførsel, når mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab ejes af andre aktionærer ved indkomstårets slutning end ved indkomstårets begyndelse, jf. også kommentaren til FSR's forslag om ændring af disse regler.

For det tredje foreslås det udtrykkeligt fastsat, at reglerne om medregning af indkomst fra et selskab, som kun er koncernforbundet med en koncern en del af indkomståret, går forud for de regler i skattelovgivningen, der giver mulighed for at gennemføre overdragelser og omstruktureringer med skattemæssig tilbagevirkende kraft.

Det vil således heller ikke påvirke størrelsen af den indkomst, der skal medregnes til sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern, at det solgte selskab efterfølgende indgår i en omstrukturering med tilbagevirkende kraft til før det tidspunkt, hvor selskabet blev solgt.

Eksempelvis kan man forestille sig et selskab X, som den 1. april 2005 sælges af koncern A til koncern B. Koncern B beslutter den 30. juni 2005, at fusionere selskab X efter reglerne i fusionsskatteoven med et andet af koncernens selskaber, Y, med fusionsdato 1. januar 2005. Alle selskaber har kalenderårsregnskab.

Efter reglerne i fusionsskatteloven vil hele indkomsten i både selskab X og Y i 2005 skulle beskattes i det modtagende selskab for indkomståret 2005. Det modtagende selskab vil samtidig indtræde i det indskydende selskabs skattemæssige stilling pr. 1. januar 2005 efter reglerne i fusionsskattebøvens § 8.

Det vil ikke være tilfældet efter ændringsforslaget. Her beskattes det modtagende selskab af indkomsten i Y for hele 2005 og indkomsten i X fra 1. april-31. december 2005. Det modtagende selskab succederer i de skattemæssige værdier i Y pr. 1. januar 2005 og de skattemæssige værdier mv. pr. 1. april 2005 vedrørende selskab X. Indkomsten i X og dets eventuelle datterselskaber i perioden 1. januar 2005 – 31. marts medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i koncern A.

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 købende 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 FSR's 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 fusionsskattebøven 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 købende 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).

Kommentar: Som det fremgår af kommentaren ovenfor, skal indkomsten i et solgt datterselskab medregnes til sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern for den del af indkomståret, hvor der har foreligget koncernforbindelse, uanset at der efterfølgende gennemføres en omstrukturering med skattemæssig tilbagevirkende kraft. Det gælder også eventuelle datterselskaber til det solgte selskab, som ved salget mister koncernforbindelsen til den sælgende koncern.

Med hensyn til eksemplet, hvor det solgte selskab (B) samtidig med salget stifter datterselskabet (C), vil indkomsten i det nystiftede selskab skulle opgøres efter samme regler, som indkomsten i B's eventuelle eksisterende datterselskaber, dvs. efter reglerne i § 31, stk. 3. Dermed vil der blive tale om forholdsmæssige afskrivninger.

SEL § 31, stk. 4

FSR: 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 "administrationsselskab".

Kommentar: Det kan bekræftes, at hvis to udenlandske søsterselskaber (med faste driftssteder i Danmark) er øverste selskab – omfattet af dansk skattepligt - i hver sin gren, kan koncernen frit vælge, hvilket selskab, der skal være administrationsselskab.

SEL § 31, stk. 4

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

Kommentar: Tak.

SEL § 31, stk. 4 og stk. 6

FSR: Det fremgår af disse bestemmelser, at administrationsselskabet skal betale eventuelle restskatter, tillæg og renter, ligesom overskydende skat og godtgørelse tilkommer administrationsselskabet. 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 administrationsselskabet herfor og i øvrigt indbetale selskabsskat til administrationsselskabet. Der er ikke foreskrevet regler for fordeling af tillæg, renter, overskydende skat og godtgørelser. Indebærer dette, at administrationsselskabet uden skattemæssige konsekvenser kan vælge mellem enten selv at bære/oppebære sådanne betalinger eller at fordele disse? Kan administrationsselskabet tilsvarende vælge med hvilken valør, betalinger finder sted, blot reglen i § 31, stk. 6, 1. punktum overholdes?

Kommentar: Det vil blive præciseret i et ændringsforslag, at hvert enkelt sambeskattet selskab også hæfter for acontoskatten, restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet.

I national sambeskatning skal selskaberne, hvis skat indbetales af administrationsselskabet, og selskaberne, der udnytter andre selskabers underskud, forpligte sig til betaling af et beløb svarende til henholdsvis indkomstskatten og skatteværdien af underskudsudnyttelsen.

Forpligtelsen til betaling medfører, at hvis der ikke betales, opstår der en fordring mellem selskaberne på tidspunkt for rettidig skattebetaling. Forpligtelsen skal påtages senest på det tidspunkt, hvor administrationsselskabet skal henholdsvis indbetale skatten og forpligte sig overfor underskudsselskabet, dvs. tidspunktet for rettidig skattebetaling efter selskabsskattelovens § 30 (og § 29 A for så vidt angår acontoskat). Fordringen forrentes på markedsvilkår i overensstemmelse med arms længde princippet. Renterne vil være fradragsberettigede for debitor og skattepligtige for kreditor.

Administrationsselskabet skal betale ordinære acontoskattearter senest den 20. marts og den 20. november i indkomståret. De øvrige selskaber skal inden dette tidspunkt have forpligtet sig til betaling af deres andel af raterne. Størrelsen af de enkelte selskabers ordinære acontoskattearter fastsættes som udgangspunkt på baggrund af gennemsnittet af de senest tre års indkomstskat.

Ved frivillig indbetaling af yderligere acontoskat skal de øvrige selskaber ligeledes forpligte sig til betaling af deres andel af den frivillige rate.

Ved restskat skal de øvrige selskaber forpligte sig til betaling af deres andel af restskatten og restskattetilægget. Ved overskydende skat skal administrationsselskabet tilbageføre den del af den overskydende skat, inkl. godtgørelse, der kan henføres til det enkelte selskab.

SEL § 31 A, stk. 3

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

Kommentar: Det er Landsskatteretten, der er klagemyndighed.

SEL § 31 A, stk. 3

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

Kommentar: Valg af international sambeskatning foretages senest i forbindelse med rettidig selvangivelse for det første indkomstår, hvor international sambeskatning vælges. Fristen for rettidig selvangivelse er almindeligvis 6 måneder efter indkomstårets udløb. Dette burde være tilstrækkelig tid til at foretage de nødvendige overvejelser, hvorfor der ikke ses nogen grund til at indføre en dispensationsadgang med hensyn til fristoverskridelser.

SEL § 31 A, stk. 3

FSR: 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?

Kommentar: Der vil blive fremsat ændringsforslag om, at spaltning af det ultimative moderselskab skal udløse fuld genbeskatning. Dette hænger sammen med, at genbeskatningen ikke længere opgøres pr. selskab, men pr. land, og indenfor en samlet 10 årsperiode.

SEL § 31 A, stk. 3

FSR: 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 fravalgt 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.

Kommentar: Valget af international sambeskatning foretages af koncernens ultimative udenlandske moderselskab. Det må formodes, at de fleste selskaber har kendskab til sin ejerkreds. Det ultimative moderselskab må således forventes at kunne have oplyst om koncernens samlede omfang. En situation som den beskrevne vil således oftest kunne undgås af koncernen selv.

Indtræffer situationen på trods heraf, anses den samlede koncern som udgangspunkt for at have valgt international sambeskatning i hele perioden. Den ”anden koncern” skal således beskattes af den globale indkomst efter reglerne om international sambeskatning.

Efter indstilling fra Told- og Skattestyrelsen kan Ligningsrådet – hvis der ikke er fremlagt tilstrækkelige oplysninger – afbryde den internationale sambeskatning. En sådan afbrydelse udløser fuld genbeskatning med virkning fra og med det indkomstår, hvor der blev fremlagt tilstrækkelige oplysninger.

SEL § 31 A, stk. 4

FSR: 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?

Kommentar: Det fremgår tydeligt af lovgivningen, at det ultimative moderselskab hæfter solidarisk. Det ultimative moderselskab bør således ikke være i tvivl om, at valget af international sambeskatning har denne konsekvens.

SEL § 31 A, stk. 10

FSR: 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 FSR's forståelse imod hensigten - som en del af genbeskatningssaldoen.

Til imødegåelse heraf er det efter FSR's 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.

Kommentar: FSR's forslag kan ikke tiltrædes, idet forslaget vil udhule genbeskatningsreglernes effektivitet. De i L 121 foreslåede genbeskatningsregler skal ses i sammenhæng med, at det bliver muligt koncerninternt at omstrukturere koncernen.

FSR's forslag ville medføre, at følgende scenario kunne lade sig gøre. Der oprettes to selskaber i land X. Det ene har underskud i starten og det andet har ingen indkomst. Underskuddene medregnes i Danmark som følge af den internationale sambeskatning. Efter en årrække vil det første selskab begynde at give overskud, hvorfor virksomheden i selskabet skattefrit tilføres det andet selskab. Efter overførslen likvideres det første selskab, hvorved genbeskatningssaldoen efter FSR's forslag bortfalder og den internationale sambeskatning kan afbrydes.

Når genbeskatningssaldoen opgøres samlet pr. land vil den beskrevne model ikke kunne lade sig gøre, idet genbeskatningssaldoen ikke bortfalder som følge af likvidationen af det første selskab. Saldoen nedbringes i takt med den danske beskatning af det andet selskab.

SEL § 31 A, stk. 10

FSR: 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.

Kommentar: Koncerninterne omstruktureringer udløser ikke i sig selv genbeskatning. Indeholder omstruktureringen skattepligtige overdragelser vil disse overdragelser selvfølgelig blive beskattet på almindelig vis.

SEL § 31 A, stk. 10

FSR: 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?

Kommentar: Genbeskatningssaldi føres i danske kroner. Omregningen af årets til- og afgange skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret.

SEL § 31 A, stk. 10

FSR: 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 administrationsselskab 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.

Kommentar: Den beskrevne situation synes at være meget særegen. Det må være de færreste situationer, hvor et selskab ejer hele aktiekapitalen, men besidder

mindre end halvdelen af stemmerne. Den beskrevne situation kan opstå, hvor det danske moderselskab har placeret et skattemæssigt transparent kommanditselskab mellem sig selv og mellemholdingselskabet og hvor stemmerne i kommanditselskabet besiddes af hovedaktionæren i moderselskabet. På denne måde har ”koncernen” kunnet undgå at skulle foretage regnskabsmæssig konsolidering, men har kunnet opnå sambeskatning efter skattereglerne.

Der er i øvrigt ikke noget prioriteringsproblem i den beskrevne situation, idet indkomsten i de udenlandske datterselskaber vil skulle medregnes hos såvel A som B.

I lyset af den beskrevne situations særegne karakter samt, at A ved afbrydelse af sambeskatningen efter gældende regler skulle genbeskattes af hele genbeskatningssaldoen straks ved afbrydelsen, synes der ikke at være behov for indsættelse af en prioriteringsregel.

Der synes heller ikke at være noget prioriteringsproblem, hvis A opfylder kravene for at vælge international sambeskatning, men først vælger dette efter nogle år uden international sambeskatning. I årene, hvor international sambeskatning er fravalgt, vil genbeskatning foregå efter overgangsreglerne i § 14, stk. 8. Ved valg af international sambeskatning finder § 14, stk. 11, anvendelse, hvorved de gamle genbeskatningssaldi overføres til det nye genbeskatningsregelsæt.

SEL § 31 A, stk. 10 og stk. 11

FSR: 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.

Kommentar: Muligheden for genanbringelse af ejendomsavancer i udenlandske ejendomme opretholdes uændret. Derimod mangler der i lovforslagets § 1, nr. 5, om ændring af selskabsskattelovens § 8 om faste driftsteder og ejendomme hjemmel til at beskatte den del af en evt. fremtidig avance, der modsvarer den genanbragte skattepligtige avance ved salg af ejendomme her i landet. Dette vil ske i et ændringsforslag.

SEL § 31 A, stk. 11

FSR: 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 udenlandsk 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.

Kommentar: Bindingsperioden løber i 10 år, medmindre den afbrydes og der sker fuld genbeskatning af alle genbeskatningssaldi. Den internationale sambeskatning fortsætter, således selvom koncernens udenlandske aktivitet ophører. Dette medfører, at hvis der i løbet af perioden oprettes eller erhverves et udenlandsk selskab, er dette selskab omfattet af international sambeskatning.

SEL § 31 B

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

Kommentar: Det er Skatteministeriets opfattelse, at der ikke længere er behov for reglen i sambeskatningsvilkår 2.2 om udbyttefradrag.

SEL § 31 B

FSR: 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.

Kommentar: Ændringen er en konsekvens af, at sambeskatningsvilkår 2.11 ikke vil være gældende under de nye regler. Jeg finder det ikke hensigtsmæssigt at indføre en bestemmelse som sambeskatningsvilkår 2.11 i lovgivningen.

Jeg kan bekræfte, at underskud af den pågældende karakter fra indkomståret 2004 og tidligere fortsat kan anvendes efter de foreslåede regler. Jeg vil endvidere ved et ændringsforslag til 2. behandlingen foreslå, at også underskud af den pågældende karakter vedrørende indkomståret 2005 kan anvendes efter de foreslåede regler, hvis selskabet er likvideret inden den 2. marts 2005, dvs. fremsættelsesdagen for L 121.

SEL § 31 B

FSR: 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 statutidspunktet eller til en gennemsnitskurs?

Kommentar: Ved et ændringsforslag vil bemyndigelsesbestemmelsen til Ligningsrådet i forslaget § 31 B blive ændret således, at Ligningsrådet kan fastsætte særlige regler for omregningen af årets resultat fra udenlandske valuta til danske kroner for det første år, et selskab inddrages under international sambeskatning.

Det er min opfattelse, at der for det første år under international sambeskatning bør være adgang til at omregne resultatet opgjort i den funktionelle valuta til danske kroner ud fra gennemsnitskursen – også selvom dette ikke er tilkendegivet inden indkomstårets begyndelse. Jeg kan i øvrigt henvise til min besvarelse af spørgsmål 108 fra Skatteudvalget.

SEL § 31 B, stk. 1, sidste punktum

Der er efter FSR's 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.

Kommentar: Der er brug for regler om oplysnings- og dokumentationspligten både vedrørende kontrollerede transaktioner mellem sambeskattede selskaber og selskaber uden for sambeskatningen og vedrørende transaktioner mellem de sambeskattede selskaber indbyrdes. Dette skyldes bl.a., at der jo gives nedslag for udenlandsk skat efter de almindelige bestemmelser her om. Fordelingen af skatten mellem Danmark og udlandet er ikke ligegyldig.

SEL § 31 B, stk. 3, sidste punktum

FSR: Bør "fra og med" ændres til "for"?

Kommentar: Nej, den internationale sambeskatning kan afbrydes af Ligningsrådet efter indstilling fra Told- og Skattestyrelsen, hvis der ikke er fremlagt tilstrækkelige oplysninger. Det er imidlertid ikke sikkert, at afbrydelsen sker straks. For det første skal skattemyndighederne bliver opmærksom på, at de fremlagte oplysninger ikke er tilstrækkelige og for det andet skal sagen behandles og forelægges for Ligningsrådet.

Der bør derfor ske fuld genbeskatning af udnyttede underskud i det indkomstår, hvor der er fremlagt utilstrækkelige oplysninger, samt i de efterfølgende indkomstår frem til afbrydelsen.

SEL § 31 C

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

Kommentar: Der er mange fordele ved den foreslåede koncerndefinition, som er velkendt for virksomhederne og som er internationalt anerkendt. Definitionen anvendes i regnskabslovgivningen ved afgrænsning af kredsen af selskaber, der skal omfattes af det konsoliderede koncernårsregnskab, og i aktie- og anpartsselskabsloven. Ved at anvende samme afgrænsning opnås en række fordele.

- Skæringstidspunktet for medregning af indkomst i nye koncernselskaber bliver eksempelvis det samme i sambeskatningsregler og i koncernregnskabsregler.
- Når et selskab er omfattet af reglerne om konsolideret koncernårsregnskab vil selskabet normalt også skulle inddrages i sambeskatningen. Dette gør det enklere for virksomheder - og gør den umiddelbare kontrol enklere for skattemyndighederne.
- Moderselskabets bestyrelse skal orientere datterselskabet om koncernforholdets indtræden, jf. aktieselskabsloven § 55.
- Datterselskabets bestyrelse skal give moderselskabet de oplysninger, som er nødvendige for vurderingen af koncernens stilling og resultatet af koncernens virksomhed, jf. aktieselskabsloven § 55.
- De oplysninger, der skal udveksles med henblik på sambeskatningen, skal allerede i stort omfang allerede udveksles med henblik på udarbejdelsen af koncernregnskabet.

SEL § 31 C

FSR: 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.

Kommentar: I lovforslagets bemærkning er gengivet ordlyden af IAS 27, som denne er gengivet i forordning 2238/2004. Det fremgår af sammenhængen mellem ændringerne i IAS 27, at forordning 2236/2004 ændrer på den nyere forordning (2238/2004). Det skal beklages, at det ikke er den senest version af IAS 27, der fremgår af lovforslagets bemærkninger. Bemærkningerne på side 48, 2. spalte,

under overskriften *Børsnoterede virksomheder m.fl.*, 3. afsnit og frem til overskriften *Den foreslåede koncerndefinition*, burde derfor erstattes af følgende:

”IAS 27, som vedtaget ved forordning nr. 2238/ 2004 og ændret ved nr. 2236/2004, har følgende definition på en koncern:

”12. Koncernregnskaber skal omfatte alle modervirksomhedens dattervirksomheder*.

13. Bestemmende indflydelse formodes at foreligge, når modervirksomheden direkte eller indirekte gennem dattervirksomheder ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i en virksomhed, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse. Bestemmende indflydelse foreligger også, når modervirksomheden ejer halvdelen eller mindre af stemmerettighederne i en virksomhed, hvis der er:

- råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,
- beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i en virksomhed i henhold til en vedtægt eller en aftale,
- beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i bestyrelsen eller et tilsvarende ledelsesorgan, og denne bestyrelse eller dette organ besidder bestemmende indflydelse på virksomheden, eller
- beføjelse til at afgive flertallet af stemmer ved møder i bestyrelsen eller et tilsvarende ledelsesorgan, og denne bestyrelse eller dette organ besidder bestemmende indflydelse på virksomheden.

(*) Hvis en dattervirksomhed på overtagelsestidspunktet opfylder kriterierne for klassifikation som besiddelse med henblik på videresalg i overensstemmelse med IFRS 5 *Anlægsaktiver, som besiddes med henblik på videresalg, og ophørte aktiviteter*, skal den regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med IFRS 5.”

Det fremgår af IFRS 5, at:

”6. En virksomhed skal klassificere et anlægsaktiv (eller en afståelsesgruppe) som besiddelse med henblik på videresalg, hvis den regnskabsmæssige værdi hovedsageligt genindvindes ved en salgstransaktion frem for gennem fortsat brug.

7. For at dette skal være tilfældet, skal aktivet (eller afståelsesgruppen) være disponibelt for umiddelbart salg i sin aktuelle stand i henhold til normale og sædvanlige vilkår for salg af sådanne aktiver (eller afståelsesgrupper), og salget skal være *højest sandsynligt*.

8. For at salget skal være højst sandsynligt, skal der på det relevante ledelsesniveau vedtages en plan for salg af aktivet (eller afståelsesgruppen), og der skal være iværksat en aktiv proces for at finde en køber og udføre planen. Desuden skal aktivet (eller afståelsesgruppen) aktivt sættes til salg til en pris, der er rimelig i forhold til aktivets aktuelle dagsværdi. Derudover skal salget forventes at opfylde kriterierne for indregning som et fuldført salg inden for et år fra tidspunktet for klassifikationen, bortset fra som tilladt i afsnit 9, og handlinger, der kræves for at udføre planen, skal indikere, at det ikke er sandsynligt, at der vil blive foretaget væsentlige ændringer i planen, eller at planen bliver trukket tilbage.

9. Begivenheder eller omstændigheder kan få den periode, der er nødvendigt for at fuldføre salget, til at strække sig ud over ét år. En forlængelse af den periode, der er nødvendig for at fuldføre salget udelukker ikke, at et aktiv (eller en afståelsesgruppe) kan klassificeres som besiddelse med henblik på videresalg, hvis forsinkelsen skyldes begivenheder eller omstændigheder, der er uden for virksomhedens kontrol, og der er tilstrækkelig dokumentation for, at virksomheden fastholder sin plan om at sælge aktivet (eller afståelsesgruppen). Dette vil være tilfældet, når kriterierne i appendiks B [til IFRS 5] er opfyldt.”

Konsekvensen af klassifikationen som anlægsaktiv er, at de omhandlede datterselskaber i realiteten skal konsolideres efter den internationale regnskabsstandard, jf. således PricewaterhouseCoopers i Regnskabshåndbogen 2005, side 220. I forhold til sambeskatningsreglerne skal disse datterselskaber derfor tillige medtages i sambeskatningen.

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?

Kommentar: Ifølge § 31 C, stk. 2, kan et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. være et moderselskab. Disse ”enheder” kan dog kun være et moderselskab, hvis der er tale om selvstændige skattesubjekter.

Et K/S, et I/S eller en transparent trust kan således ikke være et moderselskab. Indkomsten i sådanne enheder vil kun indgå i sambeskatningen, i det omfang virksomheden ejes af et selskab, der omfattes af sambeskatningen.

SEL § 31 C, stk. 2, nr. 5

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

Kommentar: Tak.

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 købende selskab, selvom dette ikke for nævnte periode er omfattet af lovændringen?

Kommentar: I eksemplet omfattes begge selskaber af de foreslåede regler for indkomståret 2005. Det er indkomsten i det enkelte selskab for indkomståret 2005, der skal indgå i sambeskatningsindkomsten – dog kun for perioder, hvor selskaberne har været koncernforbundne.

I eksemplet vil datterselskabets indkomstår 2005, som det korrekt angives, skulle omlægges, så det omfatter perioden 1. januar 2005 – 31. marts 2006. Da koncernforbindelsen først opstår den 1. marts 2005, er det dog kun indkomsten fra dette tidspunkt, der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten.

Det vil sige, at ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2005 medregnes koncernens indkomst i perioden 1. april 2005 – 31. marts 2006 og datterselskabets indkomst i perioden 1. marts 2005 – 31. marts 2006. Datterselskabets indkomst i perioden 1. januar 2005 – 28. februar 2005 særbeskattes eller medregnes i sambeskatningsindkomsten hos det hidtidige moderselskab.

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?

Kommentar: Reglen i § 14, stk. 4, giver selskaber, hvis indkomstår 2005 er påbegyndt før den 15. december 2004, mulighed for at anvende de foreslåede regler allerede for indkomståret 2005.

Ved etableringen af koncernforbindelsen har det nystiftede selskab påbegyndt indkomståret 2005, mens det erhvervede datterselskab stadig er i indkomståret

2004. I sådanne situationer indebærer de foreslåede regler i SEL § 10, stk. 5, at sambeskatningen først tillægges virkning for det nystiftede selskabs indkomstår. Det gælder også, hvor det nystiftede selskab er administrationsselskab, jf. også eksempel 5 i bemærkningerne til den foreslåede bestemmelse i SEL § 10, stk. 5.

I det nævnte eksempel opgøres sambeskatningsindkomsten således på baggrund af det enkelte selskabs indkomst for indkomståret 2005. Det vil sige, at sambeskatningsindkomsten omfatter indkomsten i det nystiftede selskab fra oktober 2004 – 31. december 2005 og indkomsten i det erhvervede datterselskab i perioden 1. januar 2005 – 31. december 2005.

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 FSR's 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?

Kommentar: Der vil blive fremsat ændringsforslag, som sikrer, at de pågældende underskud ikke kan fremføres i det danske selskab. Tidligere års underskud i udenlandske faste driftssteder sidestilles dermed med tidligere års underskud i sambeskattede udenlandske datterselskaber.

- Det bedes bekræftet, at hidtidig praksis for opgørelse af genbeskatningssaldi i danske kroner og omregning hertil fortsat finder anvendelse.

Kommentar: Det kan bekræftes, idet TSS-cirkulære 2004-42 og hidtidig praksis fortsat finder anvendelse ved indkomstopgørelsen efter lovforslagets § 14, stk. 8.

- 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.

Kommentar: Der vil blive fremsat ændringsforslag, der sikrer, at der ikke på dette punkt sker en skærpelse af genbeskatningsreglerne. Den foreslåede genbeskatning

af gamle genbeskatningssaldi skal efter forslaget ske i samme takt som efter gældende regler.

- Det anbefales, at der i overgangsreglerne indsættes bestemmelser af samme indhold som i § 31 A, stk. 2, sidste punktum, således at den hidtidige uhensigtsmæssige retsstilling med asymmetrisk behandling af koncernbidrag undgås.

Kommentar: Dette kan ikke tiltrædes. Den foreslåede genbeskatning af gamle genbeskatningssaldi skal efter forslaget ske i samme takt som efter gældende regler.

- 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.

Kommentar: Det skal hermed være gjort.

- 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 mellemløbselskab 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?

Kommentar: Ved genbeskatningen efter overgangsreglerne er det de hidtidige ejerkrav, der skal være opfyldte. Der sker fuld genbeskatning, når de ikke længere er opfyldte – også selvom de nye betingelser for sambeskatning er opfyldte.

- 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.

Kommentar: Lovforslaget indeholder ingen ikrafttrædelsesregel vedrørende lovforslagets § 6, der ændrer fusionsskattelovens § 8, stk. 6.

Jeg vil fremsætte et ændringsforslag herom til 2. behandlingen af lovforslaget. Det er hensigten, at den foreslåede ændring af fusionsskattelovens § 8, stk. 6, tillægges virkning for fusioner med fusionsdato den 1. januar 2005 eller senere, men også skal omfatte underskud, der er opstået i tidligere indkomstår, hvor de fusionerende selskaber har været sambeskattet.

- Er det korrekt forstået, at fremført underskud i udenlandske sambeskattede selskaber ved påbegyndelsen af første indkomstår, for hvilket loven finder anvendelse, bortfalder?

Kommentar: Det er korrekt forstået.

- Princippet for underskudsfræførsel 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?

Kommentar: Den foreslåede regel om, at underskud fra tidligere år kan anvendes inden for sambeskatningen, forudsat at de pågældende selskaber var sambeskattet i underskudsårene og sambeskatningen ikke har været afbrudt, finder anvendelse – uanset hvornår underskuddene er opstået.

- 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?

Kommentar: I den internationale sambeskatning er det administrationsselskabet, der genbeskattes af alle tidligere udnyttede underskud. Dette gælder også underskud, der blev udnyttet før administrationsselskabet blev moderselskab (administrationsselskab). Det tidligere administrationsselskab skal i forbindelse med overgangen af administrationsforpligtelsen forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser (herunder genbeskatningsforpligtelsen), som overføres til det nye administrationsselskab, jf. § 31, stk. 4 (som også gælder i den internationale sambeskatning, jf. henvisningen i § 31 A, stk. 1 om at bestemmelserne om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse).

- I 8. punktum bør ”for” ændres til ”af”!

Kommentar: Sætningen vil blive ændret til ”Selvangivelsen skal indeholde opgørelse af genbeskatningssaldi”.