



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2006-411-0064
Dato: 27. 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 høringssvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, jf. L 110 – bilag 3, med kommentarer.

Kristian Jensen

/Ivar Nordland

Høring vedrørende L 110

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

Generelt

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

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

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

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

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

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

Det kan endvidere være et problem, at det ved omstruktureringer kan være selskabsretligt umuligt at "føre" dispositionerne tilbage. Med den øgede fokusering på handelsværdier for at hindre mekanismer, der i øvrigt er almindelige efter aktieavancebeskatningsreglerne, bliver den skattemæssige situation for selskaber og aktionærer, der deltager i skattefrie omstruktureringer - med og uden tilladelse - særdeles usikker. En uenighed med skattemyndighederne om få tusinde kroner vedrørende en ejendoms handelsværdi kan således tilsyneladende føre til, at en allerede gennemført omstrukturering bliver skattepligtig. Tilsvarende gælder, hvis man efterføl-

gende må konstatere, at eksempelvis skyldige omkostninger med et beskedent beløb er fordelt forkert. Da værdiansættelser og omkostningsfordelinger ikke er en "eksakt videnskab", bør der derfor af retssikkerhedsmæssige grunde indføres en mere fleksibel adgang til gennemførelse af omgørelse/skatteforbehold for dispositioner, der ellers er bundet af selskabsretlige regler. Samtidigt bør der under alle omstændigheder være minimumsregler for, hvornår et afvigende forhold mellem aktiver og gæld vil have skattemæssig betydning.

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Skatteministeriet finder ikke, at det vil være hensigtsmæssigt at indføre en særlig omgørelsesadgang vedrørende de foreslåede regler om skattefri omstrukturering uden tilladelse. Det skyldes for det første, at en del af betingelserne for at kunne gennemføre en skattefri omstrukturering uden tilladelse svarer til de betingelser, der allerede kendes fra de gældende regler, herunder f.eks. grenkrav, majoritetskrav og krav til korrekt værdiansættelse i forbindelse med fordeling af vederlag. For det andet vil en selvstændig omgørelsesadgang til vis grad tømme de foreslåede regler for indhold, hvis det bliver muligt at bringe sig uden for værnsreglernes anvendelsesområde ved en efterfølgende berigtigelse af fejlagtige forhold, der er blevet opdaget ved ligningen.

Når man i dag har fået en tilladelse til skattefri omstrukturering, skal man sørge for, at omstruktureringen sker i overensstemmelse med betingelserne og vilkårene i denne tilladelse. Tilsvarende skal man – hvis man vælger at omstrukturere uden tilladelse – sørge for, at det sker i overensstemmelse med lovens betingelser. På det punkt adskiller det nye system sig ikke fra det gældende.

Foranlediget af FSRs bemærkning om 3 års-reglen i aktieavancebeskatningslovens § 9, skal det gentages, at en ophævelse af denne regel ikke er forenelig med regeringens økonomiske prioriteringer.

Lovforslagets § 1, nr. 2

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Der er alene tale om en rettelse af en henvisningsfejl. Ændringen af henvisningen kan derfor uden problemer tillægges virkning for indkomstår, der påbegyndes den 15. december 2005 eller senere.

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

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

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

FSR finder bestemmelsen uheldig af flere grunde. Det er for det første ikke hensigtsmæssigt, at den skattemæssige behandling her i landet af to ens låneforhold er forskellig alt efter, hvordan ydelser på lånet behandles i udlandet. Det skaber dernæst usikkerhed, at fradragsretten for eksempelvis renter af gæld beror på indsigt i udenlandsk skattelovgivning. Det danske koncernselskab vil typisk ikke have indsigt hverken i den udenlandske långivers konkrete skatteforhold eller i skattelovgivningen i det pågældende land. Hertil kommer, at forslaget strider mod et skatteevneprincip.

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det medgives, at der bør ske en reformulering af bestemmelsen. Der vil derfor blive udarbejdet et ændringsforslag, hvor "fordringen efter udenlandske skatteregler anses for at være egenka-

pital" ændres til: "fordringen efter udenlandske skatteregler anses for at være indskudt kapital".

Det er uhensigtsmæssigt, hvis Danmark giver fradrag for "rentebetalingen", når modtageren ikke beskattes af "rentebetalingen", fordi betalingen efter udenlandske regler anses for at være datterselskabsudbytte. Denne asymmetri giver muligheder for skattespekulation.

Det skal bemærkes, at der kun kan ske omkvalifikation ved betalinger til koncernforbundne selskaber. Der er således tale om et gældsforhold overfor et koncernforbundet selskab. Det synes derfor ikke uoverstigeligt at undersøge, hvordan dette selskab beskattes af indkomsten. Desuden vil omkvalifikation kunne undgås ved ikke at anvende hybride instrumenter.

En omkvalificering efter den foreslåede regel medfører, at gælden også i forhold til andre skatteregler anses for at være egenkapital. Det kan bekræftes, at omkvalificeringen også gælder i henseende til tynd kapitaliseringsreglerne. Endvidere anses betalingerne for at være udbytteudlodninger. Et udenlandsk selskab, der modtager disse betalinger, kan derfor blive begrænset skattepligtig efter selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra c.

Såfremt ansvarlig lånekapital efter udenlandske regler anses for at være en fordring, hvorved modtageren beskattes af afkastet som renteindkomst, anses den ansvarlige lånekapital ved den danske indkomstopgørelse for at være gæld for det danske selskab.

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Der ses ikke behov for en sådan præcisering. Det er korrekt, at § 8, stk. 4, efter ordlyden omhandler international sambeskatning. Derfor er det også anført i den foreslåede § 8, stk. 3, at stk. 4 (der bliver stk. 5) finder tilsvarende anvendelse.

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

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

er indført uden kendskab til konsekvenserne. Skatteministeriet bedes derfor endnu en gang overveje tidspunktet for de foreslåede reglers virkning.

Skatteministeriets bemærkninger:

Skatteministeriet fastholder, at problemet opstår som følge af, at sambeskatningen indtræder hurtigere efter de nye regler. Hvis sambeskatningen - som efter de tidligere regler - først kunne få virkning for indkomståret efter overtagelsen, ses problemet ikke at opstå. Det forslås fortsat, at ændringen - som normalt - tillægges virkning for fremtiden.

Når et selskab midt i året (fx 1. juli 2007) overdrages fra en koncern, der anvender kalenderåret, til en koncern, der anvender bagudforskuet indkomstår (fx 2. april-1. april) udløser overdragelsen omlægning af indkomståret for det overdragne selskab. Det overdragne selskab får således indkomstperioden 1. januar - 30. juni 2007, der hører under indkomståret 2007 og beskattes sammen med den sælgende koncern, og indkomstperioden 1. juli 2007 til 1. april 2008, der vedrører indkomståret 2008, hvor beskatningen sker sammen med den købende koncern. Betalinger af acontoskatter følger det kalenderår, hvori betalingen sker. Det overdragne selskabs betaling af acontoskat i november 2007 vedrører således indkomståret 2007. Er Skatteministeriet enig i, at acontobetalingen i eksemplet skal henføres til den sælgende koncern, fordi det er sammen med denne koncern, at det overdragne selskab sambeskattes ved udløbet af indkomståret 2007, jf. SEL § 29 B? Skatteministeriet bedes endvidere oplyse, hvortil det overdragne selskab skal foretage acontoskatteindbetalingen i november 2007 - til administrationselskabet i den sælgende koncern, som er den, der afregner skatten for indkomståret 2007, eller til administrationselskabet for den købende koncern, der rent faktisk er administrationselskab for det overdragende selskab på tidspunktet for acontoindbetalingen i november 2007.

Skatteministeriets bemærkninger:

Skatteministeriet er enig i, at acontoskat, der betales efter overdragelsen, skal henføres til den sælgende koncern i eksemplet, hvor det overdragne selskabs indkomstår afsluttes ved overdragelsen. Betalingen skal ske til administrationselskabet i den sælgende koncern.

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det er betalingstidspunktet, der er afgørende for, om acontoskatten kan omkonteres.

Et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark kan/skal indgå i sambeskatning ligesom danske selskaber. Der vil derfor ikke kunne anmodes om omkontering, hvis kun de danske selskaber i sambeskatningen overdrages. Derimod vil der kunne anmodes om omkontering, hvis et uafhængigt fast driftssted bliver omfattet af en sambeskatning.

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

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

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Ved indbetaling af frivillig acontoskat skal der efter Skatteministeriets opfattelse ikke ske en fordeling baseret på de seneste tre års indkomstskatter. Selskaberne - herunder administrationsselskabet - kan frit vælge størrelsen af de frivillige acontoskatteindbetalinger. Det skal blot være tydeligt, hvem der foretager indbetalingen. Det skal således i forbindelse med indbetalingen bogføres, hvem indbetalingen vedrører. Hvis det udelukkende er administrationsselskabet, der indbetaler, anvendes den faste fordelingsprocedure, som koncernen har fastsat. Det bemærkes, at fordelingen skal sikre, at ingen selskaber i sambeskatningen ved fordelingen stilles dårligere, end hvis de blev beskattet som enkelt-selskaber uden sambeskatning.

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Skatteministeriet har ikke udtalt, at omkontering ikke kan være relevant, når enkeltsselskaber i en koncern overdrages. Tværtimod fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at der principielt også kan opstå uhensigtsmæssigheder i disse situationer, men at den sælgende koncern i disse tilfælde har bedre muligheder for at tage højde for placeringen af acontoskatten.

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Skatteministeriet er enig i, at der ikke skal foretages delårsopgørelse efter SEL § 31, stk. 3, når der kun er én indkomstperiode i et indkomstår. Det bemærkes, at der kan blive tale om forholdsmæssige afskrivninger i et indskydende selskab, i det omfang reglen i fusionslovens § 7, stk. 1, skal anvendes.

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

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

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

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Efter forslaget gives der i et vist omfang mulighed for spaltning med tilbagevirkende kraft af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab og som ikke har anden erhvervs-mæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet. Det er Skatteministeriets opfattelse, at der er behov for betingelsen om kun ét direkte ejet datterselskab. I modsat fald ville en koncern kun kunne opdeles med tilbagevirkende kraft. Eksempelvis ville en koncern, der har valgt international sambeskatning, kunne udskille en overskudsgivende gren af koncernen, således at en betydelig gevinst på en udenlandsk ejendom, der realiseres i spaltningsåret men inden spaltningens gennemførelse, ikke vil blive beskattet i Danmark.

Det udelukker ikke anvendelsen af denne regel, at overskydende likviditet anvendes til passiv kapitalanbringelse i obligationer og aktier. Udlån til koncernselskaber eller udførelse af administrative funktioner udelukkende for koncernselskaber betragtes heller ikke som erhvervs-mæssig aktivitet i denne forbindelse.

Som udgangspunkt har det ikke betydning, hvor stor en del af den samlede balance, der kan henføres til andre investeringer end aktierne i datterselskabet. Det kan dog inddrages i vurderingen af, om der er tale om passiv kapitalanbringelse.

Det er efter Skatteministeriets opfattelse muligt for en koncern at stifte et selskab med tilbagevirkende kraft efter de foreslåede regler, selv om et ikke-koncernselskab i umiddelbar forlængelse af stiftelsen indskyder aktiver og passiver som led i en kapitalforhøjelse.

Efter forslaget anses koncernforbindelsen med et skuffeselskab eller et nystiftet selskab for etableret ved indkomstårets begyndelse, uanset det faktiske erhvervs- eller stiftelses-tidspunkt. Formålet er at undgå delårsopgørelser ved erhvervelse af skuffeselskaber og nystiftelse af selskaber, således at en koncern kan anvende sådanne selskaber i forbindelse med koncerninterne omstruktureringer uden at skulle foretage en indkomstopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Konsekvensen af forslaget er, at fusionsdatoen i henhold til fusionsskattelovens § 5 i disse tilfælde bliver tidspunktet for begyndelsen af koncernens indkomstår. Det gælder også, hvis et skuffeselskab ved erhvervelsen ikke har samme indkomstår som den erhvervende koncern.

Erhverver en koncern med et indkomstår, der følger kalenderåret, den 1. maj 2007 et skuffeselskab, hvis indkomstår 2007 løber fra 1. juli 2006 – 30. juni 2007, vil skuffeselskabets indkomstår 2007 blive omlagt, så det slutter den 31. december 2007. Hvis koncernen den 1. juni 2007 foretager en tilførsel af aktiver fra et andet koncernselskab, der har været en del af koncernen hele indkomståret, til skuffeselskabet, vil tilførselsdatoen være den 1. januar 2007. Skuffeselskabet vil således succedere i det indskydende selskabs skattemæssige værdier pr. 1. januar 2007. Til skuffeselskabets indkomst medregnes hele (rente)indkomsten fra 1. juli 2006 og indkomsten vedrørende den tilførte gren af virksomheden fra 1. januar – 31. december 2007. Hele denne indkomst medregnes til sambeskatningsindkomsten. Denne skattemæssige behandling svarer til behandlingen efter fusionsskattelovens § 5, stk. 2, hvis koncernen selv havde stiftet skuffeselskabet den 1. juli 2006.

Det har været hensigten med forslaget, at der aldrig skal udarbejdes delårsopgørelser for skuffeselskaber. Derfor skal hele indkomsten i et skuffeselskab for det pågældende indkomstår indgå i sambeskatningsindkomsten. Som det fremgår af eksemplet, vil det vil sige, at hele skuffeselskabets indkomst fra indkomstårets begyndelse skal medregnes i sambeskatningsindkomsten - uanset om skuffeselskabet har påbegyndt indkomståret før eller efter selskaberne i koncernen. Det har den konsekvens, at hvis skuffeselskabet i eksemplet er erhvervet fra en anden koncern, vil denne koncern ikke skulle medregne nogen del af indkomsten i skuffeselskabet for indkomståret 2007 til sambeskatningsindkomsten.

Hvis ovennævnte eksempel "vendes om", således at det er koncernen, der har indkomståret fra 1. juli – 30. juni, og skuffeselskabet, der har kalenderårsregnskab, vil skuffeselskabets indkomstår ved erhvervelsen blive omlagt, så det slutter den 30. juni 2007. Tilførselsdatoen efter fusionsskattelovens § 5 vil være den 1. juli 2006, selv om skuffeselskabets skæringsdag er den 1. januar 2007. Til skuffeselskabets indkomst for indkomståret 2007 medregnes indkomsten vedrørende den tilførte virksomhed fra 1. juli 2006 – 30. juni 2007 og skuffeselskabets (rente)indkomst i dets indkomstår 2007, som løber fra 1. januar 2007- 30. juni. Hvis skuffeselskabet er erhvervet fra en anden koncern, medregnes (rente)indkomsten indtil 31. december 2006 i denne koncerns sambeskatningsindkomst. Derved undgås, at den sælgende koncerns selvangivne indkomst (for indkomståret 2006) ændres som følge af, at skuffeselskabet sælges til en koncern med bagudforskuet indkomstår.

Behandlingen af (rente)indkomsten i skuffeselskabet i de tilfælde, hvor skuffeselskabet og den erhvervende koncern har forskelligt indkomstår, fremgår ikke klart af forslaget. Der vil derfor til 2. behandlingen af forslaget blive stillet et ændringsforslag, der tydeliggør, at indkomsten i et skuffeselskab medregnes i sambeskatningsindkomsten i den koncern, som skuffeselskabet er en del af ved udløbet af dets indkomstår.

Hvis der er tale om omstrukturering med nystiftede selskaber opstår der ikke tilsvarende problemer, idet det nystiftede selskab pr. definition vil kunne have indgået i andre koncerner. I relation til nystiftede selskaber og de ovennævnte regler om spaltning af et ultimativt moderselskab bemærkes, at spaltningstidspunktet ikke nødvendigvis vil svare til begyndelsen af koncernens indkomstår. Det skyldes, at de nystiftede modtagende selskaber (almindeligvis) ikke bliver en del af koncernen, og de derfor ikke skal anses for anskaffet ved indkomstårets begyndelse. Hvis et ultimativt moderselskab i en koncern med kalenderårsregnskab spaltes i to lige store dele med virkning fra den 1. juli (skæringsdagen i de modtagende selskabers regnskab), vil spaltningen således få virkning fra dette tidspunkt. Konsekvensen vil være, at der skal foretages en delårsopgørelse for koncernen, der omfatter både indkomsten i det spaltede moderselskab og de underliggende datterselskaber for perioden 1. januar – 30. juni.

I kommentarerne til FSR's hørings svar vedrørende fusionsdatoen for et uafhængigt selskab, anfører Skatteministeriet (L 110/side 99), at: "Hvis B er et uafhængigt selskab, der fusioneres ind i en koncern, vil fusionen ikke kunne ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft i relation til B - uafhængigt af, hvem der er aktionær i B". Vi havde i vores spørgsmål forudsat, at B ikke opnåede bestemmende indflydelse efter fusionen. Skatteministeriet anmodes om at uddybe, hvordan et uafhængigt selskab, som "forsvinder" ved en fusion, kan blive omfattet af SEL § 31, stk. 3, med den følge, at den tilbagevirkende kraft ved en skattefri omstrukturering begrænses/at der skal ske delårsopgørelser. Selskabet er ikke og bliver heller aldrig en del af en koncern - det opløses så at sige, sådan at det alene er dets aktiver og passiver, der går ind i en koncern. I den forbindelse skal opmærksomheden henledes på kommentaren i forbindelse med høringsudkastet, hvor det anføres, at: "Der kan også foretages skattefri tilførsel af aktiver med tilbagevirkende kraft mellem to forskellige koncerner, hvis de deltagende selskabers koncernfor-

hold ikke ændres ved tilførslen.” (L 110/side 41) Når et uafhængigt selskab ophører ved fusion med et koncernselskab, og aktionæren i det uafhængige selskab ikke opnår bestemmende indflydelse i det modtagende selskab ved fusionen, må konsekvensen - ligesom ved tilførslen - være, at det kan ske med fuld tilbagevirkende kraft, fordi der ikke sker ændringer i koncernforholdene og bestemmelsen i SEL § 31, stk. 3 er derfor ikke aktuel hverken før eller efter fusionen.

Skatteministeriets bemærkninger:

Efter Skatteministeriets opfattelse behandles fusioner og tilførsel af aktiver forskelligt. Ved fusion vil et af de deltagende selskabers koncernforhold ændres. Det er ikke nødvendigvis tilfældet ved en tilførsel af aktiver.

Baggrunden for at der skal foretages delårsopgørelse, når et uafhængigt selskab fusioneres ind i en koncern, er, at det ikke skal have betydning, om et selskab fusioneres (direkte) ind i en koncern eller om koncernen først køber selskabet og derefter fusionerer det med et andet koncernselskab.

Denne skattemæssige behandling fremgår også af forarbejderne til L 121, hvor reglerne blev indført. I bemærkningerne til ændringsforslaget til 2. behandlingen (nr. 2) nævnes et eksempel, hvor et selskab, der er blevet uafhængigt den 1. marts., fusionerer med et andet selskab den 1. maj. Det angives her, at fusionen kan ske med tilbagevirkende kraft til 1. marts, hvis det modtagende selskab også er uafhængigt, men hvis det modtagende selskab er en del af en koncern, kan fusionen først tillægges skattemæssig virkning fra 1. maj.

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Hvis der skete konsolidering efter reglerne om tynd kapitalisering ved slutningen af den første delårsperiode ville værdien af det solgte selskab indgå to gange ved konsolideringen, dels via egenkapitalen ved slutningen af delperioden, dels via vederlaget for det solgte selskab. Det er ikke tilfældet hos den køvende koncern, som ejer selskabet ved indkomstårets afslutning. Her træder egenkapitalen i selskabet i stedet for vederlaget.

Derfor skal der kun konsolideres på koncernniveau, når det pågældende selskabs indkomstår – ligesom de andre koncernselskabers indkomstår – udløber, jf. selskabsskattelovens § 11, stk. 3.

Sambeskatning og likvidation - Opgørelse af skattetilsvaret og afregning heraf

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Selskaber, der indgår i en sambeskatning, kan betale restskat med frigørende virkning til administrationsselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, sidste pkt.

Det ses ikke muligt at undgå, at underskudsfordelingen ved indkomstårets slutning kan have betydning for det likviderede selskab uden at holde selskabet uden for sambeskatningen i likvidationsåret. Det vurderes ikke hensigtsmæssigt.

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

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

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

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det kan ikke accepteres, at det er hovedkontoret for et underskudsgivende faste driftssted, der betaler refusionen til det faste driftssted på vegne af det koncernselskab, som har anvendt det faste driftssteds skattemæssige underskud. Der vil være tale om, at underskudsselskabet skal kompensere sig selv, hvilket selvsagt ikke er meningen.

Det er tilstrækkeligt, at et andet selskab påtager sig betalingsforpligtelsen.

Der er efter Skatteministeriets opfattelse ikke noget til hindrer for, at f.eks. administrationsselskabet påtager sig at koordinere betalingerne for underskudsanvendelse, således at det selskab, der påtager sig forpligtelsen, betaler til administrationsselskabet, som herefter viderebetaler beløbene til underskudsselskaberne.

Betalingsforpligtelsen opstår automatisk. Underskudsselskabet kan herefter yde et tilskud til overskudsselskabet ved at eftergive fordringen. Denne eftergivelse vil være skattefrit for overskudsselskabet, hvis betingelserne for skattefrie tilskud er opfyldte.

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

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

FSR finder af en række grunde ikke dette forslag hensigtsmæssigt.

Forslaget kan for det første medføre en asymmetri med hensyn til, hvornår finansielle indtægter og udgifter fører til en forøgelse af genbeskatningssaldoen, henholdsvis en nedbringelse af genbeskatningssaldoen. Hvis situationen eksempelvis er den, at et udenlandsk sambeskattet selskab år efter år har haft en skattepligtig indkomst på 0 før finansielle poster og nettorenteudgifter til moderselskabet på 100, således at den skattepligtige indkomst har været -100, vil genbeskatningssaldoen årligt være blevet forøget med skatteværdien af nævnte 100. Dette er uheldigt, fordi der er tale om renteudgifter, der modsvares af renteindtægter i et dansk sambeskattet selskab. Genbeskatningssaldoen forøges således, selvom nettoresultatet for koncernen er 0 (renteudgiften modsvares af renteindtægten). Hvis der gribes ind over for den situation, at det udenlandske selskab netto har renteindtægter, bør der også lovgives, således at genbeskatningssaldoen ikke forøges, hvor selskabet har nettorenteudgifter til sambeskattede danske selskaber m.v.

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Der er tale om en hullukning. Udlån fra det udenlandske datterselskab udgør en særlig art, idet låneforholdet nemt og hurtigt kan oprettes. Det er således relativt ukompliceret at skabe denne kunstige indtægt.

Det skal bemærkes, at hvis der er flere sambeskattede selskaber i samme land, skal disse selskaber opgøre deres indkomst samlet. Dette gælder også den foreslåede regel.

De renteindtægter og kursgevinster, der ikke kan nedbringe genbeskatningssaldoen, skal opgøres netto for de sambeskattede selskaber i det pågældende land. Opgørelse foretages i forhold til de danske sambeskattede selskaber som en helhed.

Det kan således bekræftes, at opgørelsen foretages som en helhed på nettobasis for det pågældende land.

Ovenstående gælder såvel genbeskatningen ved international sambeskatning som skyggesambeskatningen.

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det skal bemærkes, at udbytter alene kan dække over de betalinger, der betales til direkte aktionærer. I ligningslovens § 16 A, stk. 1, fremgår det således, at ”Til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere”.

Betalinger til et moderselskab direkte fra et datterdatterselskab kan således ikke betegnes som udbytte. Det er disse betalinger, der i lovforslaget er benævnt ”tilskud til indirekte aktionærer”. Sådanne betalinger er efter gældende ret skattepligtige for modtageren, idet der ikke kan være tale om skattefrit udbytte.

Hvis datterdatterselskabet udlodder til det mellemliggende datterselskab, der udlodder til moderselskabet, vil der derimod kunne være tale om to skattefrie udbytteudlodninger.

Hovedreglen vil være, at selskabsskattelovens § 31 D kun finder anvendelse på tilskud fra moderselskaber til datterselskaber (som er direkte eller indirekte ejet) og mellem søsterselskaber (selskaber med fælles direkte eller indirekte moderselskab). Der ændres derfor ikke på ovenstående.

Lovforslaget tilpasses således, at tilskud til indirekte aktionærer ikke vil være omfattet af bestemmelsen. Disse betalinger er således altid skattepligtige for modtageren – ligesom efter gældende regler.

Deklareret udbytte vil efter lovforslaget heller aldrig kunne blive omfattet af selskabsskattelovens § 31 D. Sådanne udbytter skal beskattes efter udbyttereglerne.

Andre udbytter (f.eks. maskerede udlodninger eller koncernbidrag) vil som hovedregel heller ikke blive omfattet af selskabsskattelovens § 31 D. For så vidt angår denne slags udbytter gøres der dog en undtagelse, hvis betaleren har opnået fradrag for betalingen efter udenlandske regler. I disse tilfælde skal udlodningerne anses for at være tilskud og skal beskattes hos modtageren, hvorved der opnås symmetri.

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Udtrykket "selskaber og foreninger m.v." omfatter tillige udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark. Bestemmelsen dækker således den situation, hvor et tysk selskab har et fast driftssted i Danmark og et datterselskab i UK og hvor UK selskabet yder det faste driftssted i Danmark et tilskud.

Skatteministeriet bedes endvidere uddybe forskellen mellem betingelsen for skattefrit tilskud fra et koncernselskab, som ikke er ultimativt moderselskab, og betingelsen for skattefrit tilskud

mellem søsterselskaber - idet begge tilfælde synes at kræve, at tilskudsyderen opfylder betingelserne i SEL § 13, stk. 1, nr. 2.

Skatteministeriets bemærkninger:

Formålet med § 31 D, stk. 1, 2. pkt., er at opstille nogle generelle betingelser for, hvem der kan yde skattefrie tilskud.

Formålet med § 31 D, stk. 1, 3.-6. pkt., er at opstille nogle specifikke betingelser i de tilfælde, hvor der ydes tilskud på tværs af koncernen, dvs. mellem søsterselskaber.

Det må erkendes, at stk. 1, 2. pkt., med fordel kan omformuleres, hvilket vil ske ved et ændringsforslag. Det bør kræves, at tilskudsyderen skal være:

- 1) direkte eller indirekte moderselskab til tilskudsmodtageren, eller*
- 2) søsterselskab til modtageren (fælles direkte eller indirekte moderselskab).*

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Betingelserne vil skulle opfyldes af det indskydende selskab. 12 måneders kravet vil anses for opfyldt, hvis kravet er opfyldt på tidspunktet for vedtagelse af omstruktureringen (spaltningen i ovennævnte eksempel). For så vidt angår udbytteudlodninger følger dette af Skatterådets bindende svar i SKM2006.590.SR. 12 måneders kravet i den foreslåede § 31 D skal fortolkes på samme måde.

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det kan bekræftes, at der skal indeholdes 28 pct. kildeskat.

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

Eksempel 1

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

Eksempel 2

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

Eksempel 3

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det kan bekræftes, at der ikke skal indeholdes kildeskat på tilskuddet i de tre eksempler. I ingen af eksemplerne er tilskudsyderen inden for dansk beskatningsfære.

Det bemærkes, at i de to første eksempler sker der ingen formueforskydning i forhold til det danske selskab.

I det sidste eksempel er der derimod en formueforskydning væk fra det danske selskab. Det kan derfor anføres, at overførslen har passeret det danske selskab og er blevet videreudloddet til moderselskabet i Hong Kong. Det vil bero på en konkret vurdering, om overførslen har passeret det danske selskab, herunder om formålet er at berige visse selskaber i koncernen, jf. således SKM2005.61.LR.

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Udbytte til koncernselskab, der ikke kontrolleres af det aktietabsgivende selskab, medregnes, når disse koncernselskaber modtager et forhøjet udbytte. Uden denne regel vil det danske selskab, der sælger aktierne, kunne opnå et aktietab som følge af, at værdien i det aktietabsgivende selskab er "tømt" over i andre koncernselskaber. Det sælgende danske selskab har ikke fået udlodninger, idet de andre koncernselskaber har præferenceaktier med forhøjet udbytte, hvorfor aktietabet ikke nedsættes efter gældende regler.

Det er alle tilskud, der skal indgå – f.eks. også tilskud til udenlandske koncernselskaber, der er skattefrie efter udenlandske regler. Der bør derfor ikke være en henvisning til selskabsskattelovens § 31 D.

Ændrede regler om skattefri omstrukturering

Fusioner

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

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

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Der vil blive stillet ændringsforslag til lovforslagets § 15, stk. 10, således at der i ikrafttrædelsesbestemmelsen bliver taget højde for forslaget om, at ophæve fusionsskattelovens §§ 3 og 4.

Vedrørende spørgsmålet om aktionærsuccession og selskabssuccession efter fusionsskattelovens § 15, bemærkes, at også efter den foreslåede ændring af bestemmelsen, vil en fusion med eller af udenlandske selskaber fortsat kunne behandles som en skattepligtig fusion. Det fremgår således af fusionsskattelovens § 15, stk. 1, at selskaberne har adgang til beskatning efter bestemmelsens stk. 2-4. Deri ligger en mulighed for at vælge beskatning efter bestemmelsens stk. 2-4. Ikke en forpligtelse. I det omfang der ikke vælges beskatning efter bestemmelsen, skal der ske en ophørsbeskatning af det indskydende selskab. I det omfang der ikke vælges beskatning efter § 15, stk. 2-4, sker der ikke succession på aktionærsiden efter reglerne i lovens §§ 9-11. Det følger af fusionsskattelovens § 1, stk. 2, modsætningsvist.

Fusionsskattelovens § 15, stk. 5-6 vedrører beskatningen af selskabsdeltagerne i forbindelse med udenlandske fusioner, der ikke er omfattet af bestemmelsens stk. 2-4. Hvis lovforslaget vedtages, vil sådanne fusioner fremover ikke kunne behandles som en skattepligtig afståelse af aktier, men vil altid medføre skattemæssig succession for selskabsdeltagerne.

Aktieombytning

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

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

Af lovtekniske årsager vil der ikke blive henvist til den foreslåede § 36 A, stk. 6 i aktieavancebeskatningslovens § 8, stk. 2 og § 17, stk. 2. Der vil derimod blive stillet et ændringsforslag således, at der i forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 36 A, stk. 6, og i forslaget til fusionskattelovens § 15 d, stk. 7, også henvises til aktieavancebeskatningslovens § 17, stk. 1 og 2.

Det er korrekt, at den foreslåede § 36 A, stk. 5 medfører, at det erhvervende selskab skal kende de oprindelige anskaffelsessummer på alle aktier i det erhvervede selskab. Som det også fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, kan der være tilfælde, hvor det kan være vanskeligt for det erhvervende selskab at indhente oplysninger om de oprindelige anskaffelsessummer. I sådanne tilfælde må en skattefri aktieombytning gennemføres med tilladelse efter de gældende regler.

Spaltning - Forholdet mellem aktiver og passiver ved skattefri spaltning

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

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

Kan betingelsen om lige fordeling af aktiver og passiver opfyldes ved, at der etableres en mellemregning mellem selskaberne i spaltningsbalancen eller eventuelt i opgørelsen pr. den skattemæssige spaltningsdato ved en gren- henholdsvis en ophørsspaltning? Skatteministeriet bedes i den forbindelse have i tankerne, at selskabsskat for mellempriode synes accepteret afregnet via spaltningsregnskabet som angivet i kommentaren til høringsvaret (L110/side 98).

Skatteministeriets bemærkninger:

Det kan bekræftes, at det er forholdet mellem de udspaltede aktier og passiver, der skal svare forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab. Det modtagende selskabs eventuelle aktiver og passiver indgår ikke i denne vurdering.

Til det anførte eksempel bemærkes, at det objektive grenkrav ikke foreslås ændret. Grenkravet skal således også iagttages ved spaltning uden tilladelse. Det er ikke muligt at vurdere, om grenkravet er opfyldt i eksemplet, da det bl.a. ikke kan ses, om de overførte likvider hidrører fra den oprindelige likvidbeholdning eller fra låneoptagelsen. Det kan dog bekræftes, at forholdet

mellem de udspaltede aktiver og passiver svarer til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab.

Der kan ikke etableres mellemregninger i forbindelse med en spaltning, idet der ikke kan opstå nye aktiver og passiver i de deltagende selskaber ved spaltningen.

Samme aktionærkreds men ændrede aktiebesiddelser og kombinationsomstruktureringer

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

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

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

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

Det er uheldigt at disse tilfælde tvinges over i tilladelsessystemet, idet der dels er tale om et område, hvor der traditionelt er mange sager, dels er tale om enkle og overskuelige sager, som vil egne sig til at gennemføres uden tilladelse, fordi man her som udgangspunkt vil kunne opfylde kravet om, at aktiv/gæld sammensætningen i de modtagende selskaber skal modsvare aktiv/gæld sammensætningen i det indskydende selskab. Samtidig skal grenkravet ikke opfyldes, da spaltninger af holdingselskaber sædvanligvis skal gennemføres som ophørsspaltninger. Disse sager har ikke karakter af at være et aktivsalg fra en aktionær til en anden. Tværtimod er disse tilfælde i standardsituationerne karakteriseret ved, at de nye holdingselskaber begge/alle ejer en del af aktierne i driftsselskabet. I de nævnte tilfælde er omstruktureringen således ikke begrundet i et aktivsalg men i, at aktionærerne ønsker, at deres fortsatte samarbejde i driften sker via hver deres holdingselskab. Selv hvor der efterfølgende måtte ske salg af driftsselskabsaktier fra et af holdingselskaberne til et andet, vil der som nævnt være tale om et aktiesalg, der beskat-

tes efter gældende regler. Der vil ikke kunne opstå maskeret aktivsalg, så længe det er rene holdingselskaber, der spaltes.

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det opstillede eksempel med en spaltning af et selskab, der ejes af en fader og hans tre børn, er ikke omfattet af den foreslåede FUL § 15 a, stk. 1, 6. pkt., da alle selskabsdeltagere har været selskabsdeltagere i mere end tre år. Selskabet vil derfor kunne spaltes uden tilladelse.

Efter den foreslåede FUL § 15 a, stk. 1, 6. pkt. kan det ikke lade sig gøre at spalte et selskab uden tilladelse, hvis følgende tre betingelser alle er opfyldt: 1) der er mere end en aktionær, 2) en eller flere af disse har været aktionær i mindre end 3 år og har ikke rådet over flertallet af stemmer i den periode, vedkommende har været aktionær 3) den eller de pågældende skal dominere det modtagende selskab.

I eksemplet er betingelse 2 ikke opfyldt. Det gør ingen forskel, at faderen efter at have været selskabsdeltager i mere end tre år overdrager nogle af sine aktier til børnene og dermed mister majoriteten i selskabet.

Til yderligere belysning af rækkevidden af den foreslåede FUL § 15 a, stk. 1, 6. pkt. kan det oplyses, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis en selskabsdeltager eller samme kreds af selskabsdeltagere råder over flertallet af stemmerne i både det indskydende og det modtagende selskab. Bestemmelsen finder heller ikke anvendelse, hvis spaltningen gennemføres således, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab tildeles aktier i det eller de modtagende selskaber efter en pro rata regel.

Der vil i øvrigt blive stillet et ændringsforslag, der præciserer, at den foreslåede § 15 a, stk. 1, 6. pkt. gælder både, når det modtagende selskab er et eksisterende selskab, og når det modtagende selskab er et nystiftet selskab.

Der vil tillige blive stillet et ændringsforslag således, at det bliver muligt uden tilladelse at gennemføre en skattefri aktieombytning og derefter en skattefri spaltning af det erhvervende selskab (holdingselskabet) uden tilladelse.

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Grenkravet skal være opfyldt både på den selskabsretlige og skattemæssige tilførsels- og spaltningdato. Der skal foretages en grenafgrænsning på den selskabsretlige spaltning- eller tilførselsdato. Denne afgrænsning vil naturligt kunne anvendes på det skattemæssige spaltning- eller tilførselstidspunkt, således at der blot korrigeres for udviklingen i den udspaltede eller tilførte virksomhed for perioden mellem det selskabsretlige og skattemæssige spaltning- eller tilførselstidspunkt. Eksempelvis skal aktiver, der er anskaffet til virksomheden i mellemprioroden, også overføres til det modtagende selskab.

Det bemærkes, at Skatteministeriets tidligere svar vedrørte de rettigheder/forpligtelser, der følger af at være administrationsselskab, og som overgår til et andet selskab i forbindelse med en spaltning. Med hensyn til eksemplet med skatteudgiften i "mellemprioroden" er det umiddelbart svært at se, hvorfor C, der bliver et uafhængigt selskab og først beskattes af indkomsten fra den skattemæssige spaltningdato, skulle have en gæld til den koncern, som det udspaltes fra, som vedrører skat af indkomst før dette tidspunkt. Skatteudgiften i "mellemprioroden" skal bæres af koncernen, hvor indkomsten medregnes.

Bortfald af underskud ved omstrukturering

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Skatteministeriet er enig i, at FUL § 8, stk. 6, kan have virkning på forskellige tidspunkter for forskellige "grene".

FUL § 8, stk. 7, har mistet en stor del af sin betydning efter indførelsen af reglerne om delårsopgørelse i forbindelse med koncernskift. Skatteministeriet er enig i, at bestemmelsen herefter kun har betydning ved koncerneksterne omstruktureringer, hvor omstrukturingsdatoen og vedtagelsesdatoen ikke er sammenfaldende. Ved koncerneksterne omstruktureringer vil omstrukturings- og vedtagelsesdatoen ofte være sammenfaldende og dermed sker der ingen "sammenblanding" af selskabernes indkomst i mellemprioriteten. Interne omstruktureringer mellem de sambeskattede selskaber - herunder omstruktureringer med skuffeselskaber og nystiftede selskaber, jf. forslaget § 1, nr. 18 - er alt andet lige undtaget i selve bestemmelsen.

Nyt anskaffelsestidspunkt for aktier

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det følger af forslaget til ABL § 36 A, stk. 4, at vederlagsaktier skal anses for at være erhvervet på ombytningstidspunktet. Det samme gælder aktier, som en aktionær, der selv er et selskab, i forvejen måtte eje i det erhvervende selskab. Udbytte af aktierne i det erhvervende selskab er herefter kun skattefrit efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, hvis aktierne beholdes i en sammenhængende periode på mindst 1 år regnet fra ombytningstidspunktet inden for hvilken periode udlodningen skal finde sted. Dette har dog ikke betydning i den situation, hvor aktionæren har ejet alle sine aktier i det erhvervede og det erhvervende selskab i mere end tre år, jf. forslaget til ABL § 36 A, stk. 4, sidste pkt.

Hvis selskabsdeltageren er et selskab, følger det af forslaget til FUL § 15 b, stk. 7, 3.-5. pkt., at vederlagsaktier skal anses for at være erhvervet på spaltningstidspunktet, at aktier i det indskydende selskab tillige skal anses for at være anskaffet på spaltningstidspunktet, og at aktier i det modtagende selskab, som selskabsdeltageren allerede ejer, også skal anses for at være anskaffet på spaltningstidspunktet. Udbytte af aktierne i det indskydende og det modtagende selskab er herefter kun skattefrit efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, hvis aktierne beholdes i en sammenhængende periode på mindst 1 år regnet fra spaltningstidspunktet inden for hvilken periode udlodningen skal finde sted.

Skatteministeriet kan bekræfte, at reglerne om nyt anskaffelsestidspunkt ikke anses for et ejerskifte i relation til reglerne om underskudsbegrænsning i ligningslovens § 15, stk. 7-10.

Udbyttebegrænsning

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

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

FSR har i første høringsrunde spurgt om, hvorvidt der kan ske udbytteudlodning på grundlag af egenkapitalbevægelser. Efter regnskabslovgivningen kan (og skal) der i visse tilfælde foretages egenkapitalposter udenom resultatopgørelsen, som aktieselskabsretligt kan danne grundlag for udbytteudlodning, fordi der fremkommer fri egenkapital. Det gælder bl.a. dagsværdiregulering af hedginginstrumenter. Ministeriets svar retter sig mod udlodninger af fri egenkapital, der hidrører fra perioden før omstrukturering. Spørgsmålet gentages derfor.

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

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

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

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

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

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

I L 110 er det for spaltning og tilførsel indført, at udbyttebegrænsningen ikke gælder i relation til tidligere års regnskabsmæssige resultater, som ikke er udloddet. Det bedes præciseret, at der

hermed menes, at den frie egenkapital på omstruktureringsdatoen kan udloddes til aktionærerne i de rette andele, uden at en omstrukturering uden tilladelse bliver skattepligtig.

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Skatteministeriet kan bekræfte, at en udlodning af et positivt resultat i år 1 ikke medfører bortfald af skattefriheden for en skattefri omstrukturering uden tilladelse, hvis der konstateres underskud i efterfølgende år.

Skatteministeriet anerkender behovet for en præcisering af, hvad der menes med "det regnskabsmæssige resultat". Dermed menes resultatet før skat og ekstraordinære poster.

De foreslåede bestemmelser i ABL § 36 A, stk. 7 og FUL § 15 b, stk. 8 og § 15 d, stk. 8 relaterer sig til det regnskabsmæssige resultat i det erhvervede henholdsvis modtagende selskab. Det er således dette resultat, der er udgangspunktet for vurderingen af, hvor stort et udbytte, der kan udloddes til det erhvervende selskab henholdsvis selskabsdeltageren efter de pågældende bestemmelser. Bestemmelserne sætter en begrænsning på, hvor stort et udbytte, der kan udloddes. Denne begrænsning gælder uanset, at der efter selskabslovgivningen eventuelt kan udloddes et større beløb og uanset, at der efter regnskabslovgivningen kan eller skal foretages eventuelle omposteringer uden om resultatopgørelsen.

Forslaget til ABL § 36 A, stk. 7, og FUL § 15 b, stk. 8, og § 15 d, stk. 8, omfatter bl.a. udlodninger, der behandles som udbytte efter LL § 16 A og § 16 B. Udlodninger, der omfattes af forslaget § 6, nr. 8 og 9, der ændrer i LL § 16 A og § 16 B, skal ikke henregnes til udbytte. Sådanne udlodninger skal derfor ikke behandles som udbytte efter forslaget til ABL § 36 A, stk. 7, og FUL § 15 b, stk. 8, og § 15 d, stk. 8.

Det følger af ABL § 36, stk. 4, at aktionærerne i det erhvervede selskab har 6 måneder til at acceptere et tilbud om at ombytte deres aktier med aktier i det erhvervende selskab. Ombytningen anses dog først for gennemført på det tidspunkt, hvor det erhvervende selskab endeligt vedtager ombytningen. Det gælder også, hvor der er tale om en masseombytning. Det er altså dette tids-

punkt, der er afgørende ved anvendelsen af udbyttebegrænsningsreglen i forslaget til ABL § 36 A, stk. 7.

En spaltning kan gennemføres med tilbagevirkende kraft. Det følger af FUL § 5, som både gælder for spaltninger med og uden tilladelse. Forslaget til FUL § 15 b, stk. 8, vedrører udbytte, som selskabsdeltageren modtager i en periode på tre år efter spaltningstidspunktet af sine aktier i det modtagende selskab, herunder udbytte af vederlagsaktier. Der vil blive stillet ændringsforslag, som medfører, at det er udbytte, som selskabsdeltageren modtager af sine aktier i de i spaltningen deltagende selskaber efter spaltningsdatoen, der er relevant. Det vil betyde, at udbytte, der udloddes i perioden fra spaltningsdatoen (hvor denne er valgt med tilbagevirkende kraft) og indtil tidspunktet for vedtagelsen af spaltningen (mellempærioden) også bliver omfattet af bestemmelsen. Der vil ikke blive ændret ved de foreslåede bestemmelser i FUL § 15 b, stk. 7, 3.-5. pkt. Anskaffelsestidspunktet er efter disse bestemmelser spaltningstidspunktet, det vil sige tidspunktet for vedtagelsen af spaltningen (retserhvervelsestidspunktet).

Hvis et skattefrit tilskud, der ydes fra et moderselskab til et datterselskab efter de foreslåede regler i SEL § 31 D, efterfølgende udloddes tilbage, vil det blive behandlet som udbytte efter forslaget til ABL § 36 A, stk. 7, og FUL § 15 b, stk. 8, og § 15 d, stk. 8. Hvis moderselskabet i stedet overfører midler til datterselskabet i form af et kapitalindskud, og midlerne efterfølgende føres tilbage ved en kapitalnedsættelse med udlodning, vil der være tale om en situation, der er omfattet af lovforslagets § 6, nr. 8. En sådan udlodning vil dermed blive behandlet som en aktieafståelse, og dermed ikke som udbytte i forhold til de foreslåede udbyttebegrænsningsregler.

Forslaget til ABL § 36 A, stk. 7, 2. pkt., regulerer den situation, hvor udbytte som nævnt i bestemmelsens 1. pkt. overstiger det regnskabsmæssige resultat med et beløb, der højst svarer til det erhvervende selskabs andel af tidligere års regnskabsmæssige resultat, som ikke tidligere er blevet udloddet. Tilsvarende bestemmelser findes i forslaget til FUL § 15 b, stk. 8, 2. pkt., og § 15 d, stk. 8, 2. pkt. Der vil blive stillet ændringsforslag, der præciserer de pågældende bestemmelser.

Oplysning om omstruktureringen og dens gennemførelse

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det er korrekt, at fusionsskattelovens § 6 om indsendelse af de selskabsretlige dokumenter også finder anvendelse for omstruktureringer, der gennemføres uden tilladelse efter de foreslåede regler. Dokumenterne kan sendes til det modtagende selskabs lokale skattecenter.

Det er også korrekt, at der ikke er foreslået ændringer i fusionsskattelovens § 15 b, stk. 5 og § 15 d, stk. 5.

Det er derimod ikke korrekt, at der vil skulle indsendes en meddelelse til SKAT om, at omstruktureringen ønskes gennemført uden tilladelse. Det er foreslået, at det erhvervende selskab henholdsvis det modtagende selskab senest samtidig med indsendelsen af selvangivelsen for omstrukturingsåret skal give oplysning om, at der er gennemført en omstrukturering uden tilladelse, jf. lovforslagets § 2, nr. 3 (forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 36 A, stk. 8), og de tilsvarende bestemmelser i forslaget § 3, nr. 10 og 16. Som det fremgår af bemærkningerne til disse bestemmelser, vil denne oplysning kunne gives på selvangivelsen.

Når Skatteministeriet i det fremsatte lovforslag side 102 har anført, at der pr. den skattemæssige omstrukturingsdato skal udarbejdes et konsolideret og underbygget grundlag, hvorpå omstruktureringen kan vurderes, menes at materialet skal være endeligt og kunne dokumentere den pågældende omstrukturering.

Det kan igen bekræftes, at det ikke er en betingelse for at kunne gennemføre en skattefri omstrukturering uden tilladelse, at der udarbejdes et særligt skattemæssigt materiale. Det bemærkes dog, at SKAT ved ligningen kan indhente oplysninger, der er nødvendige for at vurdere den skattemæssige behandling af omstruktureringen. I den forbindelse skal det kunne dokumenteres, at de legale betingelser for at kunne omstrukturere uden tilladelse er opfyldt. Det vil f.eks. sige grenkrav, majoritetskrav, krav til ombytningsforhold, krav til forholdet mellem aktiver og passiver etc.

Subsambeskatninger m.v.

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

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

Det kan bekræftes, at to søsterselskaber, der overdrages til et nyt administrationsselskab, kan modregne eksisterende skattemæssige underskud hos hinanden, selvom de på modregningstidspunktet indgår i en ny koncern.

I begge tilfælde er der tale om underskud, der er opstået i indkomståret, hvor selskaberne har været sambeskattet – og sambeskatningen afbrydes ikke på noget tidspunkt, jf. selskabsskatte-lovens § 31, stk. 2, sidste pkt.

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

Skatteministeriet har tidligere givet et eksempel på, at reglerne om omlægning af indkomståret ved ændring i koncernforholdene har som konsekvens, at der ikke ved salg af et datterselskab sker underskudsbegrænsning med virkning for den indkomstperiode, der skal medregnes til sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern. Begrænsningen af underskudsfremførslen kan derimod komme på tale i den indkomstperiode hos det solgte selskab, som skal medregnes hos den køvende koncern. Skatteministeriet bedes uddybe eksemplet, sådan at der tages hensyn til, at omlægning af indkomståret sker på det tidspunkt, hvor der opnås kontrol, mens ejerskiftet efter LL § 15, stk. 7, umiddelbart får effekt, når aktierne er retserhvervet. Kan Skatteministeriet således bekræfte, at der ikke skal ske underskudsbegrænsning efter § 15, stk. 7, med virkning for det solgte selskabs indkomstopgørelse hos den sælgende koncern (første delårsperiode) i et tilfælde, hvor en koncern med kalenderårsregnskab indgår aftale om salg af aktierne i et datterselskab til en anden koncern pr. 1. juli 2007, og det af aktiekøbsaftalen følger, at den køvende koncern, der anvender indkomståret 2. april - 1. april, får kontrol med det købte selskab den 1. oktober 2007. Kan Skatteministeriet eventuelt bekræfte, at retserhvervelsen af aktierne vil blive udskudt, hvis det af aktiekøbsaftalen klart fremgår, at kontrollen med selskabet først opnås efter aftaletidspunktet?

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det blev i forbindelse med Folketingets behandling af de nye sambeskatningsregler lagt til grund, at ejerskiftet i relation til underskuds begrænsningsreglerne anses for sket på tidspunktet for ophøret af koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C. Der henvises til FT 2004-2005, 2. samling, L 121 - bilag 35. I eksemplet ophører koncernforbindelsen den 1. oktober. Det vil der derfor efter Skatteministeriets opfattelse være dette tidspunkt, hvor ejerskiftet efter underskuds begrænsningsreglerne anses for indtrådt.

Det kan bekræftes, at der ikke skal ske underskuds begrænsning efter ligningslovens § 15, stk. 4, hvis administrationsselskabet yder et tilskud til et sambeskattet selskab, som herefter indfrier sin gæld til administrationsselskabet eller et andet sambeskattet selskab, når kreditor ikke ville kunne fratække tabet på fordringen og debitor ikke ville være skattepligtig af gevinsten ved gældseftergivelse. Fordringen vil være omfattet af kursgevinstlovens §§ 4 og 8.

Den nævnte bemærkning i Ligningsvejledningen (fra 1989) stammer sandsynligvis fra Skatte departementets cirkulære nr. 136 af 7/11 1988, pkt. 63.

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

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

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

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

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

Endvidere nævnes det, at Danmark er det eneste af de lande, vi normalt sammenligner os med, der kræver 3 års besiddelse som forudsætning for skattefrit salg af aktier ejet af selskaber. Der bør foreligge god dokumentation for gunstige provenuvirkninger af sådanne skatteregler, der

stiller danske virksomheder dårligere end hovedparten af deres udenlandske konkurrenter, og som samtidig indebærer en reel dobbeltbeskatning.

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Det har indtil den nævnte Højesterets dom været Skatteministeriets opfattelse, at den omgåelse af aktieavancebeskatningen, som elevatormodellen er udtryk for, ikke skulle anerkendes i skattemæssig henseende. Provenubemærkningerne til justeringerne af reglerne i forslaget skal ses i lyset heraf.

Det er klart, at virksomhederne i størst muligt omfang vil søge at undgå beskatningen ved at udskyde afståelsen, indtil kravet om 3 års ejertid er opfyldt. Men dette er ikke muligt i alle situationer, og 3-årsreglen har således en positiv provenueffekt. Det gælder f. eks situationer med tvangsindløsning, ved et - trods beskatningen - favorabelt tilbud, salg af aktier til dækning af finansieringsbehov i andre relationer, m.v.

Det er korrekt, at forslaget kan have u hensigtsmæssige virkninger i relation til kapitalnedsættelser - herunder kapitalnedsættelser uden udlodning. Der vil til 2. behandlingen af forslaget blive stillet ændringsforslag, der sikrer, at der ikke opstår et fradragsberettiget tab i forbindelse med kapitalnedsættelsen, medmindre aktionærselskabet afstår samtlige sine aktier. Det vil samtidig blive sikret, at der ikke mistes anskaffelsessum for de aktier, der omfattes af kapitalnedsættelsen.

Lovforslagets § 7 - (pensionsafkastbeskatningsloven)

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

kombination med eksemption eller matching credit vil det medføre, at nogle indkomster, der ellers vil blive beskattet, undgår beskatning.

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

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Efter de almindelige regler er livsforsikringselskaber omfattet af fradragsbegrænsningsreglerne. Reglerne medfører, at livsforsikringselskabernes fradrag reduceres med skattefri udbytter mv., herunder udbytter, der er skattefritaget efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Et livsforsikringselskab har med andre ord reelt ingen skattefri udbytter efter de almindelige regler. Hvis det ved at vælge nettoopgørelse kunne modtage skattefri udbytter efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ville det således kunne undgå beskatning af udbytte, som ville være blevet beskattet efter almindelige regler.

Det skal herudover bemærkes, at præciseringen også medfører, at det sikres, at det ikke er muligt for pensionskasser mv. at undgå at blive beskattet af afkast af et værdipapir eller gevinster på et værdipapir, som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, men samtidig få indirekte fradrag for tab på værdipapiret efter nettoopgørelsesprincippet. Dette er ikke muligt efter de almindelige regler og bør heller ikke være muligt ved anvendelse af nettoopgørelsesprincippet.

Det er korrekt, at formålet med indførelsen af nettoopgørelsesprincippet var at give institutterne en administrativ lettelse. Det har imidlertid aldrig været meningen, at pensionsinstitutterne ved at vælge nettoopgørelsesprincippet skulle kunne undgå beskatning af indkomster, som de ville være blevet beskattet af efter de almindelige regler. Det foreslås derfor, at det præciseres, at den lempelse, der gives ved anvendelse af nettoopgørelsesprincippet er creditlempelse. Det skal i den forbindelse understreges, at nettoopgørelsesprincippet er en valgmulighed, og at pensionsinstitutter, der ikke ønsker at anvende nettoopgørelsesprincippet med de fordele og ulemper det indebærer, kan fortsætte med at anvende de almindelige regler.

Forslag til ændring af PAL § 12 a

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

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

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

Skatteministeriets bemærkninger:

Formålet med den foreslåede ændring af pensionsafkastbeskatningsloven er at lukke huller i og præcisere nettoopgørelsesprincippet. Der ses ikke på det foreliggende grundlag at være behov for at udvide anvendelsesområdet for nettoopgørelse.