



Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

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

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

28. marts 2011
mbl (X:\Faglig\MBL\SU\FSRs kommentarer til L84 - ændringsforslag af 25.marts 2011.doc)

FSRs kommentar til ændringsforslaget af 25. marts 2011 til L 84 FT 2010/2011 – Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatteloven og forskellige andre love

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer har gennemgået ovennævnte ændringsforslag, som giver anledning til følgende kommentarer:

Efter henvendelse af 16. marts 2011 fra FSR har skatteministeren medgivet, at der med ændringsforslaget af 11. marts 2011 ville opstå en konflikt mellem de nuværende regler for exitsskatten for fysiske aktionærer i ABL § 38-39b og de i ændringsforslagets nr. 40 foreslåede regler. Derfor er der fremsat yderligere ændringsforslag, jf. Skatteministerens svar til Folketinget af 25. marts 2011.

Overordnede bemærkninger

Det er fortsat FSRs opfattelse at hastelovgivning af en karakter som den foreliggende, hvor "knopskydninger" med komplicerede nyskabelser på et allerede kompliceret lovforslag er en særdeles betænkelig form for lovgivning.

Konkrete bemærkninger

Efter FSRs opfattelse giver lov nr. 906 af 12. september 2008 (L 187) en effektiv beskyttelse af dansk skatteprovenu.

Det nye ønske ved ændringsforslag til L 84 fra skatteministeren er reelt ene og alene at fremrykke fuld betaling af exitskatten på personniveau og dette til trods for at henstand er betinget af betalinger efter et grundprincip om at "når aktionæren har fået penge i hånden skal der betales".

Dette grundprincip fra L 187, jf. nuværende aktieavancebeskatningslovs § 39 A, suppleres nu af en regel som reelt sætter det grundlæggende princip om, at realiserede fordele kan indebære beskatning, ud af kraft..

Den regel som skatteministeren foreslår med ændringsforslagene til L 84 på dette punkt indebærer, at der sker beskatning på aktionærniveau af ikke-realiserede formuebevægelser i selskabet, som om der sker likvidation, når ledelsens sæde skifter til et andet land.

Dette til trods for at selskabet fortsat eksisterer og at det andet land efter en dobbeltbeskatningssaftale typisk har ret til at beskatte selskabets indkomst.

Forslaget betyder at Danmark vil lade en situation som skatteretligt påvirker et selskab - medføre beskatning på aktionærniveau. Aktionæren skal således tåle en "her-og-nu-skattebyrde" uden, at der er realiseret så meget som "1 krone" på aktionærniveau.

Det må siges at være i strid med grundlaget for, hvad et "udbytte" er. Der er intet i dispositionen ved flytning af ledelsens sæde som medfører fordele på aktionærniveau på selskabets bekostning.

Formuleringen svarer ikke til beskyttelsesbehovet

Skatteministeren skriver som svar til FSR's skrivelse af 16. marts 2011:

FSR's henvendelse vedrører alene den del af de fysiske personer, der tidligere har været hjemmehørende i Danmark og som er omfattet af fraflytningsbeskatningsreglerne. Hullukningen omfatter således en lang række andre skatteydere, der ikke er omfattet af værnsreglerne om fraflytningsbeskatning. Det gælder f.eks. alle selskaber, der er omfattet af a og b, samt alle de fysiske personer, der aldrig har været hjemmehørende i Danmark.

Det er væsentligt, at den eksisterende omgåelsesmulighed lukkes for denne brede kreds af skatteydere. Hvis hullukningen ikke gennemføres sammen med de øvrige dele af L 84, vil der være betydelig risiko for hamstring af den eksisterende omgåelsesmulighed.

Skatteministerens svar kan tolkes som om det, for at sikre den rette kvalitet i lovændringen, er nødvendigt også at få de af FSR omtalte fysiske personer med i hullukningen vedrørende de andre skatteydere, som forslaget reelt skal ramme.

FSR er ikke umiddelbart bekendt med, at disse personer skulle have muligheder, som kræver yderligere værnsregler.

Vi skal gøre opmærksom på, at disse personer efter de gældende regler i aktieavancebeskatningslovens §§ 38 - 39A er underlagt følgende meget fintmaskede exitskatteregler:

- Der er stillet sikkerhed for avanceskatten - og sikkerheden vurderes løbende af SKAT og myndigheden kan kræve yderligere sikkerhed, såfremt den allerede afgivne sikkerhed måtte findes ikke længere at stå mål med den skat, hvormed der er givet henstand.
- Der er en årlig selvangivelsesforpligtelse - hvori en flerhed af dispositioner skal selvangives.
- Ved samtlige dispositioner, hvor aktionæren modtager økonomiske fordele af sin aktiebesiddelse, forfalder der en del af exitskatten:
 - Ved salg
 - Ved udbytter
 - Ved dispositioner, som beriger aktionæren og samtidig kan påvirke aktierne i selskabet i nedadgående retning.
 - Ved modtagelse af lån fra selskabet.

Vi minder om, at reglerne netop er indført for at sikre, at hver gang aktionæren får likviditet til at betale af på exitskatten, forfalder der beløb til betaling. Dette er også oplyst af ministeren i høringssvar vedrørende L 187.

Der ses ikke derudover at være behov for at sikre Danmark provenu for aktierne i selskabet / selskabets aktiver.

Uhjemlet merprovenue

Grundlæggende skaber man nu et lovteknisk begreb i ligningslovens § 16 A som medfører en "teknisk udlodning" uden at økonomien følger med. Dette strider ikke blot mod bestemmelsen i øvrigt, men også imod "skatteevne-princippet", hvilket vil sige, at der skal være realiseret en fordel på aktionærplan for, at den fysiske aktionær kan beskattes.

Reelt er der tale om en slags hybrid beskatning, dvs. en "selskabsbeskatning som flyttes op på aktionærplan", som økonomisk pris for, at Danmark ikke længere kan beskatte selskabets indkomst.

FSR skal understrege, at Danmark rent faktisk også gennemfører en "exit-beskatning" på selskabsniveau, når der sker flytning af ledelsens sæde.

Efter FSRs opfattelse er der tale om en helt uholdbar skattebelastning - som strider mod Danmarks ret til at beskatte efter indgåede overenskomster. Tilmed er der ikke intern dansk hjemmel til at opkræve kildeskatter af beløb som ikke har en "kilde".

Med ændringsforslaget til L 84 indføres en tekniske beskatning som forfalder uden videre ved skift i selskabets ledelses sæde, hvilket tvinger aktionæren (hvis denne har mulighed for det) til at gennemføre en faktisk udbytteudlodning for at kunne betale skatten - hvilket indebærer yderligere beskatning i form af udbyttebeskatning.

Tilmed oplyser skatteministeren, at der skal ske indeholdelse af kildeskat - hvilket forekommer helt uden hjemmel, da der jo netop ikke er en "kilde" at indeholde noget i, da selskabet har alle midlerne stående og forvalter disse som led i sin virksomhed.

Når Danmark pålægger en kildeskat på en "teknisk avance/udbytte" - så fratager man det andet land beskatningsret til selskabets indkomster og formue. Den retmæssige ejer af midlerne er selskabet - og dette gælder helt frem til, der foretages en egentlig udlodningsbeslutning.

Selskabsretligt og regnskabsmæssigt synes det heller ikke acceptabelt, at selskabet via kildeskat hæfter for en aktionærs forpligtelser.

Dette er en effekt, som ikke er rimelig og tilmed vil det være på kant med de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsaftaler, hvor retten til beskatningen af selskabets indkomst er overgået til en

anden stat. Hertil kommer at Danmark i forhold til EU har en verserende EU-domstolssag (anlagt mod Danmark i november 2010). Der kan henvises til følgende som fremgår af en pressemeddelelse af 24. november 2010 fra EU Kommissionen:

I henhold til den nationale skattelovgivning i Danmark, Nederlandene og Spanien beskattes en virksomhed af sine urealiserede kapitalgevinster, hvis den flytter sit hjemsted, sit faste driftssted eller sine aktiver til en anden medlemsstat. Tilsvarende transaktioner inden for disse lande beskattes imidlertid ikke med hensyn til eventuelle urealiserede kapitalgevinster.

Kommissionen mener, at en sådan beskatning udgør en diskriminerende straf, som pålægges virksomheder, der ønsker at forlade disse lande eller at flytte aktiverne til udlandet. De pågældende regler kan få virksomheder til at afholde sig fra at udøve deres ret til fri etablering og udgør dermed en begrænsning af etableringsfriheden som fastlagt i artikel 49 i TEUF.

Retten til at beskatte udbytter

Skatteministeren anfører følgende i svaret til FSR:

Når det i ændringsforslag nr. 40 foreslås, at der kan ske udbyttebeskatning ved flytning af ledelsens sæde til udlandet, er der tale om ophørsbeskatning på aktionærniveau. Ophøret af den fulde skattepligt efter selskabsskattelovens § 1 som følge af flytningen af ledelsens sæde til udlandet medfører, at Danmark ikke længere kan beskatte aktionæren af de udgående udbytter, idet der ikke længere er tale om et dansk skattepligtigt selskab.

Der er således fra ministerens side tale om endnu et hensyn - nemlig at sikre, at den kapital, der er optjent under selskabets skattepligt til Danmark, ikke uden dansk beskatning kan udloddes til aktionæren.

Hertil skal vi bemærke, at Danmark er tilsikret en beskatning netop ved de særlige regler om forfald af exitskat ved henstandens hele eller delvise bortfald ved blandt andet selskabets udlodning af udbytter til aktionæren. Tilmed er der også med selskabets exitbeskatning taget hånd om beskatningen af den "flyttede formue", jf. selskabsskattelovens § 5.

Danmark har allerede et håndfast tag i beskatningen af udbytter, der udloddes efter selskabets flytning af ledelsens sæde, for de aktionærer, der er bosiddende udenfor EU og som har henstand med betalingen af skatten på urealiserede aktieavancer. Se hertil § 39A, stk. 5:

Stk. 5. Ved afståelse af aktier til det udstedende selskab, jf. [ligningslovens § 16 B](#), og ved modtagelse af udbytte af aktier, jf. [ligningslovens § 16 A](#), der indgår på beholdningsoversigten, beregnes der skat heraf efter reglerne i [personskattelovens § 8 a](#). I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark, og fradrag efter reglerne i [ligningslovens § 33](#), stk. 1, for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Overstiger den beregnede skat summen af de danske og udenlandske betalte skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Endvidere nedskrives henstandssaldoen med skat, der er betalt til Danmark.

Således vil enhver udlodning af udbytter fra selskabet udløse et forfald af exitskat svarende til dansk skat på udbyttet - hvilket vil sige 42 % (og ikke blot 15% som ofte vil være beskatningsretten efter DBO).

Spørgsmål

For at anskueliggøre den række af praktiske problemstillinger, de foreslåede regler vil medføre, skal vi anmode skatteministeren om svar på følgende spørgsmål:

Eksempel 1

Et udenlandsk selskab, der hidtil har været hjemmehørende i udlandet, flytter ledelsens sæde til Danmark. Dette sker samtidig med eneaktionærens tilflytning til Danmark.

Selskabet er en pengetank og det er eneaktionærens hensigt at bosætte sig i Danmark i en årrække for at investere i selskaber med vækstpotentiale. Aktionæren bliver fuldt skattepligtig til Danmark i perioden.

Efter en periode på 10 år flytter aktionæren tilbage til udlandet (udenfor EU) og selskabets ledelses sæde flytter med til samme land udenfor EU.

Det forudsættes, at selskabet ved tilflytningen havde aktiver på 100 mio. kr.

Ved fraflytningen havde selskabet aktiver på 110 mio. kr.

1. Kan skatteministeren bekræfte, at følgende herefter for denne aktionær efter de foreslåede regler vil være gældende ret for aktionæren?:

Ved eneaktionærens fraflytning, vil denne blive pålignet en exitskat på aktierne i selskabet, idet denne ikke opfylder 7/10 års reglen for fritagelse.

Exitavance vil være 10 mio. kr. Skatten heraf vil være 4,2 mio. kr. (ud fra en procentsats på 42).

Selskabets aktiver bliver anset som værende udloddet til aktionæren - og det vil være en udbyttebeskatning uden hensyntagen til anskaffelsessummer. Der vil derfor blive udloddet 110 mio. kr. til aktionæren. Den danske beskatningsret vil blive reguleret efter DBO med det pågældende land. Hvis der tages udgangspunkt i fordelingen af beskatningsretten efter OECD's modeloverenskomst, der også er blevet standarden ved indgåelse af nye dobbeltbeskatningsoverenskomster, kan beskatningen sættes til 15 % - svarende til 16,5 mio. kr.

Denne skat forfalder til betaling umiddelbart og den vil derfor nedbringe exitskatten på aktier til 0 - og dermed er henstandssaldoen nedskrevet til 0 og gælden til Danmark tilbagebetalt, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 8.

Imidlertid har aktionæren betalt 16,5 mio. kr. i skat til Danmark for en samlet værditilvækst på 10 mio. kr. - eller samlet beskatning på 165 %.

Er ovennævnte en korrekt forståelse af de foreslåede regler?

- 1.1 Tilmed vil den særlige opkrævning af "kildeskat" af det pågældende "tekniske provenu", jf. ændringsforslaget medføre, at der ikke kan ske nogen omberegning af exitskat på denne del ved aktionærens tilbageflytning til Danmark, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 B, da al skattebetaling af exitskat, dvs. beløb som de facto er opkrævet/betalt ikke kan "lægges tilbage i anskaffelsessum" ved tilbageflytning til Danmark. Er dette virkelig meningen?

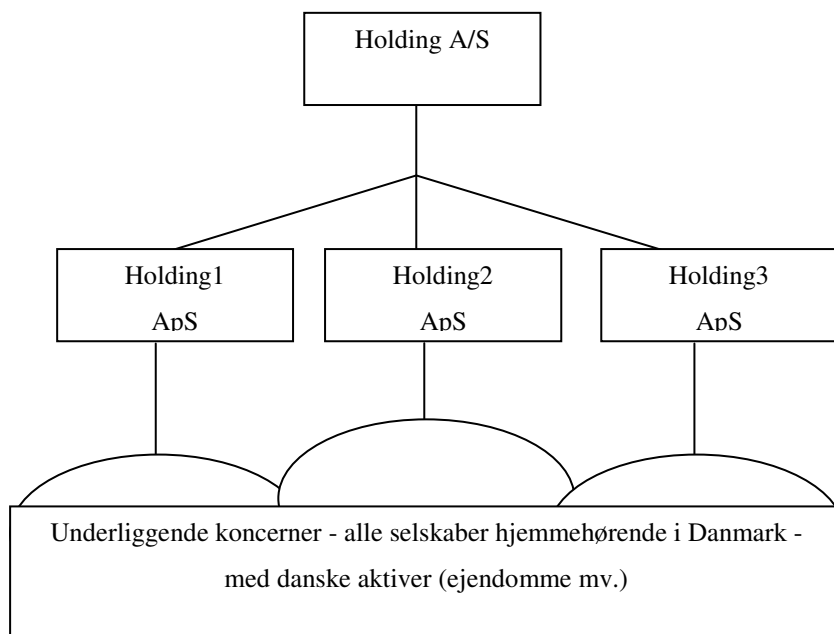
Regeringens erklærede mål om at skabe vækst i Danmark forekommer med dette eksempel in mente ikke realistisk snarere tværtimod.

Eksempel 2

En aktionær med bestemmende indflydelse i Holdingselskabet A/S, er fraflyttet Danmark og bor udenfor EU. Aktionæren har henstand med betalingen af skat af den urealiserede avance, der blev pålignet ved fraflytningen. Der er stillet behørig sikkerhed for henstanden i form af bankgaranti.

Exitavancen var 1 mia. kr. og exitskatten anslås at være 45 % heraf (dagældende maksimale sats) hvorefter exitskatten i eksemplet kan ansættes til 450 mio. kr.

Koncernen er dansk - dvs. der er alene danske selskaber i koncernen og der er i øvrigt tale om en koncern, der i store træk driver virksomhed indenfor ejendomsbranchen - dvs. udlejning af ejendom og opførelse af nye byggerier mv. I holdingselskabet er der foruden besiddelser af datterselskabsaktier i de tre holdingselskaber en pengetank på 300 mio. kr. Værdien af aktiebesiddelsen i de tre holdingselskaber - og dermed det indirekte 100 % ejerskab af koncernen - kan konsolideres til at udgøre 800 mio. kr.



Aktionæren med bestemmende indflydelse påtænker at flytte ledelsens sæde til et land udenfor EU.

2. Hvorledes skal den foreslåede likvidationsbeskatning af hovedaktionæren i praksis gennemføres?

2.1 Vil de aktiver, der fortsat vil være under dansk beskatning være omfattet af udbyttebeskatningen af det fiktive likvidationsprovenu?

Hvis dette spørgsmål besvares bekræftende - så ønskes følgende spørgsmål besvaret:

2.2 Hvem er efterfølgende rette skattesubjekt for den løbende beskatning af indkomst fra ejendommene? Aktionæren er beskattet af hele ejendommenes værdi og dermed reelt beskattet i et omfang der overstiger avancen.

2.3 Hvis selskabet sælger ejendommene efterfølgende - hvem er så rette beskatningssubjekt?

2.4 Henset til, at hele værdien er beskattet hos aktionæren, vil en meget stor del af avancen (hvis ikke likvidationsprovenuet reelt har oversteget avancen) allerede være beskattet. Henset hertil - vil selskabet i givet fald være skattepligtig af avancen?

2.4.1 I bekræftende fald ønskes oplyst, om den af aktionæren betalte skat (som dækker hele værdistigningen og dermed avancen) kan modregnes i selskabets skattepligtige avance? Hvorledes vil ministeren sikre, at der tages behørigt hensyn til forskellene i beskatningsprocenterne og opgørelsen af den skattepligtige indkomst? (42% i udbytteskat af hele værdien for aktionæren overfor 25% beskatning i selskabet af avancen)?

Såfremt de danske selskaber skal beskattes af en ejendomsavance beregnet ud fra faktiske anskaffelses- og afståelsessummer, vil der blive tale om en betydelig dobbeltbeskatning.

Eksempel 3

En aktionær med bestemmende indflydelse i Holdingselskabet A/S, er fraflyttet Danmark og bor udenfor EU. Aktionæren har henstand med betalingen af den urealiserede avance, der blev pålignet ved fraflytningen. Der er stillet behørig sikkerhed for henstanden i form af bankgaranti.

Exitavancen var 1 mia. kr. og exitkatten anslås at være 45 % heraf (dagældende maksimale sats) hvorefter exitkatten i eksemplet kan ansættes til 450 mio. kr.

Der har tidligere været en koncern under Holding A/S, men denne er solgt fra. Holding A/S er således alene en pengetank på 1,1 mia. kr.

Aktionæren påtænker at flytte ledelsens sæde til et land udenfor EU.

- 3 Hvorledes skal den foreslåede likvidationsbeskatning af hovedaktionæren i praksis gennemføres?

Eksempel 4

Som eksempel 2 - men nu er pengetanken i Holding A/S opdelt på følgende måde: 600 mio. kr. er placeret i aktiver, der ved flytning af ledelsens sæde fortsat vil være underlagt dansk beskatning (ejendomme mv.) og 500 mio. kr. er placeret i børsnoterede aktier.

Selskabets aktionær med bestemmende indflydelse, bosiddende udenfor EU, påtænker at flytte ledelsens sæde til et land udenfor EU.

- 4 Hvorledes skal den foreslåede likvidationsbeskatning af hovedaktionæren i praksis gennemføres?

Eksempel 5

Aktionæren, som nævnt i de foregående eksempler, vælger i stedet at flytte inden for EU, f.eks. til Luxembourg - og ledelsens sæde flytter med. Efter nogle år beslutter aktionæren sig for at flytte både personligt og koncernen til Schweiz.

- 5 Hvordan virker reglerne i dette tilfælde og hvordan vil Danmark regulere en situation, hvor udlandet har eneret til at beskatte?

---oo0oo---

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står foreningen gerne til rådighed.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for Skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
skattekonsulent