

Skatteministeriet
Den

J.nr. 2005-411-0042

Til

Folketingets Skatteudvalg

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

Hermed fremsendes i 5 eksemplarer svar på henvendelse af 23. maj 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Beskyttelse af minoritetsaktionærer:

FSR: Vi har i vort brev af 18. april 2005 redegjort for den manglende beskyttelse af minoritetsaktionærer i situationer, hvor en kontrollerende majoritetsaktionær opnår fordele ved sambeskatning med et udenlandsk selskab uden vederlæggelse til minoritetsaktionærene. I Skatteministeriets kommentarer hertil anføres det, jf. side 3-4, bl.a., at når ”sambeskatningsordningen ændres, kan det ikke undgås, at fordelene ved sambeskatningen fordeles anderledes end efter gældende regler”.

FSR gør opmærksom på, at problemstillingen ikke blot er relevant, hvor der som i vort eksempel er en enkelt større minoritetsaktionær, men også hvor der er et antal minoritetsaktionærer, herunder personlige aktionærer, som måtte have erhvervet aktier (i eksemplet i C A/S) i forventning om, at almindelige minoritetsaktionærbeskyttelseshensyn vil blive varetaget, herunder ikke blot af majoritetsaktionæren, men også af lovgivningsmagten.

Problemstillingen foreligger også, hvor den udenlandske aktivitet ikke – som i eksemplet – er organiseret som et selskab, men som en filial/fast driftssted, herunder eksempelvis i situationer, hvor et entreprenørarbejde i udlandet med flere deltagere konstituerer fast driftssted.

Problemet kan efter FSRs opfattelse løses ved, at det tillades, at et ikke 100% ejet sambeskattet datterselskab (og kun dette) kan fratække underskud i udenlandske sambeskattede selskaber m.v., der direkte eller indirekte er ejet af det pågældende selskab. Det skal selvsagt have som konsekvens, at genbeskatningssaldoen skal føres i det pågældende selskab.

FSR finder ikke, at en sådan undtagelsesregel udgør nogen væsentlig komplikation, ligesom der ikke er grund til at tro, at kontrol- eller administrative hensyn afgørende skulle tale herimod.

Kommentar: Det skal understreges, at minoritetsaktionærene ikke mister den indirekte ret til underskuddene i de pågældende udenlandske datterdatterselskaber. Det må således formodes, at det udenlandske datterdatterselskab kan fremføre underskuddet efter udenlandske regler. Dette underskud vil kunne udnyttes, når (hvis) det udenlandske datterselskab giver overskud. Det samme vil være tilfældet, hvis der ikke er tale om et datterdatterselskab, men derimod et fast driftssted i udlandet.

Minoritetsaktionærene mister i det af FSR opstillede eksempel således blot den indirekte fordel, som de hidtil har haft som følge af de danske sambeskatningsregler. Minoritetsaktionærene i det danske selskab kan ikke have en berettiget forventning om, at denne fordel for det danske selskab vil bestå til evig tid.

FSR foreslår, at det tillades, at et ikke 100 pct. ejet datterselskab (og kun dette) kan fratække underskud i udenlandske sambeskattede selskaber mv. Med dette forslag vil datterselskabets moderselskab ikke kunne udnytte underskud i de udenlandske sambeskattede selskaber, selvom underskuddene måtte overstige indkomsten i datterselskabet. Med FSR's forslag vil der dermed blive skabt asymmetri mellem underskudsudnyttelse i danske og udenlandske datterselskaber, hvilket vil være uacceptabelt.

Ligningslovens § 15:

FSR: Vi forstår, at det er Skatteministeriets opfattelse, at der på tidspunktet for påbegyndelse af skattemæssig konsolidering efter de foreslåede regler foreligger et ejerskifte i forhold til reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7 ff.

FSRs Skatteudvalg skal henlede opmærksomheden på, at bestemmelserne i § 15, stk. 7 ff. må forstås i forhold til retserhvervelsestidspunktet for den pågældende majoritetsaktiepost, og således ikke i forhold til tidspunktet for ophør, henholdsvis påbegyndelse af regnskabs- og skattemæssig konsolidering med sælger henholdsvis køber. Det er vor vurdering, at der er anledning til at regulere dette i en supplerende lovbestemmelse. Der foreligger typisk retserhvervelse på tidspunktet for indgåelse af en aktiekøbsaftale, idet sædvanlige betingelser, herunder godkendelser fra offentlige myndigheder, bl.a. konkurrencemyndigheder, efter praksis ikke anses at udskyde retserhvervelsen, medmindre der er særlig usikkerhed i den pågældende situation. Konsolidering påbegyndes normalt ved opfyldelse af aftalen, dvs. når bestyrelsen udskiftes – og køber disponerer over flertallet af stemmerne. Dette falder ofte sammen med, at alle betingelser er opfyldt eller frafaldet. Retserhvervelses- og opfyldelsestidspunktet kan falde i 2 forskellige indkomstår.

Det bedes oplyst, hvorvidt det beskrevne princip vedrørende modregning af over- og underskud i det år, hvor ejerskiftet sker, indebærer, at der i forhold til overgangsreglerne for fremførsel af underskud efter ligningslovens § 15 foreligger to indkomstår. Med andre ord, hvad gælder der ved ejerskifte i 2005 for et underskud fra 2001? Skal dette udnyttes senest i 2005 (sidste del) eller i 2006?

Kommentar: Spørgsmålet vedrører den situation, hvor koncernforbindelsen ophører i løbet af et indkomstår, og der som følge heraf skal foretages en indkomstopgørelse efter de foreslåede regler i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, for den del af indkomståret, hvor der er koncernforbindelse.

I henhold til § 31, stk. 3, opgøres indkomsten i perioden fra indkomstårets begyndelse til tidspunktet, hvor koncernforbindelsen, jf. § 31 C, ophører, som om perioden udgjorde et indkomstår. Tidspunktet for ophøret af koncernforbindelsen efter § 31 C følger konsolideringsreglerne for koncernregnskabet og kan – som det anføres – ligge på et senere tidspunkt end retserhvervelsestidspunktet.

Spørgsmålet er, om reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, skal anvendes, når eksempelvis et selskab sælges fra en koncern til en anden, og der er forskel på tidspunktet for retserhvervelse og konsolidering. Er tidspunkterne sammenfaldende vil spørgsmålet ikke opstå.

I henhold til ligningslovens § 15, stk. 7-12, begrænses eller bortfalder muligheden for at modregne underskud fra tidligere indkomstår, hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller stemmевærdien ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af underskudsåret.

Det er korrekt, at bestemmelserne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, som udgangspunkt må forstås i forhold til retserhvervelsestidspunktet. Anvendelsen af bestemmelsen i den særlige situation, hvor der skal foretages en indkomstopgørelse for en del af indkomståret, må imidlertid ses i sammenhæng med reglerne herfor i § 31, stk. 3, og henvisningen i denne bestemmelse til koncerndefinitionen i § 31 C.

Sælges et selskab fra en koncern til en anden, får ejerskiftet i henhold til § 31 C først virkning fra konsolideringstidspunktet, således at indkomsten indtil dette tidspunkt medregnes hos den sælgende koncern. Det gælder selv om retserhvervelsen er sket på et tidligere tidspunkt.

I sammenhæng med bestemmelsen i § 31, stk. 3, fastlægger § 31 C således tidspunktet for, hvornår ejerskiftet skal have indflydelse på opgørelsen af det solgte selskabs indkomst. Underskudsbegrænsningsreglerne i ligningsloven vedrører ligeledes spørgsmålet om, hvornår ejerskiftet skal have virkning for indkomstopgørelsen i det solgte selskab. Det virker mest hensigtsmæssigt at lade de to tidspunkter være sammenfaldende, og i den specielle situation, hvor der sker ophør af koncern-

forbindelsen i forbindelse med ejerskiftet, at lade de særlige regler herfor – dvs. § 31 C – fastlægge tidspunktet for ejerskiftet.

Det indebærer, at den sælgende koncern i relation til underskudsbegrænsningsreglerne vil blive anset som ejer frem til konsolideringstidspunktet, og at salget, der medfører ophør af koncernforbindelsen, ikke i sig selv indebærer, at adgangen til at fremføre underskud fra tidligere indkomstår ved indkomstopgørelsen i ophørsåret ikke begrænses.

Det er i overensstemmelse med bemærkningerne til ændringsforslaget vedrørende § 31, stk. 3, hvor det er lagt til grund, at ejerskiftet i relation til reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, anses for sket på tidspunktet for ophøret af koncernforbindelsen, jf. § 31 C.

Det er baggrunden for, at der ikke er foreslået en ændring af ligningslovens § 15.

Det begrænser ikke den periode, hvor underskud fra tidligere indkomstår kan fremføres, at der sker ejerskifte i et indkomstår. Underskud vedrørende indkomståret 2001, som er omfattet af de tidligere regler om forældelse efter 5 år, skal således udnyttes senest i indkomståret 2006. Det ændrer ikke herpå, at der sker ejerskifte i indkomståret 2005, hvis begge delperioder medregnes i indkomståret 2005.

SEL § 31, stk. 2:

FSR: Det foreslås med god grund, at ældre underskud kan fremføres og benyttes, før der sker fordeling af over-/underskud for det pågældende år. Dette princip foreslås imidlertid kun anvendt for det pågældende selskabs egne fremførte underskud, men ikke for tidligere års fremførte sambeskatningsunderskud.

FSR skal henstille, at man genovervejer, om ikke det af forenklingsgrunde og af hensyn til sammenhængen og systematikken i reglerne, vil være hensigtsmæssigt, at også tidligere års sambeskatningsunderskud kan fremføres før fordeling for året. Det synes at komplicere reglerne, at prioritetsrækkefølgen er: 1) Én type fremført underskud, 2) Underskud for det pågældende år, 3) En anden type fremført underskud.

Kommentar: Efter forslaget opgøres sambeskatningsindkomsten efter, at det enkelte selskab har modregnet egne underskud fra tidligere indkomstår i selskabets overskud for det pågældende år. Det gælder, uanset om det fremførte underskud er

opstået, mens selskabet har indgået i en sambeskatning. Derved undgås, at et selskab skal betale kompensation for at udnytte underskud i et andet koncernselskab, selv om selskabet har uudnyttede underskud fra tidligere indkomstår.

Det ses ikke at komplicere reglerne, at der herefter – som det sker efter gældende regler - skal ske en sammenlægning af de enkelte selskabers indkomst i det pågældende indkomstår, inden underskud fra tidligere år fremføres. Det synes naturligt, at koncernens indkomst opgøres samlet inden underskud fra tidligere år fremføres. Det ville også være tilfældet, hvis koncernen var organiseret som ét selskab.

Det synes heller ikke at forbedre sammenhængen og systematikken i reglerne at fremføre ældre sambeskatningsunderskud før årets underskud udlignes. Der ses således ikke behov for at ændre den foreslåede modregningsrækkefølge.

SEL § 31, stk. 2 og 7:

FSR anmoder om en redegørelse for samspillet mellem ændringsforslag nr. 4 vedrørende § 31, stk. 2, hvorefter underskud i danske faste driftssteder kun kan modregnes i andre (danske) selskabers indkomst, hvis underskuddet ikke kan medregnes i udlandet, og ændringsforslag nr. 7 vedrørende et nyt stk. 7 i § 31, hvorefter der kan bortses fra bl.a. underskud i danske faste driftssteder, når underskuddet medregnes i udlandet.

Kommentar: Der er tale om forskellige situationer, idet det faste driftssted i det ene tilfælde (stk. 2) har underskud og i det andet tilfælde (stk. 7) har overskud.

I stk. 2 foreslås det, at et underskud i et fast driftssted ikke kan modregnes i andre selskabers indkomst, hvis underskuddet modregnes i hovedkontorets indkomst. Underskuddet kan derimod fremføres til modregning i det faste driftsstedes egen indkomst.

I stk. 7 kan et sambeskattet selskab vælge at se bort fra underskud, når et fast driftssted har overskud. Ved at se bort fra underskuddet i Danmark, vil det udenlandske selskab betale dansk skat, hvorved det bliver muligt at opnå creditlempelse i det udenlandske selskabs hjemland.

Såfremt underskuddet i et fast driftssted er omfattet af stk. 2, bliver det ikke relevant for det udenlandske selskab at se bort fra underskuddet efter stk. 7, hvis koncernen samtidig har et overskudsgivende fast driftssted i Danmark, idet underskud-

det allerede efter stk. 2 ikke nedbringer overskuddet i det overskudsgivende faste driftssted.

SEL § 31, stk. 3

FSR: Der redegøres i Skatteministeriets kommentarer, side 22 øverst, for, at der ved gennemførelse af fusion med tilbagevirkende kraft efter et ejerskifte ikke, som efter de hidtidige regler i fusionsskatteloven, skal ske succession i de skattemæssige værdier i det ophørende selskab pr. fusionsdatoen, men derimod på tidspunktet for påbegyndelse af sambeskatning, jf. også ændringslovforslag nr. 17.

Det bedes bekræftet, at der uanset denne regel i det fortsættende selskab vil kunne foretages fulde skattemæssige afskrivninger for det pågældende år.

I modsat fald vil det efter FSRs forståelse være nødvendigt at fortsætte selvstændig bogføring og regnskabsaflæggelse for det bortfusionerede selskab hele det pågældende år, idet bevægelserne på f.eks. driftsmiddelsaldi i modsat fald ikke kan identificeres. Dette vil stride mod grundlæggende fusionsprincipper og være en administrativ og kontrolmæssig belastning.

FSR skal bede om en uddybende forklaring til eksemplet i kommentarerne til ændringslovforslag nr. 2. Hvordan er det muligt at tillægge en fusion pr. 1. maj (dvs. med fusionsdato 1. maj) skattemæssig virkning tilbage til 1. marts? Menes der, at fusionen besluttes den 1. maj?

Kommentar: Den foreslåede § 31, stk. 3, har, jf. bestemmelsens 5. pkt., forrang for fusionsskattelovens regler og indkomsten skal i disse tilfælde opgøres efter reglerne i § 31, stk. 3, 1.- 4. pkt. Det indebærer bl.a., at der skal beregnes forholdsmæssige afskrivninger for perioden fra fusionsdatoen og indtil indkomstårets udløb.

Det kan derfor ikke bekræftes, at der kan foretages fulde skattemæssige afskrivninger for det pågældende indkomstår. Der skal beregnes forholdsmæssige afskrivninger for det selskab, som er omfattet af bestemmelsen i § 31, stk. 3. Det forudsættes imidlertid ikke, at der som følge heraf foretages en adskillelse og selvstændig bogføring af eksempelvis driftsmiddelsaldi i det indskydende og modtagende selskab.

Afskrivningerne ved indkomstårets udløb kan beregnes ved, at afskrivningsgrundlaget ved indkomstårets udløb opdeles efter forholdet mellem afskrivningsgrundlaget i henholdsvis det indskydende og det modtagende selskab på fusionsdatoen.

Der kan herefter beregnes forholdsmæssige skattemæssige afskrivninger på den relevante del af afskrivningsgrundlaget.

Eksempel:

To selskaber, X og Y, med kalenderårsregnskab fusioneres efter reglerne i fusions-skatteloven. Fusionsdatoen for X er 1. januar, mens den for Y er 1. april. Den 1. januar har X en skattemæssig afskrivningssaldo på 100.000 kr., mens Y's afskrivningssaldo pr. 1. april er 50.000 kr. Den 1. september anskaffer det modtagende selskab driftsmidler for 30.000.

Ultimo indkomståret udgør det modtagende selskabs afskrivningssaldo således 180.000 kr. Denne saldo opdeles i to efter forholdet mellem saldiene på fusionsdatoerne. Det vil sige, at 120.000 kr. henføres til X, mens 60.000 kr. henføres til Y. De maksimale skattemæssige afskrivninger for det modtagende selskab kan herefter opgøres som:

Afskrivninger vedrørende X: 25 pct. af 120.000 kr.	= 30.000 kr.
Afskrivninger vedrørende Y: 25 pct. af 60.000 kr. x 9/12	= <u>11.250 kr.</u>
	41.250 kr.

Afskrivningsgrundlag primo det følgende indkomstår: 180.000 kr. – 41.250 kr. = 138.750 kr.

Med hensyn til bemærkningen til eksemplet i ændringsforslag nr. 2, er det korrekt forstået, at der er tale om en fusion, der beslattes den 1. maj 2005.

§ 31, stk. 3

FSR: Det fremgår af Skatteministeriets kommentarer, side 23 øverst, at i eksemplet, hvor A A/S køber B A/S pr. 1. juli 2006, og B A/S stifter C A/S den 1. juli 2006, vil indkomsten i C A/S skulle opgøres efter samme regler som indkomsten i B A/S' eventuelle eksisterende datterselskaber, dvs. efter reglerne i § 31, stk. 3.

FSRs Skatteudvalg finder dette forslag uhensigtsmæssigt. Der ses ikke at være nogen begrundelse for, at indkomsten i C A/S skal opgøres efter forskellige regelsæt, afhængig af, om det er A A/S eller B A/S, der stifter det pågældende selskab.

Kommentar: Den foreslåede regel i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, finder anvendelse, når der ikke har været koncernforbindelse hele året. Det vil være tilfældet, hvor et koncernselskab midt i indkomståret stifter et datterselskab – uanset om moderselskabet selv er blevet en del af koncernen i løbet af indkomståret.

I eksemplet skal indkomsten i C A/S således opgøres på samme måde, uanset om det er A A/S eller B A/S, der stifter selskabet.

SEL § 31, stk. 4 og stk. 6:

FSR forstår redegørelsen i kommentarerne fra Skatteministeriet, side 24, sådan, at afregning i forholdet mellem administrationsselskabet og datterselskaberne skal ske med samme valør som afregningen i forholdet mellem administrationsselskabet og skattemyndigheden. Det fremgår også, at fordelingen på selskaber tilsyneladende skal ske med udgangspunkt i gennemsnittet af de seneste 3 års indkomstskat, og at der ved frivillig indbetaling af acontoskat kan ske en fordeling på selskaberne efter ”deres andel af den frivillige rate”.

FSR skal opfordre til, at der fastsættes praktisk administrerbare regler for fordeling af skatten på koncernens selskaber. Det forekommer ikke hensigtsmæssigt, at koncernerne skal foretage beregninger af fordelingen af acontoskat på grundlag af gennemsnittet af de seneste 3 års indkomstskat, og der foreligger ikke andet end et arbitrært grundlag for fordeling af frivillige rater.

I betragtning af, at sambeskatningsreglerne ”tilstræber at neutralisere effekten af virksomhedsorganiseringen i flere selskaber”, jf. Skatteministeriets kommentarer til SEL § 10, stk. 5, side 16, forekommer det urimeligt, at de skatteansættende myndigheder i praksis kan se et formål med at foretage en minutiøs gennemgang af, hvorledes acontoskat og selskabsskat er fordelt mellem koncernens selskaber, med henblik på, at enhver ændring vil medføre tilskudsbeskatning. Dette er i øvrigt også en betydelig komplikation af sambeskatningssystemet, som tilmed er obligatorisk for alle danske selskaber.

Man skal erindre sig, at der ikke blot er tale om fordelinger, som skal administreres i sammenhæng med acontoskat og endeligt opgjort skat, men at der i større koncerner i praksis vil være en efterfølgende række af ændringer i forbindelse med ansættelsesændringer, ændringer af credit-beregninger m.v.

Det kan vel under ingen omstændigheder være formålet med obligatorisk sambeskatning af alle danske koncernselskaber, at disse, hvis skattemyndighederne tilsidesætter koncernens fordeling af skatter, skal belastes med en yderligere skattebyrde som følge af tilskudsbeskatning. Tilskudsbeskatning i sådanne sambeskattede selskaber må forudsætte, at de selskaber, der anses for at have givet andre sambeskattede koncernselskaber et skattepligtigt tilskud, får fradrag for disse tilskud. Hermed kan både skattemyndighederne og koncernerne anvende henholdsvis ligningsmæssige og administrative ressourcer til bedre formål.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at såfremt et datterselskab optager en udskudt skatteforpligtelse i forbindelse med overgang fra moderselskabsmetoden til fuld fordeling, og optagelsen refunderes af moderselskabet (der efter moderselskabsmetoden har haft forpligtelsen bogført) - da vil denne refusion ikke blive behandlet som et skattepligtigt tilskud?

Kommentar: Indledningsvis skal det bemærkes, at det ikke er hensigten, at den skatteansættende myndighed skal foretage en minutiøs gennemgang af, hvorledes acontoskatten fordeles. Såfremt fordelingen af acontoskatter er forkert, vil dette blive korrigeret ved fordelingen af årets indkomstskat. Det er imidlertid nødvendigt at have en fordeling af de ordinære acontoskatter af hensyn til hæftelsen for de ordinære acontoskatter.

Ordinære acontoskatter

Det fremgår af selskabsskattelovens § 29 A, at den årlige ordinære acontoskat er gennemsnittet af de seneste tre års indkomstskat. Der beregnes dog ikke ordinær acontoskat for sambeskattede selskaber, idet den samlede beregning sker hos moderselskabet i sambeskatningen.

Ved den interne afregning mellem de sambeskattede selskaber skal der derfor tages udgangspunkt i gennemsnittet af de enkelte selskabers seneste tre års indkomstskat.

Frivillige acontoskatter

Selskaber kan frivilligt betale yderligere acontoskat. Disse frivillige acontoskatbetalinger baseres på selskabets forventede resultat. Fordeling af eventuelle frivillige acontoskatter vil derfor skulle baseres på de enkelte selskabers forventede resultater.

Overgang til fuld fordeling

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

SEL § 31 A, stk. 10

FSR: Det danske moderselskab A A/S etablerer med virkning fra 2005 sambeskatning med to engelske datterselskaber, henholdsvis UK Ltd. 1 og UK Ltd. 2. Disse selskabers indkomst for 2005 udgør henholdsvis -100 og -10. I 2006 sælges UK Ltd. 1 koncerneksternt. Vi forstår, at det er "salgsfortjenesten", der skal fragå i genbeskatningssaldoen for England. Salgsfortjenesten udgør 30, og genbeskatningssaldoen udgør herefter 80. UK Ltd. 2 har positiv skattepligtig indkomst i 2006 med 10, således at genbeskatningssaldoen pr. 1. januar 2007 herefter udgør 70. I 2007 likvideres UK Ltd. 2. Der er en likvidationsfortjeneste på 5. Det bedes bekræftet, at der alene skal ske beskatning af 5 i 2007. Endvidere bedes det oplyst, hvorvidt den resterende – ubeskattede – genbeskatningssaldo på 65 "genopstår", hvis der i et efterfølgende år inden for en 10-års periode regnet fra 2005 erhverves eller stiftes et engelsk selskab, hvori A A/S har flertallet af stemmerne. Endelig bedes det oplyst, om genbeskatningen i 2007 ville have udgjort op til 70, hvis "likvidationsfortjenesten" for UK Ltd. 2 havde været tilstrækkelig stor.

Kommentar: Eksemplet kan ikke fuldt bekræftes. Det skal erindres, at genbeskatningssaldoen skal føres i skatteværdier og kun nedbringes ved betalt dansk skat.

Ultimo 2005 er genbeskatningssaldoen derfor 30,8 ($110 \times 0,28$).

Saldoen nedbringes af skatteværdien af genbeskatningen ved salget af UK Ltd. 1, dvs. 8,4 ($30 \times 0,28$), samt skatteværdien af overskuddet i UK Ltd. 2 fratrukket creditlempelse 2,8 ($10 \times 0,28$), hvis det forudsættes, at der ikke sker britisk beskatning. Genbeskatningssaldoen er herefter 19,6.

Der skal herefter ske genbeskatning af 5 (likvidationsfortjenesten vedr. UK Ltd. 2) i 2007. Genbeskatningssaldoen er herefter 18,2 ($19,6 - 5 \times 0,28$).

Det kan oplyses, at den resterende genbeskatningssaldo fortsat består, hvis der i et efterfølgende indkomstår (mens koncernen fortsat har international sambeskatning)

erhverves eller stiftes et engelsk selskab, hvori A A/S har bestemmende indflydelse.

Det kan endvidere oplyses, at genbeskatningen i 2007 kunne have været op til genbeskatningssaldoen, hvis ”likvidationsfortjenesten” i UK Ltd. 2 havde været tilstrækkelig stor.

SEL § 31 A, stk. 10

FSR: Det anføres i Skatteministeriets kommentarer, side 27, at omregning af årets til- og afgang til genbeskatningssaldi skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret. FSR ser ikke, hvoraf dette fremgår af lovforslaget. Efter praksis omregnes årets skattepligtige indkomst til ultimokurs, hvis dette princip anvendes i indkomstopgørelsen og til gennemsnitskurs, hvis det er dette princip, der anvendes. Det findes ikke hensigtsmæssigt, at indkomsten, når den er endeligt opgjort i udenlandsk valuta, kan omregnes til ultimokurs, hvorimod bevægelser på genbeskatningssaldi skal opgøres til gennemsnitskurs. Gælder kommentaren også saldi under ”skyggesambeskatning”? Se endvidere nedenfor under § 31 B, stk. 1.

Kommentar: Kommentaren til FSR’s første henvendelse, hvoraf det fremgår, at genbeskatningssaldi føres i danske kroner og omregning af årets til- og afgang skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret, er afgivet på baggrund af såvel L 121 som L 129 om udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta. Valutaomregning skal ifølge L 129 altid ske til gennemsnitskursen.

For så vidt angår ”skyggesambeskatning” efter lovforslagets § 14, stk. 8, blev det allerede i kommentarerne til FSR’s første henvendelse bekræftet, at hidtidig praksis for opgørelse af genbeskatningssaldi i danske kroner og omregning hertil fortsat finder anvendelse, idet TSS-cirkulære og hidtidig praksis fortsat finder anvendelse ved indkomstopgørelsen efter lovforslagets § 14, stk. 8.

SEL § 31 B

FSR: Det fremgår, at Skatteministeriet ikke finder det ”hensigtsmæssigt at indføre en bestemmelse som sambeskatningsvilkår 2.11 i lovgivningen”.

Det er FSRs opfattelse, at den eksisterende praksis, hvorefter fremført underskud i et sambeskattet selskab, der likvideres eller ophører ved skattepligtig fusion, kan fremføres som sambeskatningsunderskud, bør opretholdes. FSR kan tilslutte sig, at det ikke er hensigtsmæssigt, at sambeskatningsvilkår 2.11 optages som lovbestem-

melse. Den eksisterende praksis bør i stedet lovfæstes ved hjælp af en bestemmelse, der ganske enkelt fastslår, at sådant underskud kan fremføres som sambeskatningsunderskud. Som anført i vort brev af 18. april 2005 er det ikke hensigtsmæssigt, at koncernerne tvinges til at opretholde likvidationsmodne selskaber og dermed unødigt komplicerede selskabsstrukturer, indtil de pågældende underskud bliver udnyttet.

Kommentar: Den eksisterende praksis, jf. sambeskatningsvilkår 2.11, giver mulighed for at videreføre et sambeskattet datterselskabs underskud, der er opstået under sambeskatning, hos moderselskabet, selv om datterselskabet er blevet opløst ved likvidation og dermed ikke eksisterer længere. En sådan praksis harmonerer dårligt med det fremtidige sambeskatningssystem, hvor der kan være minoritetsaktionærer i datterselskabet og hvor der kræves fuld kompensation af underskudsselskabet, når dets underskud udnyttes af et andet selskab under sambeskatningen.

Den bestående praksis vil være uhensigtsmæssig i de tilfælde, hvor der er minoritetsaktionærer i det selskab, som likvideres. I disse tilfælde vil minoritetsaktionærerne ikke få kompensation for det underskud, som udnyttes efter likvidationen. Derimod vil minoritetsaktionerne modtage den kompensation, som de reelt er berettiget til, hvis selskabet først likvideres efter underskuddet er udnyttet.

På den baggrund vurderes en lovfæstelse af den eksisterende praksis ikke hensigtsmæssig.

§ 31 B, stk. 1

FSR: Hvorfor retter første sætning i ændringslovforslag nr. 12 sig mod omregning af årets resultat ved påbegyndelse af international sambeskatning? Bør ”ved påbegyndelse af” ikke ændres til ”for udenlandske selskaber omfattet af”?

FSR forstår kommentarerne til ændringslovforslag nr. 12 sådan, at det er tanken, at et udenlandsk sambeskattet selskab kun vil kunne føre skatteregnskabet i udenlandsk valuta – svarende til hidtidig praksis – hvis den benyttede valuta er selskabets funktionelle valuta. Denne forståelse bedes bekræftet og i givet fald begrundet, og det bedes oplyst, hvorfor hidtidig praksis, hvorefter skatteregnskabet er blevet ført i den valuta, der benyttes i det pågældende selskabs hjemland, som hovedregel med udgangspunkt i det lokale aktieselskabsretlige regnskab, ikke mere vil kunne anvendes.

FSR er betænkelig ved den usikkerhed, der vil kunne opstå ved fastlæggelsen af den funktionelle valuta. Er det tanken, at den funktionelle valuta skal fastlægges i sambeskatningstilladelsen, eller vil der efterfølgende kunne ske ligningsmæssig kritik? At henvise selskaberne til at føre skatteregnskabet i DKK, vil ofte indebære en administrativ belastning, der umuliggør international sambeskatning. Hvordan fastlægges den funktionelle valuta for holdingselskaber og andre selskaber uden salgsaktivitet og med beskeden omkostningsindsats? Repræsenterer regelsættet, hvis det skal forstås som bemærkningerne giver indtryk af, ikke en de facto forhindring for international sambeskatning, som vil være i strid med EU-retten? Gælder regelsættet også for indkomstopgørelser efter overgangsreglerne (skyggesambeskatning)?

Kommentar: Indkomsten i de udenlandske selskaber opgøres som udgangspunkt efter skattelovgivningens almindelige regler. Reglerne, som er foreslået i L 129, vil således finde anvendelse på de udenlandske selskaber, der omfattes af international sambeskatning. Den foreslåede bemyndigelse til Ligningsrådet skal ses som et supplement til de regler, der er foreslået i L 129 om udarbejdelse af årsregnskab i fremmed valuta.

Med bemyndigelsen bliver det muligt for Ligningsrådet, at fastlægge regler for de udenlandske selskaber mv., der bliver omfattet af international sambeskatning, i det indkomstår, hvori sambeskatningen påbegyndes.

I den i L 129 foreslåede § 3 C, stk. 3, i skattekontrolloven er det ellers en betingelse, at valget af valuta sker inden begyndelsen af indkomståret. Ligningsrådet kan fastslå, at betingelsen i skattekontrollovens § 3 C, stk. 3, kan anses for opfyldt, hvis meddelelse om, hvilken valuta der ønskes anvendt, samt om hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, indgives senest samtidig med rettidig indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori international sambeskatning påbegyndes.

Reglerne, der skal fastsættes af Ligningsrådet, tænkes alene anvendt, hvis den valuta, der ønskes anvendt, er selskabets funktionelle valuta. Det skal i den forbindelse erindres, at med L 129 kan skattepligtige, der aflægger selskabsregnskab efter IAS eller IFRS alene udarbejde skattemæssigt årsregnskab i sin funktionelle valuta eller dansk mønt.

Den funktionelle valuta fastsættes i IAS for hvert enkelt enhed/selskab i en koncern. Den funktionelle valuta er den valuta, der for det pågældende selskab har

størst indflydelse på omkostningsniveauet og salgspriserne i det pågældende selskab. Støttefunktioner, der blot ”tilfældigvis” er organiseret som selvstændige juridiske enheder, f.eks. holdingselskaber, vil have samme funktionelle valuta som det selskab, de understøtter.

For så vidt angår overgangsreglen i lovforslagets § 14, stk. 8, henvises der til kommentaren ovenfor vedrørende § 31 A, stk. 10.

§ 31 C

FSR: Et dansk aktieselskab (moderselskabet) har den bestemmende indflydelse i en forening omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2. Foreningen har den bestemmende indflydelse i et dansk aktieselskab (datterselskab). Det bedes oplyst, om datterselskabet fra 2005 skal indgå i sambeskatning med moderselskabet.

Kommentar: I det omfang et aktieselskab kan have bestemmende indflydelse i en forening omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2, vil der skulle ske sambeskatning, idet foreningen omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2, er et datterselskab af moderselskabet, jf. § 31 C, stk. 3. Moderselskabet og dets datterselskab har således bestemmende indflydelse i datteraktieselskabet. Foreningen omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2, indgår ikke i sambeskatningen.

Lovforslagets § 14, stk. 8

FSR: Skatteministeriet bedes genoverveje svaret til næstsidste punkt, side 37, idet det understreges, at spørgsmålet retter sig mod overgangsreglerne.

Kommentar: Svaret til næstsidste punkt på side 37 i kommentarerne til FSR's første henvendelse retter sig mod de nye regler om international sambeskatning.

Genbeskatningen efter overgangsreglen i lovforslagets § 14, stk. 8, sker af det selskab, der var moderselskab for genbeskatningen ved ophøret af sambeskatningen. Bliver dette moderselskab siden opkøbt af et andet moderselskab, som selv har genbeskatningssaldi vedrørende udenlandske datterselskaber, vil det opkøbte moderselskab blive genbeskattet af overskud i de udenlandske datterselskaber, som det opkøbte moderselskab var sambeskattet med, mens det købende moderselskab vil blive genbeskattet af overskud i de udenlandske datterselskaber, som det købende moderselskab var sambeskattet med.

Overgangsreglerne § 14, stk. 8 og samspillet med CFC-reglerne

FSR: Den foreslåede § 14, stk. 8 indebærer, at moderselskabets indkomst forhøjes i takt med, at udenlandske datterselskaber med genbeskatningssaldi realiserer skattepligtige overskud fremover. Skatteministeriet bedes redegøre for, hvorledes reglerne fungerer i sammenhæng med CFC-beskatningsreglerne i de situationer, hvor det udenlandske selskab har været inddraget i frivillig dansk sambeskatning til og med 2004. Der er umiddelbart set to muligheder:

En mulighed er, at CFC-beskatningsreglerne har forrang frem for overgangsreglerne. Realiserer det udenlandske selskab eksempelvis et underskud på 1 mio. kr. i 2006 og tilsvarende overskud i 2007, vil CFC-indkomsten begge år være 0 kr. Der fragår ikke noget beløb på genbeskatningssaldoen, der således alene reduceres i takt med, at datterselskabet beskattes efter CFC-reglerne.

En anden mulighed er, at reglerne finder sideløbende anvendelse. I så fald vil moderselskabet blive beskattet af 1 mio. kr. i 2007, der fragår genbeskatningssaldoen, medens CFC-indkomsten udgør 0. Var der også overskud i 2006, skal overskud i begge år medregnes til moderselskabets indkomst to gange, dels efter CFC-reglerne og dels efter genbeskatningsreglerne.

Kommentar: Det følger af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 15, at CFC-reglerne ikke finder anvendelse, når de almindelige betingelser for sambeskatning efter § 31 er opfyldte og sambeskatning er valgt. Sambeskatningsreglerne har således forrang frem for CFC-reglerne. Dette vil ligeledes være tilfældet med hensyn til forholdet mellem ”skyggesambeskatning” efter § 14, stk. 8, og CFC-reglerne.

CFC-reglerne er således suspenderede så længe der er en genbeskatningssaldo vedrørende datterselskabet, hvorved overskuddene i datterselskabet medregnes hos moderselskabet.

Lovforslagets § 14, stk. 8 og reglerne om ledelsens sæde

FSR: Et CFC-selskab, der tidligere har været frivilligt sambeskattet, er overgået til at blive beskattet i Danmark efter reglerne om ledelsens sæde, inden ikrafttrædelsestidspunktet for L 121. Hvis der resterer en genbeskatningssaldo, nedbringes denne saldo i henhold til de gældende regler i takt med, at datterselskabet optjener udenlandsk skattepligtig indkomst, jf. LL § 33 E, stk. 9.

Skatteministeriet bedes redegøre for, hvorledes genbeskatningssaldoen nedbringes efter lovforslaget. En mulig fortolkning er, at selskabet anses for at være et dansk selskab, der som sådan ikke omfattes af overgangsreglerne i § 14, stk. 8., således at de gældende regler som udgangspunkt fortsat finder anvendelse. Genbeskatningssaldoen nedbringes således fortsat i takt med, at datterselskabet realiserer udenlandsk skattepligtig indkomst (nu alene CFC-indkomst fra fast driftssted i udlandet). Genbeskatningssaldoen forøges ikke.

Kommentar: Selskabet anses for at være et dansk selskab, men det faste driftssted i udlandet omfattes af overgangsreglerne i § 14, stk. 9, idet det faste driftsstedes skattepligt ophører med lovforslaget, når der ikke vælges international sambeskatning. Genbeskatningssaldoen nedbringes således i takt med, at det faste driftssted i udlandet opnår overskud.