

GORRISSEN FEDERSPIEL KIERKEGAARD

HENRIK CHRISTRUP
AXEL KIERKEGAARD
JAN ERLUND
HERMAN FEDERSPIEL
ARNE BIERFRUND
ØRN ANKER THOMSEN
HENRIK LIND
CARSTEN MALBY
JANERIK SVENSSON
KLAUS VILSTRUP
KLAUS SØGAARD
NIELS HERRING
FINN MØLLER KRISTENSEN
ANNE BRIGITTE GAMELJORD
SØREN BRUUN
LARS GRØNGAARD
MICHAEL MEYER
ALEX LAUDRUP
MICHAEL STEEN JENSEN
PETER SJØGREEN

AAGE TANGANDERSEN
PETER APPEL
HENRIK THOBER
TOMAS HAAGEN JENSEN
MORTEN SKJØNNEMAND
SØREN FOGH
LASSE A. S. CHRISTENSEN
LOTTE ESKESEN
JACOB S. ØRNDRUP
J. SKAADSTRUP ANDERSEN
CHRISTIAN ALSØE
HENRIETTE GERNA
SØREN STÆHR
OLAF C. EHRENSKJØLD
NIELS BANG SØRENSEN
RIKKE SCHIØTT PETERSEN
ALLAN LUND CHRISTENSEN
LONE VOIGT STARRIS
UFFE BØGELUND JENSEN

NINA WEDSTED
JACOB SAND
MARTIN ANDRÉ DITTMER
NINA NØRREGAARD
KASPER BASTIAN
PETER KNUDSEN
KRISTIAN TOKKESDAL
EVA HAMMERUM
MORTEN L. JAKOBSEN
ULRIK BANGSBO HANSEN
BO HOLSE
JENS V. MATHIASSEN
CAMILLA C. COLLET
MICHAEL FRITZEN
ANNE KIERKEGAARD
MORTEN NYBOM BETHE
MARTIN KASTEN
ANDERS P. CHRISTOPPERSEN
TOBIAS LINDE
METTE ROSHØLM

MORTEN BREHM JENSEN
NICOLAI HESGAARD
TRINE G. BIELEFELDT
CHARLOTTE HOVE LASTHEIN
ANN MAJFRANSEN
GITTE LYKKE PEDERSEN
MARIA BARDRAM
CHRISTIAN BACH
NIELS JØRN FRIBORG
JENS S. BRUUN
JACOB MØLLER DIRKSEN
CHARLOTTE F. ANDREASEN
NICOLAI THORSTED
JAKOB BALLING
MARIE-LOUISE MOLTKELETH
LUISSA NYGAARD
KARINA THISGAARD
JOHN SOMMER SCHMIDT
LOUISE WISBECH HULTMANN

ANDERS ØRJAN JENSEN
JANNE BRITT HANSEN
CLAUS JESPERSEN
ANNE QVORTRUP
ANJA SKAUANDERSEN
LOTTE BAY GABELGAARD
JONAS BØGELUND
CHRISTOFFER FODE
ANNE SOPHIE PRIIS
ZELMA GRANHOLMLETH
PETER STEENBERG
KENNETH KVISTGAARDAHOLM
MARGIT RØRDAM
BITTEN THORGAARD SØRENSEN
HENRIK WESTERMANN JØRGENSEN
NINA WATBERG SEJERSEN
TINA HERRING
LISBETH POULSEN
IRENE LARSEN

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

320415
SCANNET

15. november 2006

732107 LG/mir
lg@gfklaw.dk
699595-1

Forslag af 23. oktober 2006 til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavansbeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove

Skatteministeren har den 23. oktober 2006 sendt ovennævnte udkast til lovforslag i høring.

I den forbindelse tillader vi os at rette henvendelse til Skatteministeriet med nogle spørgsmål til lovforslagets § 4, som omhandler forslag til ændringer i Fusionsskatteloven.

Med lovforslaget foreslås følgende indsat efter 3. pkt. i § 15 a, stk. 1:

"Ved spaltning af et selskab har selskaberne som nævnt i 1. pkt. adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, hvis selskabsdeltagerne i det indskydende selskab ved indkomstopgørelsen benytter reglerne i § 15 b, stk. 7, og udlodning af udbytte m.v. fra det eller de modtagende selskaber m.v. sker i overensstemmelse med § 15 b, stk. 8. § 15 b, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse ved spaltninger, der er sket uden told- og skatteforvaltningens tilladelse. Har det indskydende selskab mere end én selskabsdeltager, og har en eller flere af disse været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne, og er de samtidig selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne, finder 4. pkt. ikke anvendelse. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis en selskabsdeltager, der er hjemmehørende i udlandet, har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab."

GORRISSEN FEDERSPIEL KIERKEGAARD

Som det fremgår, får det som følge af bestemmelsens nye 6. pkt. (understreget) betydning, om en person har været selskabsdeltager i det indskydende selskab i mere eller mindre end 3 år.

I visse situationer overdrages aktier med skattemæssig succession med den virkning, at modtageren indtræder i overdragerens anskaffelsestidspunkt og anskaffelsessum. Dette kan eksempelvis ske i henhold til dødsboskattelovens § 36, stk. 2 og aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 2.

Skatteministeren bedes i den forbindelse bekræfte, at en person, der har erhvervet aktier i det indskydende selskab med skattemæssig succession, i relation til den foreslåede § 15 a, stk. 1, 6. pkt., vil blive anset for at være selskabsdeltager fra det anskaffelsestidspunkt, som vedkommende er succederet i.

-o0o-

Af bemærkningerne til den foreslåede § 15 a, stk. 1, 6. pkt. fremgår, at hensigten med den foreslåede bestemmelse er at undgå, at det indskydende selskab via reglerne om skattefri spaltning uden tilladelse reelt afstår aktiver til en tredjepart, uden at der sker beskatning.

Endvidere fremgår det, at en skattefri spaltning, uden en regel som den foreslåede, vil kunne tilrettelægges på den måde, at en tredjepart, der forud for spaltningen er blevet optaget som selskabsdeltager i det indskydende selskab, og som i forvejen er selskabsdeltager i det selskab, der får overdraget de pågældende aktiver, ved spaltningen alene bliver vederlagt med aktier i dette selskab, mens de øvrige selskabsdeltagere i det indskydende selskab bliver vederlagt med aktier i et eller flere andre modtagende selskaber. Derved vil der i realiteten være sket et maskeret salg af aktiverne til en tredjepart uden beskatning. Da dette resultat kan opnås, uden at der efter spaltningen disponeres over aktierne i de modtagende selskaber, er det ikke muligt at undgå den beskrevne udnyttelse af adgangen til skattefri spaltning uden tilladelse ved hjælp af værnsregler om beskatning af aktieavance.

Som den foreslåede bestemmelse er formuleret, vil også omstruktureringer, der ikke har karakter af maskeret af salg af aktiver til en tredjemand, blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen, og dermed fortsat kræve tilladelse. Der kunne eksempelvis være tale om en situation, hvor personerne A og B, der hver ejer 50 % af aktiekapitalen i selskabet C, ønsker at ophørsspalte C til to nye selskaber, D og E, således at A ejer 100% af D

GORRISSEN FEDERSPIEL KIERKEGAARD

og B ejer 100% af E. Det forudsættes, at der sker en ligelig fordeling af C's aktiver og passiver mellem de to nye selskaber, D og E. Såfremt enten A eller B har ejet aktierne i C i mindre end 3 år, vil spaltningen ikke kunne gennemføres uden tilladelse.

Skatteministeren bedes oplyse, om det er korrekt forstået, at en spaltning som den beskrevne vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i § 15a, stk. 1, 6. pkt., og dermed (fortsat) kræve tilladelse fra SKAT.

-oOo-

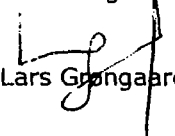
I de generelle bemærkninger side 15 andet afsnit er det anført, at forslaget ikke ændrer på de gældende regler om muligheden for at søge SKAT om tilladelse til en skattefri omstrukturering.

De foreslåede regler vil, såfremt betingelserne med hensyn til ejertid med videre er opfyldte, indebære mulighed for gennemførelse af en skattefri omstrukturering uden hensyntagen til den subjektive begrundelse for omstruktureringens gennemførelse. Med andre ord vil den foreslåede ordning åbne op for omstruktureringer, som efter den nu gældende tilladelsespraksis ikke ville kunne gennemføres skattefrit.

Således opstår spørgsmålet, om den nugældende tilladelsespraksis vil blive påvirket af den foreslåede objektivisering af reglerne. Det vil i den forbindelse ikke være uholdbart med en situation, hvor fx en spaltning kan gennemføres skattefrit efter de foreslåede nye regler, mens samme spaltning ville blive nægtet, såfremt skatteyder vælger at ansøge om tilladelse.

En nærliggende løsning på ovennævnte problemstilling ville være, at tilladelsespraksis lempes således, at der meddeles tilladelse i situationer, der alternativt kunne være gennemført uden tilladelse under iagttagelse af de nye regler. Måtte Skatteministeriet være enig heri, burde dette afspejles i bemærkningerne til lovforslaget.

Med venlig hilsen


Lars Grøngaard

320864
SCANNET

Advokatfirmaet
Tommy V. Christiansen

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Tommy V. Christiansen (H)
Niels Kaiser (H)
Lars Henriksen (H)
Torben Bagge (H)
Michael Juul Eriksen (H)
Leo Jantzen (H)
Morten Breum-Leer (L)
Troels Lind Pedersen (L)
Christian Falk Hansen (L)
Lars Mumm (H)
Anders Rynkebjerg (L)
Rune Tarnø (L)

Bodil D. Christiansen (L)
Kåre Pihlmann (L)
Mette Hedegaard Flø (L)
Karin Larsen (L)
Flemming Voldby (L)
Mikael Skjødt (L)
Henriette Lied Viskinge Jensen (L)
Jakob Nygaard Andersen
Henrik Dupont Jørgensen (H)

Dato: 15.11.2006

J.nr.: 06.80

Skr.: B. V. Christiansen

Vedr.: Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

Med henvisning til Skatteministeriets høring vedrørende udkast af 19. oktober 2006 til Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.) vil jeg herved tillade mig at knytte enkelte bemærkninger til forslaget bestemmelse om tilskud mellem koncernforbundne selskaber og foreninger m.v.

Med det foreliggende lovudkast foreslås en ny bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 D, hvorefter selskaber m.v. skattefrit kan modtage tilskud fra koncernforbundne selskaber m.v. Omvendt har selskaber, der yder tilskud til koncernforbundne selskaber, i ingen tilfælde fradrag for tilskuddet. Efter motivudtalelserne knyttet til forslaget vil dette medføre, at en koncern uden skattemæssige konsekvenser kan flytte kapital indenfor koncernen.

• **Århus**
Frichsparken, Søren Frichs Vej 42A
DK 8230 Åbyhøj - Århus
Telefon +45 7011 0800 · Fax +45 7011 0801
www.tvc.dk · tvc@tvc.dk

København
H.C. Andersens Boulevard 37. 4
DK 1553 København V
Telefon +45 7011 0800 · Fax +45 7011 0801
www.tvc.dk · tvc@tvc.dk

Roskilde
Københavnsvej 69
DK 4000 Roskilde
Telefon +45 7011 0800 · Fax +45 4640 4408
www.tvc.dk · tvc@tvc.dk

Der er efter min opfattelse tale om et forslag med stor praktisk relevans, og som samtidig næppe afføder noget nævneværdigt provenuetab.

På enkelte punkter synes de foreslåede regler dog imidlertid at føre frem til resultater, der ikke harmonerer med målsætningen om adgang til skattefri overførsel af kapital indenfor den sam-beskattede koncern. Der kan således peges på huller i det yderst komplicerede samspil mellem reglerne i kursgevinstlovens §§ 4, 6, 8 og 24 sammenholdt med ligningslovens § 15, som medfører en formentlig utilsigtet beskatning.

De nugældende regler

Efter de nugældende regler vil et kontant indskud i debitorselskabet uden samtidig udstedelse af aktier efter administrativ praksis medføre beskatning hos debitorselskabet. Fradragsret hos kreditorselskabet indrømmes kun i ganske særlige tilfælde, da fradragsret forudsætter, at der er tale om en driftsomkostning.

Er der tale om en gældseftergivelse, vil den ved gældseftergivelsen konstaterede formuefremgang være skattefri for debitorselskabet, hvis fordringen kan rummes af kursgevinstlovens § 8. Dette forudsætter, at der er tale om en koncern omfattet af kursgevinstlovens § 4, samt at de dér angivne forudsætninger er til stede, herunder at fordringen kun nedskrives til fordringens værdi. Skattefriheden gælder både for en samlet ordning (akkord) og en singulær gældseftergivelse.

Er der tale om en samlet ordning (akkord) omfattet af kursgevinstlovens § 24, uden at forholdet kan rummes af kursgevinstlovens § 4 hhv. § 8, vil en nedskrivning til fordringens værdi medføre, at debitorselskabet skal modregne gældseftergivelsen i såvel fremført underskud som underskud i året for gældseftergivelsen. Er der tale om en singulær gældseftergivelse, der hverken kan rummes af kursgevinstlovens § 8 eller 24, vil debitorselskabet skulle indtægtsføre gældseftergivelsen efter kursgevinstlovens § 6.

Ved nedskrivning af fordringen til et beløb under fordringens værdi, vil denne nedskrivning fra fordringens værdi til det lavere beløb, udløse beskatning hos debitorselskabet, da denne nedskrivning hverken kan rummes af kursgevinstlovens § 8 eller 24.

I det omfang gældseftergivelsen falder udenfor ovennævnte bestemmelser, d.v.s. kursgevinstlovens §§ 4 og 8, hhv. § 24, eksempelvis fordi der er tale om singular gældseftergivelse, hvor fordringen hidrører fra varesalg og hvor der ikke foreligger sambeskatning, eller fordringen nedskrives til et beløb lavere end fordringens værdi, vil debitorselskabet blive omfattet af kursgevinstlovens § 6, og dermed beskattet af gældseftergivelsen.

Kreditorselskabet har som udgangspunkt fradragsret for tabet ved gældseftergivelsen, hvis fordringen ikke er omfattet af kursgevinstlovens § 4. Er der tale om et kontant tilskud, kan der i særegne tilfælde blive tale om fradragsret efter statskattelovens § 6.

På denne baggrund kan peges på flere eksempler, hvor de foreslåede regler fører frem til en øget beskatning i tilfælde, hvor der i koncernforhold overføres aktiver fra det ene selskab til det andet. Jeg skal her nævne 2 eksempler herpå:

Utilsigtet underskudsbegrænsning

I visse tilfælde vil lovforslaget kunne medføre en formentlig utilsigtet beskatning hos kreditorselskabet.

Med henblik på at skabe lighed mellem på den ene side tilskud og på den anden side gældseftergivelse, medfører lovforslaget, at både kursgevinstlovens § 8 samt kursgevinstlovens § 24 udvides til at omfatte nedskrivning af fordringen til et beløb lavere end fordringens værdi.

Uanset udvidelsen af området for skattefri eftergivelse af gæld som led i en samlet ordning (akkord), jf. § 24, stk. 1, 1. pkt. sammenholdt med den foreslåede indskrænkning af § 24, stk. 1, 2. pkt. vil der imidlertid i visse tilfælde opstå underskudsbegrænsning hos debitorselskabet

efter ligningslovens § 15. Dette gælder såvel nedskrivningen til fordringens værdi som en eventuel yderligere nedskrivning. Baggrunden herfor er nærmere, at kursgevinstlovens § 4 ikke dækker samme område som den foreslåede § 31 D i selskabsskatteloven.

Dette gælder eksempelvis, hvor en fordring mellem koncernforbundne selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 eller § 31 A, eftergives som led i en akkord, og i denne forbindelse nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen. Er denne fordring ikke samtidig omfattet af kursgevinstlovens §§ 4 og dermed samme lovs § 8, vil ligningslovens § 15, stk. 3, jf. stk. 2 føre frem til, at der skal ske underskudsbeholdning både for nedskrivningen til fordringens værdi og tillige i det omfang gælden eftergives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen. Tilskuddet i form af gældseftergivelsen vil følgelig blive undergivet fuld indirekte beskatning. For kreditorselskabet kan der i det højeste blive tale om fradragsret for nedskrivningen til fordringens værdi.

For koncernen under ét vil der altså blive tale om en nettobeskatning for så vidt angår nedskrivningen til et beløb under fordringens værdi. En gældseftergivelse vil altså udløse en indirekte beskatning.

Denne beskatning kan undgås ved en konsekvensændring af ligningslovens § 15 i lighed med ændringen af kursgevinstlovens § 8 henholdsvis kursgevinstlovens § 24.

Afskæring af fradragsret

I visse tilfælde vil lovforslaget kunne medføre en egentlig skærpet beskatning hos kreditorselskabet. Dette gælder eksempelvis i et tilfælde, hvor fordringen ikke er omfattet af kursgevinstlovens § 4, stk. 1, men hvor forholdet er omfattet af selskabsskattelovens § 31 D.

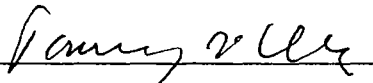
Efter de nugældende regler vil et moderselskab, der eksempelvis måtte have et tilgodehavende hos et helejet, udenlandsk datterselskab, og hvor der ikke er etableret sambeskatning, og

hvor mellemværendet ikke er omfattet af kursgevinstlovens §§ 4 og 8, have fradragsret for tab på denne fordring. Det gælder eksempelvis, hvor der er tale om en fordring opstået som følge af et varesalg.

Debitorselskabet vil ikke være skattepligtigt til Danmark.

Med lovforslaget vil kreditors fradragsret for nedskrivningen på fordringen bortfalde, medmindre der ligefrem er tale om en akkordlignende situation, der kan karakteriseres som "armslængdetransaktion", jf. motivudtalelserne herom. Der er således i dette eksempel samlet set tale om en skærpelse af beskatningen, hvilket formentlig ikke har været hensigten.

Med venlig hilsen


Tommy Christiansen



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98
FAX 33 36 97 50

DATO: 16. november 2006
J.NR.: 04-013702-06-2110
REF.: sss-hfe

Høring over udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove

Ved e-mail af 23. oktober 2006 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Udkastet har været behandlet i Advokatrådets Skatteudvalg. Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Overordnet er det Advokatrådets opfattelse, at udkastet til lovforslag vil indebære en positiv og yderligere smidiggørelse af lovgrundlaget for skattefri omstrukturering og generationsskifte af selskaber. Advokatrådet støtter således grundlæggende de tanker, der ligger bag lovudkastet.

Lovudkastets bestemmelser giver Advokatrådet anledning til følgende bemærkninger:

Forslagets § 1, nr. 10 (sambeskatningsvirkning ved holdingstiftelse mv.)

Forslaget skal smidiggøre sambeskatningsvirkningerne ved omstrukturering med nystiftede, jomfruelige selskaber.

I relation til tidspunktet for indtræden af sambeskatning med heraf følgende pligt til udarbejdelse af særskilt indkomstopgørelse indeholder forslaget til nyt 6. pkt. i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, den begrænsning, at sambeskatning ikke kan indtræde med virkning fra et tidspunkt, der ligger forud for det nye selskabs selskabsretlige stiftelsestidspunkt.

Denne begrænsning vil bl.a. indebære, at nystiftelse af et holdingselskab ved ombytning af aktier i et driftsselskab vil udløse pligt til udarbejdelse af indkomstopgørelse for driftsselskabet med virkning pr. tidspunktet for stiftelsen af holdingselskabet. Det



bemærkes herved, at eksempel 5 i de særlige bemærkninger til den foreslåede bestemmelse synes at bortse fra den udtrykkelige begrænsning i den foreslåede ordlyd.

Det bør efter Advokatrådets opfattelse overvejes generelt at lade sambeskatningen have virkning fra starten af det erhvervede selskabs indkomstår i tilfælde, hvor der er tale om et jomfrueligt holdingselskab, og driftsselskabet ikke tidligere i indkomståret har indgået i sambeskatning med et andet moderselskab. Der ses således i disse tilfælde ikke at være behov for en særskilt indkomstopgørelse med skæring på tidspunktet for stiftelsen af holdingselskabet.

Forslagets § 1, nr. 11 (pligten til betaling for underskudsudnyttelse)

Det er Advokatrådets opfattelse, at formuleringen "skal [...] forpligte sig", der anvendes flere steder i sambeskatningsreglerne, bør erstattes af "påtager [...] sig en forpligtelse til", idet det herved tydeliggøres, at der er tale om en automatisk forpligtelse, der ikke kræver selvstændige, yderligere forpligtelseshandlinger fra det pågældende selskabs side.

Forslagets § 1, stk. 17 (koncerndefinitionen)

Der foreslås en ændring af koncerndefinitionen i selskabsskattelovens § 31 C, sådan at et datterselskab ikke kan have mere end ét moderselskab. I bemærkningerne hertil er det anført, at det med forslaget præciseres, at et selskab ikke kan indgå i to forskellige sambeskatninger på samme tid, selv om regnskabsreglerne helt undtagelsesvis fører til, at et selskab indgår i to forskellige koncerner. Hvis situationen opstår på grund af forskelle mellem årsregnskabsloven og internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS), vil sidstnævnte som udgangspunkt skulle lægges til grund.

I bemærkningerne er der imidlertid ikke taget stilling til, om der er en rangfølge mellem koncerndefinitionerne i § 31 C, stk. 2, nr. 1-5, hvis problemet skulle opstå, fordi to forskellige selskaber opfylder koncerndefinitionen efter hver sin bestemmelse i § 31 C, stk. 2, nr. 1-5.

Advokatrådet foreslår derfor, at der i bemærkningerne også tages stilling til, hvordan man i en sådan situation skal afveje de enkelte definitioner i § 31 C, stk. 2, nr. 1-5, for at klarlægge, hvortil koncernforholdet skal anses at foreligge.

Forslagets § 1, nr. 18 (skattefrihed for tilskud)

Advokatrådet har ikke bemærkninger til den foreslåede bestemmelse, men der er anledning til at understrege, at det i lovforslagets særlige bemærkninger angivne eksempel med formueoverførsel fra et faderen tilhørende selskab til et sønnen tilhørende selskab ikke er i overensstemmelse med gældende skatteret.



Som eksemplet er opstillet, vil sønnen ved formueoverførslen konstatere en ikke-skattepligtig formuestigning på sine aktier i selskabet. Beskatning kan først gennemføres, når sønnen realiserer en skattepligtig gevinst på de pågældende aktier. Der kan herved henvises til f.eks. SKDM 1981.53 DEP samt TfS 1995.803 LSR.

Advokatrådet skal derfor foreslå, at bemærkningerne på dette punkt erstattes af en neutral konstatering af, at det beror på skattelovgivningens regler i øvrigt, om formueoverførslen udløser skattemæssige konsekvenser i forhold til andre end de direkte deltagende selskaber.

Forslagets § 2, nr. 2 (successionsoverdragelse af aktier)

Forslaget giver Advokatrådet anledning til at bemærke, at den særlige bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 3, der afskærer succession i forhold til erhververe, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, næppe er forenelig med EU-retten.

Advokatrådet foreslår derfor, at § 34, stk. 3, erstattes af en bestemmelse, der sikrer mulighed for succession, hvis erhververen påtager sig forpligtelser svarende til, hvad der ville gælde, hvis successionsoverdragelsen var gennemført inden erhververens skattepligtsophør.

Forslagets § 2, nr. 3 (skattefri aktieombytning uden tilladelse)

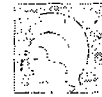
Forslaget til ny § 36 A, stk. 3, indeholder en lovfæstelse af den i hidtidig tilladelsespraksis opstillede betingelse om, at der ikke må ske skævvridning af værdierne af de deltagende selskaber.

Advokatrådet går ud fra, at Skatteministeriet er enig i, at et eventuelt forkert bytteforhold kan repareres efter de almindelige regler om omgørelse og skatteforbehold, så adgangen til at anvende § 36 A på denne måde kan opretholdes.

Forslaget til ny § 36 A, stk. 7, gør det til en betingelse for skattefri aktieombytning, at der i tre år ikke sker udlodning til det erhvervende selskab i et omfang, der overstiger selskabets andel af det erhvervede selskabs akkumulerede overskud i perioden.

Advokatrådet forstår bestemmelsen således, at udtrykket "andel af det akkumulerede regnskabsmæssige resultat" sigter til det erhvervende selskabs udbytteandel i henhold til det erhvervede selskabs vedtægter. Bestemmelsen hindrer således bl.a. ikke, at der efter sædvanlig praksis etableres flere aktieklasser i det erhvervede selskab.

Det forhold, at der skal foretages en bedømmelse af udlodningen sammenholdt med det akkumulerede resultat i perioden, indebærer, at udlodning af driftsoverskud i år I vil medføre, at aktieombytningen bliver skattepligtig, hvis det erhvervede selskab



realiserer underskud i år 2 og år 3. Dette må anses som en klart utilsigtet virkning af bestemmelsen.

Advokatrådet finder derfor, at bestemmelsen bør suppleres med en bestemmelse om, at man dog har ret til at udlodde de årlige overskud. Med en sådan tilføjelse vil den samlede regel have den ønskede fleksibilitet.

Samtidig bør det overvejes at indføje en særregel om, at der kan ske udlodning også af det erhvervede selskabs egenkapital ud over de årlige overskud, men da på betingelse af, at det erhvervende selskab forpligter sig til at opretholde sin aktiebesiddelse i det erhvervede selskab i en periode på mindst tre år efter ombytningen. En sådan særregel vil yderligere sikre fleksibilitet, herunder ved at muliggøre, at det erhvervende holdingselskab umiddelbart efter ombytningen vil kunne gennemføre udlodning af en del af det erhvervede selskabs egenkapital ud fra et ønske om risikobegrænsning.

Advokatrådet finder i øvrigt anledning til at bemærke, at der ikke gælder særlige tidsfrister for indhentelse af tilladelse efter aktieavancebeskatningslovens § 36, og at der følgelig altid vil bestå mulighed for at ansøge om efterfølgende tilladelse, hvis det måtte vise sig, at en gennemført aktieombytning ikke har kunnet overholde betingelserne i § 36 A. Det vil være hensigtsmæssigt, at der i bemærkningerne indføjes en mere præcis passus om dette samspil mellem de to regelsæt, jf. også omtalen i afsnit 1, 2. pkt. vedrørende lovforslagets økonomiske konsekvenser for det offentlige.

I forslaget til § 36 A, stk. 9, er det anført, at reglerne i stk. 1-8 ikke finder anvendelse på en aktieombytning, hvor en aktionær, der er et selskab med bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, ombytter aktier i dette selskab, der har været ejet i mindre end 3 år med aktier i et selskab, der er hjemmehørende i udlandet.

Der er tilsvarende værneregler i lovforslagets § 4, nr. 6, ny formulering af fusions-skattelovens § 15 a, stk. 1, 7. pkt., og lovforslagets § 4, nr. 12, ny formulering af fusions-skattelovens § 15 c, stk. 1, 5. pkt. Fælles for de pågældende afsnit er, at selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, undergives en negativ særbehandling. Dette vil givetvis være i strid med EU's regler om forbud mod diskrimination og restriktion. I lovforslagets almindelige bemærkninger, side 32, er det konkluderet, at forslaget er i overensstemmelse med EU-retten. Det er Advokatrådets opfattelse, at dette ikke er tilfældet for så vidt angår førnævnte bestemmelser. Samtlige bestemmelser vil nemlig medføre en restriktiv anvendelse af danske skatteregler overfor udenlandske selskaber i specielle situationer.

Forslagets § 4, nr. 7 (bytteforholdet mv. ved skattefri spaltning uden tilladelse)

I relation til bestemmelsens 1. pkt. henviser Advokatrådet til bemærkningerne ovenfor, for så vidt angår spørgsmålet om reparation på et eventuelt forkert bytteforhold ved anvendelse af de almindelige regler om omgørelse og skatteforbehold.



I bestemmelsens 2. pkt. foreslås en art pro rata regel i relation til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab.

Advokatrådet forstår bestemmelsen således, at sigtet bl.a. er at muliggøre, at et selskab kan deles mellem flere aktionærer, uanset om selskabet besidder en eller flere virksomhedsgrene eller alene en mere passiv formue, og uanset hvorledes selskabets aktiver og passiver ønskes fordelt på modtagende selskaber. Som bestemmelsen er formuleret, skal det være muligt for det indskydende selskab at foretage en balance-tilpasning ved optagelse af lån, så den efterfølgende deling af selskabets aktiver og passiver kan overholde pro rata kravet.

Advokatrådet vil pege på, at det forhold, at det er handelsværdien, der skal lægges til grund ved vurderingen af, om pro rata reglen er overholdt, er udtryk for manglende objektivering af betingelserne for skattefri spaltning. Den foreslåede bestemmelse er derfor uheldig ud fra et retssikkerhedssynspunkt.

Samtidig vil bestemmelsen modvirke den tilsigtede lettelse for virksomheder og SKAT. Eftersom manglende overholdelse af pro rata kravet vil medføre, at en gennemført spaltning skal anses som skattepligtig, må det forventes, at det i de fleste tilfælde vil være nødvendigt at indhente bindende svar fra SKAT vedrørende handelsværdien og fordelingen af det indskydende selskabs aktiver.

Advokatrådet foreslår derfor, at bestemmelsen overvejes på ny.

Forslagets § 4, nr. 11 (udbytteudlodning efter skattefri spaltning uden tilladelse)

I relation til forslaget til nyt stk. 8 i fusionsskatteovens § 15b og grænserne for efterfølgende udbytteudlodning henviser Advokatrådet til bemærkningerne oven for ad forslagets § 2, nr. 3.

Forslagets § 4, nr. 13 (skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse)

Advokatrådet henviser til bemærkningerne ovenfor.

Forslagets § 4, nr. 16 (udbytteudlodning efter skattefri spaltning uden tilladelse)

I relation til forslaget til nyt stk. 8 i fusionsskatteovens § 15d og grænserne for efterfølgende udbytteudlodning henviser Advokatrådet til bemærkningerne oven for ad forslagets § 2, nr. 3.

Forslagets § 16, stk. 4 (ikrafttrædelsesreglerne)



Lovforslagets § 16, stk. 4, regulerer ikrafttrædelse af lovforslagets § 1, nr. 10, og § 4, nr. 2. Det er heri angivet, at bestemmelserne skal have virkning for selskaber, der erhverves eller stiftes i indkomståret 2006 eller senere.

Som udgangspunkt kan Advokatrådet tiltræde, at der indføres en overgangsregel med tilbagevirkende kraft, i det omfang dette afhjælper problemer, der har været med de tidligere regler.

For så vidt angår lovforslagets § 1, nr. 10, synes den foreslåede ikrafttrædelsesregel imidlertid at give visse problemer. Lovforslagets § 1, nr. 10, medfører bl.a., at reglerne for opgørelse af delindkomstopgørelser lempes, f.eks. i de såkaldte kombinationsomstruktureringer, jf. bemærkningerne side 43 og 44 og eksempel 7.

Det overses imidlertid, at man i sådan en kombinationsomstrukturering – en aktieombytning efterfulgt af en ophørsspaltning efter gældende ret har meget snævre tidsmæssige krav til at indlevere en selvangivelse efter en koncernforbindelse afbrydes. En selvangivelse skal nemlig indleveres senest 1 måned efter, at et selskab opløses, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 1, jf. stk. 3. Afgørelsen TfS 2006.312 SR er således et eksempel herpå.

I det omfang der derfor i løbet af indkomståret 2006 er gennemført sådanne kombisager, en aktieombytning efterfulgt af en ophørsspaltning, og hvor der er indleveret selvangivelse m.v. i overensstemmelse med de gældende regler, kan den pågældende ikrafttrædelsesregel være bebyrdende, idet det indleverede hermed nu er overflødigt.

Advokatrådet foreslår derfor, at ikrafttrædelsen for så vidt angår lovforslagets § 1, nr. 10, gøres valgfrit, sådan at man enten kan vælge at tillægge de nye regler virkning fra og med indkomståret 2006 eller anvende de gældende regler. Den pågældende valgmulighed skal alene have virkning for indkomståret 2006.

Med venlig hilsen

Rasmus Møller Madsen

SCANNET

Skatteministeriet
SkatErhverv
Att.: Ulla Lyk-Jensen
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

15. november 2006

UBR

Høring – lovforslag om skattefri omstrukturering af selskaber m.v.

Skatteministeriet har i brev af 23. oktober 2006 anmodet Dansk Handel & Service om en udtalelse om forslag til ændring af forskellige skattelove vedrørende skattefri omstrukturering af selskaber, justering af sambeskatningsreglerne m.v.

Generelle bemærkninger

Lovforslaget indeholder bl.a. følgende tre væsentlige forslag til ændringer.

En objektivisering af reglerne om skattefri omstrukturering af selskaber, således at spaltning, tilførsel af aktiver og aktieombytning fremover kan gennemføres skattefrit, uden en tilladelse fra SKAT.

Dertil kommer en forbedring af mulighederne for at gennemføre et generationsskifte ved at hæve den tilladte grænse for finansielle aktiviteter og indtægter i virksomheden fra 50% til 75% samt en forenkling af de nye sambeskatningsregler, herunder reglerne for koncerninterne omstruktureringer med deltagelse af nystiftede selskaber og en fjernelse af beskatningen af tilskud mellem sambeskattede selskaber.

Dansk Handel & Service er positiv over for lovforslagets intentioner om at forenkle de pågældende skatteregler, herunder at lette de administrative byrder i virksomhederne.

Det er positivt, at man har efterkommet de tidligere påpegede problemstillinger vedrørende pengetanksreglen ved generationsskifte, og den foreslåede forhøjelse af grænsen vil komme mange mindre og mellemstore virksomheder, der ejer fast ejendom eller andre investeringer, til gode.

Specifikke bemærkninger

Skattefri omstrukturering

Det er positivt, at kravet om at søge tilladelse fra SKAT til skattefrie omstruktureringer i form af spaltning, tilførsel af aktiver og aktieombytning ophæves, således at selskaber fremover kan gennemføre omstruktureringer, uden en tilladelse fra SKAT. Forslaget indebærer væsent-

lige administrative lettelser for aktionærer, selskaber og koncerner.

Indførelsen af værnsregler, der skal forhindre skattefri afståelse af aktier eller aktiver, får den negative konsekvens, at selskaberne skal leve med en usikker retstilstand i en periode på 3 år efter omstruktureringen. Det må forventes, at en stor del af selskaberne stadig vil vælge at indhente tilladelse til skattefri omstrukturering i de mere komplekse sager, hvorved der med rette kan stilles spørgsmålstegn ved de reelle administrative lettelser. Det vil gavne flere selskaber, såfremt værnsreglerne kombineres med en mulighed for efterfølgende at anmelde dispositioner, herunder aktiesalg over for SKAT, således at selskaberne ikke skal leve i uvished i en så lang periode.

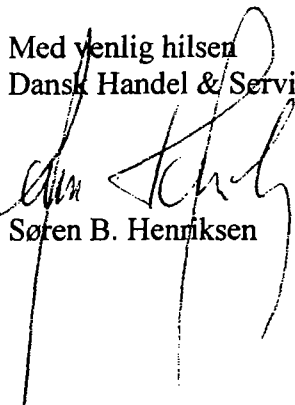
Sambeskatning

Det er positivt, at dobbeltbeskatningen af tilskud, der ydes af et koncernforbundet selskab, fjernes, især under hensyntagen til, at det i det gældende regelsæt er muligt at undgå denne tilskudsbeskatning ved at tilføre skattefri kapital i form af aktietegning til overkurs.

Udvidet adgang til succession ved generationsskifte

Det er positivt, at grænsen i pengetanksreglen på 50% forhøjes til 75%, da flere generationsskifter i mindre og mellemstore virksomheder nu vil blive muliggjort. Det bemærkes, at forhøjelsen af grænsen er et skridt i den rigtige retning, men ønsket om helt at fjerne denne regel fastholdes. Alternativet er at indføre en konkret vurdering af de pågældende virksomheders erhvervs-mæssige aktiviteter med henblik på gennemførelsen af en skattefri succession i forbindelse med et generationsskifte.

Med venlig hilsen
Dansk Handel & Service



Søren B. Henriksen



Skatteministeriet
Att.: Søren Schou

Høringsvar til lovforslag om skattefri omstrukturering m.v. (inkl. L 83)

Finansrådet modtog den 23. oktober 2006 ovennævnte lovforslag i høring og har i den forbindelse følgende bemærkninger:

Ændring af ligningsloven

Efter lovudkastet § 7 foreslås forskellige ændringer til ligningsloven, herunder lovens § 2, stk. 1, 2. pkt. med følgende ordlyd:

"Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattemæssigt subjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt."

Som lovteksten og bemærkningerne hertil foreslås formuleret, efterlades der stor tvivl om, hvad reglen indebærer; hvad der skal forstås ved en "selskabsaftale", og hvad der – jf. bemærkningerne – skal der forstås ved en "enhed med fælles ledelse"? Bemærkningerne til lovteksten bør helt bestemt uddybes og meget gerne eksemplificeres.

Da forslaget på dette punkt er så uklart, som det er tilfældet, er det ikke muligt at tage stilling til det nærmere indhold, og på den baggrund forbeholder Finansrådets sig retten til at vende tilbage med yderligere bemærkninger.

Udvidet adgang til succession ved generationsskifte - L 83

Finansrådet finder det positivt, at mulighederne for generationsskifte forbedres ved at udvide adgangen til skattemæssig succession og er enig i, at de nuværende regler alt for ofte risikerer at afskære muligheden for skattemæssig succession, blot fordi en virksomhed har haft et ønske om at oparbejde en stor likviditet.

Derfor er det fornuftigt at hæve den nuværende grænse på, hvor stor en del af en virksomheds indtægt eller aktiviteter, som må stamme fra pengeanbringelse eller udlejning af fast ejendom. Grænsen foreslås fastsat til 75 pct. – Finansrådet så gerne grænsen sat højere endnu.

Med venlig hilsen

Jakob Dedenroth Bernhoft

Direkte 3370 1063
jdb@finansraadet.dk

17. november 2006

Finansrådets Hus
Amallegade 7
1256 København K

Telefon 3370 1000
Fax 3393 0260

mail@finansraadet.dk
www.finansraadet.dk

Journalnr. 611/01
Dok. nr. 157032-v1



DANSK INDUSTRI
H.C. Andersens Boulevard 18
1787 København V
Tlf. 3377 3377 · Fax 3377 3300
di@di.dk · www.di.dk

Skatteministeriet
Att.: SkatErhverv
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
e-mail: pskerh@skm.dk

14. november 2006
KKo

Deres sagsnr.:
2006-411-006464

Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

Skatteministeriet har den 23. oktober 2006 udbedt sig bemærkninger til ovennævnte udkast til lovforslag.

Dansk Industri vil gerne indledningsvis rose Skatteministeriet for at forbedre de skattemæssige rammevilkår. Forslagene vedrørende bedre adgang til generationsskifte og en smidiggørelse af sambeskatningsreglerne er meget positivt. Ligeledes er en objektivisering af reglerne for skattefri omstruktureringer et skridt i den rigtige retning særligt for mindre virksomheder, men vi påregner fortsat, at en stor del af især de større virksomheder vil benytte den eksisterende ordning grundet de usikkerheder, som ligger bare 3 år ude i tiden.

Vores gennemgang af lovforslaget har givet anledning til en række detailkommentarer.

Forslagets § 1 nr. 7

Det foreslås, at der indsættes en hjemmel til at lade en acontoskat henføre til en indkomstperiode, der ligger før en ny koncernforbindelse, jf. SEL § 31 C. Med denne tilladelse løses et praktisk problem, hvilket DI kan støtte. DI skal høre, om det med formuleringen er muligt at henføre en del af en acontoskattebetaling, hvilket DI gerne ser, er tilfældet, eller om der er tale om en alt eller intet valgmulighed. . Sker overdragelsen f.eks. 1. april i indkomståret kan man udløse en ikke tilsigtet overskydende skat ved overførsel af hele acontoskatten til 1. periode Det er DI's opfattelse, at virksomhederne ønsker at henføre den en forholdsmæssig andel af acontoskatten, som selskabets skønner, svarer til den skattepligtige indkomst i indkomstperioden, der ligger før en ny koncernforbindelse.

Det skal samtidig bemærkes, at fristen på 1 måned er ganske kort. DI ser gerne en lidt længere frist eller en dispensationsadgang, idet der kan være tale om ganske komplicerede skatteopgørelser.

Forslagets § 1 nr. 10

Forslagets sidste punkt har følgende ordlyd: "1.-4. pkt. gælder ikke ved spaltning af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab, og som i det pågældende indkomstår ikke har haft anden aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, hvis de modtagende selskaber stiftes ved spaltningen eller er selskaber, som nævnt i 6. pkt., og der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber."

Som DI har forstået bemærkningerne vil de omfattede situationer kunne gennemføres med tilbagevirkende kraft, dvs. ved indkomstårets begyndelse. Hvis det er korrekt opfattet, at spaltningen kan ske med tilbagevirkende kraft, bør det efter DI's opfattelse præciseres, gerne med en tilføjelse til sidste pkt.

DI skal også forespørge til forståelsen af begrebet "ubehæftet", idet det fremgår, at tilkøbte skuffeselskabers egenkapital skal have henstået som et ubehæftet indestående i et pengeinstitut. Det ønskes klarlagt, om også indirekte hæftelse vil medføre, at egenkapitalen ikke er ubehæftet. Ved indirekte hæftelse forstås her hæftelse i form af generel virksomhedspant eller gennem indskud af midlerne i en fælles cash pool med andre selskaber. Efter vores opfattelse, bør sådanne selskaber også kunne omfattes af bestemmelsen.

Generelt finder DI, at formuleringen af § 1 nr. 10 bør genovervejes, idet alene længden og krydsreferencerne indenfor samme stk. (§ 31 stk. 3) indikerer, at man enten bør opdele denne i flere stykker, eller overveje en undernummerering med litra'er.

Endelig skal DI bede om en sammenligning med reglerne vedrørende skattefri omstruktureringer for at belyse hvilke situationer, der ikke er omfattet af de nye undtagelser.

Forslagets § 2 nr. 3 "Objektivering af skattefri aktieombytning" - forenkling

DI vil gerne foreslå, at forslaget sprogligt og forståelsesmæssigt forenkles, ved at der sker en integrering i den eksisterende § 36 i ABL. Integreringen skal ske således, at fælles regler og definitioner fremtræder samlet. Adgangen til at foretage ombytning uden tilladelse er en række specialtilfælde af den generelle regel i § 36, således som det også fremgår af bemærkningerne. Det er derfor naturligt, at disse specialtilfælde indarbejdes i en logisk sammenhæng med den eksisterende § 36. Herved sikres en overskuelighed, samt en klarhed over forskellene. Eksempelvis indeholder

forslagets indledning (1. pkt) til § 36 A samme definition, som i paragraf 36 (1. pkt.), ligesom det af forslaget's stk. 1, 3. pkt. fremgår, at en række øvrige regler er fælles. Herefter kunne man efter den eksisterende § 36 stk. 3 anføre i hvilke tilfælde, om nogle, der ikke skal ansøges om tilladelse (jf. forslaget's stk. 2).

Formålet med forenklingen er, at læseren ser reglerne i en sammenhæng og dermed kan vurdere, hvornår der skal søges om tilladelse, og hvornår kan ombytning ske uden tilladelse.

Det skal bemærkes, at ændringerne vedrørende eksempelvis spaltning (§ 4 nr. 6) netop er integreret.

Forslagets § 2 nr. 3, stk. 7 "Objektivering af skattefri aktieombytning"

DI anerkender intentionerne bag stk. 7. Selve ordlyden giver dog anledning til problemer. Nedenstående eksempel illustrerer problemet:

	År 1	År 2	År 3	Akkumuleret
Regnskabsmæssigt resultat	+100	-200	0	-100
Udbytte	100	0	0	100

Der er overtaget fuldt ejerskab (100%). I år 1 udloddes det regnskabsmæssige resultat, men selskabet løber efterfølgende ind i problemer. Med formuleringen vil selskabet nu ikke have overholdt betingelserne, idet udbyttet på 100 overstiger det akkumulerede resultat på -100. Det synes ikke rimeligt, at denne situation skal medføre en "afståelsesbeskatning". DI skal derfor foreslå, at man overvejer at supplere formuleringen, således at har man kun udbetalt et akkumuleret udbytte, der på udbyttetidspunktet var mindre end det akkumulerede regnskabsmæssige resultat, så bliver man ikke omfattet af afståelsesbeskatning. DI er af den opfattelse, at dette supplerende kriterium svarer til forslaget's intentioner.

Forslagets § 4 nr.11

Vedrørende den foreslåede tilføjelse i FSL § 15 b, stk. 8 henvises til bemærkningerne ovenfor under forslaget's § 2 nr. 3, stk. 7.

Forslagets § 4 nr.16

Vedrørende den foreslåede tilføjelse i FSL § 15 d, stk. 8 henvises til bemærkningerne ovenfor under forslaget's § 2 nr. 3, stk. 7.

Skyggesambeskatning

Sidst vil DI gerne pege på et problem i overgangsbestemmelserne omkring skyggesambeskatning.

Ifølge overgangsbestemmelsen i L121, § 15, stk. 8 vil dispositioner, som ville udløse genbeskatning efter reglerne i ligningslovens § 33 E, fortsat udløse genbeskatning af genbeskatningssaldoen i en skyggesambeskatning.

Efter den nu ophævede § 33 E i ligningsloven, vil der ske genbeskatning, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab afhænder aktier eller anparter i selskaber, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 % af aktie eller anpartskapitalen til et koncernforbundet selskab.

Baggrunden for disse regler er, at det sambeskattede selskab ikke skal kunne udskille de sunde dele af selskabets aktiviteter i form af ejerskab til aktier i datterselskaber, uden at genbeskatning af tidligere fratrukne underskud finder sted. Herved skulle et sambeskattet selskab kunne udskyde genbeskatningen af tidligere fratrukne underskud i det uendelige ved at afhænde selskabets indtægtsgrundlag i form af aktiebesiddelse til et koncernforbundet selskab m.v.

Efter de nugældende regler om skyggesambeskatning, kan genbeskatningssaldoen ikke længere forøges. Underskud fra og med 2005 kan altså ikke længere trækkes fra i Danmark.

Det er på den baggrund vores opfattelse, at når et skyggesambeskattet selskab erhverver nye datterselskaber efter 2005, så burde begrænsningen i § 33 E vedrørende koncerninternt salg af sådanne selskaber ikke gælde. De nye selskaber har ikke været en del af koncernen på det tidspunkt, hvor genbeskatningssaldoen er oparbejdet og et salg er således ikke udtryk for, at genbeskatningen udskydes til et senere tidspunkt eller den ellers ville være sket. Datterselskaber tilkøbt efter 2005 har endvidere ikke taget del i underskudsoparbejdelsen.

En lovændring, hvorefter skyggesambeskattede selskaber har mulighed for at afhænde datterselskabsaktier erhvervet efter 2005 koncerninternt, vil give internationale koncerner bedre mulighed for at omstrukturere koncern.

Køb af selskaber i udlandet gennem allerede eksisterende selskaber i samme land, vil ofte være skattemæssigt og strukturelt optimalt. Imidlertid foretages der jævnligt i større koncerner interne omstruktureringer af forskellige erhvervsmæssige årsager. Det er ikke hensigtsmæssigt, at sådanne omstruktureringer skal begrænses af de danske regler.

Såfremt ovenstående giver anledning til spørgsmål mv., står vi selvsagt til rådighed for yderligere oplysninger.

Med venlig hilsen

Kristian Koktvedgaard
Chefkonsulent, Skat og Regnskab

Skatteministeriet
Att. Søren Schou

Dansk Told & Skatteforbund

SKATTEUDVALGET

17. november 2006

Vedrørende høring af Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstruktureringer af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.).

Dansk Told & Skatteforbund's Skatteudvalg har modtaget ovennævnte lovforslag i høring.

Vi skal I den forbindelse meddele, at vi ikke har nogen bemærkninger til lovforslaget.

Med venlig hilsen

Jan Nørner
faglig sekretær

SJ20061116083634984 [DOR320321].TXT

Fra: "Stephan Kim Jepsen" <SKJ@eogs.dk>
Til: Postkasse Skat erhverv <pskerh@skm.dk>
CC: Andreas Rahlf Hauptmann <arh@eogs.dk>; Janni Melhede
<JME@eogs.dk>; Stinne Henriksen <SHE@eogs.dk>
Modtaget: 15-11-2006 19:44:48
Emne: Høringssvar - lov om ændring af selskabsskatteloven,
aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove

Høringssvar - lov om ændring af selskabsskatteloven,
aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove
(Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af
sambeskatningsreglerne)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har modtaget ovennævnte forslag i høring.
Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Center for Kvalitet i ErhvervsRegulering,
CKR, har i denne forbindelse følgende bemærkninger.

Lovforslaget fastsætter objektive regler vedrørende skattefri
omstrukturering af selskaber og koncerner uden tilladelse fra SKAT, samt
betingelser for at bevare skattefriheden for en omstrukturering sket uden
tilladelse fra SKAT. Endvidere forbedres mulighederne for at gennemføre et
generationsskifte, og reglerne om sambeskatning smidiggøres. Endelig
justerer forslaget de gældende transfer pricing regler og reglerne om
underskudsbegrænsning ved ejerskifte af selskaber.

Erhvervsøkonomiske konsekvenser

Skattefri omstrukturering

CKR har tidligere vurderet de erhvervsøkonomiske konsekvenser i
forbindelse med forslaget om skattefri omstrukturering uden tilladelse fra
SKAT, og henviser således til høringssvar afgivet til Skatteministeriet d.
2. oktober 2006.

Sambeskatning

Forslaget vurderes at medføre direkte positive erhvervsøkonomiske samt
positive strukturelle erhvervsøkonomiske konsekvenser.

De direkte positive erhvervsøkonomiske konsekvenser vil blandt andet være en følge af, at koncernforbindelse ved stiftelse af et nyt selskab eller køb af et skuffeselskab fremover skal anses for etableret ved begyndelsen af indkomståret. Efter de gældende regler anses koncernforbindelse for etableret ved stiftelse, hvilket i visse tilfælde medfører tab af skattemæssige afskrivninger. Dette tab forhindres i vidt omfang, såfremt tidspunktet for etablering af koncernforbindelse ændres til indkomstårets begyndelse.

Endvidere foreslås det, at indkomst fra udenlandske faste driftssteder, hvortil der er knyttet mobile borerigge, kan vælges beskattet i Danmark, hvilket betyder, at selskaber kan undgå at boreriggene op til flere gange bliver exitbeskattet.

Endelig indføres mulighed for omkontering af acontoskat indbetalt i indkomstperioden før sambeskatning til den tilsvarende indkomstperiode. Dermed indføres mulighed for, at selskaberne kan undgå den restskat, der efter de gældende regler kan opstå som følge af, at alene indkomst optjent efter etablering af koncernforbindelsen medregnes i sambeskatningsindkomsten.

De positive strukturelle erhvervsøkonomiske konsekvenser vil blandt andet skyldes forslaget om, at tilskud til sambeskattede selskaber fremover skal være skattefri, hvorved kapital indenfor en koncern, som er sambeskattet, fremover kan flyttes frit. Hermed vil koncernens mulighed for at tilføre den nødvendige kapital til selskaberne blive øget, hvilket vil medvirke til en optimal kapitaludnyttelse. Der vil ikke være tale om en direkte positiv erhvervsøkonomisk konsekvens, idet det givende selskab efter de gældende regler kan foretage fradrag for tilskuddet.

Forslaget vurderes ikke at medføre afledte erhvervsøkonomiske konsekvenser.

Generationsskifte

Forslaget om at forhøje grænsen for de finansielle aktiver fra 50 pct. til 75 pct., og dermed grænsen for hvornår succession afskæres, vurderes at medføre positive strukturelle erhvervsøkonomiske konsekvenser. Dette skyldes, at de gældende regler som følge af grænsen på 50 pct. i visse tilfælde kan hindre hensigtsmæssig succession af velkonsoliderede virksomheder. Med forslaget forhøjes denne grænse, hvilket øger virksomhedernes mulighed for at foretage et generationsskifte.

Forslaget vurderes ikke at medføre direkte eller afledte erhvervsøkonomiske konsekvenser.

Underskudsbegrænsning

Forslaget vurderes at medføre positive strukturelle erhvervsøkonomiske konsekvenser, idet de gældende regler vedrørende moderselskabers adgang til at modregne underskud i positiv indkomst ændres således, at underskudsbegrænsning alene sker, som følge af et reelt ejerskifte. Dermed vil et "teknisk" ejerskifte i forbindelse med et moderselskabs salg af aktier i et datterselskab ikke længere kunne føre til, at der sker

underskudsbegrænsning. Dette vil øge selskabernes adgang til at foretage justeringer af koncernstrukturen, som er forretningsmæssigt velbegrunderet.

Endvidere vurderes forslaget at medføre direkte positive erhvervsøkonomiske konsekvenser, idet underskud i datterselskabet, der efter de gældende regler ikke ville kunne modregnes i positiv indkomst, fremover vil kunne modregnes, hvilket vil nedsætte moderselskabets skattemæssige indkomst og dermed dets skat.

Forslaget vurderes ikke at medføre afledte erhvervsøkonomiske konsekvenser.

Transfer pricing

Forslaget vurderes ikke at medføre erhvervsøkonomiske konsekvenser.

Administrative konsekvenser

Skattefri omstrukturering

CKR har tidligere vurderet de administrative konsekvenser i forbindelse med forslaget om skattefri omstrukturering uden tilladelse fra SKAT, og henviser således til ovenstående høringssvar.

Sambeskatning

Forslaget vurderes at medføre administrative konsekvenser i form af administrative lettelser.

Dette skyldes blandt andet forslaget om at ændre tidspunktet for etablering af koncernforbindelse til begyndelsen af indkomståret, idet unødvendig delårsopgørelse, som ellers kan være en konsekvens af de gældende regler hermed, ikke længere skal foretages.

Endvidere vurderes forslaget om beskatning af indkomst fra udenlandske faste driftssteder med tilknyttede mobile borerigge at medføre administrative lettelser. Dette skyldes, at selskaber, der vælger beskatning i Danmark, ikke længere vil skulle fastsætte skattemæssige indgangsværdier, når boreriggen vender tilbage til Danmark efter brug i udlandet.

Endelig vil den sekundære korrektion i forbindelse med transfer pricing ikke længere skulle foretages, idet den vil være skattefri som en følge af forslaget om skattefrie tilskud til sambeskattede selskaber.

Det er ikke muligt at kvantificere lettelserne, idet der ikke foreligger målinger af de bestemmelser, der med nærværende forslag bliver lettet, men det er CKR's vurdering, at der vil være tale om lettelser af et omfang, som vil være mærkbart for de omfattede selskaber.

Generationsskifte

Forslaget vurderes ikke at medføre administrative konsekvenser.

Underskudsbegrænsning

Forslaget vurderes ikke at medføre administrative konsekvenser.

Transfer pricing

Forslaget vurderes ikke at medføre administrative konsekvenser.

Samlet set vurderes lovforslaget alene at medføre administrative lettelser for erhvervslivet, og således ingen administrative omstillingsbyrder eller administrative løbende byrder. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ser derfor særdeles positivt på lovforslaget.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan på den baggrund foreslå følgende tekst til den del af lovforslagets bemærkninger, der omhandler forslagens økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet:

"Forslaget har været sendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Center for Kvalitet i ErhvervsRegulering med henblik på en vurdering af, om forslaget skal forelægges Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspanel. Styrelsen vurderer ikke, at forslaget indeholder administrative konsekvenser i et omfang, der berettiger, at lovforslaget bliver forelagt et virksomhedspanel. Forslaget bør derfor ikke forelægges et af Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspaneler."

E-administrerbarhed

Skattefri omstrukturering

CKR har tidligere testet denne del af lovforslaget for e-administrerbarhed og henviser således til ovenstående høringssvar.

Øvrig del af lovforslaget

CKR har endvidere testet den øvrige del af lovforslaget for e-administrerbarhed, og har i den forbindelse ikke identificeret nogen barrierer for lovforslagets e-administrerbarhed.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke yderligere bemærkninger.

Med venlig hilsen

Stephan Kim Jepsen

Fuldmægtig

Tlf. direkte 3330 7676

E-post skj@eogs.dk

15. november 2006

Sag nr. 2006-0008743

SKJ/JME

ERHVERVS- OG

SELSKABSSTYRELSEN

Kampmannsgade 1

1780 København V

Tlf. 33 30 77 00

Fax 33 30 77 99

CVR-nr 10 15 08 17

eogs@eogs.dk

www.eogs.dk

ØKONOMI- OG

ERHVERVSMINISTERIET

E&S benytter digital signatur på alle e-mails. Vil du vide mere om digital signatur - læs her. <<http://www.eogs.dk/sw1998.asp>> Hvis du har problemer med en e-mail fra E&S - returnér

venligst e-mail inkl. fejlbesked - læs om de mest almindelige fejl <<http://www.eogs.dk/sw2000.asp>> . Undlad

venligst at kryptere e-mails direkte til E&S medarbejdere, benyt i stedet eogs@eogs.dk - Læs mere <<http://www.eogs.dk/sw1998.asp>> .

SJ2006111713585578 [DOR305417].TXT

Fra: "Stephan Kim Jepsen" <SKJ@eogs.dk>
Til: Ulla Lyk Jensen <ulj@skm.dk>
CC: Janni Melhede <JME@eogs.dk>
Modtaget: 02-10-2006 16:18:37
Emne: Høringssvar - Lov om ændring af
aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og skatteforvaltningsloven
(objektivering af reglerne om skattefri omstrukturering af selskaber)

Høringssvar - Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven,
fusionsskatteloven og skatteforvaltningsloven (objektivering af reglerne
om skattefri omstrukturering af selskaber)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har modtaget ovennævnte forslag i høring.
Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Center for kvalitet i ErhvervsRegulering,
CKR, har i denne forbindelse følgende bemærkninger.

Lovforslaget fastsætter objektive regler vedrørende skattefri
omstrukturering af selskaber og koncerner uden tilladelse fra SKAT, samt
betingelser for at bevare skattefriheden for en omstrukturering sket uden
tilladelse fra SKAT.

Det bemærkes indledningsvis, at henvisningen i lovforslagets § 3 til
skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005,
som senest ændret ved lov nr. 538 af 8. juni 2006 bør ændres
lovbekendtgørelse nr. 907 af 28. august 2006, som senest ændret ved lov
nr. 405 af 8. maj 2006, idet førstnævnte lovbekendtgørelse ikke længere er
gældende.

Erhvervsøkonomiske konsekvenser

Forslaget forventes at medføre betydelige strukturelle lettelser for
erhvervslivet idet virksomhederne ikke længere behøver at vente på SKATs
godkendelse til at gennem skattefri omstrukturering af selskaber og
koncerner. Derved gøres det lettere og hurtigere for virksomhederne at
tilpasse sig ændringer på markedet og gennemføre omstruktureringer.
Endvidere stilles danske virksomheder dermed lige i forhold til mange af
deres udenlandske konkurrenter, hvilket vil forbedre danske virksomheders
konkurrencevilkår.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ser på den baggrund særdeles positivt på forslaget, og bemærker, at virksomhederne længe har ønsket en ændring af reglerne, idet de ud over ovenstående effekter har været en irritation for virksomhederne.

Administrative konsekvenser

Forslaget vurderes at medføre administrative lettelser for erhvervslivet, idet selskaber, der opfylder nærmere objektive betingelser, ikke længere skal søge om tilladelse fra SKAT til at omstrukturere skattefrit. Kravet om en tilladelse fra SKAT er ikke tidligere blevet målt i AMVAB-regi, hvorfor lettelsen for de berørte virksomheder ikke kan kvantificeres på nuværende tidspunkt. Det vurderes dog, at der på samfundsplan vil være tale om lettelser af beskedent omfang.

Forslaget vurderes ikke at medføre omstillingsbyrder eller løbende administrative byrder.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan på den baggrund foreslå følgende tekst til den del af lovforslagets bemærkninger, der omhandler forslagens økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet:

"Forslaget har været sendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Center for Kvalitet i Erhvervsregulering med henblik på en vurdering af, om forslaget skal forelægges Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspanel. Styrelsen vurderer ikke, at forslaget indeholder administrative konsekvenser i et omfang, der berettiger, at lovforslaget bliver forelagt et virksomhedspanel. Forslaget bør derfor ikke forelægges et af Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspaneler."

E-administrerbarhed

CKR har endvidere testet lovforslaget for e-administrerbarhed, og har i den forbindelse identificeret følgende punkter, der kan udgøre en barriere for lovforslagets e-administrerbarhed. Det skal bemærkes, at de enkelte love er testet i deres helhed.

Aktieavancebeskatningsloven

Jf. § 21, stk. 7 skal investeringsforeninger indsende oplysning om valg af beskatning efter almindelige regler til told- og skatteforvaltningen.

Jf. § 21, stk. 8 skal investeringsforeninger indsende oplysninger til told- og skatteforvaltningen til vurdering af, om anbringelsesgrænserne overskrides i et givent år.

Jf. den nye § 36 A, stk. 9 skal det erhvervende selskab give told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning.

Bestemmelserne savner hjemmel til, at indsendelse henholdsvis oplysning kan ske elektronisk og udgør således en barriere.

Fusionsskatteloven

Jf. § 6, stk. 1 er det modtagende selskab pligtigt at indsende til told- og skatteforvaltningen genpart af de dokumenter, der i selskabslovgivningen eller ved den konkrete tilladelse er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med fusionen.

Jf. § 13, stk. 1 er den modtagende forening pligtig at indsende til told- og skatteforvaltningen de i forbindelse med fusionen udarbejdede dokumenter m.v.

Jf. § 15 a, det nye stk. 6 skal det modtagende selskab give told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en spaltning uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen.

Jf. § 15 b, stk. 5 skal selskabsdeltagere i det indskydende selskab i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori spaltningen sker, indsender en opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne i det eller de modtagende selskaber.

Jf. § 15 c, det nye stk. 5 skal det modtagende selskab give told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en tilførsel af aktiver uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen.

Jf. § 15 d, stk. 5 skal det indskydende selskab i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori tilførslen sker, indsender en opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne i det modtagende selskab.

Bestemmelserne savner hjemmel til, at indsendelse henholdsvis oplysning kan ske elektronisk og udgør således en barriere.

Skatteforvaltningsloven

CKR har ikke identificeret barrierer for lovens e-administrerbarhed.

På baggrund af ovenstående bemærkninger om e-administrerbarhed anbefaler CKR, at det overvejes hvorvidt de i lovforslaget omhandlede love kan gøres mere e-administrerbare. Dette kan eventuelt gøres ved, at der i Aktieavancebeskatningsloven og Fusionsskatteloven indsættes en generel hjemmel til at oplysning kan gives/indsendes elektronisk til told- og skatteforvaltningen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke yderligere bemærkninger.

Med venlig hilsen

Stephan Kim Jepsen

Fuldmægtig

Tlf. direkte 3330 7676

E-post skj@eogs.dk

19. august 2006

Sag nr. 2006-0007562

SKJ/JME

ERHVERVS- OG

SELSKABSSTYRELSEN

Kampmannsgade 1

1780 København V

Tlf. 33 30 77 00

Fax 33 30 77 99

CVR-nr 10 15 08 17

eogs@eogs.dk

www.eogs.dk

ØKONOMI- OG

ERHVERVSMINISTERIET

E&S benytter digital signatur på alle e-mails. Vil du vide mere om digital signatur - læs her. <<http://www.eogs.dk/sw1998.asp>> Hvis du har problemer med en e-mail fra E&S - returnér

venligst e-mail inkl. fejlbesked - læs om de mest almindelige fejl <<http://www.eogs.dk/sw2000.asp>> . Undlad

venligst at kryptere e-mails direkte til E&S medarbejdere, benyt i stedet eogs@eogs.dk - Læs mere <<http://www.eogs.dk/sw1998.asp>> .



Skatteministeriet
Att.: Søren Schou

Høringssvar til lovforslag om skattefri omstrukturering m.v. (inkl. L 83)

Finansrådet modtog den 23. oktober 2006 ovennævnte lovforslag i høring og har i den forbindelse følgende bemærkninger:

Ændring af ligningsloven

Efter lovudkastet § 7 foreslås forskellige ændringer til ligningsloven, herunder lovens § 2, stk. 1, 2. pkt. med følgende ordlyd:

"Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skat-tesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt."

Som lovtæksten og bemærkningerne hertil foreslås formuleret, efterlades der stor tvivl om, hvad reglen indebærer; hvad der skal forstås ved en "selskabsaftale", og hvad der – jf. bemærkningerne – skal der forstås ved en "enhed med fælles ledelse"? Bemærkningerne til lovtæksten bør helt bestemt uddybes og meget gerne eksemplificeres.

Da forslaget på dette punkt er så uklart, som det er tilfældet, er det ikke muligt at tage stilling til det nærmere indhold, og på den baggrund forbeholder Finansrådets sig retten til at vende tilbage med yderligere bemærkninger.

Udvidet adgang til succession ved generationsskifte - L 83

Finansrådet finder det positivt, at mulighederne for generationsskifte forbedres ved at udvide adgangen til skattemæssig succession og er enig i, at de nuværende regler alt for ofte risikerer at afskære muligheden for skattemæssig succession, blot fordi en virksomhed har haft et ønske om at oparbejde en stor likviditet.

Derfor er det fornuftigt at hæve den nuværende grænse på, hvor stor en del af en virksomheds indtægt eller aktiviteter, som må stamme fra pengeanbringelse eller udlejning af fast ejendom. Grænsen foreslås fastsat til 75 pct. – Finansrådet så gerne grænsen sat højere endnu.

Med venlig hilsen

Jakob Dedenroth Bernhoft

Direkte 3370 1063
jdb@finansraadet.dk

17. november 2006

Finansrådets Hus
Amaliegade 7
1256 København K

Telefon 3370 1000
Fax 3393 0260

mail@finansraadet.dk
www.finansraadet.dk

Journalnr. 611/01
Dok. nr. 157032-v1



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

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
skm@skm.dk

22. november 2006

Deres J.nr. 2006-411-0064 - Udkast af 19. oktober 2006 - Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne mv.

FSR finder indledningsvis anledning til at anerkende, at der sker en smidiggørelse af sambeskatningsreglerne og tillige søges implementeret et regelsæt for omstruktureringer, der kan gennemføres uden tilladelse. FSR skal dog ikke undlade at bemærke, at der med sidstnævnte regelsæt sker en yderligere komplikation af skattelovgivningen. Kravene for gennemførelse af en omstrukturering uden tilladelse er restriktive. Det ville kunne føre til en betydelig forenkling af skattelovgivningen, hvis man samtidig ophævede 3-årsreglen i aktieavancebeskatningsloven for selskaber, således at et aktiesalg ikke skulle påvirke den skattepligtige indkomst, uanset ejerperiode, eller eventuelt forudsat mindst 1 års ejertid. Dette ville tillige svare til den lovgivning, der nu er implementeret i en række af de lande, hvormed Danmark normalt sammenligner sig.

Der er en række yderligere generelle kommentarer og forslag nedenfor i afsnittet om skattefri omstrukturering generelt.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

§ 1, nr. 1, 2 og 3 - (SEL § 2 A, stk. 5 og 8 samt § 3, stk. 5)

Der synes ikke at være fastlagt virkningstidspunkt i udkastets § 16 for disse redaktionelle hhv. ordensmæssige ændringer.

§ 1, nr. 4 - (SEL § 8, stk. 3)

Det ønskes bekræftet, at såfremt et selskab, der har to faste driftssteder med tilknyttede borerigge i forskellige lande, vælger at inddrage de faste driftssteder i dansk sambeskatning, så kan negativ indkomst fra det ene faste driftssted modregnes i positiv indkomst fra det andet faste driftssted.

Hvordan beregnes lempelse for udenlandsk skat, når indkomst fra faste driftssteder i forskellige lande kan lægges sammen, mens lempelse almindeligvis opgøres pr. land?

Hvis et selskab senere fravælger at have de faste driftssteder med i dansk sambeskatning, skal aktiver og passiver i de faste driftssteder, ifølge høringsudkastet, beskattes som var de afstået til handelsværdien. Vil der i denne beskatning kunne opnås lempelse for en fiktiv udenlandsk skat svarende til den skat, der ville være udløst i udlandet, hvis det faste driftssted rent faktisk var afstået til handelsværdien?

§ 1, nr. 5 (SEL § 8, stk. 3, der bliver stk. 4)

Det bedes bekræftet, at overførsel af likvider mv. mellem et fast driftssted og dets hovedkontor fortsat er uden skattemæssige konsekvenser, selvom det nu af den foreslåede lovtekst fremgår, at overførsel af aktiver sidestilles med erhvervelse fra et koncernforbundet selskab.

§ 1, nr. 7 – (SEL § 29 B, stk. 2, 3.-5. pkt.)

De nuværende regler om fordeling af acontoskat for sambeskattede selskaber kan indebære uhensigtsmæssige resultater, når et selskab (eller sambeskatning) i løbet af et indkomstår skifter koncernforbindelse og derved kommer til at indgå i en ny sambeskatning.

Lovforslaget medfører, at der gives selskaberne mulighed for at få henført acontoskat, der er betalt inden koncernetableringen (indtræden i ny sambeskatning), til den tilsvarende periode. Ifølge lovforslagets § 16, stk. 3 har ændringen virkning for indkomståret 2007 eller senere indkomstår.

FSR finder, at den foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 29 B, stk. 2 bringer lovbestemmelsen i harmoni med bemærkningerne til L121, hvor det anføres, at "*sambeskatningen indebærer ikke en økonomisk ulempe...*".

Af samme grund finder FSR, at ændringen af selskabsskattelovens § 29 B, stk. 2 tillige bør have virkning for indkomstårene 2005 og 2006, fordi der ellers gennemføres en utilsigtet beskatning af visse selskabsindkomster på grund af restskattetilægget.

Formålet med restskattetilægget i selskabsskattelovens § 29 B, stk. 4 er efter FSR's opfattelse at tilskynde selskaber til at indbetale årets selskabsskat som acontoindbetalinger og ikke en generel forhøjelse af skatteprocenten for selskabsindkomst i sammenhæng med indtræden i en ny sambeskatning.

Med de nuværende regler har selskaber (eller sambeskatninger), som indtræder i en ny sambeskatning, ikke mulighed for at undgå restskattetilægget, hvis selskabet (eller sambeskatningen) har haft positiv indkomst i den første del af indkomståret, selvom selskabet har foretaget de korrekte acontoindbetalinger eller senere foretager yderligere frivillige acontoindbetalinger. For disse selskaber (eller sambeskatninger) er "restskattetilægget" reelt en yderligere skat på selskabsindkomst forud for indtræden i sambeskatningen. Dette har ikke været hensigten med L121.

Synspunktet finder tillige støtte i ligningsvejledningen - Selskaber og aktionærer, S.E.4.12, hvori det anføres, at "*placeringen af acontoskatten i selskaberne i visse situationer kan medføre en merudgift for de deltagende selskaber set under et, hvorfor der i begrænset omfang kan gives tilladelse til omkontering*".

Det bør også erindres, at L 121 først blev vedtaget på et tidspunkt, hvor første rate af acontoskatterne for 2005 allerede var betalt. De nye regler fik dermed tilbagevirkende kraft i

forhold til acontoskattebetalingerne, hvilket også gør det urimeligt, at reglerne påfører selskaberne meromkostninger i form af et restskattetillæg, som ikke kan undgås. Dette taler derfor også stærkt for, at den foreslåede regel om omkontering også skal have virkning i 2005 og 2006.

Lovforslaget begrundes den nuværende regel med administrative hensyn, fordi allokering af acontoskat til de perioder, hvor indbetalingen er sket, ville kræve betydelige ændringer af SKAT's it-systemer. FSR finder, at problemet kunne løses ved, at restskatteprocenten reduceres til samme procent som godtgørelsesprocenten, i det omfang restskatten for perioden før sambeskatning ikke overstiger den overskydende skat for perioden efter sambeskatning. Dette skal gælde i tilfælde, hvor selskaber (eller sambeskatninger) indtræder i en (ny) sambeskatning, og selskabet (eller sambeskatningen) har haft positiv indkomst i den første del af indkomståret. Det vil sikre en symmetri, hvor "merbeskatning" undgås, samt en tilskyndelse til selskaber (eller sambeskatningskredse) til at indbetale acontoskat af nettoindkomsten for indkomståret.

Endvidere vil forslaget sikre, at der ikke opstår et utilsigtet restskattetillæg (merudgift) i de tilfælde, hvor selskaber (eller sambeskatninger) indtræder i en (ny) sambeskatning, før selskabet har foretaget en frivillig eller ordinær acontoindbetaling, da der i disse situationer ikke vil være en acontoindbetaling at omkontere efter selskabsskattelovens § 29 B, stk. 2, 3. – 5. pkt. som indsat i lovudkastet.

Skatteministeriet bedes foretage en nærmere vurdering af forslaget med henblik på at indføre ændringer for indkomstårene 2005 og 2006, så den uhensigtsmæssige merbeskatning, som er en følge af den nuværende bestemmelse i selskabsskattelovens § 29 B, stk. 2, ophæves.

Udkastet til ændring af selskabsskattelovens § 29 B, stk. 2, indebærer endvidere, at selskaberne mister tillægget efter selskabsskattelovens § 29 B, stk. 6 vedrørende evt. frivillige acontoindbetalinger, hvis selskabet omkonterer indbetalt acontoskat til tidligere indkomstperioder. FSR finder ikke, at administrative hensyn i forbindelse med en manuel omkontering begrundes denne merbeskatning. Da vores forslag ikke medfører en omkontering af indbetalinger, vil forslaget ligeledes kunne forhindre denne uhensigtsmæssige konsekvens af den foreslåede regel.

Ønsker Skatteministeriet ikke at følge dette forslag, bør der i det mindste gives mulighed for "reparation" på for lidt indbetalt acontoskat ved indbetaling efter ejerskiftet og for det andet gives en længere frist end en måned for meddelelse om overførslen af en acontobetaling. Fristen er urimeligt kort i betragtning af, at der skal udarbejdes såvel delårsregnskaber som indkomstopgørelser. Fristen bør udskydes til 20. november i indkomståret, idet vi ikke mener, der er mulighed for "spekulation" i restskattetillægget. En afskæring af selskabernes mulighed for at optimere fordelingen indebærer derimod reelt en indirekte skatteforhøjelse via restskattetillæggene. Hvis det ikke findes muligt at indføre en generel forlængelse af fristen, bør der være en mulighed for dispensation for de tilfælde, hvor det viser sig helt umuligt at indhente de nødvendige oplysninger m.v. inden for fristen.

Endelig bedes det oplyst, om en ansøgning om omkontering af acontoskat kan indgives af den sælgende koncern alene eller om den sælgende og købende koncern i fællesskab skal indgive ansøgningen.

Generelt vedrørende acontoskat har vi et spørgsmål i relation til SEL § 31, stk. 4. Når en sambeskattet koncern overdrages til en anden sambeskattet koncern, fx i forbindelse med aktieombytning, følger det af § 31, stk. 4, at det nye administrationsselskab overtager det

tidligere administrationsselskabs rettigheder og forpligtelser. Indebærer denne regel ikke, at det nye administrationsselskab overtager forpligtelsen til at "afregne" skatten på vegne af den overtagne koncern. Hvis det er tilfældet og det nye administrationsselskab således skal afregne skat både vedrørende indkomstperioden før koncernetableringen og efter koncernetableringen giver det ingen mening, hvis et og samme selskab skal pålægges både et restskattetillæg og en godtgørelse. Er skatteministeriet enig i, at udvidelsen af en eksisterende sambeskatning derfor ikke kan resultere i restskattetillæg som følge af delårsopgørelser efter SEL § 31, stk. 3?

De foreslåede regler gælder ikke ved overdragelse af et selskab fra en koncern til en anden, idet der henvises til, at acontoskattebetalingerne i dette tilfælde kan "styres" ved frivillige indbetalinger. SKATs it-systemer forudsættes at have registreret acontoskatteindbetalingerne under det korrekte administrationsselskab, hvilket først forventes at ske i 2007. Der er derfor også brug for en overgangsordning for de tilfælde, hvor et selskab overdrages mellem to koncerner.

I udkastet anføres det, at administrationsselskabet for den sælgende koncern altid kan nå at foretage frivillig indbetaling i november måned og derved undgå restskattetillæg. Skatteministeriet bedes oplyse, hvordan der skal forholdes i en situation, hvor der i november måned ikke eksisterer noget administrationsselskab. Situationen kunne være, at en koncern bestående af et holdingselskab og et driftsselskab, foretager salg af aktierne i driftsselskabet midt i indkomståret, hvorefter holdingselskabet spaltes med ophør. Det oprindelige administrationsselskab for driftsselskabet eksisterer således ikke på tidspunktet, hvor den frivillige indbetaling kan foretages. Kan de modtagende selskaber ved spaltningen foretage frivillige indbetaling vedrørende driftsselskabet? Hvis spaltningen er sket skattefrit efter fusionsskattelovens regler følger det heraf, at de modtagende selskaber hæfter for det indskydende selskabs skatteforpligtelser - gør dette, at de modtagende selskaber kan foretage den frivillige indbetaling med effekt for indkomsten i den periode, hvor der bestod sambeskatning med driftsselskabet? Skal de modtagende selskaber påtage sig en sådan forpligtelse til frivillig indbetaling i et særligt forhold - fx i forhold til størrelsen af de aktiver, som det modtagende selskab har fået overført ved spaltningen? Hvis spaltningen er foretaget skattepligtigt, hvoraf følger det så, at de modtagende selskaber indtræder i de forpligtelser og rettigheder, der består for det indskydende administrationsselskab?

Generelt skal det i øvrigt bemærkes, at der foretages mange kombinationsomstruktureringer, der fx medfører op til 3 delårsopgørelser. Det synes svært med de foreslåede regler at få gennemført en omkontering, som henfører acontoskatten til de rette indkomstperioder og de rette skattesubjekter, særligt som nævnt ovenfor, i de situationer, hvor det oprindelige administrationsselskab ikke eksisterer ved indkomstårets udgang.

§ 1, nr. 10 (SEL § 31, stk. 3)

Koncernforbindelsen for nystiftede selskaber og skuffeselskaber anses for etableret ved indkomstårets begyndelse, dog tidligst på selskabets selskabsretlige stiftelsestidspunkt. I bemærkningerne til dette forslag er i eksempel 2 beskrevet et tilfælde, hvor et datterselskab stiftes ved kontant indskud den 1. juli. Et selskab, der kontantstiftes den 1. juli har selskabsretligt stiftelsestidspunkt på denne dato, idet der ikke kan foretages kontantstiftelse med tilbagevirkende kraft. Desuagtet angives i bemærkningerne, at selskaberne anses som koncernforbundne hele indkomståret.

I relation til dette eksempel anmodes om en nærmere redegørelse for sammenhængen mellem den foreslåede lovbestemmelse og bemærkningerne til denne.

Skatteministeriet anmodes endvidere om i relation til eksempel 5 nærmere at redegøre for, om det nystiftede holdingselskab B anses som stiftet ved indkomstårets begyndelse, selvom det etableres ved en skattefri aktieombytning den 1. maj efter de selskabsretlige regler. Hvis dette ikke er tilfældet, vil en efterfølgende spaltning heller ikke kunne foretages med tilbagevirkende kraft længere tilbage end den 1. maj 2006, hvorved de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 31, stk. 3 ikke vil nå deres formål.

Efter FSR's forståelse accepteres stiftelse af selskaber med selskabsretlig tilbagevirkende kraft kun ved apportindskud af en bestående erhvervsvirksomhed, hvilket er tilfældet ved tilførsel af aktiver og spaltninger.

På baggrund af ovenstående finder FSR ikke, at lovforslagets hensigt nås med den indsatte begrænsning "dog tidligst på selskabets selskabsretlige stiftelsestidspunkt", hvorfor vi foreslår, at dette forbehold udgår. Hermed undgås også tvivl om det selskabsretlige stiftelsestidspunkt, er det tidspunkt, hvor selskabet opnår retsevne, dvs. ved registreringen, eller om det er det tidspunkt, hvor selskabets åbningsbalance mv. starter.

Det foreslås, at 6. punktum "finder tilsvarende anvendelse" ved stiftelse af et nyt selskab. Her er det udtalt, at forbeholdet "dog tidligst etc." medfører, at bestemmelsen er meningsløs og ikke opfylder formålet.

Under forudsætning af, at forbeholdet "dog tidligst etc." udgår, kan det så bekræftes, at en skattepligtig tilførsel af aktiver kan ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft efter SEL § 4, stk. 5.

Det er ifølge udkastet en betingelse, at der "ikke i forbindelse med stiftelsen" tilføres aktiver og passiver fra ikke-koncernforbundne selskaber. Hvad skal der forstås ved "ikke i forbindelse med" og har det egentlig betydning, hvis blot koncernforbindelsen bevares.

I relation til de i bemærkningerne givne eksempler ønskes bekræftet, at der ikke skal udarbejdes delårsopgørelser, hvor det ultimative moderselskab i en koncern ophører ved en omvendt lodret fusion med sit datterselskab.

Ifølge forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 3 sidste punktum er bestemmelsen kun anvendelig ved spaltning af et ultimativt moderselskab, der ikke har haft anden aktivitet end at eje aktierne i ét datterselskab? Det bedes bekræftet, at selvom moderselskabet har haft renteindtægter, indtægter ved udlejning af fast ejendom eller driftsindkomst, kan et sådant moderselskab alligevel benytte den foreslåede regel. Vil det i øvrigt være i overensstemmelse med den foreslåede regel om spaltning af moderselskaber med tilbagevirkende kraft, såfremt samtlige aktier i datterselskabet overføres til et af de modtagende selskaber ved spaltningen mens det andet modtagende selskab modtager andre former for værdier? Skal det modtagende selskab, der bliver nyt administrationsselskab, så vederlægges af det modtagende selskab, som ikke længere har koncernforbindelser, for de forpligtelser/rettigheder, der eventuelt består, jf. § 31, stk. 4, eller kan der gøres op med disse forpligtelser/rettigheder ved den fordeling, som spaltningen indebærer?

Det fremgår af lovforslaget, at den ændrede affattelse af selskabsskattelovens § 31, stk. 3 skal gælde for selskaber, der erhverves eller stiftes i indkomståret 2006. Da der med lovforslaget rettes op på utilsigtede virkninger af de nye sambeskatningsregler, opfordrer vi til, at det overvejes at lade denne ændring få virkning fra det tidspunkt, hvor de nye sambeskatningsregler fik virkning.

På side 43 øverst i udkastet er nævnt et eksempel, hvor selskabet A, der indgår i X-koncern, spaltes med ophør, idet aktiver og passiver overføres til selskaberne B og C, der nystiftes. Efter de foreslåede regler vil spaltningen kunne ske skattemæssigt med virkning pr. den selskabsretlige spaltningssdato, men så nævnes det, at såfremt C bliver et uafhængigt selskab ved spaltningen, så vil spaltningssdatoen for C være den 1. juli. Hvordan fordeles indkomsten fra A mellem de modtagende selskaber B og C, når spaltningen sker med virkning pr. 1. januar for B og pr. 1. juli for C?

I udkastet side 44 gennemgås et eksempel på en kombinationsomstrukturering, hvor der først foretages en aktieombytning og derefter spaltes det nystiftede holdingselskab, således at de to personaktionærer får hvert deres holdingselskab, hvorigennem der ejes 50% af kapitalen i driftsselskabet. Er skatteministeriet enig i, at når det med de nye regler bliver muligt at gennemføre spaltningen skattemæssigt pr. samme dato som aktieombytningen, så vil de deltagende selskaber ikke på noget tidspunkt blive omfattet af reglerne om sambeskatning?

Generelt i relation til reglerne i § 31, stk. 3, ønskes det oplyst, om udarbejdelse af delårsopgørelser, f.eks. i forbindelse med et nyt administrationsselskab etableret ved en aktieombytning, medfører, at den tidligere sambeskatning under det gamle administrationsselskab anses for ophørt og en ny sambeskatning etableret under det nye administrationsselskab. Der tænkes i den forbindelse på, om udnævnelse af nyt administrationsselskab har konsekvenser for de eksisterende fremførbare skattemæssige underskud i sambeskatningen. Vil disse underskud - som stammer fra tiden under det gamle administrationsselskab - kunne fremføres til modregning mellem selskaber, som deltog i sambeskatningen med det gamle administrationsselskab i underskudsåret, selvom der er etableret et nyt administrationsselskab?

Situationen kan også være, at to selskaber sælges fra en koncern til en anden, dvs. at selskaberne hele tiden er forbundet med hinanden på grund af bestemmende indflydelse. Vil skattemæssige underskud i disse selskaber opstået under sambeskatning før salget kunne anvendes til modregning mellem disse to selskaber med respekt af ligningslovens § 15, stk. 7, selvom selskaberne på modregningstidspunktet deltager i en sambeskatning med et andet administrationsselskab?

Det ønskes bekræftet og tydeliggjort i loven, at reglerne om delårsopgørelser ikke udgør en betingelse for tilladelsen til at gennemføre en skattefri omstrukturering. Der tænkes her på, at efterfølgende diskussion om det korrekte tidspunkt for delopgørelse ikke skal kunne medføre, at tilladelsen til skattefrihed anses for bortfaldet.

De foreslåede regler i SEL § 31, stk. 3, kommer også til at gælde skattepligtige omstruktureringer. En skattepligtig fusion eller en skattepligtig tilførsel af aktiver vil således kunne foretages med tilbagevirkende kraft til den selskabsretlige fusion- hhv. tilførselsdato, såfremt betingelserne i SEL § 31, stk. 3 og SEL § 8A hhv. § 4, stk. 5 er opfyldt. Skatteministeriet bedes bekræfte, at værdiansættelsen af aktiverne og udstedelsen af aktierne i disse tilfælde kan foretages pr. den selskabsretlige fusions- hhv. tilførselsdato.

Såfremt den skattepligtige fusion hhv. tilførsel ikke foretages med tilbagevirkende kraft, fx fordi det af SEL § 31, stk. 3 følger, at der skal være en særlig skattemæssig fusion- eller tilførselsdato, synes det umiddelbart at følge, at værdiansættelserne af aktiverne og udstedelsen af aktierne skal foretages pr. den skattemæssige fusionsdato. Men hvordan forholderes der, hvis den skattemæssige fusions- hhv. tilførselsdato er forskellig for de deltagende selskaber?

Det synes hensigtsmæssigt, hvis det blev præciseret i loven, at det fx ikke er ophør af det indskydende selskab ved en fusion, der udløser krav om delårsopgørelser i SEL § 31, stk. 3, men at det afgørende derimod er, om der går aktiver og passiver fra et sambeskattet selskab ud til et selskab, som ikke er eller bliver omfattet af sambeskatningen. Tilsvarende at det ikke er ophør af det indskydende selskab ved en spaltning, der udløser delårsopgørelser, men at det afgørende er, hvilke selskaber, der er de modtagende.

Skatteministeriet har tidligere oplyst, at opgørelse af indkomsten i en delårsperiode skal sidestilles med et indkomstår. Indebærer det også, at opgørelsen af et selskabs egenkapital henholdsvis gæld ifølge reglerne om tyndkapitalisering, jf. SEL § 11, stk. 2 og 3, skal foretages ved udløbet af delårsperioden?

§ 1, nr. 12 (SEL § 31, stk. 7)

Det ønskes bekræftet, at der også kan bortses fra et dansk fast driftsstedes skattemæssige underskud fra et tidligere år, som ikke kan anvendes som følge af reglen i § 31, stk. 2.

§ 1, nr. 18 (SEL § 31 D)

FSR finder anledning til at udtrykke tilfredshed med, at skattepligten for tilskud afskaffes. Dette skaber fokus på spørgsmålet om, hvornår der som udtrykt i bemærkningerne foreligger "en indirekte formueoverførsel fra en skatteyder til en anden skatteyder, som kan være skattepligtig". Ifølge bemærkningerne vil "dette være tilfældet, såfremt tilskuddet er ydet som følge af den ene skatteydere ønske om at overføre et formuegode til en anden. I disse tilfælde anses formuegodet at have passeret yderens formuesfære – og videregivet til modtageren".

Vi skal anmode om, at Skatteministeriet redegør nærmere for denne afgrænsning, eventuelt ved et yderligere antal eksempler.

Efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 D ophæves tilskudsbeskatning som udgangspunkt, hvis tilskuddet ydes mellem koncernforbundne parter. Koncernforbindelsen følger af selskabsskattelovens § 31 C.

Den foreslåede parallelle ændring af kursgevinstlovens § 8 finder kun anvendelse mellem selskaber, der er sambeskattet efter selskabsskattelovens § 31 eller § 31A. Den manglende henvisning til selskabsskattelovens § 32 giver usikkerhed med hensyn til, om et dansk moderselskabs gældseftergivelse til et udenlandsk datterselskab, der ikke er omfattet af dansk sambeskatning, alt efter omstændighederne kan medføre CFC beskatning efter selskabsskattelovens § 32. Efter FSR's vurdering bør der være symmetri mellem selskabsskattelovens § 31D og kursgevinstlovens bestemmelser.

FSR er opmærksom på, at problemstillingen kun er relevant, såfremt de nugældende bestemmelser i selskabsskattelovens § 32 helt eller delvist forbliver uændrede.

Ifølge udkastets § 1, nr. 11 betyder SEL § 31, stk. 6, at danske selskaber og faste driftssteder i Danmark er forpligtet til at betale et beløb svarende til deres indkomstskat til administrationselskabet, ligesom der skal ske en refusion for brugen af underskud. Vil sådanne betalinger kunne undlades med henvisning til, at der er tale om et skattefrit tilskud, jf. den foreslåede SEL § 31 D, fra administrationsselskabet til det enkelte selskab i sambeskatningen?

Hvis betalinger kan undlades, hvilke selskaber – de enkelte selskaber i sambeskatningen eller administrationsselskabet - skal da medregne tilskuddet ved opgørelsen af, hvilken reduktion af et eventuelt aktietab, der skal ske efter den foreslåede regel i aktieavancebeskatningsloven, jf. udkastets § 2, nr. 1. Det bør i den forbindelse erindres, at det af SEL § 31, stk. 6 følger, at betaling af indkomstskatter og refusioner for underskud ikke har skattemæssige konsekvenser, ligesom det er accepteret, at et dansk selskab betaler indkomstskatten for et udenlandsk selskab under international sambeskatning.

Det ønskes bekræftet, at den eksisterende praksis, hvorefter tilskud, der kan anses for en driftsomkostning for det ydende selskab, fortsat er fradragsberettiget på trods af stk. 2 i den foreslåede nye bestemmelse SEL § 31 D, idet der netop ikke er tale om tilskud men en driftsomkostning.

Endelig ønskes det bekræftet, at tilskud som forøger egenkapitalen enten direkte eller via mellemregning i resultatopgørelsen altid kan udloddes som udbytte uden hensyn til værnsbestemmelsen i SEL § 11, stk. 3 om forbud mod tilbagebetaling inden for 2 år.

Hvad er konsekvensen af, at der ydes tilskud til selskaber, hvori der er minoritetsaktionærer?

Hvilken situation omhandler § 31 D, stk. 1, sidste punktum?

§ 2, nr. 1 (ABL § 8, stk. 2 m.fl.)

Det foreslås, at der i 2. afsnit, 3. sætning til bemærkninger til nr. 1 efter "det skal bemærkes, at udtrykket tilskud" tilføjes "eksempelvis".

Til nr. 1 bemærkes også, at den valgte formulering af lovteksten forekommer upræcis, idet begrebet "selskabet" synes anvendt både om aktionæren og selskabet, hvori aktionæren har aktier.

Skattefri omstrukturering – generelt

Det er FSR's generelle holdning, at de foreslåede regler om skattefri omstrukturering uden tilladelse er et stort fremskridt, idet en hel del tilfælde, navnlig vedrørende aktieombytning, ville kunne klares, uden at blive forsinket af behov for først at opnå tilladelse til skattefri omstrukturering.

Efterfølgende berigtigelse – eventuel omgørelse

De foreslåede regler rummer imidlertid kimen til en ny "ligningsindustri", hvor ligningsmedarbejdere vil være motiveret til detaljeret at kritisere eksempelvis grenfordelingen i en spaltning eller de anvendte handelsværdier, med det resultat, at de pågældende omstruktureringer bliver skattepligtige, uanset at der måtte være tale om mindre justeringer eller banale fejl.

FSR foreslår derfor, at de nye regler suppleres, således at der blandt andet i ovennævnte tilfælde ikke bliver tale om en skattepligtig omstrukturering, men at der kræves efterfølgende tilpasning

til de værdier/fordelinger skattemyndighederne måtte få endeligt medhold i. Disse reguleringer kan eventuelt ske ved efterfølgende betalinger mellem de involverede selskaber med henblik på at etablere den "korrekte" fordeling/værdi fra omstruktureringstidspunktet. Hvis Ministeriet ikke kan imødekomme dette, bør der i det mindste indføres en klar omgørelsesadgang, som vel også i et vist omfang kan sikre mod, at ovennævnte "ligningsindustri" bliver meget udbredt. Omgørelse kan f.eks. gennemføres ved, at aktier annulleres eller ved at udstede flere aktier for derved at opnå et korrekt ombytningsforhold. Det vil dog næppe i alle tilfælde være tilstrækkeligt med en adgang til omgørelse.

Hvis der ikke opnås sikkerhed mod, at en forventet skattefri omstrukturering pludselig bliver skattepligtig, vil næsten alle de ressourcebesparelser der kunne opnås blive brugt til bindende svar vedrørende omstrukturering i stedet for.

Efter FSR's opfattelse er der endvidere behov for, at Ministeriet fastslår, at det ikke med forslaget eller bemærkningerne hertil er hensigten at give bidrag til fortolkning af gældende praksis i skærpende retning. Dette forudsætter naturligvis, at Ministeriet er enig i, at de gældende regler alene skal fortolkes på det hidtidige grundlag.

Forretningsmæssig begrundelse

Efter gældende regler gives tilladelse til skattefrie omstruktureringer, når disse er forretningsmæssigt begrundet, og der ikke foreligger skatteundgåelse eller skatteunddragelse. Baggrunden herfor er fusionsdirektivets artikel 11, som fortsat er gældende uanset de foreslåede nye regler.

Skattemyndighederne har i de seneste år haft særskilt fokus på forretningsmæssige begrundelser for skattefrie omstruktureringer. FSR forstår lovforslaget således, at overholdes betingelserne i de nye regler for at gennemføre skattefrie omstruktureringer, vil skatteyderne ikke efterfølgende kunne mødes med, at omstruktureringen ikke var forretningsmæssigt begrundet.

Eksempelvis vil de nye regler muliggøre, at to aktionærer, der ejer et kapitalsekskab uden erhvervs-mæssig drift, kan ophørsspalte sekskabet og få hvert sit sekskab, som også fremover vil beskæftige sig med passiv kapitalanbringelse. Endvidere vil der kunne gennemføres en skattefri aktieombytning, uden at dette nødvendigvis behøver at være begrundet i et ønske om at etablere yderligere erhvervs-virksomhed, optage medaktionærer eller andre sædvanlige forretningsmæssige begrundelser.

I sådanne og andre tilfælde vil den skattefri omstrukturering efter de nye regler ikke under en efterfølgende ligning kunne anses som skattepligtig med henvisning til, at der ikke foreligger en tilstrækkelig forretningsmæssig begrundelse for omstruktureringen, jf. fusionsdirektivets artikel 11.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte denne opfattelse.

I udkastet side 41 beskrives en skattefri fusion efter den foreslåede ændring af SEL § 31, stk. 3. Det anføres, at såfremt B ikke var en del af koncernen inden fusionen ville fusionsdatoen være den 1. juli for dette sekskab, mens den for de to øvrige fusionerende sekskaber, som indgår i koncernen er den 1. januar. I tilknytning hertil nævnes det, at fusionsdatoen for B efter de nuværende regler er den 1. juli uanset "om B inden fusionen er et uafhængigt sekskab". Kan ministeriet bekræfte, at dette kun er tilfældet, hvis aktionæren i B er et sekskab og dette sekskab opnår bestemmende indflydelse over det modtagende sekskab C ved fusionen.

Skatteministeriet bedes oplyse, hvilket materiale, der skal udarbejdes for de tilfælde, hvor den skattemæssige fusionsdato etc. afviger fra den selskabsretlige fusionsdato etc. efter de hidtidige såvel som de kommende regler. Er det tilstrækkeligt, at der på grundlag af et ikke-revideret perioderegnskab udarbejdes en ikke-revideret åbningsbalance for det selskab, som har den afvigende skattemæssige fusionsdato etc. Hvis der er tale om et modtagende selskab, som stiftes ved omstruktureringen, og selskabet efter de nugældende regler har "skæv" skattemæssig fusionsdato etc. er det så nødvendigt at udarbejde et særligt materiale, når det er klart, at selskabet ikke har andre aktiver/passiver eller indkomst end det, som er modtaget fra det indskydende selskab?

Mulighed for efterfølgende at anvende det hidtidige regelsæt

De nye regler medfører, at skattefrie omstruktureringer kan gennemføres uden tilladelse. Efter gennemførelsen af en skattefri omstrukturering uden tilladelse vil det kunne vise sig, at det havde været mere hensigtsmæssigt at gennemføre omstruktureringen med tilladelse efter det gældende regelsæt. I sådanne tilfælde bør der efter FSR' opfattelse være mulighed for efterfølgende at indgive ansøgning efter de eksisterende regler. Det gældende regelsæt indebærer ikke, at tilladelse skal være indhentet forud for omstruktureringens gennemførelse. Der skal dog indsendes selskabsretlige dokumenter senest 1 måned efter vedtagelsen.

FSR forstår forslaget således, at en omstrukturering som er gennemført uden tilladelse efterfølgende i tre-års-perioden, hvis det ønskes, kan omfattes af det nugældende tilladelsessystem, mod at der søges herom? Dette er selvsagt kun aktuelt, hvis der efter det gældende regelsæt og praksis herom vil kunne gives tilladelse. Hvis Skatteministeriet er enig heri bør dette tydeliggøres i forslaget, ligesom der bør indsættes en bestemmelse om, at det i sådanne tilfælde ikke er en betingelse for tilladelsen, at de endelige selskabsretlige dokumenter var indsendt senest en måned efter vedtagelsen.

Ønsket om efterfølgende at skifte regelsæt kan eksempelvis være begrundet i et efterfølgende ønske om at sælge aktierne i det modtagende selskab inden, der er gået tre år fra omstruktureringens gennemførelse. Det kan også være aktuelt, hvor der ønskes gennemført større udbytteudlodninger, end det nye regelsæt giver mulighed for.

Kombinationsomstruktureringer

FSR forstår videre de nye regler således, at det vil være muligt at gennemføre kombinationsomstruktureringer, uden at det er nødvendigt at ansøge om tilladelse til nogen af omstruktureringerne. Eksempelvis vil den i praksis ofte anvendte fremgangsmåde med en skattefri aktieombytning efterfulgt af en skattefri ophørsspaltning af det netop etablerede holdingselskab kunne gennemføres, uden at der er behov for at indhente tilladelse til hverken aktieombytningen eller spaltningen.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte dette. Det vil i den forbindelse være hensigtsmæssig med en præcisering i lovtæksten af, at efterfølgende afståelser, der sker som følge af en yderligere omstrukturering - med eller uden tilladelse - ikke er i strid med de ejertidsvilkår m.v., som den første omstrukturering uden tilladelse er betinget af.

Ombytningsforhold til handelsværdi

De nye regler indebærer, at vederlagsaktier skal udstedes til handelsværdi. Dette må som udgangspunkt betyde, at anvendelsen af et ombytningsforhold, som ikke vurderes at være

baseret på handelsværdier, medfører, at en aktieombytning gennemført uden tilladelse bliver skattepligtig?

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at hvis det erhvervende selskab (H) stiftes i forbindelse med en aktieombytning, vil værdien af de udstedte aktier altid svare til handelsværdien af de indskudte aktier.

I udkastet side 60-61 anføres det vedrørende § 4, nr. 7, at det er et krav for gennemførelse af en skattefri spaltning uden tilladelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver. Er ministeriet enig i, at denne betingelse er opfyldt, selvom aktierne udstedes på basis af bogførte værdier, når det modtagende selskab ikke har andre aktionærer end selskabsdeltageren/selskabsdeltagerne ved spaltningen.

Det anføres i bemærkningerne under pkt. 2 (Objektivering af reglerne om skattefri omstrukturering af selskaber) i 5. sidste afsnit i relation til anvendelse af handelsværdi ved ombytningsforhold: "Der er ikke hermed tilsigtet ændringer i de gældende regler og praksis om ombytningsforhold ved skattefrie omstruktureringer, der gennemføres med tilladelse".

Efter FSR' opfattelse er det efter gældende praksis ikke noget krav, at ombytningsforholdet fastsættes ud fra handelsværdi, med mindre der opstår værdiforskydninger mellem aktionærene. I andre tilfælde regulerer SKAT selv forholdet ved at sætte ejertidsvilkår (spaltning, tilførsel af aktiver og i et vist omfang ved fusion) eller anmeldelsesvilkår (aktieombytning).

Et eksempel herpå er tilførsel af aktiver til et eksisterende datterselskab. Her er det fast praksis, at der fastsættes ejertidsvilkår, der medfører, at ejerskabet til samtlige aktier (eksisterende aktier og vederlagsaktier) skal opretholdes i tre år regnet fra vedtagelsen af tilførslen. Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at det ikke er hensigten at ændre på denne praksis. For selskaber, der ikke ønsker besværet med at fastsætte ombytningsforhold til handelsværdi eller den skattemæssige risiko ved at ansætte handelsværdien forkert, vil det fortsat kunne være aktuelt at indhente tilladelse og i den forbindelse påtage sig et ejertidsvilkår.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 1)

Skatteministeriet anmodes om at oplyse, hvorvidt det vil være i strid med de nye regler, såfremt der efter gennemførelsen af en skattefri aktieombytning uden tilladelse fra skattemyndighederne optages medaktionærer i det erhvervede selskab, eksempelvis medarbejdere i selskabet, når optagelsen som aktionærer sker ved nytegning af aktier i det erhvervede selskab?

Ministeriet anmodes endvidere om at oplyse, hvorvidt det efter en skattefri aktieombytning gennemført uden tilladelse vil være muligt at lade det erhvervede selskab ophøre ved en skattefri koncernintern eller koncernekstern fusion eller spaltning, hvor hele vederlaget til det erhvervende selskab i aktieombytningen erlægges i form af aktier i det eller de modtagende selskab(er) i fusionen/spaltningen.

Endvidere anmodes Ministeriet om at oplyse, hvorvidt det efter en skattefri aktieombytning gennemført uden tilladelse vil være muligt for en ny aktionær at nytegne op til 49% eller 50% eller mere af kapitalen uden at skattefriheden falder bort. Ligeledes bedes det oplyst, hvorvidt udstedelse af tegningsretter, konvertible obligationer og medarbejderaktier omfattes af de

særlige lovregulerede ordninger vil være i strid med betingelserne for at gennemføre en omstrukturering uden tilladelse.

Vil det i en situation, hvor alle tre aktionærer i et selskab deltager i den skattefrie aktieombytning uden tilladelse, således at det erhvervende selskab erhverver alle aktier og stemmer i det erhvervede selskab, have betydning for den gennemførte skattefrie aktieombytning, at der efterfølgende indgås en aktionæroverenskomst for de tre aktionærer i det erhvervende selskab, hvorefter aktionærerne hver for sig har vetoret overfor en række beslutninger?

Hvor eksempelvis to ud af de tre aktionærer ønsker skattefrie aktieombytning uden tilladelse og det forudsættes, at de to ombytende aktionærer har stemmeflertallet, som ved aktieombytningen overdrages til det erhvervende selskab, har det så betydning for den gennemførte aktieombytning, såfremt der efter dennes gennemførelse indgås en aktionæroverenskomst, hvorefter den tredje aktionær, der ikke deltager i aktieombytningen, får vetoret til en række beslutninger i det erhvervede selskab?

Generelt i relation til den foreslåede regel i ABL § 36 ønskes det præciseret, at dispositioner, der gennemføres efter en aktieombytning uden tilladelse ikke skal anmeldes, og at alle andre dispositioner end de i bestemmelsen anførte, ikke medfører at en aktieombytning bliver skattepligtig.

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 3)

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at handelsværdien i dette tilfælde kan fastsættes efter TS-cirkulærerne 2000 - 9 og 10.

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 4)

Det foreslås, at selskaber, som før ombytningen var aktionær både i det erhvervede og det erhvervende selskab, skal behandle alle aktier i det erhvervende selskab, som om de var anskaffet på ombytningstidspunktet. Denne regel skal efter bemærkningerne "forhindre", at en aktionær, der er et selskab, spekulerer i at omgå 3-årsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 9. FSR skal anmode om en redegørelse for, hvordan en sådan omgåelse er mulig under hensyntagen til, at det efter § 36 A, stk. 3 foreslås som en betingelse for anvendelse af stk. 1, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Dette krav indebærer efter FSR's opfattelse, at ombytningsforholdet skal være armslængdebaseret, og at der derfor ikke sker nogen forskydning mellem antallet af "nye" aktier og antallet af "gamle" aktier.

Under alle omstændigheder synes reglen at være for vidtgående, da det forhold, som reglen skal imødegå, ikke synes at være aktuelt i de tilfælde, hvor aktionæren har ejet begge selskaber i mere end 3 år.

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 5)

FSR finder principielt, at det er uheldigt, at en skatteansættelse skal foretages på grundlag af oplysninger, som det i praksis ikke vil være muligt at fremskaffe. På side 55 i udkastet nævnes det, at det kun er såfremt aktierne sælges inden for tre år, at det kan blive aktuelt for SKAT at foretage en ansættelse. Dette er ikke helt korrekt, idet anskaffelsessummen fra ombytningen også vil være aktuel, hvis der efterfølgende foretages kapitalforhøjelser. Reglen gør det derfor nødvendigt, at oplysningerne om den oprindelige anskaffelsessum skaffes i forbindelse med ombytningen og bevares indtil samtlige aktier sælges - uanset hvornår det sker.

Reglerne i § 36 A, stk. 4 og 5 medfører tilsammen, at hverken aktierne i det erhvervende eller det erhvervede selskab kan sælges inden der er gået 3 år fra ombytningen. Dette synes for vidtgående i forhold til formålet med reglerne - nemlig at en aktieombytning ikke skal kunne bruges til at sælge skattefrit, hvis der ikke kunne sælges skattefrit forud for aktieombytningen. Herved er der slet ikke taget højde for de situationer, hvor der kunne sælges skattefrit forud for ombytningen eller efter mindre end 3 år.

§ 2, nr. 3 (ABL § 36, stk. 7)

Det foreslås, at skattefriheden for en aktieombytning (og tilsvarende for spaltninger og tilførsler) bortfalder, hvis det erhvervende selskab inden for 3 år modtager udbytte m.v. udover dets andel i "det akkumulerede regnskabsmæssige resultat for det indkomstår, hvor ombytningen er gennemført og de to følgende indkomstår".

Denne bestemmelse er uheldigt formuleret, fordi den umiddelbart synes at medføre, at udbytte, der i god tro er udloddet på grundlag af det regnskabsmæssige resultat i det første og/eller det andet indkomstår, efterfølgende som følge af underskud i det andet og/eller det tredje indkomstår kan vise sig at være udbetalt i strid med ordlyden i § 36 A, stk. 7.

Som reglen er formuleret, vil det i mange selskaber, der driver almindelig erhvervsmæssig virksomhed med deraf følgende risici, ikke være forsvarligt at udbetale udbytte, før 3-årsperioden er overstået. Der bør derfor indsættes en supplerende regel om, at udbytte, der er udbetalt i en sådan situation, ikke diskvalificerer.

Der bør endvidere fastlægges en mere præcis afgrænsning af "det regnskabsmæssige resultat". Hvorledes forholdes der eksempelvis med indtjening i datterselskaber? Hvorledes skal egenkapitalbevægelser behandles?

Reglen om maksimering af udbytte må generelt formodes at begrænse anvendelsen af reglerne om skattefri aktieombytning uden tilladelse. Dette hænger sammen med, at etablering af et holdingselskab ved en skattefri aktieombytning typisk har til formål at reducere den driftsmæssige risiko ved udlodning af skattefrit udbytte til holdingselskabet, optagelse af nye medejere i driftsselskabet, hvilket nødvendiggør slankning af driftsselskabet ved udlodning af udbytte til holdingselskabet, eller opstart af ny aktivitet i et selvstændigt datterselskab under et fælles holdingselskab, således at skattefrit udbytte fra det eksisterende datterselskab kan anvendes til finansiering af aktiviteterne i det nye selskab.

Maksimeringen vil således i mange tilfælde hindre det forretningsmæssige formål med ombytningen. Hvis formålet med maksimeringen er at sikre, at en skattefri aktieombytning ikke kan anvendes som forberedelse til et skattefrit salg af det erhvervede selskab inden for de første 3 år - hvilket reglen i § 36 A, stk. 5 i øvrigt synes at imødegå fuldt ud - så kunne dette formål i stedet tilgodeses ved, at anskaffelsessummen for aktierne i det erhvervede selskab blev nedsat med den del af det skattefrie udbytte, der overstiger de enkelte års regnskabsmæssige overskud i den 3 årige periode. Derved vil man fjerne muligheden for at reducere en skattepligtig aktieavance ved udlodning af skattefrit udbytte. Det skal bemærkes, at aktiernes anskaffelsessum naturligvis dermed kan blive negativ. En reduktion af anskaffelsessummen for aktierne i det erhvervede selskab medfører endvidere den yderligere forenkling, at der ikke er behov for forlængelse af ansættelsesfristen med yderligere to år som foreslået.

Tilsvarende problemstillinger gælder for de foreslåede regler om skattefri spaltning og skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse fra SKAT. I relation til skattefri grenspaltning ønskes det

endvidere bekræftet, at vederlagsaktierne - der skattemæssigt behandles som udbytte - ikke skal medregnes, når det skal vurderes om begrænsningen af udbytte som betingelse for skattefri spaltning uden tilladelse er overholdt.

I øvrigt bemærkes, at der ifølge den eksisterende praksis for tilladelse til skattefri aktieombytning alene nævnes anmeldelsespligt i forhold til udlodninger fra det erhvervende selskab. Af denne grund synes udkastet til de nye regler også at gå videre end nødvendigt.

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 8)

Det anføres i bemærkningerne, at hvis selskabet ikke afgiver oplysning i selvangivelsen, hvis det "optræder" som erhvervende selskab i en skattefri aktieombytning uden tilladelse, er der ikke selvangivet behørigt. Ministeriet anmodes om at bekræfte, at forholdet kan berigtiges, når selskabet er blevet gjort opmærksom herpå af den skatteansættende myndighed?

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 9)

FSR skal bede om ministeriets kommentarer til, på hvilket grundlag man finder, at denne bestemmelse er i overensstemmelse med EU-retten.

§ 4, nr. 5 (FUL § 15, stk. 6)

Med den foreslåede ændring af FUL § 15, stk. 6 skal der ikke længere indhentes tilladelse til skattefri fusion for danske aktionærer i udenlandske selskaber, med mindre fusionen er omfattet af FUL §§ 3 og 4, jf. bemærkningerne i udkastet.

Der er i praksis nogen tvivl om, hvorvidt bestemmelserne i kapital 1 i fusionsskatteoven, herunder § 3 og § 4, finder anvendelse. Tvivlen er opstået, fordi FUL § 15, stk. 6 ikke henviser hertil men derimod alene henviser til FUL § 9 og 11. Endvidere har SKAT i afgørelsen TfS 2005.1014 SM slået fast, at FUL § 5's krav om, at fusionen foretages på skæringsdatoen for det modtagende selskab, ikke gælder udenlandske selskaber. Den umiddelbare konklusion må derfor være, at kap. 1 i FUL, herunder § 3 og 4, ikke finder anvendelse ved aktionærsuccession i anledning af en fusion mellem udenlandske selskaber, hvilket også er rimeligt under hensyntagen til, hvilke oplysninger aktionæren har mulighed for at fremskaffe. Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at kapitel 1 ikke gælder for udenlandske fusioner, idet reglen om aktionærsuccession alene henviser til FUL § 9 og 11.

Hvis skatteministeriet fastholder, at FUL § 3 og 4 er gældende ved aktionærsuccession efter FUL § 15, stk. 6 foreslås det, at der ikke skal ansøges om tilladelse, hvor danske skatteydere er aktionærer i udenlandske børsnoterede selskaber. Det vil for de danske aktionærer være svært eller umuligt at fremskaffe eksempelvis oplysninger om samhandel omfattet af FUL § 4, stk. 1. I en situation med fusion af udenlandske børsnoterede selskaber må det endvidere anses for irrelevant, om fusionen er omfattet af en af de pågældende bestemmelser, idet de danske aktionærer ikke kan forventes at have opnået særlige utilsigtede skattemæssige fordele i den forbindelse. Et af de spørgsmål, der altid giver anledning til overvejelse ved succession for danske aktionærer i udenlandske selskaber, der fusioneres, er, om der rent faktisk er tale om en fusion. Kravet i praksis er, at den udenlandske fusion skal gennemføres efter regler, der i alt væsentlighed svarer til reglerne for danske fusioner. Det foreslås, at der indføres en bestemmelse hvorefter danske aktionærer i udenlandske selskaber kan søge om tilladelse til succession på aktionærsiden i forbindelse med den udenlandske selskabs fusion. Dermed er regelsættet parallelt med andre omstruktureringer, hvor omstruktureringen kan gennemføres uden tilladelse eller med tilladelse efter skatteyderens valg.

I modsat fald kan det blive nødvendigt at indhente bindende svar om, hvorvidt der foreligger en fusion, der kvalificerer til succession på aktionærsiden. Det er uheldigt, bl.a. fordi sagsbehandlingen af bindende svar ofte er længere end for ansøgninger om skattefri omstrukturering. Dette gælder særligt ved forelæggelse for Skatterådet.

Der har i praksis været fulgt den - efter FSR's opfattelse - noget tvivlsomme praksis, at en enkelt skatteydere opnåelse af tilladelse til aktionærsuccession ved udenlandske fusioner og spaltninger binder samtlige øvrige aktionærer undergivet dansk skattepligt. En aktionær, som ikke havde søgt om tilladelse til aktionærsuccession, bliver således tvunget til lægge et successionsprincip til grund for de modtagne aktier. Er Skatteministeriet enig i, at denne praksis må anses for forladt i alle tilfælde, når det nu bliver muligt at opnå aktionærsuccession uden tilladelse, dvs. uden at der sker nogen form for offentliggørelse af den enkelte aktionærs valg af skattefrihed/succession.

§ 4, nr. 6 (FUL § 15 a, stk. 1)

Det foreslås, at et selskab ikke kan spaltes uden tilladelse fra SKAT, hvis en selskabsdeltager, der er hjemmehørende i udlandet, har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab. Denne regel synes ligeledes diskriminerende, idet en dansk aktionær kan spalte uden tilladelse, mens en EU-hjemmehørende aktionær ikke kan.

§ 4, nr. 7 (FUL § 15 a, stk. 2)

Reglen om, at der skal være et lige forhold mellem aktiver og passiver i det indskydende og det modtagende selskab efter omstruktureringen medfører, at der reelt kun kan spaltes uden tilladelse i meget få situationer. For ophørsspaltninger vil der i realiteten ikke kunne spaltes uden tilladelse, når det er "rigtige" erhvervsvirksomheder der skal spaltes, **idet der typisk vil være en gæld knyttet til de forretningsmæssige aktiviteter**. Her vil de to "grene" næppe have nøjagtig samme sammensætning af aktiver og gæld.

Endvidere må kravet anses for umuligt at opfylde ved en tilførsel af aktiver, idet kravet forudsætter, at der beholdes en gæld i et indskydende selskab, hvis forholdet mellem aktiver og passiver i det indskydende selskab skal svare til forholdet i det modtagende selskab. En sådan gæld kan ofte ikke bevares i det indskydende selskab samtidig med at betingelsen om, at det tilførte udgør en gren af en virksomhed, opfyldes.

I forbindelse med grenspaltning vil det være et meget sjældent lykketræf, hvis både grenkravet og kravet om samme forhold mellem aktiver og gæld kan være opfyldt på samme tid. Bestemmelsen medfører at det formentlig ikke bliver muligt at lave skattefri grenspaltning uden tilladelse. Forslaget om at man kan overføre ikke gren-relaterede likvide midler mv. er ikke tilstrækkeligt. Der er sjældent tilstrækkelige likvide midler mv., og ved grenspaltning er kapitaltilpasning så godt som umulig.

Så vidt ses vil den eneste brugbare mulighed for tilpasning være, at der tillades mellemregning mellem grenene i spaltningen.

Uden ændringer i forslaget synes spaltning uden tilladelse alene at kunne anvendes ved ophørsspaltning af selskaber, der ikke indeholder gæld, hvilket typisk kun vil være nogle holdingselskaber og lignende selskaber, hvis eneste aktiver er likvider og værdipapirer.

Endvidere medfører reglerne, at eksempelvis en efterfølgende ændring af en skatteansættelse i princippet kan betyde, at forholdet mellem aktiver og gæld på spaltningstidspunktet eller tidspunktet for den skattefrie tilførsel af aktiver ikke er opfyldt, idet der i sagens natur ikke har kunnet tages hensyn til den efterfølgende indkomstændring.

Det anføres i udkastet, at det findes nødvendig at stille krav til fordelingen af aktiver og passiver ved omstruktureringen, idet den underskudsgivende del af koncernen ellers ville kunne isoleres fra den overskudsgivende del af koncernen. FSR har svært ved at se, hvilket formål det skulle tjene, idet det også ville indebære, at den overskudsgivende del af koncernen ikke kan udnytte underskud fra den anden del af koncernen via sambeskatning. Endvidere skal de modtagende selskaber hæfte for skatter m.v., så heller ikke i den relation synes der at være forhold, der kan begrunde kravet.

Skatteministeriet anmodes derfor at overveje, om der ikke kan fastsættes mere brugbare krav til forholdet mellem aktiver og passiver i de nye regler.

§ 4, nr. 11 (FUL § 15b, stk. 7)

Det foreslås, at der foran "spaltning" i første linje indsættes "skattefri". Tilsvarende kommentar vedrørende § 15 d, stk. 7.

FSR forstår det nye regelsæt således, at der umiddelbart efter en skattefri spaltning kan foretages en overdragelse af aktierne i et modtagende selskab efter reglerne i ABL § 34 om overdragelse af aktier i levende live med succession, uden at dette berører skattefriheden for spaltningen. Ved overdragelsen af aktierne overføres anskaffelsestidspunkt – og sum til erhververen af aktierne.

Dette vil bl.a. indebære, at et selskab, der inden spaltningen er et pengetankselskab, kan udspalte den erhvervsaktive virksomhed til et modtagende selskab uden tilladelse, hvorefter aktierne i det modtagende selskab overdrages med succession efter ABL § 34. Da det modtagende selskab er et nystiftet selskab, som i sin levetid kun har været erhvervsaktivt, og da det indskydende selskabs status af pengetankselskab ikke influerer på det modtagende selskab, jf. SKM2006.627.SR, vil aktierne i det modtagende selskab umiddelbart efter spaltningen kunne overdrages med succession.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte disse antagelser.

§ 4, nr. 11 (FUL § 15b, stk. 8)

Reglen indebærer, at udbytter i en tre-års-periode efter en skattefri spaltning gennemført uden tilladelse ikke må overstige det akkumulerede regnskabsmæssige resultat. Tilsvarende gør sig gældende ved skattefri tilførsel af aktiver, jf. FUL § 15d, stk. 8.

Efter FSR' opfattelse bør en skattefri spaltning eller en skattefri tilførsel af aktiver til eksisterende modtagende selskaber ikke forhindre, at fri egenkapital, der var til stede i det modtagende selskab, inden dette modtog aktiver fra det indskydende selskab skal underlægges begrænsninger med hensyn til udlodning. Der kan herom henvises til nyeste praksis herom som er offentliggjort i SKM2006.403.SR.

FSR anmoder Skatteministeriet om at foretage en præcisering, der friholder denne situation fra at være omfattet af udlodningsforbuddet. Som nævnt ovenfor bedes det bekræftet, at vederlagsaktierne ved en grenspaltning ikke medregnes til udbytte udloddet efter spaltningen.

§ 4, nr. 12 (FUL § 15 c)

Det foreslås, at udenlandske selskaber ikke kan lave skattefri tilførsel af et fast driftssted i Danmark til et dansk selskab uden tilladelse. Reglen synes at diskriminere selskaber i andre EU-medlemsstater.

§ 4, nr. 13 (FUL § 15 c, stk. 2)

Det er en betingelse, at forholdet mellem aktiver og gæld, der overføres til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab. (Tilsvarende skal gælde for spaltninger, jf. FUL § 15 a, stk. 2).

Denne bestemmelse vil i praksis i mange situationer indebære, at grenkravet ikke vil kunne opfyldes. Det anføres i bemærkningerne, at hvis nævnte forhold ikke er opfyldt, kan det "f.eks. afhjælpes ved, at der sammen med de overførte aktiver og passiver overføres ikke-grenrelaterede likvide midler". Det er FSR' opfattelse, at likvider mv. kun er grenrelaterede, i det omfang de hidrører fra et umiddelbart forud for omstrukturingsdatoen nyoptaget lån. Bortset herfra er likvider mv. efter fast praksis ikke grenrelaterede. Skatteministeriet anmodes om at bekræfte denne opfattelse.

Skatteministeriet anmodes ligeledes om at bekræfte, at balancetilpasning kan ske ved en fri fordeling af obligationer, der heller ikke anses som grenrelaterede og endvidere ved fordeling af kassekreditter, der som udgangspunkt heller ikke anses som grenrelaterede.

Der bedes redegjort for hvilke andre metoder, der kan anvises til afhjælpning af det pågældende problem. Vil afhjælpning i en skattefri tilførsel (eller spaltning) eksempelvis kunne ske ved at der af det modtagende selskab ydes et kontantvederlag, således at der optages en gæld i det modtagende selskab til selskabsdeltageren?

Endvidere ønskes oplyst, om afhjælpning kan ske ved ændringer af de regnskabsmæssige værdier, i det omfang dette er muligt indenfor regnskabslovgivningens rammer.

Det bedes præciseret, om der med forholdet aktiver/gæld sigtes til forholdet mellem de regnskabsmæssige værdier, eller om forholdet baseres på handelsværdier.

Vedrørende kravet til fordeling af aktiver og gæld henvises ligeledes til det ovenfor under § 4, nr. 7 nævnte.

§6, nr. 2 (KGL § 8 og 24)

Det fremgår af forslaget, at gevinst på gæld til sambeskattede selskaber aldrig medregnes til den skattepligtige indkomst. Ifølge lovforslagets tekst skal der med hensyn til udenlandsk selskaber være valgt sambeskatning, jf. SEL § 31 A. I forslaget til SEL § 31 D om tilskud, er det alene et krav, at udenlandske selskaber kunne indgå i sambeskatning med det danske selskab.

Hvorfor er det i akkord situationen et krav, at der aktuelt foreligger sambeskatning? Det bør efter FSR's opfattelse være nok at stille det samme krav ved akkord som ved tilskud.

§ 7, nr. 2 (LL § 2)

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at den indførte sidestillelse af transparente enheder med juridiske personer ikke indebærer, at transparente enheder skal inddrages i en sambeskatning.

§ 7, nr. 4 ff. (LL § 15, stk. 7-12)

Det hedder i bemærkningerne, at de gældende regler indebærer, at "underskud ikke kan modregnes i positive kapital- og leasingindtægter i selskabet selv eller i sambeskattede datterselskaber, hvis mere end 50% af aktierne/stemmerne i selskabet har skiftet hænder." Ministeriet bedes redegøre for, på hvilket grundlag man er af den opfattelse, at nævnte begrænsning også gælder i forhold til indtægter i sambeskattede selskaber.

Endvidere hedder det i bemærkningerne til nr. 7, at "det er underskudsselskabet/ejerselskaberne, som skal dokumentere sammensætningen af aktionærkredsen ved begyndelsen af underskudsåret." FSR finder det principielt uheldigt, at indkomstansættelsen kan bero på oplysninger, som hverken de skatteansættende myndigheder eller skatteyderen er eller kan komme i besiddelse af.

I relation til reglen om begrænsning af underskud ved ejerskifte bør det overvejes, at underskudsbegrænsning alene udløses, når koncernforholdet efter § 31 C ændrer sig. Der kan således forekomme tilfælde, hvor der overdrages mere end 50% af kapitalen, men hvor den bestemmende indflydelse er uændret. I sådanne tilfælde synes det ikke rimeligt at indføre underskudsbegrænsning.

I forbindelse med justeringen af § 15, stk. 10, vil vi foreslå at det overvejes at justere formuleringen af § 15, stk. 10, så den bliver lettere forståelig. Især fortolkningen af 7. pkt. har givet anledning til usikkerhed.

§ 14, nr. 1 (Overgangsregel i § 15, stk. 9)

Skatteministeriet anmodes om at oplyse, hvilke konsekvenser det har, at præciseringen af, at § 15, stk. 9 lov nr. 426 af 6. juni 2005 også omfatter faste ejendomme i udlandet, ifølge udkastet først får virkning for indkomståret 2007 og senere.

Andre forslag til overvejelse

Endelig skal vi bemærke, at det i SEL § 4, stk. 2 for nystiftede selskaber, der overtages og inddrages i en ny sambeskatning, bør præciseres, at "Den første indkomstperiode kan udgøre op til 18 måneder, med mindre andet følger af § 10, stk. 5". Det vil sige bestemmelsen om tvungen omlægning af indkomstår i en sambeskatning. Det er muligt det allerede følger af SEL § 4, stk. 2, at § 10 har forrang i definitionen af indkomstår, som følge af § 4, stk. 2's henvisningen til § 10. Det bør imidlertid præciseres således, at de to bestemmelser ikke er indbyrdes modstridende. Som følge af reglerne om, at ingen indkomstår kan overspringes og ingen indkomstår kan dubleres, følger det allerede af § 10, at indkomståret for typiske indkomstår ikke kan blive meget længere end de 18 måneder, jf. at det skattemæssige indkomstår styres af datoen 1. april.

Lovforslaget er udtryk for, at der påtænkes gennemført væsentlige og omfattende ændringer. FSR anmoder i den forbindelse Skatteministeriet om at overveje følgende yderligere forslag til lovændringer:

Lettelse af generationsskifte

FSR har noteret sig den lempelse, lovforslaget lægger op til for så vidt angår pengetanksreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, og som der i mellemtiden er fremsat lovforslag om. FSR finder dog anledning til at foreslå yderligere en lempelse af reglen.

Den nuværende lovregel medfører, at der for så vidt angår holdingselskaber kan foretages konsolidering med aktier i driftsselskaber, hvori holdingselskabet ejer minimum 25% af aktierne. Denne grænse forhindrer i praksis gennemførelsen af visse reelle generationsskifter.

Et eksempel herpå er en situation, hvor fire (ældre) søskende ejer aktierne i hvert sit holdingselskab, som igen ejer 20% af aktierne i et holdingselskab for en driftsoperativ koncern. De øvrige 20% af aktiekapitalen i holdingselskabet ejes af medarbejdere, der over årene er optaget som medaktionærer. Selvom der i hovedsagen er tale om en familieejet virksomhed, hvor alle fire søskende deltager i driften, vil de fire søskende ikke kunne overdrage aktierne i deres respektive holdingselskaber med succession til deres børn, idet konsolideringsreglen ikke finder anvendelse, da hvert holdingselskab alene ejer 20% af aktierne i driftsselskabet.

Et andet eksempel kan være et hovedaktionærselskab, som på private equity-lignende vilkår investerer i unoterede selskaber, og hvor ejerandelen for flere af investeringerne er under 25%. Hovedaktionæren vil som følge af, at ejerandelene i de nævnte selskaber er under 25% være afskåret fra at overdrage aktierne i hovedaktionærselskabet med succession efter reglen i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Det er uheldigt, at disse situationer ikke omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 34. FSR anmoder derfor ministeriet om at overveje at nedsætte 25%-ejerandelen eksempelvis til samme ejerandelskrav, som gælder for modtagelse af skattefrit udbytte.

Skattepligtig spaltning med tilbagevirkende kraft

Selskabsskattelovens §§ 4, stk. 5 og 8A, stk. 2, indeholder adgang til at gennemføre henholdsvis skattepligtige tilførsler af aktiver og fusioner med tilbagevirkende kraft. Der er derimod ikke i skattelovgivningen hjemmel til at gennemføre skattepligtige spaltninger med tilbagevirkende kraft.

Skattepligtige spaltninger anvendes med jævne mellemrum i praksis, og der bør efter FSR' opfattelse være adgang til at gennemføre disse med tilbagevirkende kraft på samme vis som det er gældende for de to øvrige transaktioner. Det er upraktisk, at indkomsten ikke kan medregnes i det modtagende selskab fra den regnskabsmæssige spaltningsdato samt, at værdierne pr. denne dato ikke kan anvendes. De samme hensyn, som førte til, at der blev indført adgang til at foretage skattepligtige tilførsler og fusioner med tilbagevirkende kraft, gør sig også gældende for skattepligtige spaltninger.

FSR opfordrer derfor til, at der i lovforslaget medtages forslag om at foretage skattepligtige spaltninger med tilbagevirkende kraft.

Interesseopdeling af aktionærer ved skattefri spaltning

Der kan efter fusionsskattelovens spaltningsregler gennemføres skattefrie spaltninger, hvorved to eller flere aktionærer kan foretage en interesseopdeling af selskabet, således at de efter spaltningen ejer hver sit selskab.

Der er offentliggjort en sag i SKM2006.139.SKAT herom. Afgørelsen viser, at en interesseopdeling af aktionærer ikke kan ske ved en grenspaltning, idet dette dels forudsætter, at begge aktionærer vederlægges af det modtagende selskab (den ene aktionær evt. ved kontant betaling), dels forudsætter, at aktionærerne opretholder forholdsmæssigt uændret ejerskab af det indskydende selskab.

FSR opfordrer Skatteministeriet til at overveje en ændring af spaltningsdefinitionen således, at en interesseopdeling af et selskab kan foretages også ved en grenspaltning og ikke alene i form af en ophørsspaltning. Det kan i tilfælde, hvor der eksempelvis er to aktionærer, ske ved, at den ene aktionær vederlægges med aktier i det modtagende selskab og samtidigt annulleres den pågældende aktionærs aktier i det indskydende selskab, hvorved den anden aktionær bliver enejer af det indskydende selskab.

Efter FSR's opfattelse bør interesseopdelingen af et selskab blandt aktionærer kunne foretages både som ophørsspaltning og grenspaltning. Der er ikke reelle grunde til, at opdelingen ikke burde kunne ske ved en grenspaltning.

Andre forslag i relation til omstrukturering

FSR har tidligere foreslået, at der indføres adgang til at gennemføre skattefrie spaltninger til et moderselskab, jf. bilag 9 til L 126/2003-04.

Derudover har FSR foreslået, at der indføres adgang til at optage mellemregninger mellem det indskydende og det modtagende selskab i en skattefri spaltning, jf. bilag 12 til samme lovforslag.

FSR finder fortsat, at disse forslag har stor praktisk betydning og derfor bør imødekommes, hvorfor Skatteministeriet anmodes om at genoverveje forslagene.

Af FUL § 8, stk. 6, fremgår det, at skattemæssige underskud i de fusionerende selskaber fra før fusionsdatoen ikke kan modregnes i det modtagende selskab. Er ministeriet enig i, at SEL § 8, stk. 6, alene omfatter skattemæssige underskud i de deltagende selskaber frem til den selskabsretlige dato for fusionen etc. gennemførelse, dvs. at underskud i perioden fra den selskabsretlige fusionsdato og frem til den skattemæssige fusionsdato ikke omfattes af FUL § 8, stk. 6 men eventuelt af FUL § 8, stk. 7.

Bemærkninger i øvrigt

Ifølge SEL § 31, stk. 2, kan underskud i et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark ikke modregnes i indkomst fra andre enheders under national sambeskatning, hvis underskuddet kan anvendes af det udenlandske hovedkontor. Såfremt det pågældende udland, hvori hovedkontoret for det faste driftssted ligger, har regler svarende til SEL § 5 I, er det nødvendigt at foretage danske skattemæssige afskrivninger i det faste driftssted, selvom det faste driftssted ikke har positiv indkomst, hvori afskrivningerne kan modregnes. Hvis det er situationen, hvorledes opgøres avance, hvis det faste driftssted senere afhænder det aktiv, der er foretaget afskrivninger

på, som ikke har haft effekt i dansk beskatning. Bliver det faste driftssted skattepligt af en avance svarende til forskellen mellem den nedskrevne værdi og handelsværdien af aktivet, selvom der ikke er opnået dansk fradrag herfor?

Hvorledes skal straksfradrag på fast ejendom i et selskab, som skifter sambeskatningskreds mit i indkomståret på grund af salg, behandles skattemæssigt? Kan der foretages fuldt straksfradrag i den første delårsperiode? Hvis der er taget fuldt straksfradrag i den første delårsperiode, kan der så også tages fuldt straksfradrag i den næste delårsperiode, idet delårsperioder generelt skal behandles som et indkomstår - eller skal der foretages en forholdsmæssig fordeling af et enkelt straksfradrag på de to delårsperioder?

Når der skal beregnes forholdsmæssige afskrivninger som følge af delårsperioder, jf. SEL § 31, stk. 3, i forbindelse med omstruktureringer, hvilken dato - den selskabsretlige eller den skattemæssige - fusionsdato etc. skal så lægges til grund for den forholdsmæssige opgørelse?

Endelig ønsker vi Ministeriets stillingtagen til, hvorledes skatter mv. fordeles i nedenstående eksempel med sambeskatning af en gruppe danske selskaber, hvoraf et har underskud som fuldt ud anvendes i samme år af de øvrige selskaber i koncernen, og dette underskudsgivende selskab samtidig har betalt skat i udlandet af en udenlandsk indkomst som indgår i opgørelsen af selskabets danske underskud.

Kan Ministeriet bekræfte, at sambeskatningsreglerne medfører nedenstående resultat, hvorved det underskudsgivende selskab får kompensation for det anvendte underskud og også for den creditlempelse, som selskabet ved betaling af skat i udlandet har "skaffet" de sambeskattede selskaber?

<u>Selskab</u>	<u>Indkomst</u>	<u>Under- skud fordelt</u>	<u>Ind- komst fordelt</u>
A	50	(20)	30
B	100	(40)	60
C	100	(40)	60
D	<u>(100)</u>	100	<u>0</u>
	150		<u>150</u>
 Skatteberegning			
	Sambeskatningsindkomst		150
	Heraf udenlandsk indkomst vedr. D		10
	Selskabsskat (28%)		42,0
	Creditlempelse		<u>(2,8)</u>
	Nettoskat		<u>39,2</u>

A betaler til SKAT	8,4
B betaler til A som med SKAT afregner	16,8
C betaler til A som med SKAT afregner	16,8
A afregner med D	<u>(2,8)</u>
I alt	<u>39,2</u>

Refusion til D vedr. underskud

A betaler til D	5,6
B betaler via A til D	11,2
C betaler via A til D	<u>11,2</u>
I alt	<u>28,0</u>

--ooOoo--

Såfremt der er spørgsmål eller kommentarer til ovenstående, står FSR gerne til rådighed med yderligere oplysninger.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for FSRs Skatteudvalg

Niels Ebbe Andersen
fagdirektør

Foreningen Danske Revisorer

Munkehaten 32 · 5220 Odense SØ · Telefon 65 93 25 00 · telefax 65 93 25 08
Webadresse: www.fdr.dk · E-mail: sekretariat@fdr.dk



Skatteministeriet
SkatErhverv
Ulla Lyk-Jensen
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Odense den 09. november 2006
H 4061 - 06
0106 TK

Høring: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

Lovudvalget i Foreningen Danske Revisorer har ikke bemærkninger til ovenstående.

Med venlig hilsen
Foreningen Danske Revisorer

Tom Karstensen
direktør

Skatteministeriet
SkatErhverv
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Att.: Chefkonsulent Søren Schou

Pr. e-mail: pskerh@skm.dk

17. november 2006

**Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne
m.v.**

FRR takker for muligheden for at kommentere forslaget. Vi har følgende kommentarer:

Generelle bemærkninger til forslag om objektivering af skattefri omstrukturering

Vi hilser det meget velkomment, at regeringen nu stiller forslag om objektivering af mulighederne for skattefri aktieombytning, tilførsel af aktiver og spaltning. De foreslåede objektiveringer vil efter alt at dømme betyde, at flere tusinde ansøgninger hvert år forsvinder. Forslaget indebærer en betydelig og reel lettelse af administrative byrder for erhvervslivet, rådgivere og SKAT.

Det er hensigtsmæssigt, at betingelserne for skattefri omstruktureringer uden ansøgning ifølge forslaget bliver så objektive som muligt, så reglerne bliver lette at administrere for rådgivere og SKAT.

FRR har nogle forslag til de enkelte bestemmelser, der efter vores opfattelse vil forbedre mulighederne for omstrukturering, uden at man giver afkald på lovens hensigt.

Skattefri aktieombytning uden tilladelse (forslagets § 2)

Forslaget lægger op til at indføre en ny paragraf 36 A ved siden af den eksisterende paragraf 36 i ABL. FRR foreslår, at man lovgivningsteknisk samler bestemmelserne i en paragraf. Det kunne ske ved, at man lader den foreslåede § 36 A være hovedreglen i overensstemmelse med, at det forventes, at de fleste ombytningssager fremover vil ske uden tilladelse. Man kunne så i sidste stykke af den nye paragraf indføje, at der kan søges om dispensation fra lovens betingelser hos told- og skattemyndighederne. Det vil gøre reglerne mere overskuelige, at man kun har én paragraf at arbejde med.

Det er vores opfattelse, at forslaget i relation til aktieombytninger vil tilgodese behovet hos 2 ud af 3 aktionærer, således, at flere tusinde ansøgninger om aktieombytning forsvinder i fremtiden.

Der vil imidlertid være en stor gruppe af byggefirmaer og andre firmaer med stor risiko, som fortsat vil være nødt til at ansøge om tilladelse, hvis forslaget gennemføres i sin nuværende udformning. Det skyldes kravet i § 36 A, stk. 7, om, at der i 3 år efter ombytningen ikke må udloddes mere udbytte, end hvad der svarer til det akkumulerede overskud i datterselskabet. For en del virksomheder er risikoafdækning den vigtigste forretningsmæssige begrundelse for at gennemføre en aktieombytning, og denne begrundelse har da også i vid udstrækning givet anledning til tilladelse i praksis.

Selskaberne i de risikobetonede brancher ønsker typisk at udlodde en stor del af den frie egenkapital straks efter aktieombytningen. Disse selskaber vil imidlertid være forhindret i at bruge de nye regler i ABL § 36 A som følge af udlodningsbegrænsningen.

FRR foreslår, at man fjerner udbyttebegrænsningen i ABL § 36 A, stk. 7, og erstatter den med et generelt krav om, at aktierne i datterselskabet ikke må sælges i de første 3 år efter ombytningen. Hvis man indsætter et krav om, at aktierne i datterselskabet ikke må sælges i de første 3 år efter ombytningen, tilgodeser man lovens hensigter om at forhindre "det hurtige salg". Ændringen vil tilgodese de virksomheder, der af risikohensyn ønsker at udlodde en større del af kapitalen i datterselskabet i de første 3 år. Disse virksomheder slipper så for at skulle ansøge SKAT om tilladelse. Et krav om, at man ikke må sælge aktierne i datterselskabet de første 3 år efter ombytningen, svarer til den praksis, der gjaldt før år 2000.

Ved at indsætte krav om, at man ikke må sælge aktierne i de første 3 år, kan man også afskaffe kravet i den foreslåede § 36 A, stk. 5, om, at de ombyttede aktier anses for erhvervet til den oprindelige anskaffelsessum, da dette krav er overflødig, hvis man ikke må sælge aktierne i de første 3 år efter ombytningen. Efter 3

år kan holdingselskabet under alle omstændigheder sælge datterselskabet skattefrit.

Skattefri spaltning uden tilladelse (forslagets § 4, nr. 6-11)

Ifølge forslaget § 4, nr. 7, foreslås det, at det skal være en betingelse for spaltning uden tilladelse, at forholdet mellem aktiver og gæld i det modtagende selskab skal svare til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab (i det følgende: ækvivalenskravet).

Det er FRR's opfattelse, at ækvivalenskravet er unødigt restriktivt, og at det vil medføre, at man i de fleste spaltningssager stadig er nødt til at søge om tilladelse. Når man spaltes et selskab i 2 eller flere enheder, vil der normalt ikke være samme forhold mellem aktiver og gæld i de enkelte enheder, da det netop ligger i spaltningens natur, at man adskiller forskellige virksomhedsgrene fra hinanden, hvor forholdet mellem aktiver og gæld vil være forskelligt.

Ækvivalenskravet vil gøre området for spaltning uden tilladelse meget begrænset. Ved grenspaltninger vil ækvivalenskravet ofte kollidere med grenkravet, således at, hvis man opfylder grenkravet, så vil man ikke opfylde ækvivalenskravet og omvendt.

Ækvivalenskravet kan også efterfølgende give problemer, idet selv mindre uoverensstemmelser om værdiansættelserne mellem skatteyder og SKAT kan medføre, at hele spaltningen bliver skattepligtig.

For at gøre reglen mere anvendelig i praksis foreslår FRR, at kravet om identisk fordeling af aktiver og passiver helt frafaldes og erstattes af en generel regel om, at aktierne i såvel det indskydende som det modtagende selskab ikke må sælges de første 3 år efter spaltningen, når selskabsdeltageren er et selskab. En 3-års-regel vil være til at administrere i de fleste tilfælde.

Hvis man indfører en generel 3-års-karensperiode for salg af aktierne i det modtagende og i det indskydende selskab i situationer, hvor selskabsdeltageren er et selskab, vil man også kunne slette kravet om anskaffelsestidspunkt samt kravet om udbyttebegrænsning i forslaget § 4, nr. 11.

Hvis Skatteministeriet ønsker at fastholde ækvivalenskravet, vil det efter FRR's opfattelse være hensigtsmæssigt, at der indsættes en lovformelig omgørelsesadgang, som vi kender den fra ligningslovens § 2, stk. 5, så det bliver muligt at korrigere forholdet mellem aktiver og passiver, hvis der efter en spaltning uden ansøgning opstår uenighed mellem skatteyder og SKAT om, hvorvidt man i den konkrete spaltning har opfyldt ækvivalenskravet eller kravet om, at aktierne i det

modtagende selskab skal svare til handelsværdien af den udspaltede virksomhedsgren.

Skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse (forslagets § 4, nr. 12-16)

Ifølge forslagets § 4, nr. 13, foreslås det, at det skal være en betingelse for tilførsel uden tilladelse, at forholdet mellem aktiver og gæld i det modtagende selskab skal svare til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab (i det følgende: ækvivalenskravet). Endvidere foreslås der i § 4, nr. 16, forbud mod udlodning af udbytter i de første 3 år efter tilførslen, der overstiger det akkumulerede overskud.

Det er FRR's opfattelse, at ækvivalenskravet og udbyttebegrænsningen er unødigt restriktivt, og at man i mange almindelige tilførselssager derfor stadig er nødt til at søge om tilladelse. Det gælder f.eks. i de mange tilfælde, hvor man ønsker at beholde en ejendom eller en større post likvider i det indskydende selskab.

Ifølge gældende praksis får man oftest tilladelse til at beholde størstedelen af de likvide beholdninger i det indskydende selskab, hvilket muliggør en hurtig trimning af datterselskabet, f.eks. i forbindelse med inddragelse af en ny medejer.

FRR foreslår, at man erstatter ækvivalenskravet i § 4, stk. 13, samt udbyttebegrænsningen i § 4, stk. 16, med et generelt forbud mod at sælge aktierne i det indskydende selskab i de første 3 år efter tilførslen. Det kunne præciseres, at der med salg også menes tilbagesalg til udstedende selskab inden for 3-års-perioden.

Det er FRR's opfattelse, at de foreslåede værnsregler omkring ækvivalens og udbyttebegrænsning alene har til formål at forhindre "det hurtige salg". De foreslåede værnsregler har kun virkning i de første 3 år efter tilførslen. Man vil derfor opnå samme værn ved at indføre et krav om, at aktierne i det modtagende selskab ikke må sælges i de første 3 år efter tilførslen.

Hvis Skatteministeriet ønsker at fastholde ækvivalenskravet ved tilførsel af aktiver, vil det efter FRR's opfattelse være hensigtsmæssigt, at der indsættes en lovføremelig omgørelsesadgang, som vi kender den fra ligningslovens § 2, stk. 5, så det bliver muligt at korrigere forholdet mellem aktiver og passiver, hvis der efter en tilførsel uden ansøgning opstår uenighed mellem skatteyder og SKAT om, hvorvidt man i den konkrete spaltning har opfyldt ækvivalenskravet eller kravet om, at aktierne i det modtagende selskab skal svare til handelsværdien af den tilførte virksomhedsgren.

Præcisering af sambeskatningsreglerne (forslagets § 1, nr. 1-18)

Indledningsvis skal det fremhæves, at FRR fuldt ud kan tilslutte sig forslagets ønske om at smidiggøre de nye sambeskatningsregler.

Til nr. 7

FRR sætter pris på, at der nu gives mulighed for at få henført acontoskat, der er betalt inden en ny koncernetablering, til den relevante indkomstperiode. FRR er vidende om, at de nugældende regler for indkomstårene 2005 og 2006 har givet anledning til problemer med 'uhensigtsmæssig' restskat ved skift i koncernforbindelse.

FRR finder dog, at det bør overvejes igen, om de nye regler også skal omfatte tilfælde, hvor et selskab sælges fra en koncern til en anden.

Til nr. 10

FRR finder, at det vil være en stor lettelse i forbindelse med koncerninterne omstruktureringer, at nystiftede selskaber og skuffeselskaber i mange tilfælde kan anses for erhvervet ved indkomstårets begyndelse. Herved kan delårsopgørelser undgås, herunder beregning af forholdsmæssige, skattemæssige afskrivninger.

Vi forstår det foreslåede pkt. 9 i SEL § 31, stk. 3, således, at det ene direkte ejede datterselskab gerne må have underliggende selskaber. Er det korrekt forstået?

Vi finder, at det foreslåede pkt. 9 i SEL § 31, stk. 3, også kunne overvejes udvidet til tilfælde, hvor det ultimative moderselskab, der skal spaltes, har flere direkte ejede datterselskaber, i det omfang ingen af disse selskaber har/har haft under-skud.

Til nr. 18

FRR finder det hensigtsmæssigt, at der i SEL § 31D foreslås indført regler, der fjerner beskatning af tilskud ydet af et koncernforbundet selskab.

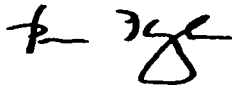
For så vidt angår SEL § 31D, stk. 6, bedes det bekræftet, at et "koncerntilskud" ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis det opfylder de almindelige regler for skattefri modtagelse af datterselskabsudbytter, uagtet at udbyttegiver måtte have fradrag efter lokale regler.

Lempelse af pengetankreglen (forslagets § 2, nr. 2, § 8 og § 13)

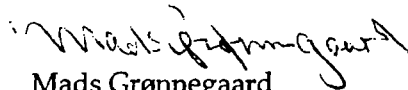
FRR hilser det velkomment, at det foreslås at lempe den såkaldte pengetankregel ved at hæve grænsen fra 50 pct. til 75 pct. i aktieavancebeskatningsloven, pensionsbeskatningsloven og virksomhedsskatteoven.

Imidlertid bør man være konsekvent og også foretage lempelsen i etableringskontolovens § 7, stk. 2, litra 2.

Med venlig hilsen



Per Krogh
formand for FRR's Skatteudvalg



Mads Grønnegaard
skattekonsulent
cand.jur.

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Mail pskerh@skm.dk

Dato: 15. november 2006
Deres ref.: 2006-411-0064
Vores ref.: 858 HRN/ljm

HTSi
Børsen
DK-1217 København K

Danish Chamber
of Commerce

Nye numre:
T +45 7225 5000
F +45 7225 5001
E htsi@hts.dk
I www.htsi.dk

Høring om forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

HTSi har modtaget ovennævnte forslag til ændringer i skattelovgivningen vedrørende skattefri omstruktureringer af selskaber samt justering af sambeskatningsreglerne.

Overordnet er HTSi positivt indstillet overfor forslagene, idet vi skal knytte følgende bemærkninger til visse af ændringsforslagene:

Selskabsskatteloven (sambeskatning)

Vi har ingen særlige bemærkninger til sambeskatningsbestemmelserne, udover at vi kan tilslutte os ændringerne herunder lovændringens § 1, nr. 7, om omkontering af a conto skatten, således at restskat undgås.

Aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteloven (skattefri omstruktureringer)

Det har længe været et stærkt ytre ønske fra erhvervslivets side, at reglerne for skattefri aktieombytning, skattefri tilførsel af aktiver og skattefri spaltning bliver objektiviseret, således at det ikke er nødvendigt at ansøge SKAT om tilladelse til den påtænkte omstrukturering – med deraf følgende krav om udarbejdelse af ansøgning, afventning af SKATs afgørelse etc. HTSi imødeser og håber derfor på, at objektiveringen medfører væsentlige administrative lettelser for erhvervslivet.


Endvidere har vi noteret os, at virksomhederne har mulighed for og pligt til på selvangivelsen at anmelde, at man har foretaget en skattefri omstrukturering uden tilladelse.


Aktieavancebeskatningsloven/dødsbøskatteloven/pensionsbeskatningsloven/virksomhedsskatteloven (generationsskifte)

HTSi ser positivt på de ændringer, der fører til udvidet adgang til succession ved generationsskifte. Vi er ikke i tvivl om, at en forhøjelse af procentsatsen fra 50 til 75, således at der kan ske overdragelse af aktier

med succession, hvis under 75 % af selskabets indtægter stammer fra pengeanbringelser og/eller udlejning af fast ejendom, vil betyde, at der i langt flere situationer kan ske skattefri succession. Imidlertid er vores holdning, at reglen burde ophæves, og at man i stedet burde indføre en regel - eventuelt i kombination med procentreglen - således at der i det enkelte tilfælde foretages en konkret vurdering af, hvorvidt der er erhvervmæssig aktivitet i den virksomhed, der ønskes overdraget.

Med venlig hilsen


Katia Østergaard
direktør


Henrik Rønne
juridisk konsulent

HTSI
Børsen
DK-1217 København K

Danish Chamber
of Commerce

Nye numre:
T +45 7225 5000
F +45 7225 5001

E htsi@hts.dk
I www.htsi.dk

Skatteministeriet
Skat Erhverv
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
Att.: Søren Schou/Ulla Lyk-Jensen

København, den 24. november 2006

Høringssvar om forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

InvesteringsForeningsRådet (IFR) har modtaget ovennævnte lovudkast med anmodning om at fremkomme med eventuelle bemærkninger. Vi takker i den forbindelse for udsættelse af høringsfristen til den 24. november.

Indledningsvis skal vi anføre, at det i henhold til lovforslagets udformning overordnet set har været vanskeligt at vurdere, i hvilket omfang investeringsforeningerne er omfattet af regelsættet.

Lovforslaget kan efter IFRs opfattelse påvirke investeringsforeninger på tre områder:

Udlodningsforpligtelsen for aktier ejer under 3 år - spaltning

Lovforslaget bygger på, at der skal gælde en 3 års - regel for selskaber, der modtager "vederlagsaktier" i forbindelse med en spaltning, mens personer kan behandle deres vederlagsaktier efter de gældende regler i fusionsskattelovens § 15 b, stk. 4. Vi henviser til bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 11.

For selskabsdeltagerne gælder det således, at vederlagsaktierne anses for anskaffet på tidspunktet for spaltningen, mens personer skal anvende det historiske anskaffelsestidspunkt. For selskabsdeltageres vedkommende gælder der i øvrigt en række særregler i den foreslåede udformning af fusionsskattelovens § 15 b, stk. 7.

Det er vores opfattelse, at reglerne om udlodningsopgørelsen i ligningslovens § 16 C må justeres. Det vil i praksis ikke være muligt at arbejde med forskellige anskaffelsestidspunkter for henholdsvis personer og selskaber. Reglerne om minimumsudlodningen er som udgangspunkt baseret på de skatteregler, der gælder for fysiske personer, og IFR skal derfor henstille, at anskaffelsestidspunktet for aktierne –



udlodningsmæssigt – altid fastsættes som aktiernes faktiske anskaffelsestidspunkt, svarende til de regler, der kommer til at gælde for personer.

Efter den foreslåede § 15 b, stk. 8 fortabes skattefriheden ved spaltning, hvis selskabsdeltageren over en 3-årig periode modtager betydelige skattefrit udbytte. Konsekvensen af, at en selskabsaktionær modtager et væsentligt udbytte, er, at skattefriheden for spaltningen fortabes. Spaltningen skal således betragtes som en skattepligtig spaltning på spaltningstidspunktet. Udlodningsopgørelsen er som bekendt baseret på en opgørelse af årets nettoindtægter og -udgifter og i praksis kan udlodningsopgørelsen ikke justeres bagudrettet. IFR skal derfor henstille, at reglen ikke skal gælde for udloddende investeringsforeninger.

Udenlandske fusioner - udlodningsopgørelsen

Skattereglerne, der gælder ved fusion, indebærer ofte håndteringsmæssige vanskeligheder. Dette gælder eksempelvis ved en skattefri fusion mellem to udenlandske selskaber, hvor udgangspunktet er, at foreningens aktier i det indskydende selskab anses for afstået, blandt andet med den konsekvens, at en eventuel fortjeneste skal udloddes under minimumsudlodningen.

Problemet er imidlertid, at en dansk aktionær senere kan opnå tilladelse hos SKAT til at anvende reglerne om skattefri fusion, blandt andet med den konsekvens, at fusionen ikke udløser avancebeskatning på aktionærniveau. En eventuel tilladelse til en given aktionær offentliggøres normalt af SKAT på et tidspunkt, hvor foreningen allerede har udloddet avancen (eller er tæt derpå), hvilket er særdeles upraktisk.

Lovudkastet indebærer som udgangspunkt ikke nye regler om skattefri fusion. Dog foreslås det at ændre reglerne om fusion med udenlandske selskaber, således at der for disse fusioner kommer til at gælde samme regler, som for andre fusioner. Efter udkastet vil der alene være krav om tilladelse til skattefri fusion i de tilfælde, der er opregnet i fusionsskattelovens §§ 3 og 4. Dette kommer også til at gælde for fusioner med udenlandske selskaber.

Fremadrettet skal der altså ikke ansøges om tilladelse til at anvende reglerne om skattefri fusion på udenlandske selskaber.

IFR er i tvivl om, hvorvidt afskaffelsen af kravet om tilladelse medfører, at investeringsforeningerne fremadrettet selv skal holde sig orienteret om mulige udenlandske (skattefri) fusioner, som kan ligestilles med tilsvarende danske (skattefri) fusioner. IFR ser desuden følgende mulige problem. Hvis en udenlandsk fusion som udgangspunkt skal behandles som en skattefri fusion, og det efterfølgende viser sig, at den udenlandske fusion reelt ikke kan sidestilles med en fusion overhovedet, så vil konsekvensen være, at "fusionen" kvalificeres som en skattepligtig "corporate action".

IFR skal derfor henstille, at reglerne udformes på en sådan måde, at foreningerne hurtigst muligt orienteres om mulige udenlandske fusioner, der kan behandles som skattefri fusioner, og at der etableres regler, der skal sikre, at der ikke efterfølgende sker



omkvalificering af "skattefri fusioner" til almindelige skattepligtige fusioner (der udløser avancebeskatning)."

Foreningernes stilling, hvis de spalter en del af en portefølje fra til en ny afdeling

I praksis forekommer det, at udloddende investeringsforeninger anvender fusionsskattelovens regler om skattefri spaltning. I lovudkastet er indsat en række særregler, der gælder for selskaber - der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens 3 års - regel. Overført til de udloddende foreninger kan særreglerne efter vores opfattelse kun begrundes, hvis der er tale om "rene" aktiebaserede foreninger, hvor der gælder en tilsvarende 3 års - regel. IFR finder, at 3 års - reglen ikke kan begrunde særregler ved spaltning af f.eks. obligationsafdelinger - hvor der som bekendt ikke gælder en 3 års - regel.

Vi vil meget gerne modtage skatteministeriets vurdering af vores betragtninger og ønsker, og vi står naturligvis til rådighed, hvis der er spørgsmål hertil.

Med venlig hilsen

InvesteringsForeningsRådet

Jens Jørgen Holm Møller



REALKREDITRÅDET

Pr. e-mail

Skatteministeriet
Skat Erhverv
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

17. november 2006
E 800 – msp

Att.: Specialkonsulent Ulla Lyk-Jensen

Udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

Skatteministeriet har med mail af 23. oktober 2006 fremsendt udkast til forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.) med anmodning om Realkreditrådets bemærkninger hertil.

Realkreditrådet ser positivt på de foreslåede forenklinger, som er indeholdt i lovudkastet. Det gælder særligt forslaget om fjernelse af beskatningen af tilskud mellem sambeskattede selskaber. Lovudkastet giver i øvrigt ikke anledning til specifikke bemærkninger.

Med venlig hilsen

Mette Saaby Pedersen

SJ20061117093908156 [DOR320771].TXT
Fra: "Jesper Kiholm Andersen" <Jesper.Kiholm@Skat.dk>
Til: Postkasse Skat erhverv <pskerh@skm.dk>
Modtaget: 16-11-2006 22:20:22
Emne: Høringssvar til udkast til forslag til Lov om ændring af
selskabsskatteloven m.m.

Til skatteministeriet

Departementet

Att.: Ulla Lyk Jensen

Høringssvar til udkast til forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.)

Skatterevisorforeningen takker for det modtagne materiale og kan i den forbindelse meddele, at vi ikke har bemærkninger til det modtagne lovforslag.

Med venlig hilsen

Jesper Kiholm

Skatterevisor / Master i Skat

Formand for Skatterevisorforeningens Skatteudvalg

Skattecenter Tønder

Plantagevej 37

6270 Tønder

Telefon: 72389468

Mail: jesper.kiholm@skat.dk

Mobiltelefon: 20487375

HovedcentretØstbanegade 123
2100 København ØTelefon 7222 1818
Ean. nr. 5798000033788skat@skat.dk
www.skat.dk17. november 2006
J.nr. 06-045914

Karen Madsen

karen.madsen@Skat.dk
Direkte 7237 3883
Fax 7237 9038Skatteministeriet
Att.: Ulla Lyk-Jensen

Høringssvar - erhvervsskattepakken

Skatteministeriet har d. 23. oktober 2006 udsendt ekstern høring af Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusions-skatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.). SKAT har følgende bemærkninger:

Faglige bemærkninger:

Ad skatteundgåelse og skatteunddragelse

SKAT forstår forslaget om objektivering af reglerne for skattefri omstrukturering således, at der foreslås 2 parallelle systemer, hvor det ene system ikke skal påvirke det andet. Det skal således fortsat påses, om der foreligger gyldige forretningsmæssige begrundelser i forbindelse med vurdering af ansøgninger om tilladelse til skattefri omstrukturering. Det udledes af de specielle bemærkninger til f.eks. § 4 nr. 7, hvor der anføres, at en anmodning om tilladelse vil blive bedømt efter det nugældende regelsæt.

Derimod fremgår det af de almindelige bemærkninger under punkt 2, at værnsreglerne i det objektiverede system er udformet, så det ikke vil være interessant at anvende adgangen til skattefri omstrukturering, hvis hovedformålet med omstruktureringen er skatteundgåelse eller skatteunddragelse. Der kan være nogen tvivl om, hvad man således opfatter som skatteunddragelse eller skatteundgåelse, da det f.eks. i dag inden for tilladelsessystemet efter konkrete samlede vurderinger accepteres, at der inden for 3 år afstås udspaltede selskaber. Tilladelse kan gives, hvis det vurderes, at skatteundgåelse eller unddragelse ikke er hovedformålet eller et af hovedformålene med transaktionen. Det skal på den baggrund foreslås, at det tydeliggøres, i hvilket omfang værnsreglerne i det objektiverede system sætter grænserne for, hvad der stringent opfattes som skatteundgåelse og skatteunddragelse.

Ad § 1, nr. 10

I det foreslåede § 31, stk. 3, 6. pkt., nævnes selskabets selskabsretlige stiftelsestidspunkt. Det selskabsretlige stiftelsestidspunkt svarer nærmest til det skatteretlige vedtagelsestidspunkt, hvorfor bestemmelsen efter sit indhold ikke synes at løse problemstillingen. Selskabet kan således blive stiftet i forbindelse med vedtagelsen af eksempelvis en fusion. Tidspunktet, fra hvilket selskabets rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt skal anses for overgået er derimod så at sige tilbagevirkende.

Vedrørende eksempelvis en fusion fremgår det således af ASL § 134 a, stk 1, nr. 8, at fusionsplanen blandt andet skal omfatte bestemmelser om tidspunktet, fra hvilket et ophørende selskabs rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt skal anses for overgået, jf. stk. 2. Af ASL § 134 a, stk. 2, fremgår, at fusionsplanen skal være underskrevet senest ved udløbet af det regnskabsår, hvori tidspunktet for fusionens regnskabsmæssige virkning, jf. stk. 1, nr. 8, indgår.

Ifølge bemærkningerne synes det tidspunkt, der ønskes indsat i bestemmelsen, således snarere at være eksempelvis det tidspunkt, fra hvilket stiftelsen af selskabet regnskabsmæssigt har virkning.

Herudover synes der at have indsneget sig en mindre skrivefejl på s. 41, hvor det anføres, at den foreslåede bestemmelse, dvs. tilføjelsen til § 31, stk. 3, også finder anvendelse, hvis der deltager selskaber, som ikke i forvejen er en del af koncernen, i fusionen – men kun i relation til det nystiftede selskab. Det nye § 31, stk. 3, 7. pkt., finder vel netop kun anvendelse i en situation, hvor der ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen.

Ad § 1, nr. 17

Som et nyt pkt. i § 31 C, stk. 3, indsættes ”Et datterselskab kan kun have ét moderselskab”.

Det anføres forudsætningsvis i de almindelige bemærkninger og specifikt i de specielle bemærkninger, at ændringen blandt andet indebærer, at to koncerner skal anvende samme konsolideringstidspunkt i det tilfælde, hvor et selskab skifter moderselskab. Dette synes ikke at fremgå af ordlyden af ændringen, der alene tilsiger, at et datterselskab kun kan have ét moderselskab. Det fremgår således ikke af ændringen eller § 31 C i øvrigt, at et datterselskab *skal* have et moderselskab i hele perioden i en situation, hvor et selskab sælges mellem to koncerner.