

**Forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteoven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne)**

Kommentarer til høringssvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, InvesteringsForenings-Rådet og agroSkat A/S. Høringssvarene fra de to førstnævnte er sendt til Folketingets Skatteudvalg sammen med kommentarerne til høringssvarene fra andre organisationer, jf. alm. del bilag 40. Høringssvaret fra agroSkat A/S findes på L 83 – bilag 2.

Organisation	Høringssvar	Kommentar
Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	<p>FSR anerkender, at der sker en smidiggørelse af sambeskatningsreglerne og at der søges implementeret et regelsæt for omstruktureringer, der kan gennemføres uden tilladelse. FSR bemærker dog, at der med sidstnævnte regelsæt sker en yderligere komplikation af skattelovgivningen, og at kravene for gennemførelse af en omstrukturering uden tilladelse er restriktive.</p> <p>Anfører, at det vil 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.</p> <p><b>Bemærkninger til de enkelte bestemmelser</b></p> <p><i>(SEL § 2 A, stk. 5 og 8 samt § 3, stk. 5)</i> Bemærker, at der ikke er fastlagt virkningstidspunkt for ovennævnte redaktionelle hhv. ordensmæssige ændringer.</p> <p><i>(SEL § 8, stk. 3)</i> Ønsker bekræftet, at et selskab kan modregne negativ indkomst i et fast driftssted med tilknyttede borerigge i positiv indkomst fra et tilsvarende fast driftssted i et andet land.</p> <p>Spørger hvordan lempelse for udenlandsk skat beregnes, når indkomst fra faste driftssteder i forskellige lande kan lægges sammen, mens lempelse almindeligvis opgøres pr. land.</p> <p>Spørger, om der kan opnås lempelse for en fiktiv udenlandsk skat, hvis et selskab senere fravælger at have de faste driftssteder med i dansk sambeskatning.</p> <p><i>(SEL § 8, stk. 3, der bliver stk. 4)</i> Ønsker bekræftet, at overførsel af likvider mv. mellem et fast driftssted og dets hovedkontor fortsat er uden skattemæssige konsekvenser, selvom det nu af den foreslåede lovtæst fremgår, at overførsel af aktiver sidestilles med erhvervelse fra et koncernforbundet selskab.</p>	<p>Se kommentarerne vedrørende de enkelte bestemmelser.</p> <p>En ophævelse af 3 års reglen for selskaber vil medføre et væsentligt provenutab, som ikke er foreneligt med regeringens økonomiske prioriteringer.</p> <p>For god ordens skyld er der i lovforslaget nu indsat virkningstidspunkt for redaktionelle ændringer.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Lempelsen beregnes på samme måde som under international sambeskatning.</p> <p>Ja. Beskatning og lempelse for fiktiv udenlandsk skat sker efter bestemmelsen i § 8, stk. 5 (gældende stk. 4)</p> <p>Bestemmelsen vedrører fastsættelsen af indgangsværdier. Det kan bekræftes, at indgangsværdien for likvider fastsættes til handelsværdien.</p>

	<p><i>(SEL § 29 B, stk. 2, 3.-5. pkt.)</i> Mener, at ændringen bør have virkning for indkomstårene 2005 og 2006, fordi der ellers gennemføres en utilsigtet beskatning af visse selskabsindkomster på grund af restskattetilægget.</p> <p>Foreslår, 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.</p> <p>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 forlænge fristen til 20. november i indkomståret.</p> <p>Det ønskes 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.</p> <p>Kritiserer, at selskaberne mister tillægget efter selskabsskattelovens § 29 B, stk. 6, vedrørende evt. frivillige acontoindbetalinger, hvis selskabet omkonterer indbetalt acontoskat til tidligere indkomstperioder.</p> <p>Spørger om Skatteministeriet er enig i, at udvidelsen af en eksisterende sambeskatning - som følge af at en koncern overtager en anden koncern - ikke kan resultere i restskattetilæg vedrørende delårsopgørelser efter SEL § 31, stk. 3, fordi det nye administrationselskab i henhold til SEL § 31, stk. 4, overtager forpligtelsen til at ”afregne” skatten på vegne af den overtagne koncern ?</p> <p>Mener, at der er brug for en overgangsordning for de tilfælde, hvor et selskab overdrages mellem to koncerner, da SKATs it-systemer først forventes at have registreret acontoskatteindbetalingerne under det korrekte administrationselskab i 2007.</p> <p>Ønsker oplyst, hvordan der skal forholdes i en situation, hvor 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 administrationselskab for driftsselskabet eksisterer således ikke på tids-</p>	<p>Der er tale om at fjerne en u hensigtsmæssighed, der opstår, fordi fordelene ved sambeskatning er udvidet til mange flere selskaber end tidligere. Det er - som det normalt er tilfældet - valgt at give den foreslåede regel virkning for fremtiden.</p> <p>Det vil være særdeles vanskeligt at håndtere en sådan løsning systemmæssigt. Dertil kommer, at der ikke nødvendigvis er sammenhæng mellem restskatten for perioden før (den nye) sambeskatning og overskydende skat for perioden efter sambeskatning. Eksempelvis ville restskattetilægget blive nedsat, selv om der slet ikke er indbetalt acontoskat vedrørende perioden før den nye sambeskatning, hvis den købende koncern har overskydende skat.</p> <p>Der er mulighed for at indbetale acontoskat, mens der forhandles om ejerskiftet. I forslaget er fristen udvidet fra 1 til 3 måneder. Det vurderes mere hensigtsmæssigt end at fastsætte en fast dato.</p> <p>Det er præciseret, at anmodning skal indgives af de involverede selskaber - dvs. både den sælgende og købende koncern.</p> <p>Det vil lige så vel kunne være en fordel for selskaberne, at der ikke skelnes mellem ordinære og frivillige indbetalinger. For acontoskat indbetalt efter 20. marts pålægges selskaberne ikke tillægget.</p> <p>Skatteministeriet er ikke enig heri. I så fald var forslaget om omkontering af acontoskat overflødig. Der er tale om to separate skatteansættelser. Det ændrer ikke herpå, at det nye administrationselskab overtager rettigheder og forpligtelser efter SEL § 31, stk. 4.</p> <p>Det ses ikke at gøre forskel på muligheden for at ”styre” restskatten ved frivillige indbetalinger, om acontoskatten er registreret på det enkelte selskab eller på administrationselskabet.</p> <p>Der er tale om en ganske speciel situation, hvor de nævnte problemstillinger formodentlig uden større problemer kunne undgås ved at vente med at spalte holdingselskabet til begyndelsen af det efterfølgende indkomstår. Situationen forudsætter endvidere, at acon-</p>
--	---	---

<p>punktet, hvor den frivillige indbetaling kan foretages.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kan de modtagende selskaber ved spaltningen foretage frivillig indbetaling vedrørende driftsselskabet?</li> <li>- Hvis spaltningen er sket skattefrit efter fusionsskatte- lovens regler følger det heraf, at de modtagende sel- skaber hæfter for det indskydende selskabs skattefor- pligtelser - gør dette, at de modtagende selskaber kan foretage den frivillige indbetaling med effekt for ind- komsten i den periode, hvor der bestod sambeskatning med driftsselskabet?</li> <li>- 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 modta- gende selskab har fået overført ved spaltningen? - Hvis spaltningen er foretaget skattepligtigt, hvoraf følger det så, at de modtagende selskaber indtræder i de forplig- telser og rettigheder, der består for det indskydende administrationsselskab?</li> </ul> <p><i>(SEL § 31, stk. 3)</i> FSR finder ikke, at lovforslagets hensigt nås med den indsatte begrænsning "dog tidligst på selskabets sel- skabsretlige stiftelsestidspunkt", og foreslår, at dette forbehold udgår. Ønsker bekræftet, at en skattepligtig tilførsel af aktiver i så fald kan ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft efter SEL § 4, stk. 5.</p> <p>Ønsker oplyst, hvad der skal forstås ved betingelsen om, at der "ikke i forbindelse med stiftelsen" tilføres aktiver og passiver fra ikke-koncernforbundne selska- ber, og hvilken betydning det har, hvis blot koncern- forbindelsen bevarer.</p> <p>Ønsker bekræftet, at der ikke skal udarbejdes delårs- opgørelser som følge af, at det ultimative modersel- skab i en koncern ophører ved en omvendt lodret fusi- on med sit datterselskab.</p> <p>Ønsker bekræftet at den foreslåede bestemmelse om spaltning af et ultimativt moderselskab, der ikke har haft anden aktivitet end at eje aktierne i ét dattersel- skab kan anvendes, selvom moderselskabet har haft renteindtægter, indtægter ved udlejning af fast ejen- dom eller driftsindkomst.</p> <p>Ønsker oplyst om det er muligt at spalte et modersel- skab med tilbagevirkende kraft, såfremt samtlige aktier i datterselskabet overføres til et af de modtagende sel- skaber ved spaltningen, mens det andet modtagende selskab modtager andre former for værdier.</p>	<p>toskatten er indbetalt af driftsselskabet selv. Foretages spaltningen med tilbagevirkende kraft til begyndelsen af indkomståret, vil hol- dingselskabet og driftsselskabet ikke blive anset for at være sambeskattet i det pågælden- de indkomstår. Hvis et af de modtagende sel- skaber i stedet skal anses for sambeskattet med driftsselskabet i den nævnte periode, vil dette selskab kunne indbetale acontoskat med virkning for sambeskatningsindkomsten og dermed også for den del af indkomsten i driftsselskabet, der skal medregnes i sambe- skatningsindkomsten. Hvis ingen af de mod- tagende selskaber ved spaltningen bliver sam- beskattet med driftsselskabet, vil der ikke kunne indbetales acontoskat vedrørende driftsselskabet for den nævnte periode – heller ikke, hvis spaltningen sker efter reglerne i fusionsskatte- loven.</p> <p>En skattepligtig spaltning kan ikke foretages med tilbagevirkende kraft. Spaltningen betrag- tes derfor som en likvidation af holdingsel- skabet.</p> <p>Den nævnte begrænsning er udgået. Det kan bekræftes, at de foreslåede regler giver mulig- hed for en skattepligtig tilførsel af aktiver med tilbagevirkende kraft efter SEL § 4, stk. 5.</p> <p>Formålet er at forhindre, at der ikke med til- bagevirkende kraft bringes indkomst fra ikke- koncernforbundne selskaber ind i koncernen. Det vurderes, at denne formulering er mest dækkende – eksempelvis når der ved en fusion mellem to selskaber fra hver sin koncern ny- stiftes et modtagende selskab.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det kan ikke bekræftes. Bestemmelsen kan ikke anvendes, hvis moderselskabet har haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet. Hvis selskabet har haft driftsindkomst eller ejet fast ejendom i det pågældende indkomstår kan reglen således ikke anvendes.</p> <p>Det er muligt, hvis betingelserne herfor i øv- rigt er opfyldt.</p>
---	---

	<p>Ønsker oplyst om det modtagende selskab, der bliver nyt administrationsselskab, vederlægges af det modtagende selskab, som ikke længere har koncernforbindelser, for de forpligtelser/rettigheder, der eventuelt består, jf. § SEL 31, stk. 4, eller kan der gøres op med disse forpligtelser/rettigheder ved den fordeling, som spaltningen indebærer.</p> <p>Opfordrer til, at det overvejes at lade ændringen vedrørende nystiftede selskaber og skuffeselskaber få virkning fra det tidspunkt, hvor de nye sambeskatningsregler fik virkning – og ikke som foreslået fra 2006.</p> <p>Henviser til eksempel i bemærkningerne, hvor det nævnes, at fusionsdatoen for B efter de nuværende regler er den 1. juli uanset ”om B inden fusionen er et uafhængigt selskab” og beder Skatteministeriet bekræfte, at dette kun er tilfældet, hvis aktionæren i B er et selskab og dette selskab opnår bestemmende indflydelse over det modtagende selskab C ved fusionen.</p> <p>Henviser til eksempel i bemærkningerne, hvor selskabet A, der indgår i X-koncern, spaltes med ophør, idet aktiver og passiver overføres til selskaberne B og C, der nystiftes. Spørger hvordan indkomsten fra A fordeles mellem de modtagende selskaber B og C, når spaltningen sker med virkning pr. 1. januar for B og pr. 1. juli for C, der bliver et uafhængigt selskab.</p> <p>Spørger om Skatteministeriet er enig i, at når der først foretages en aktieombytning og derefter en spaltning af det nystiftede holdingselskab pr. samme dato som aktieombytningen, vil de deltagende selskaber ikke på noget tidspunkt blive omfattet af reglerne om sambeskatning.</p> <p>Ønsker oplyst, om udnævnelse af nyt administrations-selskab i forbindelse med en aktieombytning har konsekvenser for de eksisterende fremførbare skattemæssige underskud i sambeskatningen.</p> <p>Ønsker oplyst, om to selskaber, der sælges fra en koncern til en anden, efter salget – dvs. under sambeskatning med et andet administrationsselskab – indbyrdes vil kunne modregne skattemæssige underskud fra tiden før salget.</p> <p>Det ønskes bekræftet og tydeliggjort i loven, at efterfølgende diskussion om det korrekte tidspunkt for delopgørelse ikke skal kunne medføre, at en tilladelse til skattefri omstrukturering anses for bortfaldet.</p> <p>Det ønskes bekræftet, at værdiansættelsen af aktiverne og udstedelsen af aktierne ved en skattepligtig fusion eller tilførsel af aktiver kan foretages pr. den selskabs-</p>	<p>Der kan gøres op med disse forpligtelser/rettigheder ved den fordeling, som spaltningen indebærer.</p> <p>Der ses ikke tilstrækkelig begrundelse til at give reglerne virkning allerede fra 2005 med deraf følgende genoptagelse af selvangivelser.</p> <p>Det kan ikke bekræftes. Hvis B er et uafhængigt selskab, der fusioneres ind i en koncern, vil fusionen ikke kunne ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft i relation til B – uafhængigt af, hvem der er aktionær i B.</p> <p>Indkomsten vedrørende de af A's aktiver og passiver, som modtages af B, medregnes hos B fra den 1. januar. Indkomsten vedrørende de af A's aktiver og passiver, som modtages af C, medregnes hos C fra den 1. juli. Indtil denne dato medregnes indkomsten vedrørende disse aktiver hos A, dvs. i X-koncernens sambeskatningsindkomst.</p> <p>Ja, når ingen af de modtagende selskaber ved spaltningen bliver koncernforbundet med (drifts)datterselskabet.</p> <p>Nej, der etableres en subsambeskatning, så underskuddene vil kunne anvendes til modregning mellem selskaber, som deltog i sambeskatningen med det gamle administrations-selskab, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.</p> <p>Ja, under en subsambeskatning, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.</p> <p>Det kan bekræftes, jf. også Skatterådets afgørelse i SKM2006.106.SR</p> <p>Det kan bekræftes. Når den skattemæssige fusionsdato er forskellig for de deltagende selskaber, anvendes fusionsdatoen for det</p>
--	--	---

<p>retlige fusions- hhv. tilførselsdato, hvis omstrukturen foretages med skattemæssig tilbagevirkende kraft til denne dato, jf. SEL § 31, stk. 3 og SEL § 8 A hhv. § 4, stk. 5 er opfyldt. Det ønskes endvidere oplyst, hvordan der forholdes, hvis den skattemæssige fusions- hhv. tilførselsdato er forskellig for de deltagende selskaber.</p> <p>Det foreslås præciseret i loven, at det 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.</p> <p>Ønsker oplyst, om opgørelsen af et selskabs egenkapital henholdsvis gæld ifølge reglerne om tynd kapitalisering, jf. SEL § 11, stk. 2 og 3, skal foretages ved udløbet af delårsperioden, når opgørelse af indkomsten i en delårsperiode sidestilles med et indkomstår.</p> <p><i>(SEL § 31, stk. 7)</i>  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.</p> <p><i>(SEL § 31 D)</i>  FSR udtrykker tilfredshed med, at skattepligten for tilskud afskaffes.</p> <p>Anmoder om, at Skatteministeriet redegør nærmere for hvornår et tilskud kan være en indirekte formueoverførsel fra en skatteyder til en anden skatteyder, som kan være skattepligtig - eventuelt ved et yderligere antal eksempler i bemærkningerne.</p> <p>Den manglende henvisning til selskabsskattelovens § 32 i den foreslåede parallelle ændring af kursgevinstlovens § 8 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.</p> <p>Ønsker oplyst, om danske selskaber og faste driftssteder i Danmark kan undlade at betale for uudnyttet underskud mv. til administrationselskabet med henvis-</p>	<p>modtagende selskab.</p> <p>Ved en tilførsel af aktiver anvendes det tidspunkt, hvor indkomsten vedrørende de tilførte aktiver og passiver medregnes til indkomstopgørelsen i det modtagende selskab.</p> <p>Skatteministeriet mener, at det beskrevne er dækket af bestemmelsens ordlyd.</p> <p>Ja. I den sidste delårsperiode i indkomståret medregnes egenkapital og gæld i en eventuel konsolidering efter SEL § 11, stk. 4, når delperiodens udløb er sammenfaldende med udløbet af administrationselskabets indkomstår. For andre delårsperioder foretages alene en opgørelse for det/de selskaber, der opgør delperiodeindkomst.</p> <p>Det kan ikke bekræftes. Der kan generelt ikke bortses fra det faste driftsstedes egne fremførte underskud. Den foreslåede regel stiller ikke et fast driftssted, der er sambeskattet med andre selskaber, bedre end et "enkelstående" fast driftssted.</p> <p>Hensigten med bemærkningerne har været at gøre opmærksom på, at tilskuddet kan have skattemæssige konsekvenser for andre end de direkte involverede selskaber. Det falder uden for rammerne af lovforslaget at redegøre yderligere for de eventuelle afledte konsekvenser af det ydede tilskud.</p> <p>Henvisningen mangler ikke. Ophævelsen af tilskudsbeskatningen og ændringer i sammenhæng hermed skal ikke gælde generelt for selskaber, der er omfattet af CFC-reglerne. De foreslåede regler vil kun finde anvendelse i relation til CFC-selskaber, der kan/skal medtages i en international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.</p> <p>Reglen giver ikke mulighed for at undlade at påtage sig forpligtelsen overfor administrationselskabet. Forpligtelsen opstår automa-</p>
--	--

	<p>ning til, at der er tale om et skattefrit tilskud fra administrationselskabet til det sambeskattede selskab. Og i givet fald, hvilke selskaber – de enkelte selskaber i sambeskatningen eller administrationselskabet – der skal medregne tilskuddet efter tabsbegrænsningsreglen i aktieavancebeskatningsloven.</p> <p>Det ønskes bekræftet, at den eksisterende praksis, hvorefter tilskud, der kan anses for en driftsomkostning for det ydende selskab, fortsat er fradragsberettiget, idet der ikke er tale om tilskud men om en driftsomkostning.</p> <p>Ønsker bekræftet, at tilskud som forøger egenkapitalen enten direkte eller via mellemregning i resultatopgørelsen altid kan udloddes som udbytte uden hensyn til værnbestemmelsen i SEL § 11, stk. 3, om forbud mod tilbagebetaling inden for 2 år.</p> <p>Hvad er konsekvensen af, at der ydes tilskud til selskaber, hvori der er minoritetsaktionærer?</p> <p>Hvilken situation omhandler § 31 D, stk. 1, sidste punktum?</p> <p><i>(ABL § 8, stk. 2)</i> Bemærker at den valgte formulering af lovteksten forekommer upræcis, idet begrebet ”selskabet” synes anvendt både om aktionæren og selskabet, hvori aktionæren har aktier.</p> <p><i>Skattefri omstrukturering – generelt</i> 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.</p> <p><i>Efterfølgende berigtigelse – eventuel omgørelse</i> FSR foreslår, at de nye regler suppleres, således at en manglende overholdelse af de forskellige betingelser ikke medfører, at der bliver tale om en skattepligtig omstrukturering, men at disse forhold efterfølgende kan berigtiges. Hvis Ministeriet ikke kan imødekomme dette, bør der i det mindste indføres en klar omgørelsesadgang.</p> <p>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. Det be-</p>	<p>tisk.</p> <p>Det kan ikke bekræftes, jf. også bemærkningerne til bestemmelsen.</p> <p>Reglen i SEL § 11, stk. 3, er ikke til hinder for, at et ydet tilskud udloddes som udbytte, men tilskuddet vil kun blive betragtet som egenkapital efter SEL § 11, hvis det forbliver i selskabet i 2 år.</p> <p>Tilskuddet kan eventuelt have skattemæssige konsekvenser for andre end de involverede selskaber, jf. også eksemplet i bemærkningerne.</p> <p>Bestemmelsen, som er justeret og flyttet til stk. 2, fastslår, at udbyttereglerne går forud for de foreslåede regler om tilskud. ”Tilskud” til en aktionær – herunder en indirekte aktionær – beskattes herefter som udbytte, medmindre betaleren har fradrag for betalingen efter udenlandske regler.</p> <p>Bestemmelsen er omformuleret.</p> <p>Skatteforvaltningslovens almindelige regler om skatteforbehold og omgørelse af privatretlige dispositioner finder anvendelse i det omfang, betingelserne herfor er opfyldt.</p> <p>Kompetencen til at meddele tilladelse efter de gældende regler ligger hos SKAT, der således også har kompetencen til at fastlægge praksis i overensstemmelse med disse regler. Det be-</p>
--	--	---

	<p>te forudsætter naturligvis, at Ministeriet er enig i, at de gældende regler alene skal fortolkes på det hidtidige grundlag.</p> <p><i>Forretningsmæssig begrundelse</i> 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.</p> <p>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.</p> <p>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?</p> <p><i>Mulighed for efterfølgende at anvende det hidtidige regelsæt</i> De nye regler medfører, at skattefrie omstruktureringer kan gennemføres uden tilladelse. Efter gennemførelsen af en skattefrie 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.</p> <p><i>Kombinationsomstruktureringer</i> FSR forstår 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. Det vil i den forbindelse</p>	<p>mærkes i den forbindelse, at der er knyttet forskellige retsvirkninger til en omstrukturering alt afhængigt af, om den er gennemført med eller uden tilladelse.</p> <p>Det er korrekt forstået, at der ikke ved ligningen skal tages stilling til, om en omstrukturering, der er gennemført uden tilladelse, er forretningsmæssigt begrundet. De foreslåede værnsregler er udformet, så de kan varetage de samme hensyn, som i dag påses i tilladelsesystemet, herunder at formålet med skattefrie omstrukturering ikke er skatteundgåelse eller skatteunddragelse.</p> <p>Det bemærkes i øvrigt, at de gældende objektive betingelser for, hvornår der er tale om en aktieombytning, en spaltning henholdsvis en tilførsel af aktiver gælder tilsvarende for sådanne omstruktureringer, der gennemføres uden tilladelse efter de foreslåede regler.</p> <p>Materialet skal udgøre et konsolideret og underbygget grundlag, hvorpå omstruktureringen kan vurderes. Efter såvel de hidtidige som de kommende regler skal indsendes de dokumenter, der i henhold til selskabslovgivningen eller den konkrete tilladelse skal udarbejdes i forbindelse med fusionen. SKAT har således mulighed for at betinge en tilladelse af, at der udarbejdes reviderede dokumenter. SKAT kan også ved ligningen indhente oplysninger, der er nødvendige for at vurdere den skattemæssige behandling af omstruktureringen. Det vurderes konkret i forhold til den enkelte omstrukturering.</p> <p>Det er korrekt, at det er muligt efterfølgende at ansøge om tilladelse til skattefrie omstrukturering, selv om den pågældende omstrukturering er gennemført uden tilladelse. Det bemærkes, at fusionslovens § 6 om indsendelse af de selskabsretlige dokumenter også gælder i relation til de foreslåede regler om skattefrie omstrukturering uden tilladelse. De selskabsretlige dokumenter skulle derfor gerne være indsendt på det tidspunkt, hvor man efterfølgende måtte beslutte at bede om en tilladelse.</p> <p>Det er korrekt, at der kan gennemføres kombinationsomstruktureringer uden tilladelse. Skatteministeriet finder ikke, at der er behov for at præcisere dette i lovtæksten.</p>
--	--	---

	<p>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.</p> <p><i>Ombyttningsforhold til handelsværdi</i> 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.</p> <p>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.</p> <p>FSR påpeger, 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. FSR ønsker oplyst, om 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.</p> <p>Det anføres i bemærkningerne 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).</p> <p><i>Bemærkninger til de enkelte bestemmelser</i></p> <p><i>Forslaget til ABL § 36 A, stk. 1</i> FSR beder Skatteministeriet om at oplyse, hvordan de foreslåede regler forholder sig til en række konkrete situationer. Herunder i en situation,</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) hvor der efter gennemførelsen af en skattefri aktieombytning uden tilladelse optages medaktionærer i det erhvervede selskab.</li> <li>2) hvor det erhvervede selskab efter en skattefri aktieombytning gennemført uden tilladelse ophører ved en skattefri fusion eller spaltning.</li> <li>3) hvor en ny aktionær efter en skattefri aktieombytning gennemført uden tilladelse nytegner aktier op til 49% eller 50% eller mere af kapitalen.</li> </ol>	<p>Det er korrekt forstået, at det er en betingelse for skattefriheden af en omstrukturering uden tilladelse, at ombytningsforholdet er baseret på handelsværdier.</p> <p>Ud fra de opstillede forudsætninger kan det bekræftes.</p> <p>Det er et grundprincip i de foreslåede regler, at værdien af vederlaget skal svare til værdien af de overførte aktiver og passiver. Skatteministeriet vurderer ikke, at det er hensigtsmæssigt at gøre undtagelser fra dette princip i enkeltstående situationer.</p> <p>Skatteministeriet kan bekræfte, at der med lovforslaget ikke er tilsigtet ændringer i praksis vedrørende de gældende regler om ombytningsforholdet.</p> <p>Der er tale om en opremsning af en lang række situationer, der relaterer sig til de objektive betingelser for om der er tale om en aktieombytning, herunder især majoritetskravet. De objektive betingelser for, om der er tale om en aktieombytning efter de gældende regler, finder tilsvarende anvendelse efter de foreslåede regler. Spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en aktieombytning i en given situation beror på konkret ligningsmæssig vurdering.</p>
--	---	--



	<p>4) hvor der udstedes tegningsretter, konvertible obligationer og medarbejderaktier omfattet af de særlige lovregulerede ordninger.</p> <p>5) hvor der efter en skattefri aktieombytning uden tilladelse indgås en aktionæroverenskomst mellem tre deltagende aktionærer i det erhvervende selskab om, at aktionærerne hver for sig har vetoret overfor en række beslutninger.</p> <p>6) hvor to ud af de tre aktionærer ønsker skattefri aktieombytning uden tilladelse, og der efter dennes gennemførelse indgås en aktionæroverenskomst, hvorefter den tredje aktionær, der ikke deltager i aktieombytningen, får vetoret til en række beslutninger i det erhvervende selskab.</p> <p><i>Forslaget til ABL § 36 A, stk. 3</i> Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at handelsværdien i dette tilfælde kan fastsættes efter TS-cirkulærerne 2000 – 9 og 10.</p> <p><i>Forslaget til ABL § 36 A, stk. 4</i> 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.</p> <p>I hvert fald 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.</p> <p><i>Forslaget til ABL § 36 A, stk. 5</i> 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.</p> <p><i>Forslaget til ABL § 36 A, stk. 7</i></p>	<p>De almindeligt gældende principper for værdiansættelse kan benyttes.</p> <p>Skatteministeriet vurderer, at den mulighed for omgåelse af aktieavancebeskatningslovens § 9, der er beskrevet i lovforslagets bemærkninger, er til stede, selv om der er ombyttet til handelsværdier.</p> <p>Lovforslaget er ændret i overensstemmelse med FSRs bemærkning.</p> <p>Skatteministeriet er enig i, at anskaffelsessummen fra ombytningen også vil være aktuel, hvis der efterfølgende foretages kapitalforhøjelser.</p>
--	--	--

	<p>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".</p> <p>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.</p> <p>Der bør endvidere fastlægges en mere præcis afgrænsning af "det regnskabsmæssige resultat". Hvorledes forholdes der eksempelvis med indtjening i datterselskaber? Hvorledes skal egenkapitalbevægelser behandles?</p> <p>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.</p> <p>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 anskaffelsestallet 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.</p> <p>Tilsvarende gælder for de foreslåede regler om skattefri spaltning og skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse fra SKAT.</p> <p>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 over-</p>	<p>Lovforslaget er ændret, således at det tager højde for denne bemærkning.</p> <p>Med "det regnskabsmæssige resultat" menes driftsresultatet i det erhvervede selskab.</p> <p>Med hensyn til egenkapitalbevægelser kan det oplyses, at den foreslåede bestemmelse i § 36 A, stk. 7, ikke giver mulighed for at udlodde den frie egenkapital. Dette ville være i strid med lovforslagets intentioner om, at det erhvervede selskab ikke må tømmes for værdier via udlodning af udbytte kort tid efter aktieombytningen.</p> <p>Skatteministeriet vurderer, at en bestemmelse som den FSR foreslår ikke vil være hensigtsmæssig, hverken af hensyn til aktionærer og selskaber eller af kontrolmæssige hensyn.</p> <p>Skatteministeriet går ud fra, at der spørges om et kontantvederlag, der udbetales udover vederlagsaktierne, vil blive betragtet som udbytte i relation til den foreslåede bestemmelse i fusionsskattelovens § 15 b, stk. 8. Et kontant-</p>
--	---	--

	<p>holdt.</p> <p>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.</p> <p><i>Forslaget ABL § 36 A, stk. 8</i>  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.</p> <p><i>Forslaget ABL § 36 A, stk. 9</i>  FSR skal bede om ministeriets kommentarer til, på hvilket grundlag man finder, at denne bestemmelse er i overensstemmelse med EU-retten.</p> <p><i>Forslaget til FUL § 15, stk. 6</i>  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.</p> <p>Der er i praksis nogen tvivl om, hvorvidt bestemmelserne i kapitel 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. Den umiddelbare konklusion må derfor være, at kap. 1 i FUL, herunder § 3 og 4, ikke finder anvendelse ved aktionærssuccession i anledning af en fusion mellem udenlandske selskaber.</p> <p>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 al 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 det udenlandske selskabs fusion. I modsat fald kan det blive nødvendigt at indhente bindende svar om, hvorvidt der foreligger en fusion, der kvalificerer til succession på aktionærsiden.</p> <p>Der har i praksis været fulgt den - efter FSR's opfattelse - noget tvivlsomme praksis, at en enkelt skatteydere opnåelse af tilladelse til aktionærssuccession ved udenlandske fusioner og spaltninger binder samtlige øvrige aktionærer undergivet dansk skattepligt. En aktionær,</p>	<p>vederlag skal ikke medregnes til udbytte efter bestemmelsen.</p> <p>Det kan bekræftes, at forholdet kan berigtiges, og at det ikke i sig selv kan medføre, at ombytningen bliver skattepligtig, hvis den pågældende oplysning ikke er afgivet i forbindelse med selvangivelsen.</p> <p>I den situation, der er omfattet af den nævnte bestemmelse, vil det fortsat være muligt at opnå tilladelse i overensstemmelse med de gældende regler om skattefri omstrukturering.</p> <p>Lovforslaget er nu ændret, idet bestemmelserne i fusionsskatteovens § 3 og § 4 foreslås ophævet. Dette indebærer, at der fremover efter forslaget i ingen tilfælde stilles krav om tilladelse til skattefri fusion. Ligeledes foreslås det, at en fusion af udenlandske selskaber altid vil være skattefri for danske aktionærer, der således altid vil skulle anvende bestemmelserne i fusionsskatteovens § 9 og § 11. Skatteministeriet bemærker samtidig, at det er en forudsætning, at der er tale om en transaktion, der svarer til en dansk fusion.</p> <p>Som nævnt er lovforslaget nu ændret, så en fusion af udenlandske selskaber altid vil være skattefri for danske aktionærer, der således altid vil skulle anvende bestemmelserne i fusionsskatteovens § 9 og § 11.</p>
--	--	---

	<p>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.</p> <p><i>Forslaget til FUL § 15 a, stk. 1</i>  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.</p> <p><i>Forslaget til FUL § 15 a, stk. 2</i>  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.</p> <p>Det er FSR's opfattelse, at kravet vil være meget vanskeligt at opfylde ved skattefri grenspaltning, og at forslaget derfor alene synes at kunne anvendes ved ophørsspaltning af selskaber, der ikke indeholder gæld.</p> <p>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.</p> <p><i>Forslaget til FUL § 15 b, stk. 7</i>  Det foreslås, at der foran "spaltning" i første linje indsættes "skattefri". Tilsvarende kommentar vedrørende § 15 d, stk. 7.</p> <p>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.</p> <p><i>Forslaget til FUL § 15 b, stk. 8</i>  Reglen indebærer, at udbytter i en treårs periode efter en skattefri spaltning gennemført uden tilladelse ikke</p>	<p>I den situation, der er omfattet af den nævnte bestemmelse, vil det fortsat være muligt at opnå tilladelse i overensstemmelse med de gældende regler om skattefri omstrukturering.</p> <p>Efter forslaget er det en betingelse, at forholdet mellem de aktiver og den gæld, der ved spaltningen overdrages til det modtagende selskab, skal svare til forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab. Deri ligger ikke et krav om, at der skal være et lige forhold mellem aktiver og passiver i det indskydende og det modtagende selskab efter omstruktureringen.</p> <p>Skatteministeriet bemærker i øvrigt, at i et objektivi system, hvor der ikke stilles krav om en forudgående tilladelse, er det nødvendigt med regler, der forhindrer, at man benytter en skattefri omstrukturering til at reducere værdien af det modtagende eller det indskydende selskab for at undgå, at dette selskab kan sælges kort tid efter omstruktureringen uden nogen nævneværdig skattepligtig avance.</p> <p>Skatteministeriet har valgt ikke at følge dette forslag, da det ikke harmonerer med den nuværende lovtteksts beskrivelse af spaltning og tilførsel af aktiver.</p> <p>Det kan bekræftes, at de foreslåede bestemmelser om adgang til skattefri spaltning uden tilladelse ikke er til hinder for, at aktierne i et modtagende selskab efterfølgende overdrages efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, i det omfang betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.</p>
--	---	--

	<p>må overstige det akkumulerede regnskabsmæssige resultat. Tilsvarende gør sig gældende ved skattefri tilførsel af aktiver, jf. FUL § 15 d, stk. 8.</p> <p>Efter FSR's 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.</p> <p>FSR anmoder Skatteministeriet om at foretage en præcisering, der friholder denne situation fra at være omfattet af udlodningsforbuddet.</p> <p>Som nævnt ovenfor bedes det bekræftet, at vederlagsaktierne ved en grenspaltning ikke medregnes til udbytte udloddet efter spaltningen.</p> <p><i>Forslaget til FUL § 15 c</i> 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.</p> <p><i>Forslaget til FUL § 15 c, stk. 2</i> 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.</p> <p>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". FSR beder Skatteministeriet forholde sig til, om man kan foretage en balancetilpasning med henblik på at opfylde kravet om forholdet mellem aktiver og passiver ved at fordele likvider, obligationer og kassekreditter eller andet, uden derved at komme i strid med grenkravet. Endvidere ønskes oplyst, om afhjælpning kan ske ved ændringer af de regnskabsmæssige værdier, i det omfang dette er muligt inden for regnskabslovgivningens rammer.</p> <p>Det bedes præciseret, om der med forholdet aktiver/gæld sigtes til forholdet mellem de regnskabsmæssige værdier, eller om forholdet baseres på</p>	<p>Skatteministeriet bemærker, at en sådan særregel vil være i strid med lovforslagets intention om, at det modtagende selskab ikke må tømmes for værdier via udlodning af store udbytter kort tid efter omstruktureringen.</p> <p>Skatteministeriet går ud fra, at der spørges om et kontantvederlag, der udbetales udover vederlagsaktierne, vil blive betragtet som udbytte i relation til den foreslåede bestemmelse i fusionsskattelovens § 15 b, stk. 8. Et kontantvederlag skal ikke medregnes til udbytte efter bestemmelsen.</p> <p>I den situation, der er omfattet af den nævnte bestemmelse, vil det fortsat være muligt at opnå tilladelse i overensstemmelse med de gældende regler om skattefri omstrukturering.</p> <p>De gældende objektive betingelser for, at der foreligger en skattefri tilførsel af aktiver, herunder grenkravet, finder også anvendelse ved den foreslåede adgang til skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse. Spørgsmålet om, hvorvidt grenkravet er opfyldt, beror på en konkret ligningsmæssig vurdering.</p> <p>Der henvises til kommentaren ovenfor vedrørende forslaget til FUL § 15 a, stk. 2.</p> <p>Det er hensigten bag de foreslåede bestemmelser, at forholdet baseres på handelsværdier.</p>
--	---	---

	<p>handelsværdier.</p> <p><i>(KGL § 8 og 24)</i> Efter FSRs opfattelse bør det ikke stilles som krav, at der faktisk skal være valgt international sambeskatning for, at udenlandske selskaber omfattes af forslaget om, at gevinst på gæld til sambeskattede selskaber aldrig medregnes til den skattepligtige indkomst.</p> <p><i>(LL § 2)</i> 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.</p> <p><i>(LL § 15, stk. 7-12)</i> Ønsker oplyst på hvilket grundlag Skatteministeriet er af den opfattelse, at reglerne om underskuds- begrænsning også gælder i forhold til modregning i kapitalindtægter i sambeskattede selskaber.</p> <p>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.</p> <p>Foreslår at det overvejes, at underskudsbegrænsning udløses, når koncernforholdet efter § 31 C ændrer sig, i stedet for når mere end 50 pct. af aktierne/stemmerne har skiftet hænder. Foreslår samtidig at det overvejes at justere formuleringen af § 15, stk. 10, så den bliver lettere forståelig.</p> <p><i>(§ 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005)</i> Det ønskes oplyst, hvilke konsekvenser det har, at præciseringen af bestemmelsen får virkning for indkomståret 2007 og senere.</p> <p><i>Andre forslag til lovændringer</i> Foreslår, at det præciseres, at reglen i SEL § 10, stk. 5, gælder forud for bestemmelsen i SEL § 4, stk. 2, om at et nystiftet selskabs første indkomstperiode højst kan udgøre op til 18 måneder.</p> <p>FSR opfordrer til, at der i lovforslaget medtages forslag om, at skattepligtige spaltninger kan foretages med tilbagevirkende kraft.</p> <p>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.</p>	<p>Bestemmelsen er omformuleret, så det er tilstrækkeligt, at udenlandske selskab kan omfattes af reglerne om international sambeskatning.</p> <p>Det kan bekræftes, at ændringen ikke indebærer, at transparente enheder skal inddrages i større omfang end efter gældende regler.</p> <p>Det har siden 1989 fremgået af Ligningsvejledningen, at et eventuelt underskud opstået under sambeskatningen, som et selskab ikke kan modregne i egne kapitalindtægter, heller ikke kan modregnes i nettokapitalindtægter indtjent af de øvrige selskaber omfattet af sambeskatningen.</p> <p>Den foreslåede ændring bygger på principperne i de eksisterende regler. Skatteministeriet er ikke enig i, at det er umuligt at komme i besiddelse af oplysninger om ændringer i aktionærkredsen.</p> <p>Skatteministeriet har noteret sig forslaget, men det ligger uden for rammerne af dette lovforslag.</p> <p>Virkningstidspunktet har ingen særlige konsekvenser. Efter Skatteministeriets opfattelse er der ikke tale om en ændring af de gældende regler.</p> <p>En sådan præcisering er indarbejdet i lovforslaget.</p> <p>Skatteministeriet har noteret sig forslaget, som vil kræve yderligere overvejelser.</p> <p>Skatteministeriet har noteret sig forslaget, men har umiddelbart svært ved at se behovet herfor, når det er muligt at gennemføre den ønskede interesseopdeling ved en ophørsspaltning.</p>
--	--	---

	<p>FSR henviser til foreningens tidligere fremsatte forslag om, at der indføres adgang til at gennemføre skattefrie spaltninger til et moderselskab, og til at optage mellemregninger mellem det indskydende og det modtagende selskab i en skattefri spaltning. FSR anmoder Skatteministeriet om at genoverveje forslagene.</p> <p><i>Bemærkninger i øvrigt</i></p> <p>Ønsker oplyst om Skatteministeriet er enig i, at FUL § 8, stk. 6, omfatter skattemæssige underskud i de delta-gende selskaber frem til den selskabsretlige dato for fusionens 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).</p> <p>Ifølge SEL § 31, stk. 2, kan underskud i et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark ikke modregnes i indkomst fra andre enheders under national samskatning, hvis underskuddet kan anvendes af det udenlandske hovedkontor. Det ønskes oplyst, om det faste driftssted bliver skattepligtig af en avance svarende til forskellen mellem den nedskrevne værdi og handelsværdien af afskrivningsberettiget aktiv, hvorpå der er foretaget afskrivninger, som ikke har haft effekt i dansk beskatning.</p> <p>Spørger hvordan straksfradrag på fast ejendom i et selskab, som skifter samskatningskreds midt 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?</p> <p>Ønsker oplyst, om det er den selskabsretlige eller den skattemæssige fusionsdato, der skal lægges til grund, når der skal beregnes forholdsmæssige afskrivninger som følge af delårsperioder, jf. SEL § 31, stk. 3.</p> <p>Med baggrund i et konkret eksempel ønskes Skatteministeriets stillingtagen til, hvorledes skatter mv. fordeles med samskatning 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. Samtidig ønskes bekræftet, at samskatningsreglerne medfører, at det underskudsgivende selskab får kompensation for det anvendte underskud og for den creditlempelse, som selskabet ved betaling af skat i udlandet har "skaffet" de samskattede selskaber.</p>	<p>Skatteministeriet er opmærksom på disse forslag, men har ikke prioriteret dem i forhold til nærværende lovforslag.</p> <p>Skatteministeriet er ikke enig heri. Hvis et selskab eksempelvis fusioneres ind i en ny koncern med skattemæssig fusionsdato den 1. juli og selskabsretlig fusionsdato den 1. januar, finder FUL § 8, stk. 6, anvendelse på selskabets underskud i perioden fra 1. januar til 1. juli.</p> <p>Ja, det faste driftssted skal beskattes efter almindelige regler ved afhændelse af aktivet. Hvis de foretagne afskrivninger ikke har haft effekt i dansk beskatning, vil det faste driftssted alt andet lige have et fremførselsberettiget underskud, der kan modregnes i avancen ved salget.</p> <p>Efter Skatteministeriets opfattelse kan der - ligesom det er tilfældet med skattemæssige afskrivninger - kun beregnes straksfradrag ved ombygning og forbedring af afskrivningsberettigede bygninger i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår. Straksfradraget beregnes derfor af et forholdsmæssigt beregningsgrundlag. Det er præciseret i lovforslaget.</p> <p>Det er den skattemæssige fusionsdato, som skal anvendes.</p> <p>Eksemplet virker korrekt. Det forudsættes, at den udenlandske beskatning ikke overstiger den danske beskatning af indkomsten. Det bemærkes, at der ikke er nogen forpligtelse til at kompensere selskabet, som har "skaffet" creditlempelsen samt at kompensationen er uden skattemæssige konsekvenser for betaleren og modtageren.</p>
--	---	--

<p>Investeringsforeningsrådet</p>	<p>IFR anfører indledningsvist, at det i henhold til lovforslagets udformning overordnet set har været vanskeligt at vurdere, i hvilket omfang investeringsforeningerne er omfattet af regelsættet.</p> <p>Lovforslaget kan efter IFRs opfattelse påvirke investeringsforeninger på tre områder:</p> <p><i>Udlodningsforpligtelsen for aktier ejer under 3 år - spaltning</i></p> <p>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. For selskabsdeltagerne gælder det således, at vederlagsaktierne anses for anskaffet på tidspunktet for spaltningen, mens personer skal anvende det historiske anskaffelsestidspunkt. For selskabsdeltagernes vedkommende gælder der i øvrigt en række særregler.</p> <p>Det er IFR's 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.</p> <p>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.</p> <p><i>Udenlandske fusioner - udlodningsopgørelsen</i></p>	<p>Skatteministeriet er enig i, at det ikke er muligt at arbejde med forskellige anskaffelsestider i en udlodningsopgørelse afhængig af, om medlemmerne i den udloddende investeringsforening er selskaber eller personer. I lovforslaget er det derfor valgt at anvende det anskaffelsestidspunkt i udlodningsopgørelsen, der efter forslagets øvrige dele skal gælde for selskabsmedlemmer. Det betyder, at investeringsforeningens anskaffelsestidspunkt, når udlodningen skal opgøres, altid er spaltningstidspunktet. Det skyldes, at selskaber, der modtager "vederlagsaktier" ellers kunne undgå de regler, der gælder for dem ved at indskyde en udloddende investeringsforening (der kan være baseret på meget få medlemmer) imellem sig og det selskab, der modtages vederlagsaktier i. IFRs forslag om ændring kan således ikke imødekommes.</p> <p>Det vil blive overvejet, om dette forhold giver anledning til ændringer i lovforslaget. I givet fald vil det ske i form af et ændringsforslag.</p>
-----------------------------------	--	---



	<p>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 herpå), hvilket er særdeles upraktisk.</p> <p>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.</p> <p>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)."</p> <p><i>Foreningernes stilling, hvis de spalter en del af en portefølje fra til en ny afdeling</i></p> <p>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.</p>	<p>Lovforslaget er nu ændret således, at der i ingen tilfælde skal tilladelse til en skattefri fusion. Efter forslaget vil en fusion af to selskaber, der er hjemmehørende i udlandet altid være skattefri for de danske aktionærer, der således altid vil skulle anvende bestemmelserne i fusionsskattelovens § 9 og § 11.</p> <p>Det vil blive overvejet, om dette forhold giver anledning til ændringer i lovforslaget. I givet fald vil det ske i form af et ændringsforslag.</p>
AgroSkat	<p>Finder det positivt, at der tages initiativ til objektivisering af reglerne for skattefrie omstruktureringer.</p> <p><i>Generelt vedr. omstrukturering uden tilladelse</i></p> <p>Ved en skattefri omstrukturering efter de nugældende regler vil en tilladelse ofte være betinget af anmeldel-</p>	

	<p>sesvilkår. Hvis der efter en skattefri omstrukturering påtænkes ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen, vil en anmeldelse heraf kunne medføre, at tilladelsen opretholdes efter en konkret vurdering, når de påtænkte ændringer er forelagt SKAT senest 3 måneder før ændringerne ønskes gennemført.</p> <p>Efter lovforslaget vil en omstrukturering kunne ske skattefrit uden tilladelse, når betingelserne herfor er opfyldt. Dette medfører dog, at man bliver pålagt en række værnsregler.</p> <p>Har en virksomhed valgt at foretage en skattefri omstrukturering uden tilladelse efter lovforslagets regler, vil efterfølgende begivenheder kunne medføre, at omstruktureringen bliver skattepligtig – eller man ikke kan foretage den tilpasning af strukturen, som man ellers kunne have foretaget. Der er ikke efter lovforslaget mulighed for (på samme måde som ved en skattefri omstrukturering med tilladelse) at kunne få tilladelse til at fastholde omstruktureringen som skattefri mod, at der sker anmeldelse, som så efter en konkret stillingtagen kan bevirke, at skattefriheden fastholdes som om der var sket omstrukturering med tilladelse.</p> <p>Denne forskel på en skattefri omstrukturering med tilladelse og en omstrukturering uden tilladelse kan medføre, at mange skatteydere ved omstrukturering fortsat vil anmode om tilladelse for at undgå værnsreglerne og opnå samme retsvirkning, som man har i dag, når der sker omstrukturering med tilladelse.</p> <p>Selvom man måske ved en omstrukturering ikke forventer at få behov for f.eks. salg inden 3 år, så kan der opstå uforudsete situationer, hvor der efterfølgende vil være behov for at kunne opnå samme resultat som ved efterfølgende ændringer af en omstrukturering med tilladelse.</p> <p>I disse uforudsete situationer burde man kunne lave en efterfølgende vurdering af, om omstruktureringen kunne være gennemført med tilladelse, og om de ønskede ændringer i forudsætningerne kunne være accepteret, hvis man havde gennemført en omstrukturering med tilladelse.</p> <p>Det foreslås derfor, at en skattefri omstrukturering uden tilladelse efterfølgende kan behandles som en skattefri omstrukturering med tilladelse, hvis der sker anmeldelse til SKAT senest 3 måneder forud for ændringer, som vil ændre den skattefrie omstrukturering uden tilladelse til en skattepligtig omstrukturering m.m., og SKAT efter en konkret vurdering kan give tilladelse til, at omstruktureringen uden tilladelse ændres til en omstrukturering med tilladelse, og at de indtrufne begivenheder inden for 3 års perioden ikke ville have gjort omstruktureringen skattepligtig.</p>	<p>Skatteministeriet bemærker, at efter gennemførelsen af en skattefri omstrukturering uden tilladelse vil det være muligt at ansøge om tilladelse til skattefri omstrukturering. I den forbindelse skal man være opmærksom på, at der er knyttet forskellige retsvirkninger til en omstrukturering alt afhængig af, om den gennemføres med eller uden tilladelse.</p> <p>På den baggrund finder Skatteministeriet ikke, at en anmeldelsesordning som den AgroSkat foreslår, er hensigtsmæssig.</p>
--	---	---

	<p>Overvejelser om, hvorvidt en skattefri omstrukturering skal ske med eller uden tilladelse, vil ikke få så afgørende betydning, såfremt en skattefri omstrukturering uden tilladelse efterfølgende kan behandles som en skattefri omstrukturering med tilladelse.</p> <p>Muligheden for efterfølgende at ændre en skattefri omstrukturering uden tilladelse til en skattefri omstrukturering med tilladelse må derved medføre en yderligere administrativ lettelse og forenkling. Hvis denne mulighed blev indført, må det således forventes, at flere vil vælge omstrukturering uden tilladelse. Det må samtidigt formodes, at kun et fåtal af disse efterfølgende vil skulle igennem en sagsbehandling vedr. ændring til en omstrukturering med tilladelse m.m.</p> <p><i>Anmodning om bindende svar</i>  Det må antages, at man kan anmode om bindende svar om, hvorvidt man opfylder betingelserne for at kunne foretage en omstrukturering uden tilladelse.</p> <p>Dette kunne f.eks. være relevant ved vurderingen af, om den gren, man vil spalte ud af et selskab, opfylder betingelsen for at være en selvstændig enhed m.m.</p> <p>Disse forhold burde omtales i bemærkningerne.</p> <p>Vedr. skattefri aktieombytning (ombytningstidspunkt)  En skattefri aktieombytning kan ske inden for en 6 mdrs. periode jf. § 36, stk. 4 i aktieavancebeskatningsloven. Denne bestemmelse skal efter forslaget også gælde ved ombytninger uden tilladelse jf. forslaget til § 36 A, stk. 2, 3. punktum.</p> <p>Bl.a. bestemmelsen om fastlæggelse af det erhvervende selskabs anskaffelsestidspunkt for de ombyggede aktier afhænger af, at man har fastlagt et bestemt ombytningstidspunkt. Også udbytte maksimeringen i aktieavancebeskatningslovens § 32 A, stk. 7 forudsætter, at der er fastlagt et bestemt ombytningstidspunkt.</p> <p>Umiddelbart syntes der derfor behov for at fastlægge et bestemt ombytningstidspunkt inden for 6 mdrs. perioden i § 36 stk. 4.</p> <p><i>Aktiernes anskaffelsessum ved skattefri aktieombytning med tilladelse</i>  Efter lovforslagets § 2, nr. 3 indsættes en ny bestemmelse i § 36 A, der giver mulighed for en skattefri aktieombytning uden tilladelse.</p>	<p>Det kan bekræftes, at der vil være adgang til at anmode om bindende svar i det omfang betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.</p> <p>Skatteministeriet er ikke enig. Som det fremgår af lovforslagets almindelige bemærkninger, foreslås det som en gennemgående regel, at anskaffelsestidspunktet for vederlagsaktierne skal være omstruktureringstidspunktet. Det vil sige tidspunktet for aktieombygningen, spaltningen henholdsvis tilførslen af aktiver. Dermed menes retserhvervelsestidspunktet, hvilket også fremgår af bemærkningerne.</p>
--	---	--

<p>Da de nugældende regler om skattefri omstrukturering med tilladelse fastholdes, må det antages, at der ikke med lovforslaget ændres på opgørelsen af aktiernes anskaffelsessum, når omstrukturen sker med tilladelse. Således vil bl.a. reglerne om opgørelse af aktiernes anskaffelsessum for det erhvervende selskab stadig være handelsværdien, når aktieombytningen sker med tilladelse.</p> <p>Dette burde måske fremgå direkte af lovteksten.</p> <p><i>Udbyttmaksimeringen</i> Som værnregel foreslås bestemmelsen i § 36 A, stk. 7 indsat for at hindre, at det erhvervede selskab kan tømmes ved udlodning af skattefrit udbytte. Efter bestemmelsen fortabes skattefriheden, hvis der over en treårig periode regnet fra ombytningsstidspunktet udbetales mere i udbytte end det erhvervende selskabs andel af det akkumulerede regnskabsmæssige resultat for det indkomstår, hvori ombytningen gennemføres, og de to følgende indkomstår.</p> <p>Det fremgår af bemærkningerne, at udbetalingstidspunktet inden for den treårige periode ikke er afgørende. Udbytteudbetalinger efter udløbet af den treårige periode indgår ikke i opgørelsen, selvom udbytteudbetalingen vedrører en indtjening i den treårige periode. Udbytteudbetalinger, der vedrører en indtjening i tiden forud for start af den treårige periode, indgår derimod, hvis udbyttet udbetales inden for 3 års perioden.</p> <p>Sammenholdt med de selskabsretlige regler om udbetaling af udbytte, vil udbyttebetalingen ofte vedrøre overskud fra det tidligere indkomstår. Dog er der mulighed for acontoudbetaling inden for regnskabsåret.</p> <p>Sammenhængen over til de selskabsretlige regler bør behandles i bemærkningerne, således at der ikke opstår tvivl om, hvilke udbyttebetalinger, der skal sammenholdes med det akkumulerede regnskabsmæssige resultat.</p> <p>Det bemærkes, at opgørelsen af det regnskabsmæssige resultat ikke er en entydig opgørelse, hvorfor indførelsen af en sådan regel måske vil gøre det nødvendigt, at skattemyndighederne kan ligne det regnskabsmæssige resultat.</p> <p>Det ønskes præciseret i bemærkningerne, hvorvidt et eller flere indkomstårs underskud i det regnskabsmæssige resultat indgår i det samlede regnskabsmæssige resultat for 3 års perioden, der skal sammenholdes med udbytte.</p> <p>Hvis et underskud i år 3 skal modregnes i et overskud i de 2 første år, kan dette i øvrigt bevirke, at der allerede er udbetalt for meget i udbytte i de 2 første år af 3 års</p>	<p>Det er korrekt, at lovforslaget ikke ændrer på de gældende regler om skattefri aktieombytning med tilladelse.</p> <p>De omtalte bestemmelser er ændret således, at udtrykket ”det akkumulerede regnskabsmæssige resultat” ikke benyttes. I relation til de pågældende bestemmelser er det udbytte, der modtages i en periode på tre år regnet fra omstruktureringstidspunktet, der er relevant. Og det er det regnskabsmæssige resultat for omstrukturingsåret og de to følgende indkomstår, der er relevant.</p> <p>De relevante bestemmelser er ændret således, at der er taget højde for denne bemærkning.</p>
--	--

	<p>perioden. Disse forhold bør i det mindste beskrives i bemærkningerne.</p> <p>Det bør også præciseres, i hvilket omfang det regnskabsmæssige resultat skal reguleres med selskabsskatten, herunder hvordan man skal forholde sig, hvis selskabet fremfører underskud fra tidligere år m.m.</p> <p>Det er oplagt, at bestemmelsen for så vidt er nødvendig, idet man ellers kunne udvande bestemmelsen i § 36 A, stk. 5 ved udbetaling af skattefrit udbytte.</p> <p>Hvis det erhvervende selskab ikke sælger aktier i det erhvervede selskab i 3 års perioden, er der skattemæssigt dog næppe behov for at forhindre, at man flytter et større beløb end indtjeningen fra datterselskabet op til moderselskabet indenfor 3 års perioden. Alternativet er jo, at man flytter beløbet umiddelbart efter udløbet af 3 års perioden.</p> <p>Det bør derfor overvejes, om bestemmelsen i § 36 A stk. 7 kan begrænses til de tilfælde, hvor det erhvervende selskab sælger alle eller nogle af aktierne i det erhvervede selskab i 3 års perioden.</p> <p>Man kunne også overveje, om det ikke er tilstrækkeligt værn, at det erhvervende selskab blot beskattes af den del af udbyttet, der overstiger indtjeningen i 3 års perioden.</p> <p><i>Vedr. skattefri virksomhedsomdannelse</i> I forbindelse med ændring af reglerne om skattefrie omstruktureringer bør det overvejes, om der ved lovforslaget kan foretages en lovgivningsmæssig afklaring af, hvorledes der skal foreholdes ved en skattefri virksomhedsomdannelse i den situation, hvor en ægtefælle ejer en virksomhed, som den anden ægtefælle driver, og hvor vedkommende beskattes af virksomheden herunder foretager afskrivninger m.m., og som også foretager en evt. opsparing i virksomhedsordningen.</p> <p>Da der i reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse lægges vægt på, at det er ejeren, der foretager omdannelsen, og det er ejeren der kommer til at eje aktierne eller anparterne i det selskab, som virksomheden overdrages til, bør den ægtefælle, der ejer virksomheden, kunne indtræde i den anden ægtefælles skattemæssige forhold og foretage den skattefrie omdannelse på denne baggrund.</p> <p>Det bør også være den ægtefælle, der ejer virksomheden, som ejer aktierne efter omdannelsen. Det bør derfor også være ejerægtefællen, der foretager den skattefrie omdannelse. Dette bør være uafhængigt af, hvilken af ægtefællerne der i overvejende grad driver virksomheden og uanset valg af ligedelingsreglerne m.m.</p> <p>Dette svarer også til de gældende regler ved skifte ved</p>	<p>Skatteministeriet vurderer ikke, at det er hensigtsmæssigt at gøre undtagelser fra den pågældende værnsregel.</p> <p>Skatteministeriet har noteret sig det anførte, som imidlertid ligger uden for rammerne af dette lovforslag.</p>
--	---	---

	<p>død, hvor virksomhedens skattemæssige forhold også overføres til ejeren uanset hvem af ægtefællerne, der har drevet virksomheden. Ligeledes findes der tilsvarende regler om overførsel af virksomhedens skattemæssige forhold i det tilfælde, hvor ægtefællers arbejdsindsats ændres, således at de skattemæssige konsekvenser, herunder opsparingsordningen, overføres fra den ægtefælle, som hidtil har drevet virksomheden, til den ægtefælle, der nu driver virksomheden. Også ved overgang til passiv virksomhed vil der kunne ske en skattefri overdragelse af virksomhedens skattemæssige forhold fra den ægtefælle, der tidligere har drevet virksomheden til den ægtefælle, som ejer virksomheden.</p> <p>I dag må det anses for usikkert, hvem af ægtefællerne der egentlig skal foretage den skattefrie omdannelse i disse situationer.</p> <p>Hvis begge ægtefæller ejer virksomheden, bør der ligeledes skabes mulighed for at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse. I den situation kan det overvejes at skabe mulighed for, at den ægtefælle, der ikke driver virksomheden i overvejende grad, kan indtræde i virksomhedens skattemæssige forhold svarende til ejerandelen og på denne baggrund foretage den skattefrie omdannelse.</p> <p>Det bør samtidigt afklares, om man i denne situation skal opfylde betingelserne for at kunne foretage en skattefri omdannelse af en virksomhed med flere ejere.</p>	
--	--	--