



SKATTEMINISTERIET

J.nr.

Dato: 12. marts 2007

Til

Folketinget - Skatteudvalget

L 110 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.).

Hermed sendes i 5 eksemplarer svar på spørgsmål nr. 55-61 af 2. marts 2007.

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Spørgsmål 55: I besvarelsen af spm. 16 bekræfter ministeren, at der ved omstruktureringer, der gennemføres efter reglerne uden tilladelse, efterfølgende kan opstå uforudsete begivenheder, hvor beskatningen efter reglerne om tilladelse var mere gunstige. Udvalget vil gerne anmode om, at der angives et par eksempler på, at der kan opstå en sådan situation?

Svar: Jeg vil gerne indlede med at præcisere, at jeg i mit svar på spørgsmål 16 bekræftede, at der ved omstruktureringer, der gennemføres uden tilladelse, efterfølgende kan søges om tilladelse, hvis der efterfølgende indtræffer uforudsete begivenheder, og at det i givet fald vil være tilstrækkeligt, at der først søges om tilladelse, når den uforudsete begivenhed indtræder.

Generelt medfører de foreslåede regler en beskatning ved salg af aktier i de første tre år efter en skattefri omstrukturering, der er gennemført uden tilladelse. Som udgangspunkt er det først og fremmest relevant at omstrukturere efter de foreslåede regler, hvis man kan leve med denne virkning af reglerne. Da der er tale om et objektiveret system, kan der ikke dispenseres fra reglerne.

Begivenheder, som man ikke kunne forudse på det tidspunkt, hvor man valgte at omstrukturere skattefrit uden tilladelse, kan dog efterfølgende føre til, at man ser sig nødsaget til at sælge aktier kort tid efter omstruktureringen – med en aktieavancebeskatning til følge. Det kunne f.eks. være i tilfælde af alvorlig sygdom.

Man kan f.eks. tænke sig en situation, hvor en personaktionær driver sin virksomhed i et selskab, som aktionæren er enejer af. Aktionæren gennemfører en skattefri aktieombytning uden tilladelse, således at aktionæren nu driver virksomheden i driftsselskabet gennem et helejet holdingselskab. Kort tid efter bliver aktionæren alvorligt syg og kan ikke længere drive virksomheden. Aktionæren kunne derfor godt tænke sig at lade holdingselskabet afhænde aktierne i driftsselskabet, hvilket imidlertid vil udløse en beskatning af holdingselskabet. Der er ikke mulighed for dispensation.

Hvis aktionæren i stedet havde søgt og fået en tilladelse til den skattefri aktieombytning, ville der formentlig være blevet stillet et anmeldelsesvilkår, som betød, at et hurtigt salg af aktier skulle anmeldes til SKAT. Et hurtigt salg af aktierne i driftsselskabet ville som udgangspunkt medføre, at tilladelsen og dermed skattefriheden for ombytningen bortfaldt. Ombytningen ville med andre ord skulle betragtes som en skattepligtig afståelse af de ombyggede aktier. I tilfælde af en uforudset begivenhed som alvorlig sygdom ville aktionæren dog have haft mulighed for efterfølgende at opnå en dispensation, således at tilladelsen og skattefriheden ikke bortfaldt. Hvorvidt der kan gives dispensation afhænger af en helt konkret vurdering. Denne vurdering vil skulle foretages i overensstemmelse med gældende regler og praksis.

En tilladelse vil således ikke automatisk medføre en gunstigere skattemæssig behandling, men den giver mulighed for, at man efter en konkret vurdering kan opnå en dispensation, hvis der f.eks. indtræder uforudsete begivenheder, efter at omstruktureringen er gennemført.

Spørgsmål 56: Hvorledes beregnes goodwill ved opgørelsen af aktiernes værdi når der foretages skattefri ombytning af aktier uden tilladelse, jf. besvarelsen af spørgsmålene 31 og 34?

Svar: Svarene på spørgsmål 31 og 34 vedrører lovforslagets § 2, nr. 3, og den her foreslåede § 36 A, stk. 3, i aktieavancebeskatningsloven. Efter bestemmelsen er det en betingelse for at kunne ombytte aktier skattefrit uden tilladelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier.

Bestemmelsen vedrører således det vederlag, som aktionæren i det erhvervede selskab skal have for de ombyttede aktier.

Bestemmelsen giver ikke hjemmel til forlange, at værdierne i det erhvervede selskab bliver opgjort efter en bestemt metode. Bestemmelsen hjemler blot et krav om, at vederlaget svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier; det vil sige et krav om, at det såkaldte ombytningsforhold er baseret på armslængdevilkår.

Spørgsmål 57: I besvarelsen af spm. 20 oplyser ministeren, at det ændrede i de nye sambeskatningsregler er, at et selskab nu medtages under sambeskatningen, hvis koncernen har bestemmende indflydelse over selskabet, samt at hele det overtagende selskabs underskud i opkøbsåret vil kunne modregnes i det opkøbte selskabs skattepligtige indkomst efter overtagelsen. Da der således er tale om fælles beskatning, bør der så ikke også være tale om fælles hæftelse for skattegældens betaling (jfr. besvarelsen af spm. 4)

Svar: Jeg mener ikke, at der er behov for, at sambeskattede selskaber skal hæfte for hinandens skattegæld.

Sambeskatningsreglerne indebærer ikke en egentlig koncernbeskatning. Den fælles beskatning i sambeskatningsreglerne består hovedsageligt i, at underskud i et selskab i koncernen kan modregnes i overskud i et andet selskab i koncernen. Hvert enkelt selskab opgør således sin skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler, og hvert enkelt selskab betaler sin andel af skatten af sambeskatningsindkomsten.

I forbindelse med de nye sambeskatningsregler, er det blevet et obligatorisk princip, at det overskudsgivende selskab skal forpligte sig til at betale det underskudsgivende selskab for udnyttelsen af underskuddet. Dette princip medvirker til at varetage hensynet til minoritetsaktionærer og kreditorer.

Jeg henviser i øvrigt til mit svar på spørgsmål 4.

Spørgsmål 58: Hvad forstås ved ”store skattefrie udbytter”, jf. besvarelsen af spm. 2 og 3?

Svar: Spørgsmål 3 relaterede sig til lovforslagets § 2, nr. 3, og den her foreslåede § 36 A, stk. 7, i aktieavancebeskatningsloven, og til lovforslagets § 3, nr. 13 og 18, og de her foreslåede § 15 b, stk. 8, og § 15 d, stk. 8, i fusionskatteloven. Til 2. behandlingen af lovforslaget ønsker jeg at stille ændringsforslag, som præciserer de pågældende bestemmelser, jf. mine ændringsforslag nr. 11, 16 og 20, som fremgår af L 110 – bilag 12.

Bestemmelserne sætter en begrænsning på, hvor meget der kan udloddes som skattefrit udbytte til det erhvervende selskab (efter en aktieombytning), til selskabsdeltageren (efter en spaltning) henholdsvis til det indskydende selskab (efter en tilførsel af aktiver). Hvis der bliver udloddet mere, end bestemmelserne giver mulighed for, fortabes skattefriheden for omstruktureringen.

Bestemmelserne er beskrevet generelt i lovforslagets almindelige bemærkninger. Her er udtrykket ”store udbytter” brugt til på en generel måde at beskrive den kursiverede tekst i følgende lovtekst, der vedrører aktieombytninger:

”Stk. 7. En aktieombytning, der er sket uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, anses som en afståelse af aktierne i det erhvervede selskab til tredje- mand på ombytningstidspunktet, hvis det erhvervende selskab i en periode på tre år regnet fra ombytningstidspunktet modtager skattefrit udbytte af aktierne i det erhvervede selskab, der overstiger det erhvervende selskabs andel af det ordinære resultat i den godkendte årsrapport for det regnskabsår, som udlodningen vedrører. Det gælder dog ikke i det omfang, udbytte som nævnt i 1. pkt. overstiger det ordinære resultat med et beløb, der højst svarer til det erhvervende selskabs andel af et tidligere års ordinære resultat, som ikke tidligere er blevet udloddet. 2. pkt. omfatter kun ikke-udloddede resultater for regnskabsår, der svarer til indkomståret før det indkomstår, hvor ombytningen gennemføres, og de følgende indkomstår. Viser det erhvervede selskabs godkendte årsrapport et negativt ordinært resultat, modregnes det erhvervende selskabs andel af dette resultat ved opgørelsen af det beløb, der kan udloddes til det erhvervende selskab efter 1. og 2. pkt. Til udbytte efter 1. pkt. medregnes ethvert tilskud eller udbytte af udbyttepræferenceaktier ydet af det erhvervede selskab samt af koncernselskaber, som det erhvervede selskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over, til koncernselskaber, som det erhvervede selskab ikke har direkte eller indirekte bestemmende indflydelse over. Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber i samme koncern efter selskabsskattelovens § 31 C.”

Bemærk at tilskud m.v. også henregnes til udbytte.

De foreslåede regler om skattefri spaltning uden tilladelse og skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse indeholder bestemmelser, der svarer til den citerede.

Lovforslagets almindelige bemærkninger indeholder som nævnt en generel beskrivelse af de pågældende regler. Bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser indeholder

en mere specifik beskrivelse af reglerne. Der henvises hertil, samt til bemærkningerne til mine ændringsforslag 11, 16 og 20, jf. L 110 – bilag 12.

Spørgsmål 59: I besvarelsen af spm. 5 anføres det, at lovforslaget ikke ændrer på, at indirekte formueoverførsler fra en skatteyder til en anden skatteyder kan være skattepligtige. Der ønskes konkrete eksempler på, hvornår indirekte formueoverførsler fra en skatteyder til en anden skatteyder er skattepligtige og hvornår de ikke er det?

Svar: Om overførslen er skattepligtig eller ej, beror som nævnt på en konkret vurdering af de konkrete omstændigheder.

Jeg kan for så vidt angår konkrete eksempler på tilfælde, hvor indirekte formueoverførsler medfører beskatning henviser til min besvarelse af spørgsmål 23, hvor jeg gennemgik praksis på området. I svaret anføres:

”Den gældende praksis på området fremgår bl.a. af SKM2004.491.LSR om tegning af aktier til overkurs.

To selskaber, som var eneste medlemmer af en forening, stiftede et selskab til kurs 100. Foreningen foretog en kapitalforhøjelse på nominelt 25.000 kr. til kurs 36.000 i det nye selskab, hvorved foreningens formue blev apportindskud i dette selskab. Landsskatteretten fandt, at foreningens indbetaling af overkurs skulle anses for skattepligtige medlemsudlodninger efter statsskattelovens § 4.

Der kan endvidere henvises til Højesterets dom gengivet i TfS 2004, 309 HD, hvor en betaling til selskab A ApS, der ejedes af A's hustru, blev anset for at være skattepligtig for A. Betalingen blev anset for realiseret indkomst for A og anset for at være udbyttebetaling til A, jf. ligningslovens § 16 A.

Hjemlen til beskatningen af aktionærerne i det tilskudsydende selskab kan således være ligningslovens § 16 A (maskeret udbytte) og statsskattelovens § 4.

Aktionæren i det tilskudsmodtagende selskab vil kunne være skattepligtig af den indirekte formueoverførsel efter statsskattelovens § 4 (gave) eller boafgiftslovens § 23 (gaveafgift). Dette kan ses i Højesterets dom gengivet i UfR 1958.1164 H. I sagen havde hovedaktionæren givet sin søn ret til underkurs-tegning af nye aktier.”

For så vidt angår tilfælde hvor overførsel ikke har givet anledning til beskatning kan henvises til SKM2005.61. LR, hvor der bl.a. blev

”lagt vægt på, at de danske selskaber, herunder topmoderselskabet, på tidspunktet for gennemførelsen af koncernbidraget ikke ville opnå en økonomisk fordel, som var umiddelbar realisabel, samt at det var oplyst, at formålet med betaling af koncernbidrag i Sverige ikke var at berige visse selskaber i koncernen, men alene at opnå sambeskatning i Sverige, samt at overførslen desuden ville ske i fuld overensstemmelse med de svenske skatteregler.”

Spørgsmål 60: Hvorfor ville det give en større administrativ belastning, hvis der skulle foretages omkontering af betalt acontoskat, jfr. besvarelsen af spm. 6?

Svar: Omkontering af acontoskat i de omhandlede tilfælde kan kun ske manuelt. Hvis omkontering i de nævnte tilfælde blev en fast regel, ville der skulle omkonteres i flere tilfælde end efter den foreslåede regel, hvor omkontering sker efter anmodning. Jo flere sager som skal behandles manuelt i SKAT, jo større administrativ belastning vil omkonteringsreglen give for SKAT.

Spørgsmål 61: Det anføres i besvarelsen af spm. 7 at hvis alle de koncerner, der anvender årsregnskabsloven, skulle anvende koncerndefinitionen i de internationale regnskabsstandarder ved sambeskatning, ville de blive pålagt en ekstra administrativ byrde. I denne anledning ønskes det oplyst, hvor mange selskaber der sambeskattes og som ikke anvender de internationale regnskabsstandarder, samt om der ikke for de pågældende selskaber ville være tale om en engangsomlægning?

Svar: I indkomståret 2005 var der mere 18.000 sambeskatninger, jf. mit svar på spørgsmål 67 (alm. del. - FT 2006/07). SKAT har imidlertid ingen oplysninger om hvilke regnskabsmæssige regler, der anvendes af sambeskattede selskaber.

Som nævnt i svaret på spørgsmål 7 hører regnskabslovgivningen under Økonomi- og Erhvervsministerens ressort.

Jeg kan dog oplyse, at det i henhold til regnskabslovgivningen kun er børsnoterede selskaber (regnskabsklasse D), der er forpligtet til at anvende reglerne i de internationale regnskabsstandarder ved aflæggelsen af koncernregnskab. Dermed er kun ca. 200 virksomheder forpligtet til at aflægge regnskab efter de internationale regnskabsstandarder.

For andre selskaber er det frivilligt om de internationale regnskabsstandarder anvendes. Det skønnes, at kun et begrænset antal virksomheder frivilligt har valgt at anvende de internationale regnskabsstandarder.

Hvis de koncerner, der i dag anvender årsregnskabsloven, skulle anvende koncerndefinitionen i de internationale regnskabsstandarder ved sambeskatningen, ville sambeskatningskredsen og koncernregnskabskredsen i princippet skulle foretages efter to separate vurderinger, medmindre koncernen også overgår til at aflægge koncernregnskab efter de internationale regnskabsstandarder.

Aflæggelse af regnskab efter de internationale regnskabsstandarder er alt andet lige mere kompliceret end aflæggelse af regnskab efter årsregnskabslovens regler. En eventuel overgang til aflæggelse af regnskab efter de internationale regnskabsstandarder vil derfor påføre selskaberne en løbende administrativ byrde - og ikke kun en omlægningsbyrde.