



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2007-411-0081

Dato: 25. maj 2007

Til

Folketinget - Skatteudvalget

L 213 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.).

Hermed sendes i 5 eksemplarer Skatteministeriets besvarelse af en henvendelse af 26. april 2007 fra Finansrådet. Henvendelsen oversendes samtidigt til Skatteudvalget.

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Finansrådet har ved brev af 26. april 2007 henvendt sig til Skatteministeriet med en række kommentarer og spørgsmål. Disse vil blive kommenteret i det følgende.

Overgangsordningen for aktieindkomstskat

Overgangsordningen i forbindelse med forhøjelsen af aktieindkomstskat er en forbedring i forhold til det oprindelige udkast, idet aktieindkomstskatten nu kun forhøjes til 45 pct. imod det oprindelige udspil på 47,5 pct. Finansrådet har dog følgende kommentarer til overgangsordningen:

- 1) Når overgangssaldoen skal nedbringes med enhver aktieindkomst i 2007 og senere, så opstår der en skævhed. En aktionær har eksempelvis en aktiepost med urealiseret avance på 10 mio. kr., der er påløbet før, overgangssaldoen blev opgjort. Hvis aktionæren ikke rører disse aktier i en længere årrække, men på anden vis erhverver aktieindkomst under 100.000 kr. pr. år undervejs, vil saldoen successivt blive nedskrevet med den aktieindkomst, som uanset overgangsordningen kun kunne beskattes med 28 pct. eller 43 pct. Når salget af overgangsaktierne til sin tid finder sted, er overgangssaldoen udhulet – måske helt opbrugt – og skatten af overgangsaktierne vil således alligevel blive 45 pct. Overgangsordningen får i denne situation ikke den tilsigtede virkning.
- 2) Den ideelle overgangsordning vil være en saldo pr. aktiepost, hvilket administrativt formentlig kan blive for omfattende. Vores forslag er derfor, at overgangssaldoen ikke skal nedbringes med enhver aktieindkomst i 2007 og senere, men alene med den del af aktieindkomsten, der i 2008 og senere overstiger den regulerede 100.000 kr.'s grænse og derfor ellers skulle have været beskattet med 45 pct.
- 3) Det fremgår ikke, om investeringsbeviser er omfattet af overgangssaldoen. I henseende til det samlede skattesystem på området vurderer vi imidlertid, at investeringsbeviser i udloddende aktieafdelinger, der beskattes efter de almindelige regler om aktier, skal være omfattet. Finansrådet foreslår, at lovtæksten på området tydeliggøres, således at det direkte fremgår, at også urealiseret avance på sådanne investeringsbeviser skal medregnes i overgangssaldoen.
- 4) Vi foreslår en sikring af dødsboer i overgangsordningen. Dødsboer beskattes som udgangspunkt efter reglerne i dødsåret, jf. dødsboskattelovens § 21, stk. 3. Ved dødsfald i 2007 eller tidligere, hvor boet først afsluttes i 2008 eller senere, bør det sikres, at skatten af aktieindkomst ligeledes beregnes efter reglerne i dødsåret.

Skatteministerens kommentar:

Overgangsordningen er søgt udformet, så den bliver så enkel som mulig at anvende. Ordningen er derfor baseret på enkle principper.

Hensynet til enkelheden indebærer blandt andet, at en skattepligtig, der er omfattet af ordningen, kun skal opgøre én overgangssaldo, der omfatter samtlige de aktier – unoterede og børsnoterede, danske og udenlandske – som vedkommende ejede den 1. januar 2007. Der skal med andre ord ikke opgøres en overgangssaldo for hvert enkelt af de selskaber, som den skattepligtige måtte have ejet aktier i pr. denne dato.

Når overgangssaldoen efterfølgende nedskrives med den skattepligtiges positive nettoaktieindkomst, tages der - ligeledes af hensyn til ordningens enkelhed – ikke hensyn til, om den-

ne aktieindkomst vedrører aktier erhvervet før eller efter den 1. januar 2007. Dermed nedskrives saldoen også med aktieindkomst, der vedrører aktier, der ikke er medregnet ved opgørelsen af overgangssaldoen.

Overgangssaldoen er således ikke knyttet til nogle bestemte aktier. Skulle man ved nedskrivningen sondre mellem aktieindkomst vedrørende aktier, der er medregnet ved opgørelsen af saldoen, og aktieindkomst vedrørende aktier, der ikke er medregnet, ville den enkelte aktionær skulle operere med flere adskilte aktiebeholdninger. Samtidig vil aktionæren efter omstændighederne kunne blive beskattet med 45 pct. vedrørende nogle aktier, selvom vedkommende stadig måtte have en overgangssaldo baseret på andre aktier. Det finder jeg er uhensigtsmæssigt. Det afgørende må for mig at se være, at et beløb svarende til overgangssaldoen er sikret imod beskatning med den forhøjede sats på 45 pct.

For så vidt angår ønsket om en præcisering vedrørende investeringsforeningsbeviser, henviser jeg til mit ændringsforslag nr. 25. Det fremgår heraf, at investeringsforeningsbeviser i udloddende, aktiebaserede investeringsforeninger medregnes ved opgørelsen af overgangssaldoen, hvis foreningen den 1. januar 2007 havde valgt, at gevinst og tab ved afståelse af omsættelige beviser for indskud i foreningen medregnes efter bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens kapitel 1-4 og 6-9.

For så vidt angår det anførte om behandlingen af dødsboer i relation til overgangsordningen skal jeg bemærke, at lovforslaget ikke indebærer ændringer i bestemmelsen i dødsboskatte-lovens § 21, stk. 3. Jeg henviser endvidere til mine svar på spørgsmål 99 og 100 fra Skatteudvalget og til min besvarelse af henvendelse af 14. maj 2007 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

CFC-beskatning

Finansrådet finder, at der er behov for yderligere præciseringer vedrørende følgende:

- 1) Hvis et CFC selskab ejes indirekte gennem et udenlandsk datterselskab, kan den situation opstå, at der først er CFC-skattepligt i moderselskabet i første niveau og dernæst i det ultimative danske moderselskab. Det antages, at den skat, der er betalt i "mellemlandet", kan indgå i beregning af creditlempelse, således at dobbeltbeskatning forhindres.
- 2) CFC-indkomsten for et dansk datterselskab opgøres som den samlede skattepligtige indkomst. Ved beregning af moderselskabets danske skat gives der nedslag for datterselskabets skatter på grundlag af en indkomst opgjort efter et territorialprincip. Ifølge SEL § 31, stk. 6 afregner danske datterselskaber et beløb til administrationselskabet svarende til henholdsvis den betalte skat og skatteværdien af underskudsudnyttelsen. Det antages, at der ved moderselskabets skatteberegning i relation til CFC-reglerne også gives nedslag for skatteværdien af underskudsudnyttelsen.

Skatteministerens kommentar:

Der gives – som i det gældende regelsæt – kun lempelse for den skat, der betales af CFC-selskabet.

CFC-beskatning af indkomsten i datterselskaber sker efter overførsel af underskud fra andre (sambeskattede) selskaber. Der gives derfor kun lempelse for den af datterselskabet betalte skat – og ikke for betalinger for underskudsudnyttelse.

Rentefradragsbegrænsningen

Rentefradragsbegrænsningen bliver et vanskeligt tilgængeligt område. For at imødegå usikkerhed vil det være værdifuldt, at der stilles autoritative eksempler op til belysning af samspillet mellem de enkelte regler.

Herudover har vi følgende konkrete kommentarer:

- 1) I den nye § 11 B i selskabsskatteoven skal finansielle kontrakter, der sikrer driftsindtægter og driftsudgifter, ikke medregnes i nettofinansieringsudgifterne. Rækkevidden virker uklar. Hvis det er hensigten, at bestemmelsen alene skal anvendes på kontrakter omfattet af KGL § 30, stk. 1, nr. 7, anbefaler vi en udtrykkelig henvisning til bestemmelsen. Se i øvrigt SKM 2003.36.
- 2) Ifølge § 11 B, stk. 5 medregnes fremførselsberettigede skattemæssige underskud som en del af selskabets aktiver. Et selskab kan imidlertid tillige have fremførselsberettiget skattemæssigt tab på aktier eller på finansielle kontrakter om aktier. Finansrådet anbefaler, at sådanne tab også kan medregnes i selskabets aktiver. Begrundelsen er den samme som ved skattemæssigt underskud, idet genvinding typisk vil medføre finansieringsudgifter for selskabet.
- 3) Ifølge § 11 B, stk. 9 kan beskærne kurstab fremføres. Mange selskaber anvender finansielle kontrakter som en del af den løbende finansiering. Da selskaber beskattes af finansielle kontrakter efter lagerprincippet, og udsvingene fra år til år derfor kan være særligt voldsomme, anbefaler vi, at tab på finansielle kontrakter sidestilles med kurstab på gæld, så de kan fremføres efter samme regler.
- 4) I § 11 B, stk. 10 fritages livsforsikringsselskaber for reglen. Sammenhængen til stk. 7 er uklar, når livsforsikringsselskaber indgår i koncern med andre finansielle virksomheder, fx bank og realkredit.
Hvis livsforsikringsselskabets renteindtægter fra indeståender i en koncernforbunden bank ikke skal tælles med til koncernens nettofinansieringsudgifter, giver dette en skævvridning. Det samme vil være tilfældet, hvis livsforsikringsselskabet investerer i børsnoterede obligationer udstedt af et koncernforbundet realkreditselskab.
- 5) Ifølge § 11 C, 4. pkt. kan beskærne nettofinansieringsudgifter fremføres uden tidsmæssig begrænsning. Den skattemæssige status af fremførte beløb bør dog præciseres, fx:

Skal beløbet i udnyttelsesåret kunne rummes inden for denne 80 pct.-regel eller inden for de øvrige begrænsningsregler?

Kan selskabet selv prioritere det fremførte fradrag i forhold til finansieringsomkostningerne i udnyttelsesåret?

Gælder fremførselsadgangen til beskærne nettofinansieringsudgifter også efter omstrukturering eller salg af selskabet?

Skatteministerens kommentar:

Ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne medregnes alene kursgevinster og –tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Finansielle kontrakter undtaget fra kursgevinstloven som følge af kursgevinstlovens § 30 indgår derfor ikke i opgørelsen. Herudover indgår gevinst og tab på terminskontrakter m.v. (som udgangspunkt) vedrørende driftsindkomst heller ikke i opgørelsen.

Formålet med renteloftet er, at der kun skal kunne opnås fradrag for finansieringsudgifter, der vedrører driften. Tab, der ikke fremføres efter ligningslovens § 15, vedrører alle anlægsaktiver – og disse kildeartsbegrænsede tab skal derfor ikke medregnes ved aktivopgørelsen. F.eks. vedrører kildeartsbegrænsningen i aktieavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, kun anlægsaktier. Tab på næringsaktier kan fradrages i den skattepligtige indkomst, jf. § 17, stk. 1.

Fremførslen af kurstab efter § 11 B, stk. 9, omfatter kurstab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Det bemærkes, at visse finansielle kontrakter (f.eks. terminskontrakter til sikring af driftsindkomst) er helt undtaget fra opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne.

Det er korrekt, at f.eks. en banks renteudgifter til et koncernforbundet livsforsikringselskab indgår i opgørelsen af koncernens nettofinansieringsudgifter, mens livsforsikringselskabets renteindtægter ikke indgår. Dette er imidlertid en konsekvens af undtagelsen for livsforsikringselskaber.

Beskårne og dermed fremførte nettofinansieringsudgifter efter § 11 C (EBIT-beskæring) medregnes i EBIT-opgørelsen i efterfølgende indkomstår, jf. nærmere i det supplerende ændringsforslag. Koncernen kan selv prioritere fremført fradrag i forhold til finansieringsomkostninger i udnyttelsesåret, idet fremførslen er uendelig og prioriteringen således ikke har betydning for skattebetalingen.

Beskårne nettofinansieringsudgifter efter § 11 C (EBIT-beskæring) fremføres hos administrationselskabet i sambeskatningen. Der sker ikke begrænsning af fremførselsadgangen ved salg af koncernselskaber eller ved omstruktureringen i koncernen. Der sker heller ikke begrænsninger ved salg af administrationselskabet eller hvis administrationselskabet deltager i en omstrukturering, dog foretages en opdeling af fremførselssaldoen, hvis administrationselskabet ophørspaltes.