



Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8, 1306 København K. Telefon 33 93 91 91

Telefax nr. 33 11 09 13 e-mail: fsr@fsr.dk Internet: www.fsr.dk

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

22. november 2006

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

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

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

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

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

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

§ 1, nr. 4 - (SEL § 8, stk. 3)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1, nr. 10 (SEL § 31, stk. 3)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1, nr. 12 (SEL § 31, stk. 7)

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

§ 1, nr. 18 (SEL § 31 D)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2, nr. 1 (ABL § 8, stk. 2 m.fl.)

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

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

Skattefri omstrukturering – generelt

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

Efterfølgende berigtigelse – eventuel omgørelse

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

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

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

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

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

Forretningsmæssig begrundelse

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

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

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

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

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte denne opfattelse.

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

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

Mulighed for efterfølgende at anvende det hidtidige regelsæt

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

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

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

Kombinationsomstruktureringer

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

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

Ombytningsforhold til handelsværdi

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

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

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

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

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

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

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

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 1)

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

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

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

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

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

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

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

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 3)

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

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 4)

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

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

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 5)

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

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

§ 2, nr. 3 (ABL § 36, stk. 7)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 8)

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

§ 2, nr. 3 (ABL § 36 A, stk. 9)

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

§ 4, nr. 5 (FUL § 15, stk. 6)

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

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

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

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

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

§ 4, nr. 6 (FUL § 15 a, stk. 1)

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

§ 4, nr. 7 (FUL § 15 a, stk. 2)

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4, nr. 11 (FUL § 15b, stk. 7)

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

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

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

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte disse antagelser.

§ 4, nr. 11 (FUL § 15b, stk. 8)

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

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

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

§ 4, nr. 12 (FUL § 15 c)

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

§ 4, nr. 13 (FUL § 15 c, stk. 2)

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

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

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

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

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

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

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

§6, nr. 2 (KGL § 8 og 24)

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

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

§7, nr. 2 (LL § 2)

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

§ 7, nr. 4 ff. (LL § 15, stk. 7-12)

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

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

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

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

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

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

Andre forslag til overvejelse

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

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

Lettelse af generationsskifte

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

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

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

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

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

Skattepligtig spaltning med tilbagevirkende kraft

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

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

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

Interesseopdeling af aktionærer ved skattefri spaltning

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

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

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

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

Andre forslag i relation til omstrukturering

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

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

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

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

Bemærkninger i øvrigt

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

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

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

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

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

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

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

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

Refusion til D vedr. underskud

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

--ooOoo--

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

Med venlig hilsen

John Byholm
formand for FSRs Skatteudvalg

Niels Ebbe Andersen
fagdirektør