

Skatteministeriet

Sendt på mail til:

pskerh@skm.dk og

jlv@skm.dk

Langhøjvej 1, True
DK-8381 Tilst

CVR.nr.: 29 32 39 09

Tlf. +45 86 86 53 53

Fax +45 86 16 76 76

www.agroskat.dk

agroskat@agroskat.dk

26. marts 2008

Hørings svar til Forslag til Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning)

Nedenfor anføres enkelte kommentarer til ovenstående udkast til lovforslag af 20. marts 2009 med høringsfrist den 26. marts 2009.

Definition af datterselskabsaktier

I forslaget til § 4 A i aktieavancebeskatningsloven foreslås det at definere datterselskabsaktier som aktier, der ejes af et holdingselskab, og hvor holdingselskabet ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet.

For at undgå at nogle holdingselskaber, der hver for sig ejer under 10 pct. af aktierne i det primære datterselskab, slår sig sammen og opretter et "melleholdingselskab", er der i forslagens § 4 A, stk. 3 anført en værnsregel, hvorefter aktier i et melleholdingselskab alligevel ikke skal anses for datterselskabsaktier, hvis melleholdingselskabet primære funktion er ejerskabet af datterselskabet, og hovedparten af moderselskabets aktiekapital direkte eller indirekte ejes af selskaber, hvis indirekte besiddelse i det primære datterselskab er mindre end 10 pct. af aktiekapitalen.

agroSkat finder, at definitionerne i § 4 A, stk. 3 af, hvornår der er tale om datterselskabsaktier, er noget upræcise og derfor vil være vanskelig at håndtere i praksis. Det fremgår således ikke, hvornår der er tale om den "primære funktion" og "hovedparten". Er det mere end 50 pct., der skal vedrøre den indirekte besiddelse, eller er det væsentlig mere?

Dertil kommer, at man ikke klart har beskrevet konsekvensen af at være omfattet af § 4 A, stk. 3.

Da man ikke tilsidesætter ejerskabet, vil konsekvensen formentlig være, at man skal respektere eksistensen af "melleholdingselskabet". Det må indebære, at hvis melleholdingselskabet ejer mere end 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, vil melleholdingselskabet eje datterselskabsaktier, hvorfor udbytte fra det primære datterselskab skattefrit kan overføres til melleholdingselskabet. Tilsvarende vil en evt. avance ved melleholdingselskabets salg af aktierne i datterselskabet være skattefri.

De holdingselskaber, der ejer melleholdingselskabet, ejer mindst 10 pct. af melleholdingselskabet, men hvis melleholdingselskabet skal anses for omfattet af definitionen i § 4 A, stk. 3, skal aktierne formentlig omklassificeres fra datterselskabsaktier til porteføljeaktier.

Da moderselskaberne ejer aktier i mellemholdingselskabet, må det være moderselskabernes aktier i mellemholdingselskabet, der skal omklassificeres til porteføljeaktier. Derved vil evt. anden aktivitet i mellemholdingselskabet også blive omfattet af reglerne for porteføljeaktier.

Lagerbeskatningen vedr. beviser i investeringsselskaber (§ 19 beviser)

Det foreslås i lovudkastets § 1, nr. 31 at ophæve § 23, stk. 6 - 7 i aktieavancebeskatningsloven. Det indebærer, at man ændrer det nuværende "tidsforskudte lagerprincip" vedr. beviser i investeringsselskaberne, jf. § 19 i aktieavancebeskatningsloven. Det vil klart være en administrativ forenkling at overgå til et lagersystem.

Det foreslås dog i lovudkastet, at man vil bevare en del af tidsforskydningen, således at ejeren af beviset skal medregne beviserne til kursværdien ved udløbet af det seneste regnskabsår, som investeringsselskabet anvender.

Hvis investeringsselskaberne ændrer regnskabsår til f.eks. 1. februar - 31. januar, vil man dog stort set få samme problem som i dag, idet en skatteyder med kalenderårsstatus f.eks. 31. december 2010 skal anvende kursværdien 1. februar 2009 og kursværdien 31. januar 2010 ved opgørelsen af indkomsten for 2010.

Man vil få en endnu større administrativ forenkling ved at anvende et ægte lagersystem, hvor man opgør værdien på tidspunkterne for skatteydere indkomstår. I den udstrækning investeringsselskabet er pålagt indberetningspligt, vil man også umiddelbart kunne pålægge disse at foretage en indberetning af kursen pr. 31. december, uanset hvilket regnskabsår investeringsselskabet har valgt at anvende.

På den måde vil skatteydere med kalenderårsregnskab umiddelbart få sikre oplysninger til lageropgørelsen, og SKAT kan formentlig i betydelig udstrækning overføre indberetningerne til selvangivelsen. Hvis køb og salg også er indberettet, kan SKAT direkte opgøre indkomsten vedrørende disse beviser.

De skatteydere, der anvender forskudt regnskabsår, er bl.a. selskaber, som jo i forvejen skal anvende lagerprincippet på alle andre porteføljeaktier, således at det ikke skulle være et problem, at de også skal anvende et "ægte" lagerprincip vedrørende beviser i investeringsselskaber.

De personer, der anvender forskudt regnskabsår, vil normalt opgøre indkomsten på baggrund af et regnskab, således at det heller ikke for disse skatteydere vil være væsentlige problemer med at anvende et ægte lagerprincip.

Såvel selskaber som de personligt erhvervsdrivende skal også opgøre en status, og derfor skal de alligevel anvende kursen ved ultimostatus. Derfor vil det samlet set være en forenkling, at man anvender samme beløb ved statusopgørelsen som anvendes ved indkomstopgørelsen. I den udstrækning en personligt erhvervsdrivende anvender virksomhedsordningen, og § 19 beviserne medtages i virksomhedsordningen, skal man jo alligevel opgøre en statusværdi, hvorfor det vil være en administrativ forenkling også at anvende samme værdi ved indkomstopgørelsen.

Værdiansættelse af unoterede aktier

Det følger af lovudkastets § 1, nr. 33, at unoterede aktier til brug for lagerbeskatningen værdiansættes til den indre værdi, dog mindst til købsprisen. Hvis der i det unoterede selskab deklarerer udbytte, der overstiger den aktuelle indtjening, således at selskabets indre værdi bliver reduceret til et beløb under købsprisen, vil der ske beskatning af udbyttet hos det selskab, der ejer aktierne som porteføljeaktier, hvorimod kurstab på aktierne ikke kan indgå i opgørelsen. Først ved salg af aktierne kan skatteyder få fradragsret for en reduktion i værdien af aktierne - uanset om reduktion af værdien skyldes større udbytteudbetalinger.

I den udstrækning, der udbetales udbytte fra datterselskabet, bør der som minimum være mulighed for at reducere den anskaffelsessum, som datterselskabsaktierne mindst skal indgå med i opgørelsen af lagerforskydningen.

Bestemmelsen om, at aktierne som minimum skal værdiansættes til købsprisen, har ifølge bemærkningerne til formål at sikre, at der ikke gives fradrag for et konstrueret/teknisk tab på aktierne. Da reglerne alene finder anvendelse ved porteføljeaktier, vil det næppe være ejeren af porteføljeaktierne, der selv kan bestemme tabets størrelse.

Det er tillige nævnt i bemærkningerne, at et konstrueret tab eksempelvis kan opstå, hvor der ved købet af aktierne er sket betaling for goodwill eller andre immaterielle aktiver som ikke efterfølgende indregnes i den indre værdi.

Man bør overveje at give fradragsret for sådanne tab, idet dette alt andet lige vil fremme investering af risikovillig kapital som porteføljeaktier i disse noterede selskaber. Det bør derfor overvejes, om det ikke bør være den indre værdi, der altid skal bruges ved værdiansættelse af porteføljeaktier.

I modsat fald vil man, når der er opstået et større latent tab, evt. overveje at sælge aktierne til andre og/eller købe aktier op, så man kommer over 10 pct., hvorved porteføljeaktierne skifter karakter til datterselskabsaktier, således at der udløses en opgørelse af tabet, jf. udkast til lovforslagets § 1 nr. 45.

Skattefri aktieombytning

Det foreslås i § 1, nr. 48, at en skattefri aktieombytning bliver skattepligtig, hvis det erhvervende selskab (holdingselskabet) sælger aktierne i det erhvervede selskab (datterselskabsaktierne) inden 3 år efter ombytningstidspunktet. Dog med mulighed for at SKAT efterfølgende kan give tilladelse til alligevel at anse ombytningen for skattefri, hvis ombytningen og salget af datterselskabsaktierne er forretningsmæssigt begrundet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1 eller stk. 3.

Hvis der ikke kan opnås en sådan efterfølgende tilladelse, vil selve aktieombytningen ifølge forslaget blive skattepligtig. Dette vil ske med tilbagevirkende kraft til ombytningstidspunktet, og må omfatte den samlede aktieombytning, uanset hvor mange af datterselskabsaktierne der sælges.

I gældende regler vil et salg af datterselskabsaktier inden 3 år efter en skattefri aktieombytning uden tilladelse trods alt alene medføre, at moderselskabet skal anvende aktionærens oprindelige anskaffelsessum ved opgørelsen af indkomsten. Denne beskatning omfatter alene den del af aktierne i datterselskabet, der afstås.

Forslaget er klart en væsentlig skærpende af konsekvenserne af salg af datterselskabsaktierne inden 3 års ejertid, og hvor aktieombytningen er sket uden tilladelse.

Samme forhold er tilstede vedr. andre strukturændringer.

Eksempel

En skatteyder A har oprindeligt anskaffet aktierne i selskab D for 1 mio. kr. Der foretages en skattefri aktieombytning, hvorved det bliver selskab H, der ejer aktierne i D. På dette tidspunkt har aktierne i D en værdi på 10 mio. kr.

Efterfølgende og inden 3 år efter aktieombytningen bliver aktierne i D værdiløse i forbindelse med, at D går konkurs. Det forudsættes, at aktierne i D dermed skal anses for afstået.

Efter gældende regler skal H opgøre en aktieavance ved salget af aktierne i D. Aktierne anses for solgt for nul kr., og aktierne skal anses for anskaffet for 1 mio. kr. svarende til A's oprindelige anskaffelsessum for aktierne. Tabet på 1 mio. kr. kan alene fradrages i H efter reglerne i § 8.

Efter forslaget er det derimod den samlede aktieombytning, der bliver skattepligtig. Det indebærer, at A skal anses for at have afstået aktierne på ombytningstidspunktet til kursværdien på 10 mio. kr. A skal derfor med tilbagevirkende kraft beskattes af en aktieavance på 9 mio. kr. Skatten bliver 3.780.000 kr. + restskattetillæg og forrentning tilbage til det tidspunkt, hvor skatten skulle have været betalt for ombytningsåret.

Til gengæld vil anskaffelsessummen for de erhvervede aktier i H få en anskaffelsessum på 10 mio. kr. Hvis H også går fallit, vil A få en negativ aktieindkomst, hvoraf der kan beregnes en skatteværdi af tabet på aktierne i H på 10 mio. kr. Denne skatteværdi kan dog alene modregnes i kommende års skatter, og kan ikke modregnes i skatten fra ombytningen.

Det nævnes i bemærkningerne, at man efterfølgende kan ansøge om, at ombytningen gøres skattefritaget, hvis skatteyder kan sandsynliggøre, at ombytningen og afståelsen var forretningsmæssigt begrundet.

Det kan vel være usikkert, om en afståelse ved konkurs kan anses for forretningsmæssigt begrundet. Derfor vil det være usikkert, om man efterfølgende kan få en sådan tilladelse.

Den samme konsekvens er til stede, hvor en ombytning skal anses for skattepligtig, hvis der ved efterfølgende strukturændringer inden 3 års ejertid sker udbetaling af mindre kontante beløb. I dag skal der alene ske en beskatning af de aktier i datterselskabet, som holdingselskabet afstår.

For at sikre sig mod disse forhold vil man alligevel blive nød til på forhånd at anmode om tilladelse til aktieombytningen. Dette er administrativt vel næppe ønskeligt, idet de fleste ombytninger - og andre strukturændringer - bør kunne klares uden tilladelser.

Genanbringelse

Det foreslås i § 5, nr. 5, at landbrugsejendomme sidestilles med andre erhvervsejendomme i relation til genanbringelsesreglerne.

Det indebærer, at der ikke kan ske genanbringelse af en ejendomsavance ved salg af en landbrugsejendom, hvis den udlejes (bortforpagtes), ligesom der ikke kan ske genanbringelse i en ejendom, som køber forventer at udleje (bortforpagte).

Det afgørende ved denne bedømmelse må være ejendommens benyttelse på tidspunktet lige før et salg og lige efter et køb.

Det medfører dels en usikkerhed i relation til, hvor lang tid før et salg og hvor lang tid efter et køb ejendommen skal bruges i egen virksomhed, for at ejendommene er omfattet af genanbringelsesreglerne.

Den landmand, der i dag har bortforpagtet ejendommen og ønsker at sælge ejendommen og genanbringe ejendomsavancen, vil i tide kunne opsige forpagteren og selv drive ejendommen, evt. med hjælp fra en maskinstation i en eller anden periode før et salg. Sælger kan derfor tilrettelægge situationen således, at han kan foretage en genanbringelse af en avance ved salg af ejendommen.

Der vil derimod være større problemer i den modsatte situation, hvor en landmand ønsker at købe en ejendom og genanbringe ejendomsavancen i denne ejendom. Hvis den købte ejendom allerede er udlejet, og forpagteren ikke blot kan opsiges med det samme, vil køber ikke kunne foretage

en genanbringelse i denne ejendom, idet den købte ejendom jo på selve købstidspunktet og en periode derefter er en udlejningsejendom.

Derfor vil gennemførelsen af denne lovændring forhindre genanbringelse i en del af de ejendomme, som er til salg, og som på salgstidspunktet er udlejet. Derfor bør køber kunne få en passende tid efter et køb, inden han selv skal bruge ejendommen.

Hvis en køber ikke kan få en sådan periode, inden han selv skal opfylde kravet om egen drift, kan det medføre, at potentielle sælgere må opsiges forpagtningsaftalerne i tide og/eller have bestemmelser i forpagtningsaftalen, hvorefter forpagtningsaftalen kan opsiges med meget kort varsel.

Det nævnes i bemærkningerne, at der efter gældende regler kan ske genanbringelse i en lade, der ombygges til bl.a. ferielejligheder. Det må også være muligt fremover, da udlejning af ferielejligheder med korttidsudlejning (få dage evt. en uge ad gangen) er anvendelse i egen virksomhed, som må skulle sidestilles med udlejning af værelser i hoteller, og dermed ikke udlejning af fast ejendom.

Kun den situation, hvor ferielejlighederne udlejes til en "mellemand", der lejer dem ud til feriegæsterne, vil være omfattet af de ændrede regler.

Det nævnes også i bemærkningerne, at en landmand, der køber 5 landbrugsejendomme, og udlejer de 4 stuehuse stadig kan genanbringe en ejendomsavance i landbrugsjorden. Ændringen medfører ifølge bemærkningerne, at der ikke kan ske genanbringelse i de 4 stuehuse. Dette er imidlertid også gældende efter de nuværende regler, idet der heller ikke på en landbrugsejendom kan ske genanbringelse i boliger (uanset om det er egen bolig eller udlejede boliger), jf. § 6 A, stk. 1, 5 punktum. Forslaget ændrer derfor ikke på dette forhold.

Genanbringelse i ejendomme beliggende i udlandet

I § 5, nr. 6 skærpes reglerne for genanbringelse af ejendomsavance i udlandet, således at der alene kan ske genanbringelse i ejendomme beliggende på Færøerne, i Grønland og i lande, der er medlem af EU eller EØS, forudsat de pågældende lande udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.

Det må antages, at skærpelsen ikke har betydning for ejendomsavancer, der tidligere er genanbragt i lande, der ikke opfylder betingelserne efter de skærpede regler, herunder at ejendomsavancen kan genanbringes på ny i lande, der opfylder de skærpede betingelser.

Man har ikke i bemærkningerne oplyst, om der er lande inden for EU og EØS, hvor man ikke udveksler oplysninger, og hvor der derfor ikke kan ske genanbringelse. I relation til Frankrig er der jo pt. ingen dobbeltbeskatningsaftale, men er der anden aftale, der indebærer, at der udveksles oplysninger?

Ikrafttrædelsen

Da der ikke er anført særskilte bestemmelser vedr. ikrafttrædelsen af ændringen i ejendomsavancebeskatningsloven, må denne ændring være omfattet af de alm. regler i § 22 i lovforslaget, dvs. at de gælder fra og med indkomståret 2010.

Det er usikkert, hvordan denne bestemmelse skal fortolkes.

I en genanbringelse indgår både en solgt og en købt ejendom. Disse ejendomme kan være placeret i f.eks. 2009 og 2010, dvs. hvor det ene år er omfattet af de nye regler, og det andet år er omfattet af de eksisterende regler.

Man bør fortolke ikrafttrædelsesbestemmelserne på den måde, at man kan foretage genanbringelsen, hvis den ejendom, som indgår i genanbringelsen, og som er handlet i 2010, ikke er en ud-

lejningsejendom, selvom den anden ejendom, der indgår i genanbringelsen er en udlejningsejendom, hvis denne ejendom er handlet i 2009.

Eksempel

En udlejet landbrugsejendom sælges i 2009. Avancen bør kunne genanbringes i en ikke-udlejet landbrugsejendom, der erhverves i 2010.

Og tilsvarende bør avancen fra en ikke-udlejet landbrugsejendom, der sælges i 2010, kunne genanbringes i en udlejet landbrugsejendom, der blev erhvervet i 2009.

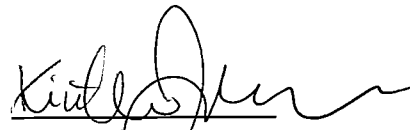
På denne måde får landmanden trods alt en passende mulighed for at tilpasse sig til de nye regler.

Det er foreslået, at reglen skal gælde fra og med indkomståret 2010. For landmænd med forskudt indkomstår bør de have samme frist for at tilpasse sig de nye regler som landmænd der bruger kalenderåret som indkomstår, således at fristen for alle burde være 1. januar 2010.

True, den 26. marts 2009



Knud Maegaard
Partner, agroSkat as



Kirsten Jensen
Partner, agroSkat as