


Skatteministeriet

17. marts 2014
J.nr. 13-0172525

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 81 - Forslag til Lov om ændring af fusionsskatteloven, selskabsskatteloven, kildeskatteloven og aktieavancebeskatningsloven. (Indgreb mod omgåelse af udbyttebeskatningen i forbindelse med kontante udligningssummer).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 1 af 28. februar 2014.

Morten Østergaard

/ Lise Bo Nielsen

Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 27. februar 2014 fra FSR - danske revisorer, jf. L 81 - bilag 6.

Svar

FSR – danske revisorer (FSR) kommenterer en række punkter i lovforslaget og de ændringsforslag, der er stillet til 2. behandlingen.

FSR anfører for det første, at der formentlig ikke er hjemmel til at beskatte udenlandske aktionærer af salgssummer for aktier.

Kommentar

Ifølge ordlyden af selskabsskattelovens § 2 D skal vederlag, der ikke består af aktier, i visse situationer anses som udbytte. Den omstændighed, at vederlaget skal anses som udbytte, indebærer, at vederlaget i det hele omfattes af de skatteregler, der gælder for udbytte. Dette betyder først og fremmest, at dette udbytte er omfattet af ligningslovens § 16 A. Heraf følger fx også, at udbyttet er omfattet af kildeskattelovens § 65 om indeholdelse af udbytteskat og afselskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, om begrænset skattepligt.

FSR anfører for det andet, at der er behov for et ændringsforslag, der muliggør salg, hvor sælger som en del af vederlaget modtager aktier i det købende selskab. Afgrænsningen af, hvornår en transaktion bør rammes, og hvornår den ikke bør rammes, kan eventuelt sættes ved, om aktionærkredsen i selskabet reelt bibeholder kontrollen med selskabet efter transaktionen. I samme forbindelse anføres, at der bør der indføres en dispensationsmulighed, hvis det kan påvises, at transaktionen ikke har noget omgælsesformål.

Kommentar

En afgrænsning, hvorefter det er afgørende, om aktionærkredsen bibeholder kontrollen med selskabet efter transaktionen, kan ikke bruges, uden at formålet med lovforslaget delvis forspildes. Fx skal udbyttebeskatning finde sted, selv om de aktionærer, der overdrager skattefri porteføljeaktier til et tomt selskab, ikke som gruppe kontrollerer selskabet. Som et andet eksempel kan nævnes, at hvis aktionærkredsen i to eller flere selskaber indskyder et fælles holdingselskab, vil de oprindelige aktionærkredse isoleret set have opgivet kontrollen med hver deres selskab. Den manglende kontrol med selskabet ændrer ikke ved, at vederlaget i begge eksempler har karakter af udbytte, hvis aktionærerne opretholder aktionærinteresser i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber.

Med hensyn til indførelse af en dispensationsordning bemærkes, at det ikke er muligt at indføre en generel dispensationsregel, der på et helt skønmæssigt grundlag overlader det til SKAT at vurdere, hvornår en aktieoverdragelse har et omgælsesformål. En dispensationsregel vil forudsætte, at der i bemærkningerne gives en ganske detaljeret beskrivelse af, hvornår betingelserne for dispensation er opfyldt. Dette kan ikke gøres udtømmende, hvorfor en dispensationsregel vil betyde, at bestemmelsens rækkevidde bliver mere uklar, fordi afgrænsningen vil afhænge af konkrete vurderinger, hvori der indgår skønmæssige

elementer. Det er derfor valgt at udforme reglerne, så det objektivt fremgår, hvornår en overdragelse medfører udbyttebeskatning. Der kan endvidere henvises til høringskemaet side 7, L 81 - bilag 2, hvori DVCA's forslag om en lignende dispensationsmulighed er kommenteret.

Udbyttebeskatning kan undgås, hvis aktionærerne fuldt ud vederlægges med aktier. Endvidere kan udbyttebeskatning undgås, hvis aktionærerne fuldt ud vederlægges med kontanter, og der ikke ejes aktier i koncernen. Endvidere er der til 2. behandlingen stillet ændringsforslag, der indebærer, at en aktionær kan sælge en del af sin aktiepost uden udbyttebeskatning, hvis aktionæren efter overdragelsen ikke i øvrigt ejer aktier i den erhvervende koncern. Der er tale om en lempelse i forhold til det fremsatte lovforslag bl.a. på baggrund af FSR's høringsvar. Herved åbnes der mulighed for, at de hidtidige aktionærer fortsat kan være tilknyttet virksomheden som aktionærer. Ændringsforslaget giver endvidere mulighed for, at en aktionær ikke nødvendigvis skal sælge hele sin aktiepost i forbindelse med en børsnotering af selskabet for at undgå udbyttebeskatning.

På den baggrund findes ikke grundlag for at lempe bestemmelsen yderligere.

FSR anfører for det tredje, at det ikke er klart, om der trods det stillede ændringsforslag nr. 13 vedrørende ligningslovens § 16 B, stk. 1, fortsat kan være situationer, hvor en aktieoverdragelsebåde er omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1, og selskabsskattelovens § 2 D.

Kommentar

På baggrund af de modtagne henvendelser om rækkevidden af ligningslovens § 16 B, stk. 1, skønnes der med det stillede ændringsforslag ikke at være praktisk relevante situationer, hvor en overdragelse vil være omfattet af begge bestemmelser. Skulle der alligevel være situationer, der er omfattet af begge bestemmelser, går selskabsskattelovens § 2 D efter Skatteministeriets opfattelse som lex specialis forud for ligningslovens § 16 B.

FSR anfører for det fjerde, at det bør fremgå mere klart af lovteksten, at "måletidspunktet" for, hvorvidt overdrageren efter overdragelsen ejer aktier i den erhvervende koncern, er umiddelbart efter gennemførelse af den pågældende overdragelse af aktier, og at eventuelle efterfølgende aktieerhvervelser, der ikke er en integreret del af transaktionen, er uden betydning.

Kommentar

Da der er tale om en værnsregel, der skal hindre omgåelse af udbyttebeskatningen, kan der ikke fastsættes en firkantet regel for hvilket tidspunkt, der er afgørende for, om aktionæren fortsat ejer aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber. Der skal foretages en konkret vurdering, hvor der tages udgangspunkt i ejerforholdene efter overdragelsen, men hvor de konkrete omstændigheder kan føre til, at en efterfølgende aktieerhvervelse må anses for en integreret del af aktieoverdragelsen, hvorved overdragelsen kan blive omfattet af udbyttebeskatningen.

FSR anfører for det femte, at Skatteministeren bedes bekræfte, at det købende selskabs eventuelle pligt til at indeholde udbytteskat i overdragelsessummen alene skal vurderes på grundlag af de i forbindelse med selve aktieoverdragelsen indgåede aftaler, og at en køber ikke i øvrigt behøver at foretage aktive handlinger eller undersøgelser vedrørende sælgers forhold for at bringe sig ud af en eventuel hæftelse.

Kommentar

Det kan ikke bekræftes. Der skal i overensstemmelse med praksis efter kildeskattelovens § 69 foretages en konkret vurdering af de samlede omstændigheder omkring aktieoverdragelsen, når det skal bedømmes, om graden af udvist uagtsomhed må føre til, at selskabet har udvist forsømmelighed i kildeskattelovens forstand og dermed hæfter for udbytteskatten.

FSR anfører for det sjette, at ændringsforslag nr. 13 til 2. behandlingen, hvorefter der foreslås en indskrænkning af rækkevidden af ligningslovens § 16 B, stk. 1, bør tillægges virkning fra 1. januar 2013.

Kommentar

Det er anført i bemærkningerne til det stillede ændringsforslag, at der er tale om en tydeliggørelse af bestemmelsen i overensstemmelse med formålet bag den ændring af bestemmelsen, som fik virkning fra den 1. januar 2013. Da det imidlertid ikke kan udelukkes, at ændringen i helt særlige tilfælde kan indebære en skærpelse, er der ikke grundlag for at tillægge ændringen virkning tilbage i tid.

Ændringsforslaget har virkning fra lovens generelle ikrafttrædelsestidspunkt. Der findes ikke behov for at indføre en valgfri ordning, hvor ændringsforslaget tillægges virkning tilbage i tid med mulighed for at vælge et andet virkningstidspunkt.