

Skatteudvalget
L 153 - Bilag 6
Offentlig

NIELSEN | NØRAGER
ADVOKATFIRMA

METROPOL
FREDERIKSBERGGADE 16
1459 KØBENHAVN K
TELEFON: 33 11 45 45
TELEFAX: 33 11 80 81
www.nnlaw.dk

OLE FINN NIELSEN
JACOB NØRAGER-NIELSEN
EIGIL LEGO ANDERSEN, DR. JUR.
ARNE GERLYNG-HANSEN
MORTEN ELDRUP-JØRGENSEN, MBA
HENRIK PEYTZ, MBA
MICHAEL S. WIISBYE
MARIANNE KJÆR STOLT
JAN PRESFELDT, MCL
JAKOB JUUL BERGENDORFF, MBA
THOMAS WEISBJERG
JAKOB MOSEGAARD LARSEN
HALFDAN KRAG JESPERSEN, DR. JUR.

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

14. januar 2005
ela/amt 54.081
ela@nnlaw.dk

L. 153 – Tvungen sambeskatning af koncernforbundne selskaber

Jeg tillader mig at rette henvendelse til Skatteudvalget for at påpege visse tekniske problemstillinger i forbindelse med L 153.

1. Tvungen sambeskatning

1.1 Provenutab – Generelt

Hvis der foreløbigt ses bort fra koncerner med udenlandske selskaber og således kun på rent danske koncerner, er det mest iøjnefaldende træk ved lovforslaget, at sambeskatning bliver tvungen.

Da lovforslaget benytter et meget vidtgående koncernbegreb – jf. afsnit 2 – vil der endda blive tale om, at selskaber, der efter gældende regler end ikke kunne blive frivilligt sambeskattet, vil blive tvunget sambeskattet.

Sambeskatning mellem danske selskaber kan udelukkende føre til et lavere skatteprovenu. Hele formålet med sambeskatningen er netop, at underskuddet i ét selskab straks skal kunne udnyttes skattemæssigt i et eller flere andre selskaber.

Uden sambeskatning ville underskuddet i mange tilfælde forblive uudnyttet og til sidst gå tabt ved det underskudsgivende selskabs konkurs eller ved, at det rekonstrueres under omstændigheder, hvorved underskuddet ikke længere kan fremføres eller fusioneres med et andet selskab.

Tvungen sambeskatning vil blandt andet foreligge i den situation, at en fysisk person ejer hele kapitalen i to aktieselskaber. Efter de gældende regler vil det overskudsgivende selskab betale skat af hele sin indkomst, hvorimod udnyttelsen af underskuddet i det andet selskab typisk kun vil kunne udnyttes efter reglerne om ret til at fremføre underskud. Efter at der er sat en stopper for handlen med underskudsselskaber, vil en tvungen sambeskatning således i en række tilfælde kunne bevirke, at et underskud, der ellers ville gå tabt, kan udnyttes af et selskab, som efter de nugældende regler ikke kunne opnå tilladelse til sambeskatning med det underskudsgivende selskab.

1.2 Provenutab – Tynd kapitalisering

En særlig situation foreligger i det tilfælde, hvor et selskab etableres for med lånefinansiering at overtage aktiekapitalen i et andet selskab, der herved bliver datterselskab. Det nye moderselskab vil da have optaget betydelige lån til erhvervelsen og derfor have en negativ indkomst som følge af store renteudgifter.

Efter de nugældende regler og Ligningsrådets praksis gælder væsentlige begrænsninger i muligheden for at undgå beskatning af det købte selskabs indkomst gennem sambeskatning med moderselskabet, jf. herved reglerne om såkaldt tynd kapitalisering.

Her vil tvungen sambeskatning kunne ses som et "hul" i loven.

1.3 Provenutab – Nettoeffekt

Det er vanskeligt at vurdere, om det merprovenu, der vil opnås ved gennemførelse af lovforslaget, med fradrag af de foran anførte provenutab, vil efterlade et nettobeløb, der overstiger det, der kunne opnås ved en langt enklere regel om, at et selskab, der ønsker international sambeskatning, skal medtage alle inden- og udenlandske datterselskaber under sambeskatningen og samtidig undgå provenutabene.

1.4 Administration og virksomhedshandler

For selskaber med sammenfaldende ejerkreds, og hvor selskaberne sædvanligvis giver overskud – eller hvor det vil være undtagelsen, hvis der i et selskab er underskud, således at selskabet selv kan udnytte underskuddet det næste år – vil sambeskatning formentlig blive oplevet som udelukkende en administrativ byrde, der vil virke så meget mindre forståelig, som heller ikke det offentlige har nogen fordel ved systemet.

Sambeskatning vil endvidere altid virke tyngende ved et salg af aktiekapitalen i det ene selskab på grund af problemer med udtræden af sambeskatningen og hæftelsen for andre selskabers skattebetalinger. En køber af et selskab, der har været sambeskattet, vil lægge vægt på at være sikret mod, at det købte selskab kan blive ramt af skattekrav vedrørende andre selskaber og dette vil være en væsentlig komplicerende faktor i mange virksomhedshandler. Barrierer mod virksomhedshandler er (alt andet lige) barrierer mod, at virksomheder har den rigtige ejer.

1.5 Alternativ: Ingen tvang, men mindre valgfrihed

Ud fra disse betragtninger synes det værd at overveje, om tvungen sambeskatning er nødvendig for at lukke det pågældende "hul" i skattelovgivningen, eller om det vil være tilstrækkeligt – og mere hensigtsmæssigt – alene at foreskrive regler om, hvad der skal gælde, hvis selskaber ønsker sambeskatning.

2. Koncernbegrebet

2.1 Generelt

Et væsentligt aspekt i lovforslaget er, at der benyttes et særdeles vidtgående koncernbegreb, nemlig det, der benyttes i kursgevinstloven § 4, som imidlertid ikke angår den generelle selskabsbeskatning, men et begrænset og specifikt spørgsmål om tab på fordringer på koncernforbundne selskaber. Dette koncernbegreb er helt afvigende fra det, der gælder selskabsretligt.

Selskabsretligt vil en koncern altid bestå af et moderselskab og dets datterselskaber. Ejer en fysisk person således alle aktierne i to selskaber, foreligger der selskabsretligt ikke en koncern. Efter L 153 skal de to selskaber sambeskattes (hvorimod sambeskatningen ikke omfatter personen). De to selskaber karakteriseres som "koncernforbundne", uagtet at de selskabsretligt ikke indgår i en koncern.

Samtidig antages en koncernforbindelse at foreligge, når blot samme "kreds" af aktionærer tilsammen råder over mere end 50% af kapitalen eller stemmerne. Der stilles ingen krav om særlige relationer mellem de pågældende aktionærer i kredsen.

Eksempel: 3 selskaber, X, Y og Z ejes hver især af 5 aktionærer, der hver ejer 20% af aktierne. Selskab X ejes af aktionærene A, B, C, D og E. Selskab Y ejes af aktionærene A, B, C, F og G, og selskab Z ejes af aktionærene B, C, D, E og F. Selskaberne X og Y skal da sambeskattes, fordi aktionærkredsen A, B og C ejer 60% af aktierne. Selskaberne Y og Z skal også sambeskattes, men med en anden begrundelse, nemlig at aktionærkredsen B, C og F ejer 60% af begge selskaber. Selskaberne X og Z skal også sambeskattes. Nu er det kredsen B, C og D, der begrunder dette resultat. Det er pudsigt, men ikke noget større problem.

2.2 Gruppen af selskaber, der skal sambeskattes, er ikke entydig

Der kan imidlertid nemt konstrueres mere vanskelige tilfælde. Antag f.eks., at de 3 selskaber X, Y og Z hver har 10 aktionærer, der hver ejer 10% af aktierne. De 3 selskaber ejes af i alt 19 aktionærer, som vi kalder 1-19. Selskab X ejes af aktionærene 1-10, selskab Y af aktionærene 5-14 og selskabet Z af aktionærene 9-19. Selskaberne X og Y skal da sambeskattes, idet kredsen af aktionærene 5, 6, 7, 8, 9 og 10 tilsammen ejer 60%. Selskaberne Y og Z skal ligeledes sambeskattes, da kredsen 9, 10, 11, 12, 13 og 14 ejer 60%. Men her skal selskaberne X og Z ikke sambeskattes, da den sammenfaldende aktionærkreds (9 og 10) kun råder over 20%.

Det vil ikke være nemt at gennemføre en sådan sambeskatning. Hvordan man skal sambeskatte Y med både X og Z, men uden at sambeskatte X og Z, er ikke let at se. Så vidt ses kan problemet ikke løses inden for rammerne af L 153.

Disse – vist nok uoverstigelige – vanskeligheder vil let kunne undgås, hvis man benytter et snævrere og mere selskabsretligt funderet koncernbegreb.

2.3 Særligt om børsnoterede selskaber

Det vidtgående koncernbegreb kan være ganske særlig problematisk, idet børsnoterede selskaber kan blive anset som koncernforbundne, selv om de ledelsesmæssigt er fuldstændig uafhængige af hinanden. Som koncernbegrebet er defineret, er der nemlig ingen øvre grænse for, hvor stor kredsen må være, når blot kredsens medlemmer tilsammen råder over mindst 50% af kapitalen eller stemmerne. Mon ikke det ved en nærmere undersøgelse vil vise sig, at der vil kunne udfindes en kreds bestående af ATP, Lønmodtagernes Dyrtidsfond, pensionskasser og forsikringsselskaber, som ejer mere end i alt 50% af aktierne i flere børsnoterede virksomheder, uden at kredsen på nogen måde udøver en fælles indflydelse? Sådanne selskaber vil da være "koncernforbundne" i L 153's forstand, hvilket vil medføre store vanskeligheder med valg af fælles administrationsselskab, gensidig hæftelse, afgivelse af informationer (herunder insider-problemer) og opgørelse af sambeskatningsoverenskomsten.

Disse problemer kan blive ekstra vanskelige, idet man med delvis sammenfaldende kredse af pensionskasser, forsikringsselskaber m.v. kan støde på vanskeligheder af den art, der fremgår af eksemplet foran i afsnit 2.2, om de 19 aktionærer i 3 selskaber.

Med venlig hilsen

Eigil Lego Andersen