

*Advokatrådet*

Skatteudvalget (2. samling)  
L 121 - Bilag 23  
Offentligt

ADVOKAT



SAMFUNDET

Folketingets Skatteudvalg  
Christiansborg  
1240 København K

KRONPRINSESSEGADE 28  
1306 KØBENHAVN K  
TLF. 33 96 97 98  
FAX 33 36 97 50

DATO: 09-05-2005  
J.NR.: 04-012702-04-2800  
REF.: Spi/Kfp

**Lovforslag nr. L 121 om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (nedsættelse af selskabsskatten og globalpulje-princip i sambeskatningen).**

Som anført i de almindelige bemærkninger til lovforslaget er der tale om en genfremsættelse af lovforslag L 153 om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincip i sambeskatningen), der blev fremsat den 15. december 2004, men ikke nåede at blive behandlet af Folketinget, inden der blev udskrevet valg.

Advokatrådet afgav den 27. januar 2005 høringssvar vedrørende L 153. L 121 indeholder imidlertid en ikrafttrædelsesbestemmelse, som giver Advokatrådet anledning til at afgive et supplerende høringssvar.

Samtidig vil Advokatrådet gerne benytte lejligheden til at gøre opmærksom på en række yderligere problemstillinger, som efter Rådets opfattelse bør afklares som led i behandlingen af L 121.

Ikrafttrædelsesbestemmelsen

I henhold til ikrafttrædelsesbestemmelserne i lovforslagets § 14 er der en række bestemmelser, som skal have virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 15. december 2004 eller senere.

Det er således hensigten, at en række af ændringerne skal have virkning fra et tidspunkt, der ligger forud for lovforslagets fremsættelse, hvilket må anses for usædvanligt, for så vidt angår ændringer, der må anses for skærpende eller på anden måde byrdefulde for skatteyderne.

Dette usædvanlige virkningstidspunkt forsvares i bemærkningerne med, at regeringen i forbindelse med udskrivelsen af folketingsvalget meddelte, at den ville genfremsætte lovforslaget med uændret virkningstidspunkt, hvis regeringen fortsatte efter valget.



Der er almindelig enighed om, at der ikke bør lovgives med tilbagevirkende kraft til ugunst for borgerne, da dette må anses for stridende mod almindelige retssikkerhedsmæssige principper.

Advokatrådet finder det i overensstemmelse hermed betænkeligt, at en sådan - uacceptabel - tilbagevirkende kraft søges omgået ved forudgående "proklamationer" om, hvilke lovforslag der vil blive fremsat, hvis eksempelvis et folketingsvalg får et bestemt udfald.

Det er vanskeligt at se, hvor grænsen i givet fald skal sættes for, hvilke "proklamationer" der vil kunne retfærdiggøre lovgivning med tilbagevirkende kraft.

Det er derfor Advokatrådets opfattelse, at alle ændringer af skærpende karakter tidligst bør have virkning fra lovforslagets fremsættelse.

#### Muligheden for omlægning af regnskabsår

I forslaget § 2, nr. 6, foreslås en obligatorisk pligt til at omlægge indkomstår i forbindelse med, at et selskab indgår i sambeskatningen. Det pågældende forslag til ny bestemmelse i SEL § 10, stk. 5, vedrører den skatteretlige omlægning af indkomståret, der er imidlertid ikke nogen paralleller til årsregnskabslovens § 15, der regulerer den regnskabsmæssige regulering af regnskabsåret.

I SEL § 10, stk. 4, er det anført, at en omlægningsperiode kan være under eller over 12 måneder skattemæssigt. I årsregnskabslovens § 15, stk. 3, er det anført, at et regnskabsår ikke må overstige 12 måneder i omlægningsperioden. I årsregnskabslovens § 15, stk. 3, 2. pkt., er det dog anført, at omlægningsperioden kan omfatte op til 18 måneder, hvis det er nødvendigt for at ændre regnskabsåret for at opnå samme regnskabsår i flere virksomheder i tilfælde af 1) etablering af koncernforhold, 2) etablering af deltagelse i fælles ledelse af en anden virksomhed, eller 3) fusion.

I og med at L 121 griber ind i alle bestående koncerner, vil der ikke være tale om etablering af et koncernforhold. Koncernforholdet eksisterer allerede i dag, eventuelt uden sambeskatning. Da L 121 foreskriver, at der skal være obligatorisk national sambeskatning, får det denne konsekvens, at undtagelsen i årsregnskabslovens § 15, stk. 3, 2. pkt., ikke kan anvendes. Der foreligger ikke etablering af koncernforhold, da koncernforholdet allerede eksisterer.

Det foreslås derfor, at man i årsregnskabslovens § 15, stk. 3, 2. pkt., indfører en yderligere tilføjelse møntet på L 121, sådan at man regnskabsmæssigt også kan have en omlægningsperiode på op til 18 måneder, selv om koncernforholdet allerede eksisterer, men fordi at der nu etableres tvungen sambeskatning i nationale koncerner.



Derudover er der i forslaget til § 1, nr. 6, den nye SEL § 10, stk. 5, en henvisning til, at reglerne i SEL § 10, stk. 1-4, anvendes ved indkomstårsomlægningen. Hverken forslaget til SEL § 10, stk. 5, eller bemærkningerne hertil foreskriver, hvad der sker, hvis man ikke foretager den pågældende omlægning.

I den forbindelse bemærkes det, at SEL § 10, stk. 2, 3. pkt., opstiller krav om, at der skal indsendes meddelelse til den skattelignende skattemyndighed inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt, og at denne meddelelse er en betingelse for omlægningen. Man bør derfor mindst i bemærkningerne anføre noget om, hvordan retsstillingen er, hvis en sådan meddelelse ikke angives, eller et regnskabsår ikke omlægges.

Konsekvensen kan givetvis være, at der skal foretages en skønsmæssig ansættelse af indkomsten i det selskab, hvori der skulle ske en omlægning af indkomståret. Dette bør dog præciseres.

#### Muligheden for fremførsel af underskud

I bemærkningerne til den nye SEL § 31, stk. 3, er der redegjort for den situation, at underskud i et selskab kan modregnes i overskud i et andet selskab, selv om selskaberne ikke har været koncernforbundet i hele indkomståret. Erhverver eksempelvis et selskab A med kalenderårsregnskab et andet selskab B pr. 1. juli 2005, kan et evt. underskud i B i perioden 1. juli 2005 til 31. december 2005 således modregnes i hele A's indkomst for indkomståret 2005, dvs. perioden 1. januar 2005 til 31. december 2005.

Det pågældende eksempel kan give anledning til at overveje følgende yderligere eksempel.

Erhverver selskab A med kalenderårsregnskab et andet selskab B pr. 1. juli 2005, og hvor selskab A har haft underskud, mens selskab B har haft overskud, kan et evt. overskud i B i perioden 1. juli 2005 til 31. december 2005 vel også modregnes i hele A's underskud for indkomståret 2005, dvs. for perioden 1. januar 2005 til 31. december 2005.

Den pågældende situation vil navnlig være relevant, hvis man er ejer af selskab B, det overskudsgivende selskab. Konstellationen vil derfor givetvis forudsætte, at sælger af selskab B efterfølgende køber selskab A. Herved sparer selskab B skattebetalingen af sin indtjening ved at modregne det i det underskud, der er i selskab A.

Man kan overveje, hvorvidt ligningslovens § 15, stk. 7, opstiller et værn imod den pågældende situation. Dette er dog næppe tilfældet. Hvis man først erhverver selskab A, der er underskudsselskabet, efter at dette har erhvervet selskab B, vil selskab A



være et "ikke tomt" selskab. Selskab A vil derved ikke få tab af adgangen til at fremføre et skattemæssigt underskud.

Det fremførselsberettigede underskud kan blot ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb, der er mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, jf. ligningslovens § 15, stk. 8, jf. stk. 7, 1. pkt.

Advokatrådet finder, at det er relevant, at der tages stilling til ovenstående situation, herunder hvorvidt den pågældende situation kan gennemføres som netop angivet.

#### Sambeskatning - likvidators ansvar

Et aktieselskab kan opløses ved en likvidation efter reglerne i aktieselskabslovens kapitel 14.

Ved en likvidation kan der i henhold til aktieselskabslovens § 124 først ske udlodning af selskabets midler til aktionærerne, når selskabets kreditorer ved indrykning af proklama i Statstidende med et varsel på mindst 3 måneder har været opfordret til at anmelde deres krav. Meddelelse om indrykningen af proklamaet skal samtidig sendes til alle kendte kreditorer.

Formålet med indrykning af proklama er at sikre, at kreditorerne får deres tilgodehavender betalt, inden der sker udlodning af selskabets kapital til aktionærerne.

Fordringer, der måtte blive anmeldt, efter at boet er optaget til slutning, dækkes i henhold til aktieselskabslovens § 123, stk. 3, ved midler, der endnu ikke måtte være udloddet til aktionærerne.

Ved en likvidation er udgangspunktet således, at kreditorerne fortaber deres krav, hvis disse ikke er anmeldt inden proklamafristens udløb. Krav, der rejses senere, vil kun blive dækket i det omfang, der ikke er sket udlodning til aktionærerne, hvorfra pengene ikke kan kræves tilbage.

For så vidt angår skattekrav, er problemet imidlertid, at selskabet i likvidation er skattepligtig af dets indtægter lige frem til likvidationens afslutning, og at det derfor først efterfølgende er muligt at opgøre den skattepligtige indkomst og dermed skattekravet. Det er med andre ord ikke praktisk muligt at opgøre og anmelde det endelige skattekrav inden proklamafristens udløb.

For at sikre skattekravet indeholder Selskabsskattelovens § 33 derfor en bestemmelse om, at aktionærer og likvidator hæfter for skattekrav, såfremt der i forbindelse med afslutningen af likvidationen ikke er afsat tilstrækkelige midler til dækning af skatten.



På den anden side er det klart, at likvidator inden likvidationens afslutning ønsker at sikre sig, at der ikke efterfølgende kan blive rejst et skattekrav, som der ikke er afsat midler til dækning af.

Denne gordiske knude løses i praksis ved, at der inden likvidationens afslutning udarbejdes et udkast til regnskab dækkende hele perioden frem til den forventede afslutningsdato, og at dette udkast til regnskab herefter forelægges for skattemyndighederne med henblik på at opnå skattemyndighedernes stillingtagen til, om der vil blive rejst skattekrav ud over det, der fremgår af regnskabsudkastet.

Hvis skattemyndighederne ikke har bemærkninger til regnskabet, afgives der en såkaldt skattekvittance, der indebærer, at myndighederne ikke kan rejse yderligere skattekrav under den forudsætning, at det endelige likvidationsregnskab, som bliver godkendt på den afsluttende generalforsamling, svarer til det udkast, som har været forelagt skattemyndighederne.

Dette ulovregulerede system med indhentelse af skattekvittance er som udgangspunkt velfungerende.

Forudsætningen herfor er imidlertid, at det likviderede selskab ikke har været sambeskattet med et eller flere selskaber.

Når et selskab har indgået i en sådan sambeskatning, er det ikke muligt at opnå kvittance fra skattemyndighederne som led i en likvidation af selskabet, så længe et eller flere af de andre selskaber, som har indgået i sambeskatningen, fortsat eksisterer.

Baggrunden herfor er, at likvidators hæftelse efter selskabsskattelovens § 33 efter skattemyndighedernes opfattelse tillige omfatter den solidariske hæftelse efter selskabsskattelovens § 31 for skattekrav mod andre af sambeskatningen omfattede selskaber, og at skattemyndighederne ikke ønsker at give afkald på denne solidariske hæftelse.

Det er således skattemyndighedernes opfattelse, at ethvert skattekrav, som det likviderede selskab måtte hæfte for i medfør af selskabsskattelovens § 31, efter likvidationens afslutning vil kunne gøres gældende mod likvidator, hvis skattemyndighederne ikke har meddelt kvittance, og hvis likvidator på trods heraf har afsluttet likvidationen.

Konsekvensen af den manglende mulighed for at opnå skattekvittance er, at f.eks. advokater frasiger sig likvidatorhvervet i sådanne selskaber, da det ikke er muligt at vurdere risikoen for og i givet fald omfanget af et muligt likvidatoransvar i medfør af selskabsskattelovens § 33.



Aktionærerne er derfor i sådanne situationer nødsaget til at finde en typisk ikke-kyndig, som er villig til at påtage sig likvidatorhvervet med det deraf følgende ansvar, hvis selskabet skal likvideres.

Det er Advokatrådets opfattelse, at der vanskeligt kan findes hjemmel i selskabsskattelovens § 33 for det vidtgående ansvar, som skattemyndighederne søger at pålægge likvidator i medfør af nævnte bestemmelse.

Selskabsskattelovens § 33 har bortset fra en mindre justering været uændret siden 1960. Det hedder i bestemmelsen:

"Er et selskab eller en forening m.v. opløst og formuen udloddet til aktionærerne eller medlemmerne, uden at der er afsat tilstrækkelige midler til dækning af den selskabet eller foreningen påhvilende indkomstskat, er aktionærerne og medlemmerne tillige med likvidator eller, hvor en sådan ikke er valgt eller beskikket, bestyrelsen solidarisk ansvarlige for skattens betaling. Mod likvidator (bestyrelsen) kan det solidariske ansvar ikke gøres gældende for et større beløb end summen af de til aktionærer eller medlemmer foretagne udlodninger, og aktionærer eller medlemmer er kun ansvarlige i det omfang, hvori de har modtaget udlodning fra sammenslutningen. Dette gælder dog ikke ved opløsning af anpartsselskaber efter § 59 i lov om anpartsselskaber."

Efter en naturlig sproglig forståelse må den selskabet påhvilende indkomstskat være den skat, der skal betales på grundlag af selskabets indkomst. Det skattekrav, som aktionærer og likvidator hæfter for, kan således alene udspringe af indkomst, der er optjent af det likviderede selskab selv.

Frem til den ved lov nr. 1118 af 22. december 1993 indføjede bestemmelse om sambeskattede selskabers solidariske hæftelse for skatten i selskabsskattelovens § 31 var der under ingen omstændigheder hjemmel i selskabsskattelovens § 33 til at rejse krav mod likvidator om betaling af andre skatter end de, der udsprang af det likviderede selskabs egen indkomst.

I forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 er lovens § 33 uomtalt. Det må derfor antages, at det med den ved lov nr. 1118 af 22. december 1993 vedtagne justering af à conto skatteordningen for "at opnå en hensigtsmæssig administration vedrørende skatteberegning og -opkrævning for sambeskattede selskaber" ikke har været hensigten at udvide likvidators hæftelse i henhold til selskabsskattelovens § 33.

På denne baggrund kan likvidators hæftelse i medfør af selskabsskattelovens § 33 alene udstrækkes til at omfatte skatten af andre selskabers indkomst, hvis det relevante regelsæt - helt utilsigtet - ved lov nr. 1118 af 22. december 1993 måtte have fået en sådan udformning, at det ikke er muligt uden en lovændring at fritage likvidator for hæftelsen.

Det er Advokatrådets opfattelse, at der ikke kan findes en sådan klar støtte for den af myndighederne hævdede fortolkning af bestemmelsen om likvidatoransvar.

Hertil kommer, at hæftelsesreglen i selskabsskattelovens § 33 er begrundet i det særlige problem, der er en følge af, at selskabet i likvidation er skattepligtig af dets



indtægter frem til likvidationens afslutning, og at det derfor principielt set først er muligt at opgøre den skattepligtige indkomst og dermed skatten efter likvidationens afslutning.

Med hensyn til de skattekrav, som knytter sig til indkomsten i andre af sambeskatningen omfattede selskaber, og som det likviderede selskaber alene hæfter for via den særlige hæftelsesregel i selskabsskattelovens § 31, adskiller skattemyndighedernes krav sig ikke fra andre kreditorers krav, herunder andre kreditorer, der måtte have det likviderede selskab som kautionist.

For så vidt angår disse andre skattekrav, må skattemyndighederne som andre kreditorer opgøre og anmelde deres krav inden proklamafristens udløb.

Det har imidlertid ikke været muligt at få myndighederne til at afgive skattekvittance i selskaber, der har indgået i en sambeskatning, og hvor et eller flere af de øvrige selskaber er fortsat eksisterende.

Ved en vedtagelse af L 121 og dermed tvungen national sambeskatning vil en række selskaber blive påtvunget en ordning, som med den af skattemyndighederne hidtil fulgte praksis indebærer, at det ikke vil være muligt at opnå professionel bistand til gennemførelse af en likvidation af de pågældende selskaber efter reglerne i aktieselskabslovens kapitel 14.

Advokatrådet skal derfor henstille, at det i selskabsskattelovens § 33 bliver præciseret, at hæftelsen alene vedrører skat af det likviderede selskabs egen indkomst og ikke skat af indkomst, som er optjent af andre selskaber, som det likviderede selskab måtte have været sambeskattet med, således at myndighederne ikke kan nægte at meddele kvittance under henvisning til den solidariske hæftelse.

Med venlig hilsen

  
Steffen Pihlblad