

Skatteministeriet
Den

J.nr. 2005-411-0042

Til

Folketingets Skatteudvalg

**L 121- Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove
(Nedsættelse af selskabsskatten og globalpulje-princip i sambeskatningen).**

Hermed fremsendes i 5 eksemplarer mine kommentarer til en henvendelse af 9. maj
2005 fra Advokatrådet.

Kristian Jensen

/ Søren Schou

Advokatrådet kommenterer i henvendelsen af 9. maj 2005 fire forskellige problemstillinger. De kommenteres i det følgende i den rækkefølge, som de præsenteres i henvendelsen.

1. Ikrafttrædelsesbestemmelsen

Advokatrådet kritiserer, at virkningstidspunktet for L 121 er det samme som for L 153, der bortfaldt, da der blev udskrevet valg til Folketinget. Advokatrådet finder det betænkeligt, at lovforslaget derved får virkning før fremsættelsen, og mener ikke, at virkningstidspunktet kan forsvares med, at regeringen i forbindelse med udskrivelsen af valget meddelte, at L 153 ville blive genfremsat med uændret virkningstidspunkt, hvis regeringen fortsatte efter valget.

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

Kommentar: Jeg lægger naturligvis stor vægt på, at lovforslaget er i overensstemmelse med almindelige retssikkerhedsmæssige principper. Det mener jeg også er tilfældet.

Jeg er klar over, at det ikke er almindeligt, at regeringen i forbindelse med udskrivning af valg til Folketinget melder ud, at et lovforslag vil blive genfremsat med uændret virkningstidspunkt. Denne udmelding skete imidlertid også ud fra retssikkerhedsmæssige hensyn, idet planerne blev lagt åbent og ærligt frem. Derved har ingen kunnet disponere uden at vide, at lovforslaget kunne blive genfremsat med samme virkningstidspunkt.

Jeg bemærker i den forbindelse, at de elementer i L 121, der er en skærpelse i forhold til det tidligere fremsatte L 153, først er tillagt virkning for datoen for fremsættelsen af L 121, dvs. den 2. marts.

Der er således efter min opfattelse ingen grund til at anse ikrafttrædelsesbestemmelsen for at være i modstrid med retssikkerhedsmæssige principper.

2. Mulighed for omlægning af indkomstår

Advokatrådet anfører, at reglerne om tvungen omlægning af indkomståret ikke har nogen paralleller til årsregnskabslovens § 15, der regulerer den regnskabsmæssige regulering af regnskabsåret. I årsregnskabslovens § 15, stk. 3, 2. pkt., er det 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.

Ifølge Advokatrådet kan denne undtagelsesbestemmelse ikke anvendes, når koncernforholdet allerede eksisterer i dag, eventuelt uden sambeskatning.

Advokatrådet foreslår derfor, at man i årsregnskabslovens § 15, stk. 3, 2. pkt., indføjer 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 der nu etableres tvungen sambeskatning i nationale koncerner.

Derudover ønsker Advokatrådet præciseret, hvad konsekvenserne er, hvis selskaberne ikke foretager omlægning af indkomståret efter de foreslåede regler i L 121.

Kommentar: Indledningsvis bemærkes, at L 121 ikke stiller krav vedrørende de sambeskattede selskabers regnskabsår. Det er således muligt at have et regnskabsår, der afviger fra indkomståret.

Jeg har herudover svært ved at se, hvordan de foreslåede regler om obligatorisk national sambeskatning skulle omfatte koncernforbundne selskaber, som ikke allerede efter reglerne i årsregnskabsloven burde have samme regnskabsår. Årsregnskabslovens § 15, stk. 4, har således følgende ordlyd:

”Modervirksomheder og dattervirksomheder skal sikre, at dattervirksomhederne har samme regnskabsår som modervirksomheden, medmindre det ikke er muligt på grund af forhold, som er ude af modervirksomhedens og dattervirksomhedens kontrol.”

Bestemmelsen indebærer, at alle koncernvirksomheder skal have samme regnskabsår. Da koncerndefinitionen i de foreslåede sambeskatningsregler svarer til koncerndefinitionen i årsregnskabsloven vurderes der ikke at være behov for at ændre i årsregnskabslovens regler om omlægning af regnskabsår.

Med hensyn til konsekvensen af at der ikke foretages den foreskrevne omlægning af indkomståret bemærkes, at der ikke er foreslået særlige sanktionsbestemmelser i L 121. Skattemyndighederne skal således anvende de sanktionsmuligheder, der gælder i dag, hvis der ikke er selvangivet korrekt. I sidste ende kan det være nødvendigt – som også anført af Advokatrådet – at ansætte indkomsten for den pågældende periode skønsmæssigt.

3. Muligheden for fremførsel af underskud

Advokatrådet anfører med baggrund i bemærkningerne til den nye SEL § 31, stk. 3, et eksempel på konsekvensen af, at underskud i et selskab kan modregnes i overskud i et andet selskab, selv om selskaberne ikke har været koncernforbundet i hele indkomståret.

I eksemplet erhverver selskab A med kalenderårsregnskab et andet selskab B pr. 1. juli 2005. Selskab A har haft underskud, mens selskab B har haft overskud. I så fald kan et overskud i B i perioden 1. juli 2005 til 31. december 2005 modregnes i hele A's underskud for indkomståret 2005, dvs. for perioden 1. januar 2005 til 31. december 2005.

Advokatrådet anfører, at den pågældende situation navnlig vil 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.

Advokatrådet anfører, at ligningslovens § 15, stk. 7, næppe opstiller et værn imod den pågældende situation. 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.

Kommentar: Som beskrevet i bemærkningerne til den foreslåede SEL § 31, stk. 3, er det muligt inden for et indkomstår, at underskud i et selskab kan modregnes i overskud i et andet selskab, selv om selskaberne ikke har været koncernforbundne i hele indkomståret.

Denne mulighed er ikke til stede i dag, fordi sambeskatningen efter gældende regler kun er mulig for hele indkomståret. Det ville imidlertid have uacceptable administrative konsekvenser, hvis modregning kun var mulig i relation til indkomsten i den periode, hvor selskaberne har været koncernforbundne. I så fald ville en koncern, der erhverver

et selskab i løbet af indkomståret, skulle foretage en indkomstopgørelse for alle koncernens selskaber på det tidspunkt, hvor det nye koncernselskab erhverves. Derfor er det kun det selskab, der indtræder i koncernen, som skal foretage en indkomstopgørelse pr. det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen etableres.

I eksemplet indebærer det, som også beskrevet af Advokatrådet, at sambeskatningsindkomsten omfatter B's indkomst fra koncernforbindelsens etablering og hele A's indkomst i det pågældende indkomstår. Eventuelt underskud i A i den første del af indkomståret, vil således blive modregnet i overskud i B i den sidste del af indkomståret.

Advokatrådet synes imidlertid at forudsætte, at de beskrevne transaktioner også giver mulighed for at modregne underskud i tidligere indkomstår i selskab A i fremtidigt overskud i selskab B.

Det kan jeg ikke bekræfte.

I henhold til den foreslåede bestemmelse i SEL § 31, stk. 2, kan underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet (og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt). Da A og B ikke har været koncernforbundne i tidligere indkomstår, kan A's underskud fra tidligere indkomstår ikke modregnes i B's overskud.

4. Sambeskatning - likvidators ansvar

Advokatrådet anfører, at reglerne i selskabsskattelovens § 33 om likvidators hæftelse for skattekrav giver problemer i relation til sambeskattede selskaber.

Problemet opstår, hvis skattemyndighederne ikke vil afgive en såkaldt skattekvittance, der indebærer, at myndighederne afstår fra at 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.

Advokatrådet anfører, at det er tilfældet, når et selskab har indgået i en sådan sambeskatning, og et eller flere af de andre selskaber, som har indgået i sambeskatningen, fortsat eksisterer. Baggrunden 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 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. Konsekvensen af den manglende mulighed for at opnå skattekvittance er, at f.eks. advokater frasiger sig likvidatorhvervet i sambeskattede selskaber.

Advokatrådet anfører, at 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 henstiller derfor til, 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.

Kommentar: Efter min opfattelse skabes der - med de foreslåede regler om national sambeskatning - ikke en ordning, der vil skabe praktiske problemer i relation til likvidation af selskaber.

Tværtimod hæfter de sambeskattede selskaber i henhold til de foreslåede regler kun for den del af skatten, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Dermed er der ingen hæftelsesregler i forbindelse med national sambeskatning i L 121, der kan forhindre, at skattemyndighederne afgiver skattekvittance.

Jeg henviser i den forbindelse til, at jeg i mit svar på en henvendelse fra Dansk Industri (L 121 – bilag 15) har bebudet, at jeg vil fremsætte et ændringsforslag, som medfører, at ingen af de sambeskattede selskaber i national sambeskatning – heller ikke administrationsselskabet - hæfter for mere end skatten af selskabets egen indkomst.

På den baggrund kan jeg ikke se, at L 121 skaber et behov for at ændre reglerne om aktionærernes og likvidators hæftelse for skattekrav, jf. selskabsskattelovens § 33.