



## Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8 · 1306 København K · Telefon 3393 9191  
Telefax nr. 3311 0913 · E-mail: fsr@fsr.dk · Internet: www.fsr.dk

Folketingets Skatteudvalg  
Christiansborg  
1240 København K

23. maj 2005

ms/sas/hj(udvalg/skat/kor/2005/L 121 23.05.05)

### **Vedr.: Lovforslag L 121 (Nedsættelse af selskabsskatten og global pulje-princip i sambeskatningen) – Supplerende kommentarer**

Foranlediget af Skatteministeriets besvarelse, jf. bilag 11, af vor henvendelse af 18. april 2005 vedrørende L 121 og af de fremsatte ændringsforslag vil FSRs Skatteudvalg i det følgende fremsætte supplerende kommentarer.

#### ***Beskyttelse af minoritetsaktionærer***

Vi har i vort brev af 18. april 2005 redegjort for den manglende beskyttelse af minoritetsaktionærer i situationer, hvor en kontrollerende majoritetsaktionær opnår fordele ved sambeskatning med et udenlandsk selskab uden vederlæggelse til minoritetsaktionærerne. I Skatteministeriets kommentarer hertil anføres det, jf. side 3-4, bl.a., at når ”sambeskatningsordningen ændres, kan det ikke undgås, at fordelene ved sambeskatningen fordeles anderledes end efter gældende regler”.

FSR gør opmærksom på, at problemstillingen ikke blot er relevant, hvor der som i vort eksempel er en enkelt større minoritetsaktionær, men også hvor der er et antal minoritetsaktionærer, herunder personlige aktionærer, som måtte have erhvervet aktier (i eksemplet i C A/S) i forventning om, at almindelige minoritetsaktionærbeskyttelseshensyn vil blive varetaget, herunder ikke blot af majoritetsaktionæren, men også af lovgivningsmagten.

Problemstillingen foreligger også, hvor den udenlandske aktivitet ikke – som i eksemplet – er organiseret som et selskab, men som en filial/fast driftssted, herunder eksempelvis i situationer, hvor et entreprenørarbejde i udlandet med flere deltagere konstituerer fast driftssted.

Problemet kan efter FSRs opfattelse løses ved, at det tillades, at et ikke 100% ejet sambeskattet datterselskab (og kun dette) kan fratække underskud i udenlandske sambeskattede selskaber m.v., der direkte eller indirekte er ejet af det pågældende selskab. Det skal selvsagt have som konsekvens, at genbeskatningssaldoen skal føres i det pågældende selskab.

FSR finder ikke, at en sådan undtagelsesregel udgør nogen væsentlig komplikation, ligesom der ikke er grund til at tro, at kontrol- eller administrative hensyn afgørende skulle tale herimod.

**Ligningslovens § 15**

Vi forstår, at det er Skatteministeriets opfattelse, at der på tidspunktet for påbegyndelse af skattemæssig konsolidering efter de foreslåede regler foreligger et ejerskifte i forhold til reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7 ff.

FSRs Skatteudvalg skal henlede opmærksomheden på, at bestemmelserne i § 15, stk. 7 ff. må forstås i forhold til retserhvervelsestidspunktet for den pågældende majoritetsaktiepost, og således ikke i forhold til tidspunktet for ophør, henholdsvis påbegyndelse af regnskabs- og skattemæssig konsolidering med sælger henholdsvis køber. Det er vor vurdering, at der er anledning til at regulere dette i en supplerende lovbestemmelse. Der foreligger typisk retserhvervelse på tidspunktet for indgåelse af en aktiekøbsaftale, idet sædvanlige betingelser, herunder godkendelser fra offentlige myndigheder, bl.a. konkurrencemyndigheder, efter praksis ikke anses at udskyde retserhvervelsen, medmindre der er særlig usikkerhed i den pågældende situation. Konsolidering påbegyndes normalt ved opfyldelse af aftalen, dvs. når bestyrelsen udskiftes – og køber disponerer over flertallet af stemmerne. Dette falder ofte sammen med, at alle betingelser er opfyldt eller frafaldet. Retserhvervelses- og opfyldelsestidspunktet kan falde i 2 forskellige indkomstår.

Det bedes oplyst, hvorvidt det beskrevne princip vedrørende modregning af over- og underskud i det år, hvor ejerskiftet sker, indebærer, at der i forhold til overgangsreglerne for fremførsel af underskud efter ligningslovens § 15 foreligger to indkomstår. Med andre ord, hvad gælder der ved ejerskifte i 2005 for et underskud fra 2001? Skal dette udnyttes senest i 2005 (sidste del) eller i 2006?

**SEL § 31, stk. 2**

Det foreslås med god grund, at ældre underskud kan fremføres og benyttes, før der sker fordeling af over-/underskud for det pågældende år. Dette princip foreslås imidlertid kun anvendt for det pågældende selskabs egne fremførte underskud, men ikke for tidligere års fremførte sambeskatningsunderskud.

FSR skal henstille, at man genovervejer, om ikke det af forenklingsgrunde og af hensyn til sammenhængen og systematikken i reglerne, vil være hensigtsmæssigt, at også tidligere års sambeskatningsunderskud kan fremføres før fordeling for året. Det synes at komplicere reglerne, at prioritetsrækkefølgen er: 1) En type fremført underskud, 2) Underskud for det pågældende år, 3) En anden type fremført underskud.

**SEL § 31, stk. 2 og stk. 7**

FSR anmoder om en redegørelse for samspillet mellem ændringsforslag nr. 4 vedrørende § 31, stk. 2, hvorefter underskud i danske faste driftsteder kun kan modregnes i andre (danske) selskabers indkomst, hvis underskuddet ikke kan medregnes i udlandet, og ændringsforslag nr. 7 vedrørende et nyt stk. 7 i § 31, hvorefter der kan bortses fra bl.a. underskud i danske faste driftsteder, når underskuddet medregnes i udlandet.

**SEL § 31, stk. 3**

Der redegøres i Skatteministeriets kommentarer, side 22 øverst, for, at der ved gennemførelse af fusion med tilbagevirkende kraft efter et ejerskifte ikke, som efter de hidtidige regler i fusions-skatteloven, skal ske succession i de skattemæssige værdier i det ophørende selskab pr. fusions-

datoen, men derimod på tidspunktet for påbegyndelse af sambeskatning, jf. også ændringslovforslag nr. 17.

Det bedes bekræftet, at der uanset denne regel i det fortsættende selskab vil kunne foretages fulde skattemæssige afskrivninger for det pågældende år.

I modsat fald vil det efter FSRs forståelse være nødvendigt at fortsætte selvstændig bogføring og regnskabsaflæggelse for det bortfusionerede selskab hele det pågældende år, idet bevægelserne på f.eks. driftsmiddelsaldi i modsat fald ikke kan identificeres. Dette vil stride mod grundlæggende fusionsprincipper og være en administrativ og kontrolmæssig belastning.

FSR skal bede om en uddybende forklaring til eksemplet i kommentarerne til ændringslovforslag nr. 2. Hvordan er det muligt at tillægge en fusion pr. 1. maj (dvs. med fusionsdato 1. maj) skattemæssig virkning tilbage til 1. marts? Menes der, at fusionen beslutes den 1. maj?

### **§ 31, stk. 3**

Det fremgår af Skatteministeriets kommentarer, side 23 øverst, at i eksemplet, hvor A A/S køber B A/S pr. 1. juli 2006, og B A/S stifter C A/S den 1. juli 2006, vil indkomsten i C A/S skulle opgøres efter samme regler som indkomsten i B A/S' eventuelle eksisterende datterselskaber, dvs. efter reglerne i § 31, stk. 3.

FSRs Skatteudvalg finder dette forslag uhensigtsmæssigt. Der ses ikke at være nogen begrundelse for, at indkomsten i C A/S skal opgøres efter forskellige regelsæt, afhængig af, om det er A A/S eller B A/S, der stifter det pågældende selskab.

### **§ 31, stk. 4 og stk. 6**

FSR forstår redegørelsen i kommentarerne fra Skatteministeriet, side 24, sådan, at afregning i forholdet mellem administrationsselskabet og datterselskaberne skal ske med samme valør som afregningen i forholdet mellem administrationsselskabet og skattemyndigheden. Det fremgår også, at fordelingen på selskaber tilsyneladende skal ske med udgangspunkt i gennemsnittet af de seneste 3 års indkomstskat, og at der ved frivillig indbetaling af acontoskat kan ske en fordeling på selskaberne efter "deres andel af den frivillige rate".

FSR skal opfordre til, at der fastsættes praktisk administrerbare regler for fordeling af skatten på koncernens selskaber. Det forekommer ikke hensigtsmæssigt, at koncernerne skal foretage beregninger af fordelingen af acontoskat på grundlag af gennemsnittet af de seneste 3 års indkomstskat, og der foreligger ikke andet end et arbitrært grundlag for fordeling af frivillige rater.

I betragtning af, at sambeskatningsreglerne "tilstræber at neutralisere effekten af virksomhedsorganiseringen i flere selskaber", jf. Skatteministeriets kommentarer til SEL § 10, stk. 5, side 16, forekommer det urimeligt, at de skatteansættende myndigheder i praksis kan se et formål med at foretage en minutøs gennemgang af, hvorledes acontoskat og selskabsskat er fordelt mellem koncernens selskaber, med henblik på, at enhver ændring vil medføre tilskudsbeskatning. Dette er i øvrigt også en betydelig komplikation af sambeskatningssystemet, som tilmed er obligatorisk for alle danske selskaber.

Man skal erindre sig, at der ikke blot er tale om fordelinger, som skal administreres i sammenhæng med acontoskat og endeligt opgjort skat, men at der i større koncerner i praksis vil være en efterføl-

gende række af ændringer i forbindelse med ansættelsesændringer, ændringer af credit-beregninger m.v.

Det kan vel under ingen omstændigheder være formålet med obligatorisk sambeskatning af alle danske koncernselskaber, at disse, hvis skattemyndighederne tilsidesætter koncernens fordeling af skatter, skal belastes med en yderligere skattebyrde som følge af tilskudsbeskatning. Tilskudsbeskatning i sådanne sambeskattede selskaber må forudsætte, at de selskaber, der anses for at have givet andre sambeskattede koncernselskaber et skattepligtigt tilskud, får fradrag for disse tilskud. Hermed kan både skattemyndighederne og koncernerne anvende henholdsvis ligningsmæssige og administrative ressourcer til bedre formål.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at såfremt et datterselskab optager en udskudt skatteforpligtelse i forbindelse med overgang fra moderselskabsmetoden til fuld fordeling, og optagelsen refunderes af moderselskabet (der efter moderselskabsmetoden har haft forpligtelsen bogført) - da vil denne refusion ikke blive behandlet som et skattepligtigt tilskud?

***SEL § 31 A, stk. 10***

Det danske moderselskab A A/S etablerer med virkning fra 2005 sambeskatning med to engelske datterselskaber, henholdsvis UK Ltd. 1 og UK Ltd. 2. Disse selskabers indkomst for 2005 udgør henholdsvis -100 og -10. I 2006 sælges UK Ltd. 1 koncerneksternt. Vi forstår, at det er "salgsfortjenesten", der skal fragå i genbeskatningssaldoen for England. Salgsfortjenesten udgør 30, og genbeskatningssaldoen udgør herefter 80. UK Ltd. 2 har positiv skattepligtig indkomst i 2006 med 10, således at genbeskatningssaldoen pr. 1. januar 2007 herefter udgør 70. I 2007 likvideres UK Ltd. 2. Der er en likvidationsfortjeneste på 5. Det bedes bekræftet, at der alene skal ske beskatning af 5 i 2007. Endvidere bedes det oplyst, hvorvidt den resterende - ubeskattede - genbeskatningssaldo på 65 "genopstår", hvis der i et efterfølgende år inden for en 10-års periode regnet fra 2005 erhverves eller stiftes et engelsk selskab, hvori A A/S har flertallet af stemmerne. Endelig bedes det oplyst, om genbeskatningen i 2007 ville have udgjort op til 70, hvis "likvidationsfortjenesten" for UK Ltd. 2 havde været tilstrækkelig stor.

***SEL § 31 A, stk. 10***

Det anføres i Skatteministeriets kommentarer, side 27, at omregning af årets til- og afgang til genbeskatningssaldi skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret. FSR ser ikke, hvoraf dette fremgår af lovforslaget. Efter praksis omregnes årets skattepligtige indkomst til ultimokurs, hvis dette princip anvendes i indkomstopgørelsen og til gennemsnitskurs, hvis det er dette princip, der anvendes. Det findes ikke hensigtsmæssigt, at indkomsten, når den er endeligt opgjort i udenlandsk valuta, kan omregnes til ultimokurs, hvorimod bevægelser på genbeskatningssaldi skal opgøres til gennemsnitskurs. Gælder kommentaren også saldi under "skyggesambeskatning"? Se endvidere nedenfor under § 31 B, stk. 1.

***SEL § 31 B***

Det fremgår, at Skatteministeriet ikke finder det "hensigtsmæssigt at indføre en bestemmelse som sambeskatningsvilkår 2.11 i lovgivningen".

Det er FSRs opfattelse, at den eksisterende praksis, hvorefter fremført underskud i et sambeskattet selskab, der likvideres eller ophører ved skattepligtig fusion, kan fremføres som sambeskatningsunderskud, bør opretholdes. FSR kan tilslutte sig, at det ikke er hensigtsmæssigt, at sambeskatningsvilkår 2.11 optages som lovbestemmelse. Den eksisterende praksis bør i stedet lovfæstes

ved hjælp af en bestemmelse, der ganske enkelt fastslår, at sådant underskud kan fremføres som sambeskatningsunderskud. Som anført i vort brev af 18. april 2005 er det ikke hensigtsmæssigt, at koncernerne tvinges til at opretholde likvidationsmodne selskaber og dermed unødigt komplicerede selskabsstrukturer, indtil de pågældende underskud bliver udnyttet.

### **§ 31 B, stk. 1**

Hvorfor retter første sætning i ændringslovforslag nr. 12 sig mod omregning af årets resultat ved påbegyndelse af international sambeskatning? Bør ”ved påbegyndelse af” ikke ændres til ”for udenlandske selskaber omfattet af”?

FSR forstår kommentarerne til ændringslovforslag nr. 12 sådan, at det er tanken, at et udenlandsk sambeskattet selskab kun vil kunne føre skatteregnskabet i udenlandsk valuta – svarende til hidtidig praksis – hvis den benyttede valuta er selskabets funktionelle valuta. Denne forståelse bedes bekræftet og i givet fald begrundet, og det bedes oplyst, hvorfor hidtidig praksis, hvorefter skatteregnskabet er blevet ført i den valuta, der benyttes i det pågældende selskabs hjemland, som hovedregel med udgangspunkt i det lokale aktieselskabsretlige regnskab, ikke mere vil kunne anvendes.

FSR er betænkelig ved den usikkerhed, der vil kunne opstå ved fastlæggelsen af den funktionelle valuta. Er det tanken, at den funktionelle valuta skal fastlægges i sambeskatningstilladelsen, eller vil der efterfølgende kunne ske ligningsmæssig kritik? At henvise selskaberne til at føre skatteregnskabet i DKK, vil ofte indebære en administrativ belastning, der umuliggør international sambeskatning. Hvordan fastlægges den funktionelle valuta for holdingselskaber og andre selskaber uden salgsaktivitet og med beskeden omkostningsindsats? Repræsenterer regelsættet, hvis det skal forstås som bemærkningerne giver indtryk af, ikke en de facto forhindring for international sambeskatning, som vil være i strid med EU-retten? Gælder regelsættet også for indkomstopgørelser efter overgangsreglerne (skyggesambeskatning)?

### **§ 31 C**

Et dansk aktieselskab (moderselskabet) har den bestemmende indflydelse i en forening omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2. Foreningen har den bestemmende indflydelse i et dansk aktieselskab (datterselskab). Det bedes oplyst, om datterselskabet fra 2005 skal indgå i sambeskatning med moderselskabet.

### **Lovforslagets § 14, stk. 8**

Skatteministeriet bedes genoverveje svaret til næstsidste punkt, side 37, idet det understreges, at spørgsmålet retter sig mod overgangsreglerne.

### **Overgangsreglerne § 14, stk. 8 og samspillet med CFC-reglerne**

Den foreslåede § 14, stk. 8 indebærer, at moderselskabets indkomst forhøjes i takt med, at udenlandske datterselskaber med genbeskatningssaldi realiserer skattepligtige overskud fremover. Skatteministeriet bedes redegøre for, hvorledes reglerne fungerer i sammenhæng med CFC-beskatningsreglerne i de situationer, hvor det udenlandske selskab har været inddraget i frivillig dansk sambeskatning til og med 2004. Der er umiddelbart set to muligheder:

En mulighed er, at CFC-beskatningsreglerne har forrang frem for overgangsreglerne. Realiserer det udenlandske selskab eksempelvis et underskud på 1 mio.kr. i 2006 og tilsvarende overskud i 2007, vil CFC-indkomsten begge år være 0 kr. Der fragår ikke noget beløb på genbeskatningssaldoen, der således alene reduceres i takt med, at datterselskabet beskattes efter CFC-reglerne.

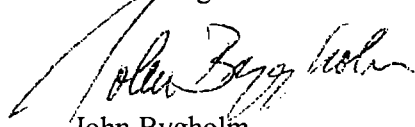
En anden mulighed er, at reglerne finder sideløbende anvendelse. I så fald vil moderselskabet blive beskattet af 1 mio. kr. i 2007, der fragår genbeskatningssaldoen, medens CFC-indkomsten udgør 0. Var der også overskud i 2006, skal overskud i begge år medregnes til moderselskabets indkomst to gange, dels efter CFC-reglerne og dels efter genbeskatningsreglerne.

**Lovforslagets § 14, stk. 8 og reglerne om ledelsens sæde**

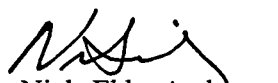
Et CFC-selskab, der tidligere har været frivilligt sambeskattet, er overgået til at blive beskattet i Danmark efter reglerne om ledelsens sæde, inden ikrafttrædelsestidspunktet for L 121. Hvis der resterer en genbeskatningssaldo, nedbringes denne saldo i henhold til de gældende regler i takt med, at datterselskabet optjener udenlandsk skattepligtig indkomst, jf. LL § 33 E, stk. 9.

Skatteministeriet bedes redegøre for, hvorledes genbeskatningssaldoen nedbringes efter lovforslaget. En mulig fortolkning er, at selskabet anses for at være et dansk selskab, der som sådan ikke omfattes af overgangsreglerne i § 14, stk. 8., således at de gældende regler som udgangspunkt fortsat finder anvendelse. Genbeskatningssaldoen nedbringes således fortsat i takt med, at datterselskabet realiserer udenlandsk skattepligtig indkomst (nu alene CFC-indkomst fra fast driftssted i udlandet). Genbeskatningssaldoen forøges ikke.

Med venlig hilsen



John Bygholm  
formand for Skatteudvalget



Niels Ebbe Andersen  
fagdirektør