



## Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8 · 1306 København K · Telefon 33 93 91 91  
Telefax nr. 33 11 09 13 · e-mail: fsr@fsr.dk · Internet: www.fsr.dk

Folketinget  
Skatteudvalget  
Christiansborg  
1240 København K  
MODTAGET

20 MRS. 2007/15<sup>35</sup>

Den Centrale Indlevering  
19. marts 2007

### L 110 – yderligere bemærkninger og spørgsmål

Skatteministeriets svar til FSR i bilag 9 og 10 samt udkast til betænkning har givet FSR anledning til nedenstående yderligere spørgsmål og bemærkninger.

#### **Konsekvens hvis grenkrav eller handelsværdi ikke er opfyldt 100%**

I de foreslåede regler om adgang til skattefri omstrukturering uden tilladelse er det blandt andet et krav, at vederlæggelse sker til handelsværdi og at grenkravet er opfyldt, hvor dette er relevant. Som bekendt kan det være vanskeligt entydigt at fastlægge omfanget af en virksomhedsgren, ligesom den præcise handelsværdi af en virksomhed eller en gren af en virksomhed kan være vanskelig at fastlægge helt præcist i en intern overdragelse.

FSR har derfor foreslået, at mindre afvigelser i forhold til handelsværdien, grenkravet og lignende krav ikke bør have som konsekvens, at en ellers skattefri omstrukturering uden tilladelse bliver skattepligtig. Konsekvensen bør alene være, at der sker ændring af tilhørsforholdet til de enkelte grene af en virksomhed med tilbagevirkende kraft til den skattefrie omstrukturings gennemførelse, eller at der korrigeres for det ydede vederlag, således at dette kommer til at svare til handelsværdien af det modtagne.

Dette ønske har Skatteministeriet ikke kommenteret, men Skatteministeriet har udtalt, at man ikke finder det hensigtsmæssigt at indføre en særlig omgørelsesadgang vedrørende de foreslåede regler om skattefri omstrukturering uden tilladelse.

I svaret på FSR's henvendelse af 22. november 2006, jf. L 110, side 101, anfører Skatteministeriet, at reglerne om skatteforbehold og omgørelse finder anvendelse i det omfang betingelserne herfor er opfyldt. I vort høringssvar af 18. januar 2007 anmodede vi i forlængelse

heraf om, at Skatteministeriet udtrykkeligt tilkendegiver, at den i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 nævnte betingelse for omgørelse: "Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter" ikke hindrer omgørelse i forbindelse med skattefrie omstruktureringer uden tilladelse.

Dette spørgsmål ses ikke besvaret i bilag 10 og vi skal derfor tillade os at anmode skatteministeren om at bekræfte, at skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 normalt ikke hindrer omgørelse i forbindelse med skattefri omstrukturering uden tilladelse. Hvis dette ikke kan bekræftes er der yderligere grund til, at skatteministeren endnu engang overvejer at indføre en særlig adgang til omgørelse ved skattefri omstrukturering uden tilladelse?

### **Tilskud og udbytte til indirekte ejede selskaber**

I relation til selskabsskatteovens § 31 D anmodes Skatteministeriet om at uddybe, hvornår et selskab er et moderselskab. Er det afgørende, at der er tale om et selskab, som besidder mindst 15% af kapitalen (10% fra 2009) i et andet selskab; altså den definition, som anvendes ved udbytter? Som bestemmelsen er formuleret nu, er det alene for søsterselskaber, at det defineres, hvad der forstås ved et moderselskab.

Når skattefriheden af tilskuddet er betinget af, at det gives af et direkte eller indirekte moderselskab, er Skatteministeriet så enig i, at det ultimative moderselskabs forhold er uden betydning, når dette "ligger over" det ydende moderselskab?

I en koncern der består af moderselskabet A, dets to 100% ejede datterselskaber B og C, og B's 100% ejede datterselskab D, vil C da kunne yde et skattefrit tilskud til D, idet selskaberne anses for søsterselskaber? Er det uden betydning for definitionen "søsterselskaber" og dermed skattefriheden af tilskuddet, hvor mange selskaber der ligger mellem selskabet B og det tilskudsmodtagende selskab C i den nævnte struktur?

Det nævnes i bemærkningerne, at tilskud til indirekte aktionærer er skattepligtig for modtageren efter de gældende regler. Argumentet er således, at når "værdistrømmen" ikke har passeret hvert enkelt led i kæden, kan der ikke være tale om udbytte. Dette udsagn er efter FSR's opfattelse ikke i overensstemmelse med gældende ret. Det fremgår af Østre Landsrets dom, TfS.1994.318, at et udbytte gennem to "led" anses for at have passeret det mellemliggende selskab. Dette svarer efter FSR's opfattelse til gældende ret.

Opfattelsen, som er kommet til udtryk i bemærkningerne, synes heller ikke lagt til grund i Skatteministeriets svar til FSR (bilag 10) vedrørende indeholdelse af udbytteskat, hvor det anføres, at:

"I det sidste eksempel er der derimod en formueforskydning væk fra det danske selskab. Det kan derfor anføres, at overførslen har passeret det danske selskab og er blevet videreudloddet til moderselskabet i Hong Kong. Det vil bero på en konkret vurdering, om overførslen har passeret det danske selskab, herunder om formålet er at berige visse selskaber i koncernen, jf. således SKM 2005.61."

FSR er opmærksom på, at Ligningsrådet i den nævnte afgørelse fandt, at der ikke var sket udlodning men derimod givet et tilskud "på tværs" af koncernen, men Ligningsrådets begrundelse angiver, at der var tale om et særligt tilfælde, hvor en konkret vurdering på basis af de særlige forhold førte til, at betalingen ansås for tilskud - heraf må følge, at når der ikke er sådanne særlige forhold er praksis, at der anses at være sket udlodning.

### **Ombytningsforhold**

Gennemføres skattefrie aktieombytninger, spaltninger og tilførsler af aktiver uden tilladelse skal værdien af de modtagne vederlagsaktier samt evt. kontant udligningssum (for aktieombytninger og spaltninger) fastsættes ud fra handelsværdier. Ønskes ombytningsforholdet ikke fastsat til handelsværdier, må der indhentes tilladelse til den pågældende disposition.

I nuværende tilladelsespraksis fastsættes ejertidsvilkår, såfremt selskaberne kan opnå utilsigtede skattemæssige fordele ved at fastsætte et ombytningsforhold, der afviger fra handelsværdien. Ejertidsvilkår fastsættes eksempelvis, såfremt der tilføres aktiver til et eksisterende datterselskab, der har været ejet i mere end tre år. FSR har forstået, at der ikke er tilsigtet ændringer i praksis vedrørende de gældende regler om ombytningsforhold, jf. oversigten over høringsvar – bilag 1 til lovforslaget.

Skattefrie fusioner kan fremover, hvis lovforslaget vedtages, altid gennemføres uden tilladelse. Fusionsskatteoven indeholder ingen direkte regel om, at vederlaget ved skattefrie fusioner skal fastsættes ud fra handelsværdi. Spørgsmålet har været fremme i Landsskatterettens kendelse i SKM2003,574. Kendelsen kan tages som udtryk for, at handelsværdier skal anvendes, hvis der enten er mulighed for at flytte værdier mellem selskabsdeltagere eller opnå utilsigtede skattemæssige fordele ved et forkert fastsat ombytningsforhold. Samme resultat kan udledes af Told- og Skattestyrelsens brev af 26. januar 2000 til FSR (vedlagt).

I tilfælde hvor der efter de hidtidige regler har skullet indhentes tilladelse til skattefri fusion, har SKAT efter anmodning stillet ejertidsvilkår. Dette har været relevant, hvis ikke alle aktierne i de fusionerende selskaber har været ejet i over tre år, og selskaberne ikke ønsker at fastsætte ombytningsforholdet efter handelsværdier. For selskaber, der ikke ønsker at anvende ressourcer

på at foretage værdiansættelse til handelsværdier af de fusionerende selskaber, har dette været en fleksibel løsning. Hermed har selskaberne haft en besparelse, og SKAT har samtidigt sikret sig, at aktionæren i selskabet ikke opnåede utilsigtede skattemæssige fordele.

I relation til reglerne om fusion ønskes oplyst:

- Om ombytningsforholdet ved en skattefri fusion kan fastsættes frit, hvis der ikke flyttes værdier fra en aktionær til en anden, og der ikke opnås utilsigtede skattemæssige fordele? Dette er eksempelvis aktuelt, hvor samtlige aktier i de fusionerende selskaber har været ejet i mere end tre år, eller hvor aktierne i de fusionerende selskaber uanset ejertid alle er anskaffet på samme tidspunkt.
- Om der fremover ved fusion vil være mulighed for eksempelvis ved bindende svar at opnå accept af et fra handelsværdien afvigende ombytningsforhold, såfremt aktionæren/aktionærerne afstår fra at sælge deres aktier i det modtagende selskab indtil disse – successionen iberegnet - har været ejet i mere end tre år?
- Om det for en dansk aktionær i et udenlandsk selskab vil betyde, at en i udlandet skattefri fusion anses som skattepligtig for den danske aktionær, hvis der fastsættes et ombytningsforhold, der afviger fra handelsværdien?

Det følger som nævnt af bestemmelserne om skattefri aktieombytning, spaltning og tilførsel af aktiver uden tilladelse, at der skal erlægges vederlag i form af aktier mv. i forhold til handelsværdierne. Fusionsskatteoven indeholder ikke på samme måde, som reglerne i selskabsskatteovens §§ 4, stk. 5 og 8A, stk. 2 om henholdsvis skattepligtig tilførsel af aktiver og skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft, regler om, at det er værdierne på fusionsdatoen, spaltningsdatoen eller tilførselsdatoen, der skal anvendes.

Det bedes oplyst, hvilket tidspunkt der i skattemæssig henseende skal være gældende, eller hvis eksempelvis en skattefri spaltning pr. 1. januar 2007 ønskes vedtaget den 1. juli 2007, om ombytningsforholdet så kan vælges fastsat ud fra handelsværdier på et givet tidspunkt mellem den 1. januar og 1. juli 2007? Det bemærkes, at for fusion og spaltning skal ombytningsforholdet efter de selskabsretlige regler være valgt senest ved underskriften af fusionsplanen/spaltningsplanen, som skal være offentliggjort fire uger forud for vedtagelsen af fusionen/spaltningen.

### **Forretningsmæssig begrundelse**

Skatteministeriet har i høringssvaret til FSR – bilag 1 - bekræftet, at der ved anvendelse af de nye regler om omstrukturering uden tilladelse ikke gælder et selvstændigt krav om, at dispositionerne er forretningsmæssigt begrundet.

Det bedes bekræftet, at dette også gælder, selvom en ansøgning om tilladelse til skattefri omstrukturering på et tidligere tidspunkt er blevet afslået med henvisning til, at et af formålene med omstruktureringen anses at være skatteundgåelse eller skatteunddragelse.

### **Delårsopgørelse**

#### *Koncerninterne fusioner*

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget (eksempel 2 til § 1, nr. 18), at der ved en skattefri koncernintern fusion ikke skal foretages delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at dette også er tilfældet, hvor der gennemføres en fusion af samtlige selskaber i en koncern, således at der efter fusionen ikke længere består nogen koncern.

Lovbemærkningerne synes ikke at skelne mellem, om der er tale om en koncernintern fusion af nogle af selskaberne i en koncern eller om en fusion af samtlige selskaber i en koncern.

#### *Koncerneksterne fusioner*

I svaret til FSR i bilag 10, side 10 og 11 omtales delårsopgørelser i relation til det uafhængige selskab B.

FSR finder, at det stadig er uklart, hvornår der skal foretages en delårsopgørelse ved en skattefri fusion med et uafhængigt selskab, således at fusionen ikke kan ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft, jf. eksemplet med skattefri indfusionering af det uafhængige selskab B i en eksisterende koncern og Skatteministeriets kommentarer hertil.

Af selskabsskattelovens § 31, stk. 3 fremgår: "Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten."

Koncernforbindelse er defineret i selskabsskattelovens § 31 C. Det følger af fusionsskattelovens § 5, at kun hvis der skal foretages delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3, fraviges udgangspunktet om skattemæssig tilbagevirkende kraft.

Skatteministeren bedes uddybe, hvilket selskab der i det nævnte eksempel, hvor det uafhængige selskab B indfusioneres i en eksisterende koncern, skal foretage delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Selskabet B ophører ved fusionen, hvorfor selskabets indkomstår ikke er opdelt. B's indkomstår vil ikke bestå af mere end én indkomstperiode, i hvilken B ikke er

koncernforbundet med noget selskab/nogen koncern. Skatteministeriet har erklæret sig enig i, at der ikke skal foretages delårsopgørelse efter § 31, stk. 3, når der kun er én indkomstperiode i et indkomstår, og koncernforholdene i den eksisterende koncern (modtagende selskab) som defineret i selskabsskattelovens § 31 C ikke ændres ved fusionen. Det modtagende selskab har blot ved en fusion erhvervet en virksomhed (alle aktiver og passiver) fra et uafhængigt selskab.

### **Omlægning af regnskabsår**

Det angives i bemærkningerne til selskabsskattelovens § 31 B, stk. 1, at der nu er skabt tilstrækkelig praksis vedrørende omlægning af administrationsselskabets indkomstår. Skatteministeriet bedes i den anledning redegøre for forskellen mellem omlægning af administrationsselskabets indkomstår efter selskabsskattelovens § 31 B og omlægning efter den almindelige regel i selskabsskattelovens § 10, stk. 2.

Skatteministeren bedes endvidere bekræfte, at fristerne for at anmode om omlægning af administrationsselskabets indkomstår i henhold til selskabsskattelovens § 31 B, stk. 1 er lempeligere end ved almindelig omlægning efter selskabsskattelovens § 10, stk. 2, således at administrationsselskabets indkomstår kan omlægges uden hensyntagen til, at anmodningen er indgivet efter det pågældende indkomstårs udløb.

### **Tilladelse til spaltning**

Den første affattelse af fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 7. pkt. opgives, og i stedet indsættes som et nyt 7. pkt. en situation, hvor der ikke kan gennemføres skattefri spaltning uden tilladelse.

Ændringen imødekommer behovet for at kunne gennemføre kombinationsomstruktureringer uden tilladelse for selskaber med mere end én aktionær, såfremt alle aktionærer har ejet deres aktier i mere end tre år, herunder via succession. Derimod imødekommer ændringen ikke behovet for at kunne spalte holdingselskaber ejet i mindre end tre år. Efter FSR's opfattelse bør der også være mulighed herfor. Fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1 6. pkt. skal være et værn mod, at "købere" af et selskabs aktiver inden spaltningen optages som medaktionærer i det indskydende selskab, hvorefter det aktiv, der ønskes solgt, udspaltes til et modtagende selskab, som kun indehaves af "køberen". Hvor et holdingselskab ejet under tre år ønskes spaltet med henblik på at foretage en opdeling af aktionærene, bør dette kunne lade sig gøre – i hvert fald i tilfælde, hvor aktionærene har været aktionærer siden selskabets stiftelse, og der ikke i mellemtiden er optaget nye aktionærer. Her foreligger ikke en købs-/salgssituation. FSR opfordrer til, at det genovervejes, om ikke også holdingselskaber, hvor der i aktionærkredsen er mindretalsaktionærer med en ejertid på under tre år, kan være omfattet af de nye regler.

FSR forstår den nye affattelse af pkt. 7 således, at der skal ansøges om tilladelse til spaltning, såfremt der ønskes ydet kontantvederlag i en spaltning til en selskabsdeltager, der kan modtage skattefrit udbytte, men ikke ville kunne sælge sine aktier skattefrit. Hvis derimod alle selskabsdeltagere i det indskydende selskab har ejet deres aktier i mindre end et år eller mere end tre år på tidspunktet for spaltningens vedtagelse, skal der ikke ansøges om tilladelse. I bemærkningerne til nr. 32 synes der imidlertid ikke at være skelnet mellem, om selskabsdeltagerne har ejet deres aktier i mindre end et år, over tre år eller en periode derimellem. Dette harmonerer ikke med bestemmelsens ordlyd, hvorfor vi anmoder om skatteministerens kommentarer hertil.

### **Selskabsskattelovens § 5, stk. 3**

FSR foreslår, at der indsættes en bestemmelse om, at fristen på en måned ved skattepligtige fusioner og spaltninger regnes fra den selskabsretlige vedtagelse af transaktionen. Herved undgås tvivl om, hvornår fristen skal regnes fra.

### **Ophørsspaltning – egne aktier**

Efter fusionsskattelovens § 15 a, skal selskabsdeltagerne i det indskydende selskab vederlægges med aktier i det modtagende selskab og evt. en kontant udligningssum. Hvorledes skal der forholdes i en situation, hvor det indskydende selskab ejer egne aktier, og selskabet ophører ved en ophørsspaltning. En af selskabsdeltagerne er det indskydende selskab, men dette selskab kan pr. definition ikke vederlægges, idet selskabet ophører ved spaltningen.

Tilsvarende problemstilling forekommer i relation til skattefrie fusioner.

--ooOoo--

Vi imødeser skatteministerens svar på ovenstående.

Såfremt der er spørgsmål eller kommentarer til ovenstående, står FSR gerne til rådighed med yderligere oplysninger.

Med venlig hilsen

John Bygholm  
formand for FSR's Skatteudvalg

  
Niels Ebbe Andersen  
lagdirektør

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer  
Kronprinsessegade 8  
1306 København K  
Att.: Niels Ebbe Andersen



### *Vederlæggelse ved fusion - c<sup>h</sup>tieudstedelse*

I Told- og Skattestyrelsens brev til Dem af 25. januar 1999 blev Deres henvendelse af 30. september 1998 besvaret. Besvarelsen skete ikke til Deres fulde tilfredshed, idet den efter Deres mening ikke var tilstrækkelig klar og utvetydig. De har derfor påny rettet henvendelse til Styrelsen, og problemstillingen blev debatteret på et møde med Dem ultimo april 1999.

Told- og Skattestyrelsen er opmærksom på Ligningsrådets afgørelse i TfS 1997, 706 om aktieombytning. Det bemærkes, at Told- og Skattestyrelsen ikke ved besvarelsen af Deres forespørgsel kan indtage en anden holdning, end det må antages, at Ligningsrådet har haft ved besvarelsen af den bindende forhåndsbesked. Heroverfor bemærkes den konkrete karakter af en bindende forhåndsbesked.

De anfører i Deres henvendelse et eksempel, hvor det efter Deres mening vil være uden betydning, om der sker en værdiansættelse af de aktier, der ydes som vederlag. Det drejer sig om det tilfælde, hvor der foretages en vandret fusion, og hvor der alene er en aktionær. I eksemplet er aktionæren et selskab, der har ejet aktierne i såvel det indskydende som det modtagende selskab i mindst 3 år.

Told- og Skattestyrelsen tilslutter sig, at der ikke umiddelbart i den beskrevne situation vil være et behov for at værdiansætte de ved fusionen modtagne aktier, i det omfang der ikke i øvrigt synes at kunne være frygt for værdiforskydninger ud fra skatteundgåelses- eller skatteunddragelsesbetragtninger. Der vil således ikke være anledning til at foretage en vurdering af værdiansættelserne, medmindre særlige forhold taler herfor, såsom eksempelvis aktier, der ikke skattemæssigt behandles ens.

Told- og Skattestyrelsen skal opfordre Dem til, såfremt De ønsker en mere præcis eller fornyet vurdering, at anmode Ligningsrådet om en bindende forhåndsbesked i en konkret sag. De måtte finde egnet hertil.

Told- og Skattestyrelsen skal beklage den sene besvarelse.



26. januar 2000

Journal nr. 99/99-4314-00607



Med venlig hilsen  
Selskabsbeskatningsafdelingen

Niels Kristensen

/ Karen Guldborg

Dir. tlf: 35 29 22 09