



**SKATTEMINISTERIET**

J.nr. 2008-411-0018

Dato: 11. november 2008

Til

Folketinget - Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringskema samt de modtagne høringsvar fra Advokatrådet og Revisionsaktieselskabet RSM Plus vedrørende forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre love (Justering af rentefradragsbegrænsningsreglerne m.v.) – L 23.

Kristian Jensen

/Lise Bo Nielsen

Høringskema indeholdende høringsvar og kommentarer hertil vedrørende udkast til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionskatteloven og forskellige andre love (Justering af rentefragsbegrænsningsreglerne m.v.).

| Organisation | Høringsvar   | Kommentar   |
|--------------|--|---|
| Advokatrådet | <p><b>Lovforslagets § 2, nr. 6, og § 3, nr. 3 og 6, udbyttebegrænsningsreglen</b></p> <p>Der foretages to væsentlige justeringer af udbyttebegrænsningsreglen vedrørende omstrukturering uden ansøgning.</p> <p>Den ene justering går på, at det ordinære resultat skal fratrækkes ”skattefrit udbytte og skattefri aktieavancer”.</p> <p>Udbytte er skattefrit, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, når forskellige betingelser er opfyldt. Ifølge selskabsskattelovens § 13, stk. 3, medregnes alene 66 % af en udbytteudlodning i selskabets skattepligtige indkomst, hvis f.eks. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, ikke er opfyldt. Med andre ord er 34 % af udbytteudlodningen skattefri. Det bør præciseres, hvorvidt disse 34 %, som ikke undergives beskatning, også i relation til de pågældende bestemmelser, betragtes som skattefrit udbytte. Dette kan nemlig ikke udledes af den måde, ordlyden er formuleret, og ej heller af bemærkningerne hertil, jf. de almindelige bemærkninger, side 18, afsnit 4.2.1.</p> <p><b>Lovforslagets § 3, nr. 2, gæld ændres til forpligtelser</b></p> <p>For at gennemføre en skattefri ophørsspaltning uden tilladelse var det en betingelse, at forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab, var styrende for forholdet mellem aktiver og gæld i de modtagende selskaber.</p> <p>Ved lovforslagets § 3, nr. 2, præciseres det nu udtrykkeligt, at dette omfatter både egentlige gældsforpligtelser og hensatte forpligtelser. Ordlyden ændres fra gæld til forpligtelser.</p> | <p>Skatteministeriet finder ikke, at det anførte giver anledning til en ændring af de foreslåede bestemmelser.</p> <p>Det fremgår således udtrykkeligt, at det ordinære resultat i det selskab, der er underlagt begrænsningen i adgangen til at udlodde skattefrit udbytte, skal reduceres med skattefrit udbytte, som det pågældende selskab selv har modtaget. Det fremgår ligeledes udtrykkeligt af selskabsskattelovens § 13, stk. 3, at 34 pct. af et udbyttebeløb, der er omfattet af denne bestemmelse, er skattefrit for det udbyttmodtagende selskab. Dette indebærer, at de således skattefri 34 pct. af sådanne udbyttebeløb skal fratrækkes i det ordinære resultat ved anvendelsen af de foreslåede udbyttebegrænsningsregler.</p> <p>Det bemærkes indledningsvist, at det udtrykkeligt fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 2, nr. 6, og § 3, nr. 3 og 6, at det alene er den del af de foreslåede bestemmelser, der foreskriver overførsel af udbyttebegrænsningen ved efterfølgende skattefri omstrukturering, der er udtryk for en præcisering.</p> <p>Efter Skatteministeriets opfattelse er der dernæst med lovforslagets § 3, nr. 2, tale om en præcisering, der tydeliggør bestem-</p> |

|          |  |  |
|----------|--|--|
|          | <p>I forarbejderne er det anført, at der er tale om ”en præcisering”. Det er imidlertid Advokatrådets opfattelse, at der snarere er tale om en skærpelse. Dette gælder også ændringen i § 2, nr. 6, og § 3, nr. 3 og 6, hvor det i forarbejderne er anført, at der er tale om en præcisering.</p> <p>Den oprindelige ordlyd angav alene ”gæld”. Gæld er behandlet andre steder i skattelovgivningen, f.eks. i selskabsskatteloven § 11. Der er intet grundlag for at fortolke begrebet udvidende. Der er ej heller støtte i forarbejderne til bestemmelsen for en sådan udvidet fortolkning.</p> <p>Det er derfor efter Advokatrådets opfattelse uheldigt, at man betegner en lovændring som en ”præcisering”, når der reelt er tale om en stramning. De omstruktureringer, der er gennemført i 2007 og 2008, er gennemført ud fra det synspunkt, at lovens ordlyd skulle læses, som den nu engang står. Det kan nu give anledning til en række tvister i en række af de omstruktureringer, der er gennemført, hvordan lovens ordlyd skulle forstås, hvilket er uheldigt. Det bør derfor udtrykkeligt anføres, at der er tale om en decideret ændring.</p> <p><b>Lovforslagets § 8</b><br/>Lovforslagets § 8 indeholder en justering i lov nr. 540 af 6. juni 2007.</p> <p>Som lovforslagets § 10 er formuleret, vil den pågældende ændring først træde i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende.</p> <p>Der er således ikke nogen særlig ikrafttrædelsesregel for den pågældende ændring, og man kan ikke af bemærkningerne se, om dette er hensigtsmæssigt eller ej. Advokatrådet anbefaler, at bemærkningerne herom uddybes.</p> | <p>melsen og sikrer, at den virker efter hensigten.</p> <p>Det fremgår af lovforslagets bemærkninger til § 8, at ”forslaget får virkning fra indførelsen af renteloftet [dvs. 1. juli 2007], idet der er tale om en ændring af overgangsreglen i lov nr. 540 af 6. juni 2007.”</p> |
| RSM Plus | <p><b>Lovforslagets § 2, nr. 6, og § 3, nr. 3 og 6, udbyttebegrænsningsreglen</b><br/>RSM Plus anfører indledningsvist, at formålet med ændringerne må</p>   | <p>Skatteministeriet bemærker, at formålet med udbyttebegræns-</p>   |

|  |   |   |
|--|---|---|
|  | <p>være, at man vil forhindre, at man via udbytteudlodning til et mellemliggende holdingselskab reelt kan konvertere tidligere års indtjening i underliggende selskaber til årets ordinære resultat i det erhvervede selskab, hvorved de nu-gældende regler om udbyttebegrænsning kan omgås.</p> <p>Denne omgåelsesmulighed eksisterer imidlertid efter revisionsfirmaets opfattelse kun i det omfang, at det mellemliggende holdingselskab regnskabsmæssigt værdiansætter aktier i dattervirksomheder til kostprisen. Denne værdiansættelsesmetode bevirker, at modtagne udbytter fra datterselskaberne indgår i det ordinære overskud i det mellemliggende holdingselskab i det år, hvor udbyttet udloddes.</p> <p>Et holdingselskab, der imidlertid værdiansætter aktier i dattervirksomheder efter indre værdis metode (hvilket i øvrigt er den mest udbredte praksis), har aldrig haft denne omgåelsesmulighed, men bliver alligevel efter revisionsfirmaets opfattelse hårdt ramt af den foreslåede ændring, i det omfang selskabet indgår som det erhvervede selskab i en skattefri aktieombytning uden tilladelse.</p> <p>Ved anvendelse af indre værdis metode indregnes holdingselskabets andel af dattervirksomhedernes resultat i moderselskabets ordinære resultat, uanset om dattervirksomhederne udlodder udbytte til moderselskabet eller ej. Holdingselskabets ordinære resultat afspejler således alene koncernens ordinære resultat i samme år, idet tidligere års resultater i dattervirksomhederne allerede er medtaget som ordinært resultat i tidligere år.</p> <p>Det forekommer derfor at være rimeligt, at skattefrit udbytte udloddet fra dattervirksomhederne</p> | <p>ningsreglerne er at undgå, at det erhvervede selskab i en skattefri aktieombytning uden tilladelse tømmes for værdier, så den ellers skattepligtige fortjeneste ved et salg af aktierne reduceres eller helt elimineres. Det samme formål ligger bag de tilsvarende bestemmelser om udbyttebegrænsning vedrørende skattefri spaltning og skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse.</p> <p>Skatteministeriet finder ikke, at det anførte giver anledning til en ændring af de foreslåede regler.</p> <p>Det bemærkes i den forbindelse, at det ville komplicere regelsættet og administrationen heraf betydeligt, hvis de skattefri udbytteindtægter, som det erhvervede selskab modtager - og som skal fratrækkes i selskabets ordinære resultat ved vurderingen af, hvor meget der kan udloddes til det erhvervede selskab - skulle korrigeres som foreslået af revisionsfirmaet.</p> |
|--|---|---|

til det mellemliggende holdingselskab ikke begrænser det mellemliggende holdingselskabs mulighed for at udlodde skattefrit udbytte til det erhvervende selskab.

Som forslaget til ændringen af § 36 A, stk. 7, er formuleret, vil det mellemliggende holdingselskab imidlertid få begrænset muligheden for at udlodde det ordinære resultat (som i rene holdingselskaber svarer til det ordinære resultat i dattervirksomhederne) i det omfang, at dattervirksomhederne har udloddet deres ordinære resultater som udbytte til det mellemliggende holdingselskab.

Revisionsfirmaet har som bilag vedlagt et eksempel, der illustrerer, hvorledes udlodningsmuligheden bliver reduceret som følge af, at det vælges at lade Produktionsvirksomhed A/S udlodde sit ordinære overskud til Mellemliggende holdingselskab A/S. I eksemplet sammenlignes således to alternativer med henholdsvis uden udlodning af skattefrit udbytte fra Produktionsvirksomhed A/S.

Efter revisionsfirmaets opfattelse er det en urimelig konsekvens af den foreslåede ændring, at Mellemliggende holdingselskab A/S ikke kan videreudlode det modtagne udbytte fra Produktionsvirksomhed A/S i en situation, hvor der alene er tale om udlodning af det overskud, som Produktionsvirksomhed A/S har optjent.

Revisionsfirmaet opfordrer derfor til, at der foretages en justering af den foreslåede bestemmelse. En mulighed kunne måske være, at der anlægges et transparensprincip på samme måde som i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. En sådan tilføjelse kunne måske formuleres i retning af:

”Skattefrit udbytte og skattefri ak-

|  |  |  |
|--|--|--|
|  | <p>tieavancer skal dog reduceres med det erhvervede selskabs andel af ordinære resultater i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 % af aktiekapitalen m.v., fratrukket skattefrit udbytte og skattefri aktieavance, som de pågældende datterselskaber har modtaget.”</p> <p>Det er i øvrigt ikke i lovteksten eller i bemærkningerne til lovforslaget præciseret, hvad det er for en periodes skattefrit udbytte og skattefri aktieavancer, der skal fradrages i det ordinære resultat. Vi skal derfor opfordre til, at dette bliver nærmere præciseret.</p> |  |
|--|--|--|