



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2008-411-0018

Dato: 22. januar 2009

Til

Folketinget - Skatteudvalget

L 23 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre love (Justering af rentefradragsbegrænsningsreglerne m.v.).

Hermed sendes svar på henvendelse af 7. januar 2009 fra Kromann Reumert.

Kristian Jensen

/ Lise Bo Nielsen

Kromann Reumert stiller en række spørgsmål til Skatteministeren om følgende emner: Aktieavancebeskatningslovens § 19, Aktieavancebeskatningslovens § 21 og Omstrukturering – CFC-beskatning. Disse spørgsmål vil blive besvaret i det følgende.

Aktieavancebeskatningslovens § 19

Kromann Reumert anmoder - ved en række eksempler - om en nærmere afklaring af den foreslåede undtagelse i stykke 5 i aktieavancebeskatningslovens § 19, hvorefter et selskab, som ejes af medarbejdere, og som besidder aktier i det driftsselskab, hvor de pågældende medarbejdere er ansat, ikke skal anses som et investeringsselskab, omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Jeg vil først bemærke, at jeg har fremsat et ændringsforslag, som medfører en ændret affattelse af det nævnte stykke 5 i aktieavancebeskatningslovens § 19. I de følgende svar redegør jeg for virkningen af denne bestemmelse i hvert af de nævnte eksempler.

1. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Selskab A's eneste aktiv er 3 pct. af aktierne i B. En af de 10 personer fratræder sin stilling i B.

Svar: Selskab A er omfattet af den foreslåede undtagelse. Alle aktionærerne i selskab A var ansat i selskab B ved erhvervelsen af aktierne.

2. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab C. Selskab A's eneste aktiv er 3 pct. af aktierne i det danske selskab B, hvis eneste aktiv er 99 pct. af aktierne i selskab C.

Svar: Selskab A er omfattet af den foreslåede undtagelse. Selskab A ejer aktier i selskab B, og selskab B er koncernforbundet med selskab C efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 C, og alle selskab A's aktionærer var ansat i selskab C ved erhvervelsen af aktierne.

3. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab D. Selskab A's eneste aktiv er 3 pct. af aktierne i det udenlandske selskab B, hvis eneste aktiv er 100 pct. af aktierne i det udenlandske selskab C, hvis eneste aktiv er 100 pct. af aktierne i selskab D.

Svar: Selskab A er omfattet af den foreslåede undtagelse. Selskab A ejer aktier i selskab B, og selskab B er koncernforbundet med selskab D efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 C, og alle selskab A's aktionærer var ansat i selskab D ved erhvervelsen af aktierne.

4. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab C. Selskab A's eneste aktiv er 100 pct. af aktierne i det udenlandske selskab B, hvis eneste aktiv er 3 pct. af aktierne i selskab C.

Svar: Selskab A er ikke omfattet af den foreslåede undtagelse. Selskab A er ikke koncernforbundet, som nævnt i selskabsskattelovens § 33 C, med selskab D, hvor alle selskab A's aktionærer var ansat ved erhvervelsen af aktierne.

5. Det danske selskab A er ejet af 10 personer. De 9 personer er ansat i det danske selskab B, mens den sidste person er bestyrelsesmedlem i selskab B. Selskab A's eneste aktiv er 3 pct. af aktierne i selskab B.

Svar: Selskab A er ikke omfattet af den foreslåede undtagelse, da bestyrelsesmedlemmet ikke er ansat i selskab B.

6. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Ved stiftelsen af selskab A var dets eneste aktiv 3 pct. af aktierne i selskab B. Selskab A har løbende modtager udbytte fra selskab B, så det nu har et kontantindeståede på 100.000 kr. i et pengeinstitut.

Svar: Selskab A er omfattet af den foreslåede undtagelse, forudsat at selskab A's aktiver ikke består af andre aktiver end aktier i selskab B, hvor alle selskab A's aktionærer er ansat, og af kontanter på en anfordringskonto i et pengeinstitut inden for en grænse på 15 pct. af selskab A's gennemsnitlige regnskabsmæssige formue i regnskabsåret..

7. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Ved stiftelsen af selskab A var dets eneste aktiv 3 pct. af aktierne i selskab B. Selskab A har løbende modtager udbytte fra selskab B, som selskab A har anvendt til køb af danske statsobligationer nominelt 100.000 kr.

Svar: Selskab A er ikke omfattet af den foreslåede undtagelse. Selskab A's aktiver består af andre aktiver end aktier i selskab B, hvor alle selskab A's aktionærer er ansat, og eventuelt anbringelse af kontanter på en anfordringskonto i et pengeinstitut inden for en nærmere angiven grænse.

8. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Ved stiftelsen af selskab A var dets eneste aktiv 3 pct. af aktierne i selskab B. Selskab A's aktier i selskab B tvangsindløses, og selskab A's eneste aktiv er herefter et kontantindeståede på 100.000 kr. i et pengeinstitut.

Svar: Selskab A er ikke omfattet af den foreslåede undtagelse. Selskab A's aktiver består ikke længere af aktier i selskab B, hvor alle selskab A's aktionærer er ansat, og eventuelt anbringelse af kontanter på en anfordringskonto i et pengeinstitut inden for en nærmere angiven grænse.

9. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Selskab A's aktiver består af 3 pct. af aktierne i selskab B samt en portefølje af andre værdipapirer (aktier, obligationer og finansielle kontrakter), hvor handelsværdien af porteføljen af andre værdipapirer er 10 gange større end handelsværdien af aktierne i selskab B.

Svar: Selskab A er ikke omfattet af den foreslåede undtagelse. Selskab A's aktiver består af andre aktiver end aktier i selskab B, hvor alle selskab A's aktionærer er ansat, eller anbringelse af kontanter på en anfordringskonto i et pengeinstitut inden for en nærmere angiven grænse.

10. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Selskab A's eneste aktiv er tegningsretter, der giver ret til at tegne aktier i selskab B.

Svar: Selskab A er omfattet af den foreslåede undtagelse. Den foreslåede undtagelse for medarbejderaktieselskaber gælder også, hvis dette selskab ejer tegningsretter og aktieretter til aktier i det selskab, hvor ejerne af det førstnævnte selskab er ansat.

11. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Selskab A's eneste aktiv er køberetter, som giver ret til at købe aktier i selskab B.

Svar: Selskab A er ikke omfattet af den foreslåede undtagelse. Denne undtagelse gælder alene, hvis selskab A udelukkende ejer aktier, som omfattet af aktieavancebeskatningsloven, samt eventuelt kontanter inden for en vis grænse. Aktieavancebeskatningsloven omfatter ikke køberetter til aktier.

12. Det danske selskab A er ejet af 10 personer, som er ansat i det danske selskab B. Selskab A's eneste aktiv er 3 pct. af aktierne i selskab B. En af ejerne fratræder sin stilling i selskab B, så selskab A herefter ikke udelukkende er ejet af personer ansat i selskab B. Senere sælger den pågældende person sine aktier i selskab A til en af de øvrige ejere, så selskab A igen udelukkende er ejet af personer ansat i selskab B.

Svar: Selskab A er omfattet af den foreslåede undtagelse. Alle aktionærerne i selskab A var ansat i selskab B ved erhvervelsen af aktierne.

Kromann Reumert har derefter spørgsmål vedr. undtagelsen, hvorefter en udloddende investeringsforening ikke har status som investeringsselskab. Der spørges, om følgende enheder skattemæssigt kan opnå status som udloddende investeringsforeninger:

13. Foreningen A, som udelukkende investerer i aktier, og som er ejet af 10 investorer. Foreningen udlodder ikke udbytte, og investorerne har ikke ret til at forlange deres ejerandele indløst.

Svar: Foreningen A anses som en udloddende investeringsforening, hvis den opfylder betingelserne i ligningslovens § 16 C, herunder især at den udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, at den opgør en minimumsudlodning, så foreningens indkomst kan beskattes hos medlemmerne, og at den indsender oplysninger rettidigt til skattemyndighederne.

14. Det udenlandske aktieselskab A, som udelukkende investerer i aktier, og som er ejet af 10 personer. Selskabet udlodder ikke udbytte, og investorerne har ikke ret til at forlange deres ejerandele indløst.

Svar: Det beror på en konkret vurdering, om et udenlandsk selskab kan opnå status som udloddende investeringsforening, hvor der bl.a. lægges vægt på selskabets opbygning og deltagernes rettigheder og hæftelse.

15. Det danske aktieselskab A, som udelukkende investerer i aktier, og som er ejet af 10 personer. Selskabet udlodder ikke udbytte, og investorerne har ikke ret til at forlange deres ejerandele indløst.

Svar: Et dansk investeringsaktieselskab vil være skattepligtigt efter selskabsskattelovens §, 1, stk. 1, nr. 1, og vil ikke kunne opnå status som udloddende investeringsforening.

Aktieavancebeskatningslovens § 21

Kromann Reumert har bemærkninger til forslaget om ændring af betingelserne for at opnå status som aktiebaseret udloddende investeringsforening, som skal have virkning fra 1. januar 2009. Kromann Reumert mener, at hvis en udenlandsk investeringsforening med nuværende status som investeringselskab efter lovforslagets vedtagelse vælger at skifte status til aktiebaseret udloddende investeringsforening med virkning fra 1. januar 2009, vil det få tilbagevirkende kraft af skærpende karakter for skatteydere, som p.t. har beviser i den pågældende investeringsforening placeret i virksomhedsordningen. Kromann Reumert foreslår derfor en overgangsregel for denne situation.

Jeg vil hertil svare, at efter aktieavancebeskatningslovens § 21, stk. 7, skal valg af status som aktiebaseret udloddende investeringsforening træffes inden påbegyndelsen af det første år, som valget gælder for. Baggrunden herfor er hensynet til medlemmerne af den pågældende forening, idet foreningens valg, som også påpeget af Kromann Reumert, har betydning for den skattemæssige behandling af medlemmerne allerede fra begyndelsen af året. Det medfører, at medlemmerne har mulighed for at afstå deres beviser inden overgangen.

En investeringsforening, som i dag har status som investeringselskab, kunne altså kun skifte status til aktiebaseret udloddende investeringsforening med virkning fra 1. januar 2009, hvis beslutningen blev truffet inden udløbet af 2008. En beslutning om skift af status til aktiebaseret udloddende investeringsforening ville kunne gøres betinget, f.eks. kunne den gøres betinget af vedtagelsen af nærværende lovforslag. Også i denne situation ville medlemmerne have mulighed for at sælge deres beviser inden overgangen og dermed sikre sig, at de ikke bliver ramt af de nye regler.

Omstrukturering – CFC-beskatning

Spørgsmålene vedrører opgørelsen af datterselskabets indkomst ved CFC-vurderingen (sammenligningsindkomsten), hvor det vurderes, om datterselskabets CFC-indkomst udgør mere end ½ af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst. Datterselskabets sammenligningsindkomst opgøres efter danske skatteregler med de modifikationer, som fremgår af selskabsskattelovens § 32, stk. 4.

Udgangspunktet er således, at de regler, som ville gælde for et fuldt skattepligtigt dansk selskab, ligeledes skal anvendes ved opgørelsen af datterselskabets sammenligningsindkomst. Dette medfører, at fusionsskattelovens regler, herunder fusionsskattelovens § 15, stk. 6, finder anvendelse.

Udgangspunktet fraviges i visse tilfælde som følge af modifikationerne i selskabsskattelovens § 32, stk. 4. En af fravigelserne er, at

”Hvis datterselskabet ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler er indtrådt i et indskydende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter, indtrædes også i anskaffelsessummerne og anskaffelsestidspunkterne ved den danske indkomstopgørelse.”

Det er på baggrund af ordlyden klart, at fravigelsen alene vedrører succession på selskabsniveau, idet datterselskabet skal være indtrådt i et indskydende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter. Spørgsmålet er herefter, om fravigelsen skal ses som et

supplement til fusionsskattelovens regler eller skal ses som en erstatning for fusionsskattelovens regler.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at fravigelsen skal ses som et supplement til fusionsskattelovens regler. Ved opgørelsen af sammenligningsindkomsten kan fusionsskattelovens regler således anvendes. Hvis der ikke sker succession som følge af fusionsskattelovens regler, skal datterselskabet alligevel succedere i anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter, hvis der er succession efter udenlandske regler.

Fusionsskattelovens regler finder anvendelse i det eksempel, som Kromann Reumert har opstillet i punkt 18. Selskabsskattelovens § 32, stk. 4, finder konkret ikke anvendelse, idet det modtagende selskab D ikke får overdraget aktiver fra det indskydende selskab C. Det bemærkes, at selskabsskattelovens § 32, stk. 10, ikke finder anvendelse i det konkrete tilfælde, idet ejerandelen både før og efter fusionen er 100 pct.

I øvrigt er stillet et spørgsmål til fraflytterbeskatningsreglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, idet det bedes oplyst, hvorvidt man er enig i, at det afgørende for, om en aktieombytning i forhold til denne bestemmelse kan anses for skattefri, alene er reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

Ved fraflytning kan der vælges henstand med betaling af fraflytterskatten. Henstand indebærer, at man har en gæld til Danmark, som skal betales på et tidspunkt. Aktieavancebeskatningslovens § 39 A regulerer, hvornår og i hvilket omfang henstandsbeløbet forfalder til betaling. Der er med andre ord ikke tale om, at de pågældende begivenheder medfører nogen dansk beskatning. Afståelse er en af de begivenheder, der medfører forfald af henstandsbeløbet. Begrebet afståelse omfatter også omstruktureringer, herunder aktieombytninger, idet der dog skal være tale om skattepligtige afståelser, før det udløser krav om afdrag på gælden. Skattefrie omstruktureringer, som f.eks. en skattefri aktieombytning medfører i stedet en justering af beholdningsoversigten - de modtagne aktier indgår som erstatning for de aktier, der ombyttes. Med baggrund i bl.a. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1 er der opfattelsen, at bedømmelsen af spørgsmålet om skattepligt eller ej skal afgøres på grundlag af reglerne i det land, hvor den fraflyttede er hjemmehørende, og ikke på grundlag af danske skatteregler.