

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

10. december 2012

Vedrørende L 10 - Forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og selskabsskatteloven

Skatteministeren har d. 30. november 2012 fremsat ændringsforslag til L 10 (FT 2012/13). Disse ændringsforslag giver anledning til nogle supplerende spørgsmål til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 D (lovforslagets § 2, nr. 4) fra FSR-danske revisorers side. Vi skal i det følgende redegøre herfor:

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

Indledningsvist vil vi dog nævne, at vi finder det utilfredsstillende, at det her så sent i lovprocessen stadig ikke er klart, hvem der skal indeholde og hæfte for den udbytteskat, der følger af den foreslåede SEL § 2 D. Det er således en uge før den forventede vedtagelse stadig ikke klart, hvem reglen kommer til at ramme. Vi mindes ikke, at der har været en sådan situation tidligere, og det må i det mindste føre til, at ikrafttrædelsestidspunktet for den foreslåede regel må udsættes til der er sket en afklaring. Vedtagelse af regler med tilbagevirkende kraft til fremsættelsestidspunktet må således forudsætte, at den pågældende regel er formuleret så klart, at pligtsubjekterne kan udpeges. Vores kommentarer nedenfor og de svar Skatteministeriet har afgivet på de hidtil indkomne høringssvar viser tydeligt, at dette på ingen måde er klart.

Lovforslagets § 1, nr. 1 (omgåelse af udbyttebeskatning for personer)

Det foreslås, at et vederlag i form af andet end aktier som en person modtager ved en overdragelse af aktier til et koncernselskab omkvalificeres til udbytte, hvoraf personen vil være begrænset skattepligtig til Danmark.

Side 2

Skatteministeriet bedes bekræfte, at personen ikke anses for begrænset skattepligtig til Danmark, hvis det erhvervende selskab er et udenlandsk selskab, svarende til situationen skitseret nedenfor under eksempel 2.

Lovforslaget redegør heller ikke for hvordan den foreslåede omkvalificering til udbytter påvirker en persons eventuelle exitbeskatning, hvor der jo ofte vil være en exit-henstandssaldo, jf. ABL § 39.

Efter de nugældende regler vil en persons henstand med fraflytterskatten ikke blive påvirket ved en skattefri aktieombytning, jf. ABL § 39A, stk. 1, 2. pkt. Dette gælder dog ikke i det omfang personen modtager kontant vederlag i forbindelse med aktieombytningen, iht. Skatteministeriets svar på spørgsmål 21 (L187, FT 2008/09, 2. samling) i forbindelse med vedtagelse af lov nr. 906 af 12. september 2008, hvor der henvises til SKM2008.97.SR .

"Såfremt der ydes et kontant vederlag i forbindelse med den skattefri aktieombytning, så anses de aktier, for hvilke kontantvederlaget er ydet, for afstået efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven."

FSR anmoder skatteministeren om at tage stilling til, hvordan henstandssaldoen efter ABL § 39 tilhørende en person, som ikke er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i et EU/EØS-land, eller i et DBO-land, påvirkes af en aktieombytning af personens aktier i et dansk selskab til et koncernselskab med delvis vederlæggelse i kontanter.

Side 3

Lovforslagets § 2, nr. 4 (SEL § 2D) Indeholdelse af udbytteskat

Ifølge det oprindelige lovforslag finder den foreslåede SEL § 2 D ikke anvendelse, hvis det overdragende selskab opfylder betingelserne for at modtage skattefrit udbytte efter SEL § 2, stk. 1, litra c, eller SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Det var imidlertid uklart, om vurderingen heraf skulle ske i forhold til det overdragede selskab eller det erhvervende selskab. Med ændringsforslaget præciseres det, at vurderingen foretages i forhold til det overdragede selskab, d.v.s. at det afgørende er, om det overdragende selskab (=det sælgende selskab) ville have kunnet modtage skattefrit udbytte fra det overdragede selskab (=det solgte selskab) umiddelbart forud for overdragelsen af aktierne.

I høringssvaret til FSR (L 10, bilag 4, s. 19 og 21) har Skatteministeriet imidlertid flere steder anført, at det afgørende ved vurderingen af denne betingelse er forholdet mellem det overdragende (sælgende) og det erhvervende (købende) selskab, og ministeriet har lagt dette til grund ved besvarelsen af FSRs spørgsmål.

I relation til FSRs spørgsmål om indeholdelsespligt og hæftelse for udbytteskat (L 10, bilag 4, s. 20-21) anfører Skatteministeriet, at det

erhvervende selskab er forpligtet til at foretage indeholdelse af udbytteskat af den del af vederlaget, der ikke er aktier.

Side 4

I lyset af, at ændringsforslaget ikke er udformet i overensstemmelse med, hvad der er lagt til grund for høringssvaret, er det efter FSR's opfattelse uklart, om det beløb, der efter lovforslaget anses for udbytte, anses for udloddet fra det erhvervende selskab eller det overdragne selskab. Dette kan have betydning i relation til eventuelle forpligtelser til indeholdelse af udbytteskat, samt for hæftelse herfor.

FSR skal derfor bede skatteministeren oplyse, fra hvilket selskab udlodningen anses for foretaget.

Hvis Skatteministeren kan bekræfte, at udlodningen anses for foretaget af det overdragne selskab, skal FSR bede skatteministeren bekræfte, at det erhvervende selskab ingen indeholdelsesforpligtelser har.

Skatteministeren bedes endvidere oplyse, om det overdragne selskab i givet fald har nogen indeholdelsesforpligtelser eller i øvrigt hæfter for udbytteskatten, og hvori hjemlen i givet fald består. Det skal bemærkes, at der i forbindelse med aktieoverdragelsen ikke sker nogen overførsel af midler fra det overdragne selskab, og at der jo derfor ikke er noget at foretage indeholdelse i. Endvidere er det overdragne selskab jo ikke nødvendigvis bekendt med overdragelsessummens størrelse (og dermed udbytteskattens størrelse), endsiige bekendt med, at der overhovedet er sket en overdragelse af aktierne i selskabet.

Hvis skatteministeren derimod mener, at udlodningen anses for foretaget af det erhvervende selskab, og er det erhvervende selskab udenlandsk, da har skatteministeren jf. bilag 4 til lovforslaget tidligere bekræftet, at der ikke er hjemmel til at pålægge det udenlandske selskab indeholdelsespligt. For disse situationer bedes Skatteministeren endvidere bekræfte, at heller ikke det overdragne selskab er pligtig til at indeholde udbytteskat eller hæfter for denne, idet udlodningen i dette tilfælde jo ikke anses for foretaget af det overdragne selskab, men derimod af det erhvervende selskab.

Side 5

Følgen vil altså være, at SEL § 2 D er uden konsekvenser.

Kvalifikationen som udbytte

Det fremgår af bilag 4 til lovforslaget, at der tidligere er stillet spørgsmål ved, hvordan betalingen for aktierne kan kvalificeres som udbytte, når betalingen sker til et søsterselskab. Skatteministeren anførte i den forbindelse, at der ville ske en præcisering heraf. Det fremsatte ændringsforslag synes ikke at afklare dette forhold. Skatteministeren anmodes derfor om at tage stilling til følgende situationer:

Eksempel 1:

Et dansk koncernselskab overdrager aktier i et datterselskab, hvorpå det danske selskab ikke kan modtage skattefrit udbytte, til et udenlandsk søsterkoncernselskab. En sådan betalingsstrøm udgør ikke et udbytte og heller ikke et tilskud, fordi hvor der ydes fuldt vederlag for det overdragne. Hvordan skal denne betalingsstrøm da behandles skattemæssigt i forhold til SEL § 2?

Eksempel 2:

Et udenlandsk moderselskab beliggende i et ikke-EU/DBO-land overdrager et dansk datterselskab til det danske datterselskabs EU-søsterselskab mod vederlag i andet end aktier.

FSR skal anmode skatteministeren om at bekræfte, at det overdragende selskab i ovenstående situation ikke vil blive anset for begrænset skattepligtig i Danmark efter vedtagelsen af SEL § 2D.

Det er FSRs vurdering, at det overdragende selskab hverken vil være eller bør være omfattet af bestemmelsen i SEL § 2, stk. 1, litra c. Kilden (det erhvervende selskab) i eksemplet er ikke et dansk selskab, hvorfor det overdragende selskab ikke modtager en indtægt fra Danmark.

Vi henviser endvidere til CIR nr. 136 af 07/11/1988 (cirkulære til selskabsskatteloven), pkt. 14:

"14. Selskaber m.v. af samme art som de i § 1 nævnte, der har *hjemsted i udlandet*, er ifølge § 2 skattepligtige her i landet, såfremt de fra Danmark har indtægter af den i bestemmelsen nævnte type. Dette omfatter også fonde, foreninger m.v., der ville have været omfattet af fondsbeskatningsloven, såfremt de havde haft hjemsted her i landet."

FSR skal bede skatteministeren overveje at ændre de foreslåede regler, således at det klart fremgår, at det overdragende selskab kun anses for at være begrænset skattepligtigt af et vederlag i form af andet end aktier, hvis det erhvervende selskab er skattepligtig til Danmark.

Eksempel 3:

Side 7

Et udenlandsk koncernselskab overdrager aktier i et udenlandsk datterselskab til et dansk søsterselskab. Ifølge ordlyden af SEL § 2 D er det eneste afgørende for, at bestemmelsen gælder, at der er overdraget aktier, at aktierne vedrører et koncernforbundet selskab, at overdragelsen sker til et koncernforbundet selskab, og at vederlaget består i andet end aktier i det erhvervende selskab. Overføres dette til den skitserede situation synes SEL § 2 D således at være aktuel, hvilket også følger af, at skatteministeren til FSRs høringssvar (L19, bilag 4, s. 23) har angivet, at bestemmelsen tillige gælder overdragelse af udenlandske selskaber selvom det ikke er et "kerneområde". I denne situation vil der imidlertid heller ikke kunne tales om hverken udbytte eller tilskud, ligesom det under alle omstændigheder er uklart, hvordan betingelsen om, at det overdragende selskab kan modtage skattefrit udbytte skal vurderes, når det selskab, som overdrager, er udenlandsk og det selskab, der overdrages, også er udenlandsk.

Skatteministeriet har endvidere bekræftet, at der ikke er hjemmel til at pålægge det udenlandske selskab indeholdelsespligt, og forudsætningen for en mulig hæftelse må være indeholdelsespligt.

Disse eksempler viser tydeligt, at den foreslåede bestemmelse er alt for bredt formuleret og FSR må derfor henstille til, at bestemmelsens formulering præciseres yderligere. Efter FSRs opfattelse bør overdragelser mellem søsterselskaber undtages i alle tilfælde, idet der per definition ikke er tale om omgåelse af udbyttebeskatning.

Overdragelsessum, der reelt er tilbagebetaling af oprindeligt kapitalindskud

Vi har i vores høringssvar til det oprindelige lovforslag anført, at det er urimeligt, at hele salgssummen (bortset for eventuelt vederlag i aktier) skal anses for udbytte i tilfælde af, at salgssummen i realiteten er tilbagebetaling af det udenlandske moderselskabs oprindelige investering i det danske datterselskab. Skatteministeriet har hertil svaret (L 10, bilag 4, s. 21), at der efter ministeriets opfattelse reelt er tale om udbytte, og at lovforslaget sikrer beskatning heraf.

Til illustration af problemstillingen skal vi anføre følgende eksempel:

Selskab X, som er hjemmehørende i et ikke DBO-land, erhverver aktierne i et dansk selskab, Selskab A, fra en uafhængig tredjemand for fx 100 mio.kr. Kort tid efter erhvervelsen beslutter Selskab X at foretage en koncernintern overdragelse, hvorved de nyligt erhvervede aktier i Selskab A overdrages til et andet selskab indenfor koncernen.

Overdragelsessummen fastsættes til 100 mio.kr., svarende til den oprindelige købspris for aktierne i Selskab A.

Hvis Selskab X ikke ville kunne modtage skattefrit udbytte fra Selskab A umiddelbart forud for overdragelsen af aktierne i Selskab A, vil hele overdragelsessummen på 100 mio.kr. ifølge forslaget være skattepligtig for Selskab X. Dette er efter FSRs opfattelse åbenbart urimeligt, og vi skal bede om skatteministerens kommentar til dette.

Overdragelse af aktiver

Hvis to koncernselskaber overdrager aktier mellem sig, sådan at det ene koncernselskab overdrager sine aktier i f.eks. et datterselskab til koncernselskabet mod at få koncernselskabets aktier i et af dette selskabs datterselskaber vil den foreslåede SEL § 2 D være aktuel, fordi den alene undtager tilfælde, hvor der modtages vederlag i form af aktier i det erhvervende selskab. FSR-danske revisorer foreslår, at der gøres en undtagelse for disse tilfælde, hvor der foretages overdragelser af aktiver mellem selskaber, fordi sådanne ikke ændrer værdien af de implicerede selskaber, hvorfor der - efter FSRs opfattelse - ikke kan tales om en omgåelse af udbyttebeskatningen.

Side 9

Danske selskaber, som er minoritetsaktionærer

Vi har i vores kommentarer til det oprindelige lovforslag forskellige betragtninger og spørgsmål til den situation, hvor et udenlandsk moderselskab foretager et koncerninternt salg af aktier i et dansk selskab, hvori der er danske minoritetsaktionærer (selskabsaktionærer). Skatteministeriet har hertil bl.a. svaret (L 10, bilag 4, s. 22), at minoritetsaktionærer, der har indgået en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse, og som agerer i fælles forståelse med denne, også vil være omfattet af lovforslaget, og vil blive betragtet som en samlet enhed.

FSR skal bede skatteministeren bekræfte, at beskatning af minoritetsaktionær i alle tilfælde forudsætter, at den enkelte minoritetsaktionær selv overdrager aktier i det selskab, hvori der udøves fælles bestemmende indflydelse, og at den foreslåede regel derfor alene

kan finde anvendelse på de aktionærer, der rent faktisk selv overdrager aktier i selskabet.

Side 10

Til ændringsforslaget § 2, nr. 2

Det præciseres, at vederlag ved udvidelse af investorkredsen ikke anses som udbytte, hvis det erhvervende selskab inden overdragelsen ikke var koncernforbundet med et overdragende selskab. Der opstilles dog en betingelse om, at det overdragende selskab eller et hermed koncernforbundet selskab, ikke har stilet midler til rådighed for det erhvervende selskab. Det anføres, at betingelsen skal imødegå, at det overdragende selskab selv finansierer transaktionen med henblik på at omgå koncernbegrebet i LL § 2.

Skatteministeren bedes for det første uddybe, hvorfor der er brug for denne undtagelse, når den foreslåede bestemmelse i SEL § 2 D alene gælder tilfælde, hvor aktier overdrages til et koncernforbundet selskab? Hvis det er en betingelse for at komme ind i reglen, at der overdrages aktier i til et koncernforbundet selskab, så synes det meningsløst at indføre en undtagelse for tilfælde, hvor der netop ikke sker overdragelse til en koncernforbundet part. FSR antager, at spørgsmålet om der består en koncernforbindelse, skal vurderes inden overdragelsen sker, og FSR stiller sig derfor også uforstående overfor henvisningen til, at det erhvervende selskab bliver koncernforbundet efter overdragelsen - det må være uden betydning, da alle overdragelser med undtagelse af porteføljeaktieposter ellers vil blive omfattet af reglen, selvom overdragelsen er sket til en uafhængig tredjemand?

FSR vil i den forbindelse også henvise til Skatteministeriets svar i høringsnotatet til FSRs hørings svar, jf. bilag 4. FSR bad her Skatteministeriet om at bekræfte, at bestemmelsen ikke omfattede situationer, hvor overdragelsen skete mellem selskabsdeltagere i samme juridiske enhed. Skatteministeriet svarede hertil, at når en deltager i en transparent enhed afstår sin andel, så den pågældende ikke længere ejer en andel i den transparente enhed, vil den foreslåede bestemmelse ikke finde anvendelse. Skatteministeren bedes i den forbindelse oplyse, hvilken hjemmel i SEL § 2 D der kan danne basis for en sondring mellem overdragelse af den fulde ejerandel og overdragelse af en andel af ejerandelen?

Side 11

Skatteministeren bedes endvidere opstille eksempler, der viser, hvordan betingelsen vedrørende det at have stillet midler til rådighed, skal virke.

Lovforslagets § 2, nr. 3 (Beneficial owner)

Skatteministeriet har i sit høringsnotat bekræftet, at beneficial owner betragtninger også har betydning i relation til SEL § 2 D. I og med at beneficial owner problematikken får betydning i flere og flere relationer og der består uklarhed om indholdet af begrebet bl.a. også som følge af de verserende domstolssager vil FSR opfordre Skatteministeren til at udsende et styresignal med en generel adgang til omgørelse af udbytteudlodninger, såfremt skattemyndighederne måtte mene, at modtageren af udbyttet m.v. ikke er beneficial owner heraf. På den måde vil de midler, der er blevet overført fra danske selskaber, komme tilbage til disse og der vil ikke foreligge omgåelse af dansk beskatning. Samtidigt vil de hensyn som skatteministeren henviser til, f.eks.

forretning af kapital, også blive tilgodeset, når midlerne er tilbage i det danske selskab.

Side 12

---oo0oo---

Såfremt der er spørgsmål i forbindelse med ovenstående, står foreningen naturligvis gerne til rådighed med en uddybning heraf.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
skattekonsulent