



J.nr. 13-0172525
Den 17. februar 2014

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 81 - Forslag til lov om ændring af fusionsskatteoven, skatteoven, kildeskatteoven og aktieavancebeskatningsoven (Indgreb mod omgåelse af udbyttebeskatningen i forbindelse med kontante mer)

Hermed sendes ændringsforslag, som jeg ønsker at stille til 2. behandlingen af ovennævnte lovforslag.

Morten Østergaard

/

Lise Bo Nielsen

Ændringsforslag

til

Forslag til lov om ændring af fusionsskatteloven, selskabsskatteloven, kildeskatteloven og aktieavancebeskatningsloven (Indgreb mod omgåelse af udbyttebeskatningen i forbindelse med kontante udligningssummer)

(L 81)

Til titlen

1) Titlen affattes således:

”Forslag

til

Lov om ændring af fusionsskatteloven, selskabsskatteloven, kildeskatteloven, ligningsloven og aktieavancebeskatningsloven

(Indgreb mod omgåelse af udbyttebeskatningen i forbindelse med kontante udligningssummer)”.

[Ændring af lovforslagets titel]

Til § 2

2) Før nr. 1 indsættes som nye numre:

”01. I § 2 D, stk. 1, 1. pkt., ændres ”helt eller delvis sker i form af andet end aktier i det erhvervende selskab” til: ”helt eller delvist består af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber”.

02. I § 2 D, stk. 1, 3. pkt., ændres ”stk. 2, 2. pkt.” til: ”stk. 5, 2. pkt.”

03. I § 2 D, stk. 1, indsættes som 4. pkt.:

”1. pkt. finder ikke anvendelse, selv om vederlaget helt eller delvist består af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, i det omfang de erhvervede værdipapirer svarer til de afståede værdipapirer.”

[Mulighed for at yde vederlag i aktier i koncernforbundne selskaber og at ombytte identiske værdipapirer uden udbyttebeskatning]

3)I det under *nr. 1* foreslåede § 2 D, *stk. 2, 1. pkt.*, ændres ”delvist består af aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, anses det resterende vederlag” til: ”delvist består af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, anses denne del af vederlaget”.

[Sproglig tydeliggørelse]

4)I det under *nr. 1* foreslåede § 2 D, *stk. 2*, affattes *2. pkt.* således:

”Det samme gælder, hvis overdrageren udelukkende modtager vederlag i andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, og overdrageren efter overdragelsen ejer sådanne værdipapirer i et eller flere af disse selskaber bortset fra det selskab, hvori der overdrages aktier m.v.”

[Tydeliggørelse af hvornår der udelukkende foreligger kontantvederlag. Mulighed for delsalg af en aktiepost uden udbyttebeskatning.]

5) I det under *nr. 1* foreslåede § 2 D, *stk. 2, 3. pkt.*, ændres ”2. pkt.” til: ”2. og 4. pkt.”

[Der åbnes mulighed for ombytning af identiske værdipapirer uden udbyttebeskatning]

6)I det under *nr. 1* foreslåede § 2 D, *stk. 3, 1. pkt.*, ændres ”der er erhvervet fra et koncernforbundet selskab” til: ”der inden for de seneste 3 år forud for overdragelsen af aktier m.v. er erhvervet fra en person eller et selskab m.v., der har den i ligningslovens § 2 anførte forbindelse med det erhvervende selskab”.

[Erhvervsmæssig aktivitet erhvervet fra et koncernforbundet selskab eller fra en hovedaktionær kan medregnes til selskabets erhvervsmæssige aktivitet efter en karenstid på 3 år.]

7)Det under *nr. 1* foreslåede § 2 D, *stk. 3, 2. pkt.*, affattes således:

”Hvis et datterselskab er erhvervet fra et koncernforbundet selskab inden for de seneste 3 år forud for overdragelsen af aktier m.v., indgår erhvervsmæssig aktivitet i datterselskabet ikke i vurderingen af moderselskabet efter § 33 A, *stk. 3.*”

[Erhvervsmæssig aktivitet i et koncerninternt overdraget datterselskab kan medregnes til moderselskabets erhvervsmæssige aktiviteter efter en karenstid på 3 år.]

8)I det under *nr. 1* foreslåede § 2 D, *stk. 4*, udgår ”m.v.”

[Sproglig tydeliggørelse]

9)I det under *nr. 1* foreslåede § 2 D, *stk. 4*, indsættes som *2. pkt.*:

”Stk. 1, 4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.”

[Der åbnes mulighed for ombytning af identiske værdipapirer uden udbyttebeskatning]

Til § 3

10) I den under *nr. 1* foreslåede ændring af § 2, *stk. 1, nr. 6*, ændres ”personen” to steder til: ”personen eller dennes ægtefælle”

[Ejer en ægtefælle fortsat aktier i selskabet, bortfalder udbyttebeskatningen ikke]

11) I den under *nr. 1* foreslåede ændring af § 2, *stk. 1, nr. 6*, indsættes efter det foreslåede 5. pkt.:

”Ved fastsættelse af, hvornår der foreligger koncernforbundne selskaber, finder ligningslovens § 2 anvendelse.”

[Det præciseres, hvornår der foreligger koncernforbundne selskaber]

12) Efter *nr. 2* indsættes som nyt nummer:

”**01.** I § 65, *stk. 1, 1. pkt.*, ændres ”i forbindelse med selskabets opkøb af egne ikke børsnoterede aktier m.v. omfattet af ligningslovens § 16 B, *stk. 1*” til: ”af afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, *stk. 1*, og kildeskattelovens § 2, *stk. 1, nr. 6.*”

[Pligt til at indeholde udbytteskat af udbytteskattepligtige henholdsvis begrænset skattepligtige afståelsessummer]

Ny paragraf

13) Efter § 3 indsættes som ny paragraf:

”§01

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 405 af 22. april af 2013, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 93 af 29. januar 2014, foretages følgende ændringer:

1. I § 16 B, *stk. 1, 1. pkt.*, udgår ”eller til et selskab, hvorover det selskab, der har udstedt de pågældende værdipapirer, har bestemmende indflydelse, jf. § 2, *stk. 2.*”

2. I § 16 B, *stk. 1*, indsættes som 2. *pkt.*:

”1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis afståelsen sker til et selskab, hvorover det selskab, der har udstedt de pågældende værdipapirer, har bestemmende indflydelse, jf. § 2, *stk. 2*, og hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mere end 10 pct. af aktiekapitalen.”

[Det præciseres, at bestemmende indflydelse kun omfatter underliggende selskaber]

Til § 5

14) I *stk. 1* ændres ”februar” til: ”april”.

[Ændring af ikrafttrædelsestidspunktet]

15) I *stk. 2, 1. pkt.*, ændres ”Loven” til: ”§§ 1 og 2, § 3, nr. 1 og 2, og § 4”.

[Kun reglerne i lovforslaget som fremsat skal have virkning fra fremsættelsen]

16) I *stk. 2, 2. pkt.*, ændres ”loven” til: ”§§ 1 og 2, § 3, nr. 1 og 2, og § 4”.

[Kun reglerne i lovforslaget som fremsat skal have virkning fra fremsættelsen]

17) Efter *stk. 2* indsættes som *stk. 3 og 4*:

”*Stk. 3.* For overdragelse af aktier m.v., der omfattes af selskabsskattelovens § 2 D, *stk. 2*, men som ikke ville have været omfattet, hvis ikke erhvervelse af erhvervsmæssig aktivitet fra en person indgik i selskabsskattelovens § 2 D, *stk. 3, 1. pkt.*, har § 2 virkning for overdragelse af aktier m.v., der foretages fra den 17. februar 2014.”

Stk. 4. For overdragelse af aktier m.v., der omfattes af kildeskattelovens § 2, *stk. 1, nr. 6, 4. eller 5. pkt.*, men som ikke ville have været omfattet, hvis ikke en ægtefælles aktier indgik i kildeskattelovens § 2, *stk. 1, nr. 6*, har § 3 virkning for overdragelse af aktier m.v., der foretages fra den 17. februar 2014.”

[Skærpende ændringsforslag, der ikke skal have virkning fra fremsættelsen af lovforslaget, men have virkning fra ændringsforslaget er stillet]

Bemærkninger

Til nr. 1

Idet der under nr. 13 foreslås en ændring af ligningslovens § 16 B, stk. 1, foreslås en konsekvensændring af lovforslaget titel.

Til nr. 2

Det foreslås at justere selskabsskattelovens § 2 D, stk. 1, således at bestemmelsen i relation til vederlæggelse med aktier m.v., der ikke medfører udbyttebeskatning, kommer til at svare til den foreslåede § 2 D, stk. 2. Det foreslås derfor, at der udover aktier i det erhvervende selskab kan vederlægges med aktier i selskaber, der er koncernforbundne med det erhvervende selskab.

Der foreslås herunder en sproglig ensretning af § 2 D, der tydeliggør indholdet af de i bestemmelsen anvendte udtryk aktier og aktier m.v.

De værdipapirer, der efter selskabsskattelovens § 2 D kan medføre udbyttebeskatning ved overdragelse, omfatter aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer.

Anvendelsen af udtrykket aktier dækker aktier i snæver forstand, der alt efter selskabsform omfatter aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer. Bestemmelsens anvendelse af udtrykket aktier m.v. omfatter aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer.

Udgangspunktet er, at overdragelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer ikke medfører udbyttebeskatning, hvis overdragelsen udelukkende vederlægges med aktier i det erhvervende selskab eller i selskaber, der er koncernforbundne med det erhvervende selskab.

Kravet om vederlag i aktier i snæver forstand går videre, end hvad der er nødvendigt for at forhindre omgåelse af udbyttebeskatningen. Hvis konvertible obligationer og tegningsrettigheder overdrages mod vederlag i værdipapirer af samme art i det erhvervende selskab, opnås der ved overdragelsen ikke større mulighed for at modtage skattefri udlodning end før overdragelsen.

Det foreslås derfor, at der heller ikke skal ske udbyttebeskatning, hvis vederlaget består i værdipapirer svarende til de afståede værdipapirer. Det vil sige, at f.eks. tegningsrettigheder til aktier kan overdrages mod vederlag i tilsvarende tegningsrettigheder til aktier i det erhvervende selskab uden udbyttebeskatning.

De anførte værdipapirer, der ikke er aktier i snæver forstand, kan fortsat vederlægges med aktier, hvis der ikke ønskes udstedt tilsvarende værdipapirer i det erhvervende selskab.

Til nr. 3

Der foreslås en sproglig justering som følge af de øvrige ændringsforslag.

Til nr. 4

Det ved lovforslaget foreslåede § 2, D, stk. 2, 1. pkt., indebærer, at der sker udbyttebeskatning ved overdragelse af aktier til et tomt selskab, hvis vederlaget består i en kombination af aktier og kontant udligningssum. Ved kontant udligningssum forstås vederlag, der ikke består af aktier i snæver forstand i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber. I så fald beskattes den kontante udligningssum som udbytte, fordi overdrageren får udbetalt kontanter m.v., samtidig med at aktionærinteressen i selskabet opretholdes.

Hvis overdrageren derimod udelukkende modtager et kontantvederlag og således helt afstår sine aktionærinteresser i selskabet, sker der som udgangspunkt ikke udbyttebeskatning af vederlaget. For at hindre omgåelse er det dog i lovforslagets § 2 D, stk. 2, 2. pkt., foreslået, at der sker udbyttebeskatning af dette kontantvederlag, hvis der efter overdragelsen ejes aktier m.v. i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber eller i det selskab, hvori der overdrages aktier. I disse situationer er der således også tale om, at der modtages kontanter m.v., samtidig med at aktionærinteressen i koncernen opretholdes.

Det foreslås at justere bestemmelsen i § 2 D, stk. 2, 2. pkt., så ordlyden for det første tager højde for den foreslåede lempelse under nr. 2, hvorefter vederlag i aktier også omfatter den situation, hvor der som vederlag for værdipapirer, der ikke er aktier i snæver forstand, erhverves værdipapirer svarende til de afståede værdipapirer.

For det andet præciseres det, at opretholdelse af ejerinteresser i koncernen skal forstås som fortsat ejerskab af aktier m.v., dvs. aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer i det erhvervende eller hermed koncernforbundne selskaber.

Det foreslås endvidere, at der ses bort fra ejerinteresser i det selskab, hvori der overdrages aktier m.v. Sidstnævnte er en lempelse i forhold til det fremsatte lovforslag. Lempelsen medfører, at overdrageren ikke nødvendigvis behøver at sælge alle sine aktier i selskabet for at undgå udbyttebeskatning ved salg mod kontant vederlag.

Til nr. 5

Det ved lovforslaget foreslåede § 2 D, stk. 2, 1. pkt., medfører udbyttebeskatning af den del af vederlaget for en overdragelse af aktier m.v. til et tomt selskab, der ikke består af aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber. Begrebet aktier skal som anført i bemærkningerne til nr. 2 forstås som aktier i snæver forstand. Det er f.eks. ikke muligt at overdrage aktier mod vederlag i form af konvertible obligationer i det erhvervende selskab. Udbyttebeskatningen ville i så fald kunne omgås.

Som anført i bemærkningerne til nr. 2 er det dog ikke nødvendigt at gennemføre udbyttebeskatning i en situation, hvor f.eks. konvertible obligationer eller tegningsrettigheder vederlægges med tilsvarende værdipapirer.

Det foreslås derfor, at der ikke skal ske udbyttebeskatning, hvis vederlaget består i værdipapirer svarende til de afståede værdipapirer. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til nr. 2.

Til nr. 6

Den foreslåede udbyttebeskatning af kontante udligningssummer ved en skattepligtig overdragelse af aktier m.v. finder kun anvendelse, hvis overdragelsen sker til et tomt selskab, jf. selskabsskattelovens § 33 A, stk. 3. Det vil sige, at bestemmelsen ikke finder anvendelse i de tilfælde, hvor der er tale om en aktieoverdragelse, hvor det erhvervende selskab er i besiddelse af en økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet.

Da der er tale om en værnsregel, der har til formål at forhindre omgåelse, er det nødvendigt at sikre, at reglen ikke omgås ved tilkøb eller tilførsel af aktiviteter. Det er derfor i § 2 D, stk. 3, 1. pkt., foreslået, at aktiviteter, der er erhvervet fra et koncernforbundet selskab, ikke indgår i vurderingen af selskabets erhvervmæssige aktivitet.

Der er ingen tidsbegrænsning. Herved vil værnsreglen kunne få en rækkevidde, der går ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre omgåelse. Det foreslås derfor, at det alene er overdragelse af erhvervmæssige aktiviteter, der er sket i en periode på 3 år forud for aktieoverdragelsen, der skal ses bort fra ved bedømmelsen af, om selskabet er tomt.

Reglen gælder kun for overdragelser fra koncernforbundne selskaber. For at forhindre omgåelse foreslås det derfor, at der også skal ses bort fra overdragelse af erhvervmæssig aktivitet i en treårs periode fra en person, der har bestemmende indflydelse over selskabet, jf. ligningslovens § 2.

Til nr. 7

Idet foreslåede § 2 D, stk. 3, 2. pkt., skal der ved transaktioner mellem et moderselskab og et datterselskab ses bort fra erhvervmæssig aktivitet i datterselskabet ved vurderingen af moderselskabet efter selskabsskattelovens § 33 A. Det foreslås, at denne regel indsnævres til datterselskaber, der er erhvervet fra koncernforbundne selskaber indenfor 3 år forud for aktieoverdragelsen.

Der foreslås samtidig en sproglig tydeliggørelse af reglen, så det klart fremgår, at et i øvrigt tomt moderselskab ikke kan medregne erhvervmæssig aktivitet i et datterselskab, der er erhvervet fra et koncernforbundet selskab indenfor de seneste 3 år forud for overdragelsen af aktier m.v. Reglen vil også kunne anvendes, hvis erhvervelsen ikke sker direkte fra et koncernforbundet selskab, men er sket indirekte fra aktionæren eller aktionærerne.

Til nr. 8

Den ved lovforslaget foreslåede § 2 D, stk. 4, medfører udbyttebeskatning af vederlag i andet end aktier m.v. i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber i forbindelse med fusion eller spaltning, der ikke er omfattet af fusionsskatteloven, såfremt aktionæren efter omstruktureringen ejer aktier i et af de indskydende eller modtagende selskaber eller hermed koncernforbundne selskaber.

Det foreslås præciseret, at udbyttebeskatning sker i de situationer, hvor vederlaget ikke består af aktier i snæver forstand.

Til nr. 9

Det foreslås, at værdipapirer, der ikke er aktier i snæver forstand, kan vederlægges med tilsvarende værdipapirer i det modtagende selskab. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til nr. 2. Ophører det indskydende selskab ikke ved spaltningen, kan vederlaget til aktionærerne i det indskydende selskab udstedes i form af tilsvarende værdipapirer, som aktionæren ejer i det indskydende selskab.

Til nr. 10

Den ved lovforslaget foreslåede ændring af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, medfører begrænset skattepligt af udbytte for en person ved overdragelse af aktier svarende til de foreslåede ændringer i selskabsskattelovens § 2 D. Som det er tilfældet ved overdragelser omfattet af selskabsskattelovens § 2 D, bliver der efter den foreslåede ændring af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, kun tale om udbyttebeskatning, hvis personen efter overdragelsen eller omstruktureringen ejer aktier m.v. i det erhvervende, modtagende eller hermed koncernforbundne selskaber.

For at hindre omgåelse foreslås det, at udbyttebeskatning også skal ske, hvis personens ægtefælle ejer aktier efter overdragelsen m.v.

Til 11

Det foreslås præciseret, at anvendelsen af udtrykket koncernforbundne selskaber i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, skal forstås som en henvisning til koncernbegrebet i ligningslovens § 2.

Til nr. 12

Det foreslås, at pligten til at indeholde udbytteskat ved salg af aktier m.v. til det selskab, der har udstedt aktierne, tilsvarende skal gælde ved salg til et selskab, hvorover det udstedende selskab har bestemmende indflydelse, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, og hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mere end 10 pct. af aktiekapitalen.

Endvidere foreslås der pligt til at indeholde udbytteskat af afståelsessummer for aktier m.v., der er omfattet af begrænset skattepligt ifølge kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6. Indeholdelsespligten påhviler det købende selskab.

Herefter gælder indeholdelsespligten ifølge kildeskattelovens § 65 for alle afståelsessummer, der er omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1, og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6.

Den foreslåede indeholdelsespligt for begrænset skattepligtige personer har ikke betydning for selskaber, der udbyttebeskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 2 D. Ifølge selskabsskattelovens § 2 D anses vederlaget for udbytte. Det forhold, at vederlaget anses for udbytte, indebærer, at udbyttet er omfattet af ligningslovens § 16 A, og at udbyttet for selskaber dermed er omfattet af den begrænsede skattepligt i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Til nr. 13

Ifølge ligningslovens § 16 B, stk. 1, skal afståelsessummen ved salg af aktier m.v. til det selskab, der har udstedt de pågældende værdipapirer, som hovedregel medregnes i den skattepligtige indkomst. Ved lov nr. 1255 af 18. december 2012 blev ligningslovens § 16 B, stk. 1, udvidet til også at skulle gælde ved salg af aktier til et selskab, hvorover det selskab, der har udstedt

de pågældende værdipapirer, har bestemmende indflydelse, jf. ligningslovens § 2, stk. 2. Baggrunden for udvidelsen af ligningslovens § 16 B, stk. 1, var bl.a., at uden denne udvidelse af ligningslovens § 16 B ville beskatningen af udbytte af noterede porteføljeaktier kunne omgås ved at sælge aktier til et datterselskab af det udstedende selskab, idet en sådan afståelse ikke var omfattet af den dagældende udformning af ligningslovens § 16 B, stk. 1.

Henvisningen til ligningslovens § 2, stk. 2, har imidlertid givet anledning til spørgsmål om rækkevidden af ligningslovens § 16 B, stk. 1. Det er anført, at en ordlydsfortolkning af ligningslovens § 2, stk. 2, kan medføre, at salg til et selskab, hvori det udstedende selskab ikke ejer aktier, f.eks. et salg til et moderselskab, kan være omfattet af bestemmelsen.

Det foreslås at ændre ordlyden af ligningslovens § 16 B, stk. 1, således at det tydeliggøres, at udbyttebeskatning ved salg til andre selskaber end det udstedende selskab kun omfatter salg til selskaber, hvorover det udstedende selskab har bestemmende indflydelse, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, hvis det udstedende selskab samtidig direkte eller indirekte ejer mere end 10 pct. af aktiekapitalen i selskabet.

Til nr. 14

Lovens ikrafttrædelsestidspunkt foreslås ændret fra 1. februar 2014 til 1. april 2014.

Til nr. 15 og 16

De foreslåede ændringer under nr. 2-11 til lovforslagets §§ 2 og 3 indeholder lempelser og ændringer, der ikke er skærpende, hvorfor det foreslås, at disse ændringer fortsat tillægges virkning fra lovforslagets fremsættelse. I de under nr. 6 og 10 foreslåede ændringer indgår tillige skærpende ændringer, der tillægges virkning fra ændringsforslaget er stillet. Der henvises herom til bemærkningerne til nr. 17.

Til nr. 17

Den under nr. 6 foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 2 D, stk. 3, udvider de overdragelser af erhvervsmæssige aktiviteter, som der skal ses bort fra ved vurderingen af, om det erhvervende selskab er tomt, til også at omfatte overdragelse af erhvervsmæssige aktiviteter fra en person, der har den i ligningslovens § 2 anførte forbindelse med det erhvervende selskab.

Den under nr. 10 foreslåede ændring af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, 4. og 5. pkt., udvider den foreslåede udbyttebeskatning ved overdragelse af aktier m.v. til at omfatte tilfælde, hvor personens ægtefælle efter overdragelsen ejer aktier m.v. i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber efter overdragelsen.

Der er i de anførte tilfælde tale om en skærpelse i forhold til det fremsatte lovforslag. For at hindre spekulation foreslås det, at ændringsforslaget tillægges virkning fra ændringsforslaget er stillet den 17. februar 2014. Det tidlige virkningstidspunkt skal forhindre spekulation, der kunne modvirke formålet med bestemmelsen i perioden fra ændringsforslaget er stillet indtil dets ikrafttræden. Der ville således være risiko for provenutab ved et senere virkningstidspunkt, når fremgangsmåden for omgåelsen fremgår af ændringsforslaget.