

Til lovforslag nr. L 20. Betænkning afgivet af Skatteudvalget den 19. februar 1992

Betænkning

over

Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove

(Gennemførelse af fusionsdirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet)

Udvalget har behandlet lovforslaget i en række møder og har herunder stillet spørgsmål til skatteministeren, som denne har besvaret skriftligt.

Endvidere har udvalget modtaget skriftlige henvendelser fra Erhvervenes Skattese-kretariat og Revisionsfirmaet Ernst & Young A/S.

Der er af skatteministeren stillet ændringsforslag, hvorom henvises til de ledsagende bemærkninger.

Herefter indstiller et *flertal* (udvalget med undtagelse af Socialdemokratiets og Socialistisk Folkepartis medlemmer) lovforslaget til *vedtagelse* med de stillede ændringsforslag.

Et *mindretal* (Socialdemokratiets medlemmer af udvalget) vil redegøre for sin stilling til lovforslaget ved 3. behandling. Mindretallet kan stemme for de stillede ændringsforslag.

Mindretallet anmoder om, at lovforslaget efter 2. behandling henvises til fornyet behandling i udvalget.

Et *andet mindretal* (Socialistisk Folkepartis medlemmer af udvalget) indstiller lovforslaget til *forkastelse* ved 3. behandling. Mindretallet kan dog stemme for de stillede ændringsforslag.

Ændringsforslag

Af skatteministeren, tiltrådt af udvalget:

Til § 1

1) Nr. 13 affattes således:

»13. I § 8, stk. 1, 1. punktum, ændres »formuegoder« til: »aktiver og passiver«, »ophøret« til: »fusionen«, »goderne« til: »de«, »ophørende« ændres 2 steder til: »indskydende«, og »fortsættende« ændres til: »modtagende«.

2) Nr. 16 affattes således:

»16. I § 8, stk. 2, ændres »et formuegode« til: »et aktiv eller et passiv«, »formuegodet« til: »det«, »ophørende« til: »indskydende« og »fortsættende« til: »modtagende«.

3) Nr. 19 affattes således:

»19. I § 8, stk. 5, 1. punktum, ændres »formuegoder« 2 steder til: »aktiver og passiver«, »fortsættende« ændres 2 steder til: »modtagende«, og »ophørende« ændres til: »indskydende«.

4) Nr. 20 affattes således:

»20. I § 8, stk. 5, 2. punktum, ændres »ophørende« til: »indskydende«, »fortsættende« til: »modtagende« og »aktivgrupper« til: »grupper af aktiver og passiver«.

5) I den under nr. 49 foreslåede affattelse af § 15 ændres i stk. 2, 2. punktum, »§ 8 finder dog alene anvendelse« til: »§ 8, stk. 1-4 og 7, finder dog alene anvendelse«.

6) I den under *nr. 49* foreslåede affattelse af § 15 ændres i *stk. 3, 2. punktum*, »§ 8 finder dog alene anvendelse« til: »§ 8, stk. 1-4 og 7, finder dog alene anvendelse«.

7) I den under *nr. 49* foreslåede affattelse af § 15 ændres i *stk. 4, 2. punktum*, »§ 8 finder dog alene anvendelse« til: »§ 8, stk. 1-4 og 7, finder dog alene anvendelse«.

8) I den under *nr. 50* foreslåede § 15 b affattes *stk. 1, 1. og 2. punktum*, således:

»Ophører et i udlandet hjemmehørende selskab ved spaltning, finder § 5, § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, § 7, stk. 1, § 8 og § 10 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4 og 7, finder dog alene anvendelse på dem af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af spaltningen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab eller til et i udlandet hjemmehørende modtagende selskabs faste driftssted her i landet.«

9) I den under *nr. 50* foreslåede § 15 b affattes *stk. 2, 1. og 2. punktum*, således:

»Ophører et her i landet hjemmehørende selskab ved spaltning, finder § 5, § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, § 7, stk. 1, § 8 og § 10 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4 og 7, finder dog alene anvendelse på dem af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af spaltningen er knyttet til et her i landet hjemmehørende modtagende selskab eller til et i udlandet hjemmehørende modtagende selskabs faste driftssted her i landet.«

10) I den under *nr. 50* foreslåede § 15 d, *stk. 2*, udgår *1. punktum*, og i stedet indsættes:

»Ved tilførsel af aktiver fra et her hjemmehørende selskab finder § 5, § 6, stk. 1, 3, 4 og 6, og § 8 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4 og 7, finder dog alene anvendelse på dem af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af tilførslen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab eller til et i udlandet hjemmehørende modtagende selskabs faste driftssted her i landet.«

11) I den under *nr. 50* foreslåede § 15 d, *stk. 3*, udgår *1. punktum*, og i stedet indsættes:

»Ved tilførsel af aktiver fra et i udlandet hjemmehørende selskab finder § 5, § 6, stk. 1,

3, 4 og 6, og § 8 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4 og 7, finder dog alene anvendelse på dem af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af tilførslen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab eller til et i udlandet hjemmehørende modtagende selskabs faste driftssted her i landet.«

Til § 2

12) Efter *nr. 3* indsættes som nyt nummer: »01. § 13, *stk. 2*, der bliver *stk. 4*, affattes således:

»*Stk. 4*. Ligningsrådet kan tillade, at der ikke sker beskatning efter § 4 i tilfælde, hvor et selskab erhverver hele aktiekapitalen i et andet selskab, eller hvor et selskab, der i forvejen ejer aktier i et andet selskab, erhverver resten af aktiekapitalen i det andet selskab. Det er en betingelse, at aktionærerne i det andet selskab som vederlag alene modtager aktier i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af de ombyttede aktiers værdi. Tilladelse gives kun under særlige omstændigheder, hvis det erhvervende selskab har foretaget opkøb af aktier i det erhvervede selskab i det indkomstår, hvori selskabet erhverver resten af aktiekapitalen, eller i de 4 forudgående indkomstår. Ved afståelse af de modtagne aktier sker der beskatning efter § 4, i det omfang afståelse af de ombyttede aktier ville have udløst beskatning efter disse regler. De modtagne aktier anses for erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier. Ligningsrådet kan under tilsvarende betingelser tillade, at der i disse tilfælde ikke sker beskatning efter § 2.«

Til § 3

13) Indledningen affattes således:

»I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 735 af 5. november 1991, som senest ændret ved § 12 i lov nr. 5 af 3. januar 1992, foretages følgende ændringer:«

14) I den under *nr. 3* foreslåede § 33 D, *stk. 1*, indsættes efter *1. punktum* som nyt punktum:

»Som underskud anses i denne forbindelse også benyttelse af henlæggelser til investere-

ringsfonde og indskud på etableringskonti til forlods afskrivning på et aktiv.«

15) I den under *nr. 3* foreslåede § 33 D indsættes efter stk. 3 som nyt stykke:

»Stk. 4. Reglerne i stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse på underskud af en fast ejendom i en fremmed stat.«

16) I *nr. 3* indsættes efter den foreslåede § 33 D som ny paragraf:

»§ 33 E. Har et selskab m.v. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretaget fradrag for underskud i et sambeskattet selskab i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, skal der i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud i det sambeskattede selskab, eller hvor sambeskatningen ophører, ske genbeskatning af et beløb svarende til det fratrukne underskud, jf. reglerne i stk. 2 og 3. Har selskabet i samme indkomstår, hvor der er underskud i det sambeskattede selskab, andet skattepligtigt overskud fra samme stat, skal der dog kun ske genbeskatning af det beløb, hvormed underskuddet fra det sambeskattede selskab overstiger andet skattepligtigt overskud.

Stk. 2. For efterfølgende år, hvor der er overskud i det sambeskattede selskab, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst et beløb svarende til det fratrukne underskud, dog højst et beløb svarende til det for samme indkomstår ved indkomstopgørelsen eller skatteberegningen medregnede overskud af det sambeskattede selskab. Genbeskatning skal kun ske, hvis dobbeltbeskatningen af overskuddet i det sambeskattede selskab lempes i henhold til den i § 33 D, stk. 1, nævnte metode til lempelse af dobbeltbeskatning. Der skal dog ikke ske genbeskatning af tidligere fratrukket underskud i efterfølgende år, hvor der er overskud af det sambeskattede selskab, i det omfang dette overskud medregnes ved opgørelsen af selskabets negative skattepligtige indkomst, som kan overføres til et sambeskattet selskab, eller som kan fremføres til senere indkomstår.

Stk. 3. For det indkomstår, hvori sambeskatningen ophører, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst et beløb svarende til det underskud, der ikke er genbeskattet efter reglerne i stk. 2. Der skal dog ikke ske gen-

beskatning, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, hvormed det har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor eller, for så vidt angår underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3, når selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 15 år forud herfor. Ophører sambeskatningen i øvrigt, medregnes højst et beløb svarende til det overskud og den fortjeneste, der for dette indkomstår skulle medregnes ved opgørelsen af det sambeskattede selskabs skattepligtige indkomst eller skatteberegningen, såfremt det sambeskattede selskab var blevet opløst ved likvidation og i forbindelse hermed skulle beskattes her i landet. Som salgssum for afståede aktiver og passiver anses værdien i handel og vandel ved sambeskatningens ophør.«

Til § 6

17) I det under *nr. 1* foreslåede § 2, *stk. 5*, affattes 2. *punktum* således:

»Det er en betingelse, at det udbyttedtagende selskab – moderselskabet – har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab – datterselskabet – enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.«

18) Efter *nr. 2* indsættes som nyt nummer: »01. I § 13, *stk. 1*, *nr. 2*, affattes 2. *punktum* således:

»Dette gælder dog kun, hvis det udbyttedtagende selskab – moderselskabet – har ejet mindst 25 pct. af aktie- eller andelskapitalen i det udbyttegivende selskab – datterselskabet – enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.«

19) I det under *nr. 3* foreslåede § 17, *stk. 3*, affattes 3. *punktum* således:

»Det er en betingelse, at det udbyttedtagende selskab – moderselskabet – har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab – datterselskabet – enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, el-

ler i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.«

20) I nr. 3 ændres »Stk. 3 og 4 bliver herefter stk. 4 og 5« til: »Stk. 3-5 bliver herefter stk. 4-6«.

21) Efter nr. 4 indsættes som nyt nummer: »02. I § 17, stk. 3, der bliver stk. 4, affattes 3. punktum således:

»Lempelse efter foranstående regler kan kun indrømmes, såfremt moderselskabet har ejet mindst 25 pct. af datterselskabets aktiekapital eller andelskapital enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.«

Til § 7

22) I det under nr. 2 foreslåede § 65, stk. 5, affattes 2. punktum således:

»Det er en betingelse, at det udbyttemodtagende selskab – moderselskabet – har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab – datterselskabet – enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.«

Til § 8

23) Indledningen affattes således:

»I lov om beskatning af fonde og visse foreninger (fondsbeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 703 af 16. oktober 1991, foretages følgende ændringer:«

24) Før den foreslåede ændring, som bliver nr. 1, indsættes som nyt nummer:

»01. § 10, stk. 1, 2. punktum, affattes således:

»Dette gælder dog kun, hvis fonden eller foreningen har ejet mindst 25 pct. af aktie- eller andelskapitalen i det udbyttegivende selskab enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.«

Til § 9

25) I stk. 1 ændres »jf. dog stk. 2 og 3« til: »jf. dog stk. 2-4«.

26) Stk. 3 udgår, og i stedet indsættes:

»Stk. 3. Ligningslovens § 33 D, som affattet ved denne lovs § 3, nr. 3, har virkning for underskud som omhandlet i § 33 D, stk. 1, 2. punktum, når henlæggelser til investeringsfonde eller indskud på etableringskonti benyttes til forlods afskrivning på et aktiv, der erhverves den 19. februar 1992 eller senere. § 33 D har i øvrigt virkning for underskud, der fradrages ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1992 eller senere.

Stk. 4. Ligningslovens § 33 E, som affattet ved denne lovs § 3, nr. 3, har virkning for underskud, der fradrages ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1992 eller senere.«

Bemærkninger

Til nr. 1-4

Ændringerne er redaktionelle.

Til nr. 5-9

Ved ændringerne præciseres, at § 8 generelt finder anvendelse, men at bestemmelserne i § 8, stk. 1-4 og 7, der omhandler det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., alene finder anvendelse på de aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til det her hjemmehørende modtagende selskab eller det udenlandske modtagende selskabs faste driftssted her i landet.

Til nr. 10 og 11

Ved ændringerne foreslås, at reglerne i § 5, § 6, stk. 1, § 6, stk. 3-4, og § 6, stk. 6, skal finde tilsvarende anvendelse ved tilførsel af aktiver. Endvidere præciseres, at § 8 generelt finder anvendelse, men at bestemmelserne i § 8, stk. 1-4 og 7, der omhandler det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., alene finder anvendelse på de aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til det her hjemmehørende modtagende selskab eller det udenlandske modtagende selskabs faste driftssted her i landet.

Til nr. 12

Aktieavancebeskatningslovens § 13, stk. 2, blev indsat ved lov nr. 220 af 2. juni 1983. Efter bestemmelsen kan Ligningsrådet give tilladelse til, at der ikke sker beskatning efter aktieavancebeskatningslovens §§ 2 og 4 i tilfælde, hvor aktionærer i et selskab, som erhverves af et andet selskab med henblik på, at det pågældende selskab skal fortsætte som datterselskab af det erhvervende selskab, som vederlag modtager aktier i det erhvervende selskab. Det er en betingelse for tilladelsen, at det erhvervende selskab erhverver hele aktiekapitalen i det andet selskab, og at alle aktionærene i det andet selskab som vederlag alene modtager aktier i det selskab, som erhverver aktiekapitalen. Hvis tilladelse opnås, beskattes aktionærene ved afståelse af de modtagne aktier i det omfang, afståelse af de ombyttede aktier ville have udløst beskatning.

I Skatteministeriets cirkulære nr. 1 af 2. januar 1984, punktum 38, fortolkes § 13, stk. 2, således, at reglen kan anvendes, selv om en ubetydelig del af aktierne i det erhvervede selskab ikke indgår i overdragelsen, og selv om en ubetydelig del af aktierne i det erhvervede selskab vederlægges med andet end aktier i det erhvervende selskab. Cirkulærets formulering »en ubetydelig del« blev i tidligere dispensationspraksis fortolket som højst ca. 10 pct., både i relation til, hvor stor en del af aktiekapitalen i det erhvervede selskab, som det erhvervende selskab i forvejen måtte eje, og hvor stor en del af aktierne i det erhvervede selskab, der måtte vederlægges med andet end aktier (kontant). Den lempede fortolkning er inspireret af reglerne i fusionsskatteloven og er i overensstemmelse med baggrunden for at indføre § 13, stk. 2.

Praksis er senere udvidet, så det erhvervende selskab i forvejen godt kan eje en betydelig del af aktierne i det erhvervede selskab og alligevel opnå tilladelse til, at aktionærene succederer, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Dette er en yderligere tilpasning til fusionsreglerne, idet en skattefri fusion ikke hindres af, at det erhvervende selskab i forvejen ejer en betydelig del af aktierne i det erhvervede selskab.

Kravet om, at højst 10 pct. af aktierne må vederlægges kontant, er fastholdt i praksis. Det er imidlertid vanskeligt at skelne kontantve-

derlæggelse fra »almindelige« aktieopkøb, når opkøbene sker i tilknytning til ombytningen. Jo tættere opkøbene sker på ombytningen, jo større er formodningen om, at opkøbene er sket som led i ombytningen og som følge heraf kan sidestilles med kontantvederlæggelse. I praksis anses opkøb, som ligger mere en 5-7 år forud for ombytningen, normalt for sket uden tanke på den senere ombytning. Hvis det erhvervende selskab har opkøbt aktier i det erhvervede selskab inden for de seneste 5-7 år, er dispensation betinget af, at konkrete forhold afkræfter formodningen om, at opkøbet er sket som led i en ombytning.

Den i praksis foretagne tilpasning til fusionsreglerne går imidlertid videre, end hvad der oprindeligt har været anset for omfattet af lovtjekstens ord.

Det foreslås derfor, at teksten i § 13, stk. 2, som nu bliver stk. 4, bringes i overensstemmelse med praksis. Det er hensigten, at bestemmelsen skal bruges som supplement til de foreslåede regler i § 13, stk. 2 og 3, om succession ved ombytning af aktier i danske selskaber og i selskaber i andre EF-medlemsstater.

Det foreslås herefter, at tilladelse til succession kan gives, når et selskab erhverver hele aktiekapitalen i et andet selskab, eller når et selskab, der i forvejen ejer aktier i et andet selskab, erhverver resten af aktiekapitalen i det andet selskab. Aktionærene skal vederlægges med aktier i det erhvervende selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af de ombyttede aktiers handelsværdi. Praksis fastholdes, således at enkelte aktionærer kan vederlægges kontant. Tilladelse gives, hvis ovennævnte betingelser er opfyldt og det erhvervende selskab enten ikke ejer aktier i det erhvervede selskab, eller hvis det erhvervende selskab ikke har opkøbt aktier i det erhvervede selskab i det pågældende indkomstår eller i de 4 forudgående indkomstår.

Tilladelse foreslås kun givet under særlige omstændigheder, hvis det erhvervende selskab har foretaget opkøb af aktier i det erhvervede selskab i det indkomstår, hvor selskabet erhverver resten af aktiekapitalen, eller i de 4 forudgående indkomstår. Som nævnt under gennemgangen af praksis hænger dette sammen med, at højst 10 pct. af aktierne kan vederlægges kontant, hvis tilladelse til succession ønskes, og at dette krav kan omgås, hvis

opkøb i tilknytning til ombytningen accepteres. De særlige omstændigheder, som kan bevirke, at tilladelse gives, kan være, at opkøb er sket med hjemmel i de foreslåede § 13, stk. 2 og 3, som omhandler succession ved ombytning af aktier, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er danske selskaber eller selskaber hjemmehørende i en EF-medlemsstat. Særlige forhold gør sig også gældende, når det kan godtgøres, at opkøbene er sket af forretningsmæssige årsager og ikke med henblik på at kontantvederlægge bestemte aktionærer.

Den foreslåede bestemmelse kan som nævnt anvendes, når et selskab ønsker at erhverve hele eller resten af aktiekapitalen i et andet selskab. Stk. 4 vil primært blive anvendt af danske selskaber og selskaber hjemmehørende i andre EF-medlemsstater, som i forvejen har stemmemajoriteten i et andet selskab, og som ønsker at erhverve resten af aktiekapitalen i det pågældende selskab, idet succession ved ombytning af aktier i danske selskaber og selskaber hjemmehørende i andre EF-medlemsstater efter § 13, stk. 2 og 3, kan finde sted uden tilladelse. Bestemmelsen kan endvidere anvendes, når det ene selskab eller begge selskaber er hjemmehørende i en stat uden for EF.

Til nr. 13

Ændringen skyldes, at der efter fremsættelsen af lovforslaget er udsendt en ny lovbekendtgørelse.

Til nr. 14

Den foreslåede ændring af § 33 D omfatter genbeskatning af tidligere fratrukne underskud af et fast driftssted og – efter ændringsforslaget under nr. 15 – fast ejendom i en stat, med hvilken Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis lempelse er baseret på eksemptionsmetoden.

Tidligere fratrukne underskud kan bl.a. omfatte afskrivninger på aktiver i det faste driftssted eller den faste ejendom. Derimod omfatter tidligere fratrukne underskud ikke investeringsfondshenlæggelser og etableringskontoindskud, der er anvendt til forlods afskrivning på aktiver i det faste driftssted eller den faste ejendom.

Dette indebærer en favorisering af de personer eller selskaber m.v., der i forbindelse med

erhvervelse af aktiver til et fast driftssted eller en fast ejendom anvender investeringsfondshenlæggelser eller etableringskontoindskud til forlods afskrivning på disse.

Det foreslås derfor, at der i den foreslåede § 33 D indsættes en bestemmelse om, at i denne forbindelse anses også benyttelse af henlæggelser til investeringsfonde og indskud på etableringskonti til forlods afskrivning på et aktiv som underskud.

Ændringsforslaget skønnes at medføre et merprovenu, som det ikke er muligt at anslå nærmere på grund af manglende statistiske oplysninger.

Til nr. 15

Den foreslåede ændring af § 33 D omfatter alene fast ejendom, der udgør en del af en erhvervsvirksomheds aktiver. Bestemmelsen omfatter ikke i øvrigt fast ejendom.

De argumenter, der taler for en regel om genbeskatning af underskud i et fast driftssted i en stat, med hvilken Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis lempelse er baseret på eksemptionsmetoden, gælder også i relation til underskud af en fast ejendom i en sådan stat. Det foreslås derfor, at de foreslåede regler om genbeskatning af underskud i et fast driftssted skal finde tilsvarende anvendelse på underskud i en fast ejendom, som er beliggende i en stat, med hvilken Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis lempelse er baseret på eksemptionsmetoden.

Ændringsforslaget skønnes at medføre et merprovenu, som det ikke er muligt nærmere at anslå som følge af manglende statistiske oplysninger.

Til nr. 16

Den under nr. 15 foreslåede ændring af § 33 D omfatter ikke sambeskattede selskaber.

De argumenter, der taler for en regel om genbeskatning af underskud i et fast driftssted i en stat, med hvilken Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis lempelse er baseret på eksemptionsmetoden, gælder imidlertid også i relation til sambeskattede selskaber i en sådan stat.

Gennemføres en regel om genbeskatning af underskud i faste driftssteder, men ikke en regel om genbeskatning af underskud i sambe-

skattede selskaber, kan resultatet meget vel blive, at virksomhederne blot organiserer aktiviteten i udlandet i selskaber i stedet for i faste driftssteder.

Anvendelsen af eksemptionsmetoden giver så at sige mulighed for at anvende underskud i det sambeskattede selskab to gange, først ved sambeskatningen i Danmark og dernæst i den udenlandske indkomst.

I modsætning hertil indebærer anvendelsen af kreditmetoden normalt, at der alene gives fradrag for underskuddet i det sambeskattede selskab én gang, nemlig ved sambeskatningen i Danmark. Det forhold, at der ved beskatningen i udlandet i senere indkomstår gives fradrag i den udenlandske indkomst, medfører nemlig alene, at den udenlandske skat, der skal gives fradrag for ved skatteberegningen her i landet, bliver mindre.

Dette gælder dog ikke i forbindelse med ophør af sambeskatningen.

Det foreslås derfor, at der i ligningsloven som § 33 E indsættes en regel om genbeskatning af underskud i efterfølgende år, hvor der er overskud, og ved sambeskatningens ophør.

Efter ændringsforslaget skal der, hvis et selskab m.v. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har foretaget fradrag for underskud i et sambeskattet selskab i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, foretages genbeskatning af dette underskud i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud i det sambeskattede selskab, eller hvor sambeskatningen ophører. Hvis der i det samme indkomstår, hvor der er underskud i det sambeskattede selskab, er andet skattepligtigt overskud fra samme stat, skal der dog kun ske genbeskatning i det omfang, underskuddet overstiger andet skattepligtigt overskud.

Genbeskatningen i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud i det sambeskattede selskab, skal som ved genbeskatning efter § 33 D ske ved, at der for efterfølgende år ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes et beløb svarende til det fratrukne underskud, dog højst et beløb svarende til det for samme indkomstår ved indkomstopgørelsen eller skatteberegningen medregnede overskud i det sambeskattede selskab.

Genbeskatning skal kun ske, hvis der sker nedsættelse af dansk beskatning i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den

stat, hvor det sambeskattede selskab er hjemmehørende, og denne overenskomst lemper dobbeltbeskatningen af overskuddet af det sambeskattede selskab ved anvendelsen af eksemptionsmetoden.

Der skal ikke ske genbeskatning af tidligere fratrukket underskud i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud i det sambeskattede selskab, i det omfang selskabet vælger at anvende kreditlempelse i medfør af ligningslovens § 33 på dette overskud. Der skal heller ikke ske genbeskatning, hvis der sker nedsættelse af dansk beskatning i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor det sambeskattede selskab er hjemmehørende, og denne overenskomst lemper dobbeltbeskatningen af overskuddet af det sambeskattede selskab ved anvendelsen af kreditmetoden.

Der skal som ved genbeskatning efter § 33 D ikke ske genbeskatning af tidligere fratrukket underskud i efterfølgende år, hvor der er overskud i det sambeskattede selskab, i det omfang dette underskud medregnes ved opgørelsen af selskabets negative skattepligtige indkomst, som kan overføres til et sambeskattet selskab eller fremføres til senere indkomstår.

Underskud, der ikke er blevet genbeskattet efter de foran anførte regler, skal genbeskattes i det indkomstår, hvori sambeskatningen ophører.

Er det sambeskattede selskab hjemmehørende i en stat, med hvilken Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der lemper dobbeltbeskatningen af overskuddet i det sambeskattede selskab ved anvendelsen af eksemptionsmetoden, skal der ske genbeskatning af et beløb svarende til det fratrukne underskud reduceret med

- 1) underskud, der er genbeskattet,
- 2) underskud, der ikke skal genbeskattes, fordi selskabet har valgt at anvende kreditreglen i ligningslovens § 33 til lempelse af dobbeltbeskatningen af overskuddet fra det sambeskattede selskab,
- 3) underskud, der ikke skal genbeskattes, fordi overskuddet i det sambeskattede selskab er medregnet ved opgørelsen af selskabets negative skattepligtige indkomst, som kan overføres til et sambeskattet selskab eller fremføres til senere indkomstår.

Er det sambeskattede selskab hjemmehørende i en stat, med hvilken Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der lempet dobbeltbeskatningen af overskuddet i det sambeskattede selskab ved anvendelsen af kreditmetoden, skal der ske genbeskatning af et beløb svarende til det fratrukne underskud reduceret med underskud, der ikke skal genbeskattes, fordi dobbeltbeskatningen af overskuddet i det sambeskattede selskab er lempet efter kreditreglen i ligningslovens § 33 eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens kreditregel.

Der skal ikke ske genbeskatning, når sambeskatningen mellem et moderselskab og dets datterselskab ophører i forbindelse med, at moderselskabet fusionerer med datterselskabet, og selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 år forud herfor eller, for så vidt angår underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3, 15 år forud herfor. Dvs. i de tilfælde, hvor der ved fusionen kan ske fradrag af underskud fra tidligere år i det fortsættende selskabs indkomst i medfør af fusionsskattelovens § 8, stk. 6.

Ophører sambeskatningen på anden måde, skal der højst medregnes et beløb svarende til det overskud og den fortjeneste, der for dette indkomstår skulle medregnes ved opgørelsen af det sambeskattede selskabs skattepligtige indkomst eller skatteberegningen, om det sambeskattede selskab var blevet opløst ved likvidation og i forbindelse hermed skulle beskattes her i landet. Som salgssum for afståede aktiver og passiver anses værdien i handel og vandel ved sambeskatningens ophør.

Det påhviler selskabet at godtgøre, at det beløb, der højst skal medregnes, er mindre end det underskud, der skal genbeskattes.

Ændringsforslaget skønnes at medføre et merprovenu, som det ikke er muligt at anslå nærmere som følge af manglende statistiske oplysninger.

Til nr. 17-19, 21-22 og 24

Ifølge moder-/datterselskabsdirektivets artikel 3, stk. 2, 2. pind, kan medlemsstaterne undlade at anvende direktivet »på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhæn-

gende periode på mindst to år har besiddet sådan kapitalandel.«

Udtrykket »har besiddet« kan kun referere sig til en periode forud for udlodningstidspunktet. Det er derfor ikke i overensstemmelse med direktivet, når de i lovforslaget foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 2, stk. 5, og kildeskattelovens § 65, stk. 5, gør skattefriheden for det udbyttemodtagende udenlandske selskab betinget af, at dette har opretholdt minimumsbesiddelsen i det udbyttegivende danske selskab i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget. Det er heller ikke i overensstemmelse med direktivet, når den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, jf. stk. 1, nr. 2, og den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17, stk. 3, gør skattefriheden henholdsvis skattnedsættelsen for det udbyttemodtagende danske selskab betinget af, at dette har opretholdt minimumsbesiddelsen i det udbyttegivende udenlandske selskab »i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget«.

Det må anses for uhensigtsmæssigt at have forskellige betingelser, alt efter om det udbyttemodtagende selskab eller det udbyttegivende selskab er hjemmehørende i Danmark, i en anden EF-medlemsstat eller i et tredjeland.

Det foreslås derfor, at den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 5, den gældende bestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 2, den foreslåede bestemmelse i § 17, stk. 3, og den gældende bestemmelse i § 17, stk. 3, der efter ændringsforslaget bliver stk. 4, den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 65, stk. 5, og den gældende bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 10, stk. 1, ændres. Efter ændringsforslagene skal det være en betingelse for skattefrihed henholdsvis skattnedsættelse for udbytte fra et datterselskab, enten at moderselskabet (som efter de gældende regler og som efter forslaget) har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller at moderselskabet har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.

Herefter vil et moderselskab i en anden EF-medlemsstat være omfattet af skattefriheden efter selskabsskattelovens § 2, stk. 5, og kildeskattelovens § 65, stk. 5, uanset at selskabet ik-

ke har ejet aktierne i datterselskabet i mindst 2 år, når blot det har ejet aktierne i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget. Moderselskabet vil endvidere være omfattet af de nævnte bestemmelser, uanset at selskabet ikke har ejet aktierne i datterselskabet i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, når blot det på det tidspunkt, hvor udbyttet modtages, har ejet aktierne i mindst 2 år.

Tilsvarende vil et dansk moderselskab/-fond være omfattet af de gældende regler i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og § 13, stk. 3, de foreslåede nye regler i § 17, stk. 3, den gældende regel i § 17, stk. 3, der bliver stk. 4, reglerne i kildeskattelovens § 65, stk. 4, og reglerne i fondsbeskatningslovens § 10, stk. 1, uanset at selskabet ikke har ejet aktierne i datterselskabet i mindst 2 år, når blot det har ejet aktierne i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget. Moderselskabet vil endvidere være omfattet af de nævnte bestemmelser, uanset at selskabet ikke har ejet aktierne i datterselskabet i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, når blot det på det tidspunkt, hvor udbyttet modtages, har ejet aktierne i mindst 2 år.

Ændringsforslagene skønnes at medføre et provenutab, som det ikke er muligt at anslå nærmere på grund af manglende statistiske oplysninger, men det vurderes at være forholdsvis begrænset.

Til nr. 20

Ændringen er redaktionel.

Til nr. 23

Ændringen skyldes, at der efter fremsættelsen af lovforslaget er udsendt en ny lovbekendtgørelse.

Til nr. 25

Ændringen er redaktionel.

Til nr. 26

For at undgå omgåelse foreslås det, at den foreslåede ændring til § 33 D skal have virkning for underskud som omhandlet i bestemmelsens stk. 1, 2. punktum, dvs. underskud i form af benyttelse af henlæggelse til investeringsfonde eller indskud på etableringskonti til forlods afskrivning på et aktiv, når henlæggelse til investeringsfonde eller indskud på etableringskonti benyttes til forlods afskrivning på et aktiv, der erhverves på betækningsdatoen eller senere. Dette skal gælde, uanset om denne dato ligger i indkomståret 1991 eller indkomståret 1992.

Den foreslåede genbeskatningsregel i § 33 D skal i øvrigt have virkning for underskud, der fradrages ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1992 eller senere indkomstår.

Den foreslåede genbeskatningsregel i § 33 E skal have virkning for underskud, der fradrages ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1992 eller senere indkomstår.

Administrative konsekvenser

Ændringsforslagene skønnes ikke at have nævneværdige administrative konsekvenser.

Pia Gjellerup (S) fmd. Klaus Hækkerup (S) Anne-Marie Meldgaard (S)

Hans Erenbjerg (S) Stavvad (S) Ove Fich (S) Jes Lunde (SF) Jens Thoft (SF)

Bente Juncker (CD) Aagaard (KF) Pernille Sams (KF) Peter Brixtofte (V) nfm.

Svend Heiselberg (V) Svend Aage Jensby (V) Ole Donner (FP) Elisabeth Arnold (RV)

Kofod-Svendens (KRF)