

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

KRONPRINSESSEGADE 28  
1306 KØBENHAVN K  
TLF. 33 96 97 98  
FAX 33 36 97 50

DATO: 31. marts 2009  
J.NR.: 04-014102-09-0436  
REF.: rmm-hfe

[pskerh@skm.dk](mailto:pskerh@skm.dk), [jlu@skm.dk](mailto:jlu@skm.dk)

### **Høring over forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning mv.)**

Ved e-mail af 20. marts 2009 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Udkastet har været behandlet i Advokatrådets Lovudvalg. Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Advokatrådet har haft lejlighed til at gennemgå det fremsendte udkast til lovforslag fremsendt den 20. marts 2009 med høringsfrist til torsdag den 26. marts 2009 kl. 20.00. Det pågældende lovforslag er en del af hele skattereformen. De forskellige udkast til lovforslag skal læses i sammenhæng. En høringsfrist på 6 dage er ikke optimal og levner ikke adgang til en grundig bearbejdning af de pågældende udkast til lovforslag. Advokatrådet finder derfor, at det retssikkerhedsmæssigt er betænkeligt og kritisabelt, at der opereres med så korte høringsfrister for så væsentlige områder. Under henvisning hertil kan Advokatrådet dog fremkomme med følgende bemærkninger til det pågældende udkast til lovforslag.

#### **Generelle bemærkninger til udkast til lovforslag:**

I de almindelige bemærkninger, afsnit 3.1 er der på side 38, næstsidste afsnit anført, at man med de foreslåede ændringer af selskabers aktie- og udbyttebeskatning mv. opnår, at der bliver indført et mere enkelt beskatningssystem, hvilket Advokatrådet ikke er enig i. Langt de fleste aktiebeholdninger vil utvivlsomt være porteføljeaktiebeholdninger. Disse bliver fremadrettet undergivet en lagerbeskatning samt en beskatning af udbytteudlodninger. Herved risikerer man, at en række investeringer undergives dobbeltbeskatning. Endvidere medfører den pågældende regulering af lagerbeskatning, at beskatningen af porteføljeaktier bliver mere kompliceret. Det må medgives, at skattefriheden på datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier naturligvis peger i den anden retning. Men vurderes den foreslåede regulering under ét, er der dog næppe nogen forenkling heri.



I de almindelige bemærkninger, punkt 10, lovforslagets side 57, er det anført, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter, hvilket Advokatrådet ikke er enig i. Der sker regulering af de nationale regler, der dels vedrører skattefrit udbytte og dels vedrører omstrukturering. Såvel skattefrit udbytte som omstrukturering er reguleret på EU-niveau i henholdsvis moderdatterselskabsdirektivet og fusionsskattedirektivet. Der ses ingen steder at være foretaget en afvejning af, hvorvidt den regulering, der foreslås på disse punkter, stemmer overens med henholdsvis moderdatterselskabsdirektivet og fusionsskattedirektivet. I forbindelse med behandling af de enkelte punkter i lovforslaget vil dette blive uddybet nærmere.

#### **Bemærkninger til de specielle bestemmelser:**

##### *Udkast til lovforslagets § 1, nr. 6, og § 14, nr. 18 – definition af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier*

Muligheden for at et selskab kan modtage skattefrit udbytte eller sælge aktier skattefrit beror på, hvorvidt definitionen på datterselskabsaktier i forslag til ny aktieavancebeskatningslov § 4 A (eller koncernselskabsaktier i ny aktieavancebeskatningslov § 4 B) er opfyldt. Der er næppe tvivl om, at disse definitioner fremover vil indtage en central position i udbytte- og aktiegevinstbeskatningen for selskaber. Afgørende bliver, om man opfylder definitionerne eller ej.

I forslaget til ny aktieavancebeskatningslov § 4 A er der i stk. 1 angivet en hovedregel. I stk. 2-4, er der visse modifikationer. Stk. 2 angiver, hvilke selskabstyper der kan være omfattet af bestemmelsen. I stk. 3, er der indsat en værnsregel. Såfremt man bliver omfattet af værnsreglen, kan forslag til aktieavancebeskatningslov § 4 A ikke anvendes.

For at være omfattet af forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A følger det af stk. 1, at man mindst skal eje 10 % af aktiekapitalen. I bemærkningerne til bestemmelsen på side 59 anføres det, at det skal fortolkes i overensstemmelse med selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, om skattefrit datterselskabsudbytte. Det anføres herefter: *"Heri ligger bl.a., at det kun er direkte ejerskab, der tæller med ved opgørelsen af, om aktiebesiddelsen udgør 10 % eller mere."* Advokatrådet er ikke enig heri.

Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, er udformet med afsæt i moderdatterselskabsdirektivet. Grænsen for at modtage skattefrit udbytte er nu i Danmark på 10 %, mens direktivet angiver 25 %. Der er imidlertid intet grundlag for at indfortolke et krav om direkte ejerskab i moderdatterselskabsdirektivet. Afgørende for, at man kan få skattefrit udbytte er alene, at man i hvert ejerled har mindst 10 % af kapitalen. Det pågældende udsagn og dermed også formuleringen af forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A synes ikke at være afstemt i forhold til moderdatterselskabsdirektivet.

Det samme synes at gælde den undtagelse, der indsættes i forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3. Af denne undtagelse følger, at man ikke kan opfylde 10 %-kravet, hvis moderselskabet er indsat som ejer af datterselskabsaktierne med



henblik på at opnå mindst 10 % af aktiekapitalen. En sådan bestemmelse vil være i strid med moderdatterselskabsdirektivet. Det bemærkes i den forbindelse, at forslag til ændring af selskabsskatteovens § 13, stk. 1, nr. 2, lovforslagets § 14, nr. 18, blot henviser til, at bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 4 A fremadrettet skal være styrende, hvilket Advokatrådet ikke kan tiltræde. En modifikation som anført i forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, kan ikke opretholdes overfor moderdatterselskabsdirektivet. Der findes ikke i dansk ret eller fra EF-domstolen eksempler på, at man har underkendt en selskabskonstruktion, hvor man blot har 10 % af kapitalen i hvert ejerled og derved kan udlodde skattefrit udbytte op igennem en koncern.

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, 1. punktum, følger det, at bestemmelsen finder anvendelse, hvis moderselskabet er indsat "med henblik på" at opnå mindst 10 % af aktiekapitalen. Heri er indlagt en subjektiv vurdering. Advokatrådet opfordrer Skatteministeriet til at redegøre for, hvordan man foretager denne subjektive vurdering.

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, 2. punktum, er moderselskabet afgrænset nærmere. Det anføres her, at moderselskabets "primære funktion" skal være ejerskab af aktier i datterselskabet. Advokatrådet opfordrer Skatteministeren til at redegøre for, hvordan dette skal afgrænses. Skal det eksempelvis vurderes efter selskabets balance, dvs. aktiv- og passiv sammensætningen eller skal det måles på omsætningen?

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, 2. punktum, er der et yderligere led, nemlig at "*hovedparten af moderselskabets aktiekapital direkte eller indirekte ejes af selskaber, hvis indirekte besiddelse af datterselskabet er mindre end 10 % af aktiekapitalen.*" Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at redegøre for, hvad man forstår ved hovedparten. Er der tale om over 50 % af kapitalen, eller er det en anden brøk, eller er det over 50 % af stemmerne? Dette bør i det mindste defineres objektivt set.

Advokatrådet skal endvidere anmode skatteministeren om at præcisere og give eksempler på, hvilke situationer der er omfattet, og hvilke situationer der ikke er omfattet af den pågældende bestemmelse. Som forslag til aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, 2. punktum, sidste led er formuleret, synes følgende eksempler *ikke* at blive omfattet af bestemmelsen:

*Eksempel 1:*

Selskab A er ejet af selskab B med en ejerandel på 51 % af kapitalen. Selskab C ejer de øvrige 49 %. Selskab C er ejet af 10 holdingselskaber, der hver ejer 10 %. Da selskab B ejer over 50 % af moderselskabets aktiekapital, hvorved aktionærene i selskab B indirekte også har 51 % af kapitalen. Herved er 2. led opfyldt. Der kan udloddes udbytte skattefrit op til såvel selskab B som selskab C og videre fra selskab C ud til de 10 holdingselskaber. Kan dette bekræftes?

*Eksempel 2:*

Selskab A er ejet af selskab B med 51 % og selskab C med 49 %. Selskab B er ejet af 5 holdingselskaber med 20 % hver. Hvert af disse holdingselskaber ejer derfor indirekte over 10 %, og samlet set ejer de hovedparten af kapitalen i moderselskabet. Selskab C ejes af 10 holdingselskaber. Som bestemmelsen er formuleret, kan der derfor udloddes skattefrit udbytte fra selskab A til selskab B og selskab C og videre ud til henholdsvis 5 og 10 holdingselskaber. Kan dette bekræftes?

I forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 4 B indsættes der en definition på koncernselskabsaktier. Umiddelbart er det uklart, hvorfor man skal have to bestemmelser, nemlig henholdsvis §§ 4 A og 4 B. Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at redegøre nærmere for baggrunden for opdelingen af de to bestemmelser.

De to bestemmelser, forslag til aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B, får forskelligt anvendelsesområde, da kredsen af selskaber er meget forskellige. Dette kan være bevidst eller ubevidst. Man kan ikke af bemærkningerne se, om afgrænsningen af de to bestemmelser er overvejet nøjere. Advokatrådet opfordrer Skatteministeren til at lave denne afgrænsning mere præcist.

Sambeskatning forudsætter, at der foreligger en koncernforbindelse efter selskabskattelovens § 31 C. En koncernforbindelse kan foreligge uden, at man overhovedet er aktionær, da det er tilstrækkeligt, at man har bestemmende indflydelse. En koncernforbindelse kan sagtens foreligge, selv om man ejer ganske få aktier. Ved indførelsen af skattefrihed på henholdsvis aktiegevinster og udbytte på koncernselskabsaktier indføres det også, at man kan have f.eks. 2 % aktier i et udenlandsk selskab, som man principielt har bestemmende indflydelse over, og som efterfølgende kan afstås skattefrit. Har dette været tilsigtet?

*Forslag til § 1, nr. 13, og § 12, nr. 15 – Forslag til beskatning af kapitalfondspartner*

De to bestemmelsers forslag til aktieavancebeskatningslovens §§ 17 A og ligningslovens § 16 I har samme formål, hvorfor de kommenteres under ét.

I relation til forslag til ligningslovens § 16 I, stk. 1, 1. punktum, er det anført, at fuldt skattepligtige fysiske personer, der direkte eller indirekte kontrollerer et dansk eller udenlandsk selskab, som ”*direkte erhverver aktier ved kapital- og venturefonde*” skal undergives en særlig beskatning. Umiddelbart forudsættes der en direkte erhvervelse. I bemærkningerne til bestemmelsens, side 115, sidste afsnit, er det anført, at hvis der er indskudt flere selskaber mellem partneren og kapitalfonden, beskattes partneren af aktieindkomst i det selskab, der direkte investerer via kapitalfonden. Principielt kan man jo forestille sig en række lag af selskaber. Hvis det er hensigten, at fondspartneren skal beskattes af et selskabs resultat ejet nederest i kæden, dvs. et indirekte ejerskab, bør dette præciseres i bestemmelsen.

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 17 A, stk. 1, nr. 2, og forslag til ligningslovens § 16 I, stk. 2, nr. 2, opereres der med begrebet ”væsentligste andel”. Det bør uddybes, hvad der herved forstås. Skal man blot have over 50 % i lånekapital, eller hvordan anlægges væsentlighedsvurderingen?

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 17 A, stk. 3, og ligningslovens § 16 I, stk. 3, er der en definition på kapital- og venturefonde. Det er heri anført, at disse skal investere i ”aktier”. Hvad hvis man investerer i 95 % aktier og 5 % andet? – Er der en grænse for, hvor stor en aktieandel, der skal være? Medregnes andre værdipapirer som aktier? Hvilke andre investeringer medregnes ikke, og hvornår mister man herved karakter af at være en kapital- og venturefond? – Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at præcisere dette.

Investeringen i aktier skal endvidere ske ”med henblik på” helt eller delvist at erhverve selskaber mv. ”med henblik på ” at deltage i ledelsen og driften af disse. Bestemmelserne indeholder principielt to subjektive afvejsninger, der i praksis vil blive svære at gennemføre. Det er alene investor selv, der kan vurdere, hvorfor man indgår i en investering. Skatteministeriet opfordres til at angive nogle bemærkninger om, hvordan den subjektive vurdering skal foretages, idet den nuværende formulering giver usikkerhed.

#### *Udkast til lovforslagets § 1, nr. 33, ny § 33 A*

I den pågældende bestemmelse opereres der med begrebet ”et reguleret marked” eller på en ”multilateral handelsfacilitet”. På linje med definitionen på børsnoterede aktier bør der i aktieavancebeskatningsloven indsættes en definition på, hvornår de to begreber foreligger. I det pågældende udkast til lovforslag er der ikke afgivet bemærkninger hertil. Der ses heller ikke i de øvrige lovforslag at være indsat en definition herpå, selv om man f.eks. i forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven, ligningsloven og andre skattelove (enkelt og effektiv kontrol samt mindre skatteplanlægning) opererer med tilsvarende begreber. Der bør derfor indsættes en definition på de to begreber, sådan at der ikke er usikkerhed herved.

Det bemærker herudover, at der i udkast til lovforslagets § 22, stk. 9, opereres med samme begreber.

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 23 A, stk. 1, 3. punktum, fremgår det, at man ved opgørelse af den indre værdi anvender seneste aflagte årsregnskab inden udløb af den skattepligtige selvangivelsesfrist. I bemærkningerne side 75 nederst og 76 øverst er det anført, at man ved et aflagt regnskab forstår det seneste årsregnskab ”der er indsendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen”. Advokatrådet er uenig heri. Et regnskab er aflagt, når bestyrelsen har godkendt det. Hvis man vælger at tidspunktet for indsendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal være afgørende, kan man vilkårligt ”spekulere” i, hvornår en værdiansættelse skal anvendes frem for en anden. Hertil kommer, at der øverst side 76 i bemærkningerne er anført, at der er tale om



aktier i et udenlandsk selskab, anvendes selskabets udenlandske årsregnskab, selv om det ikke er opgjort efter danske regnskabsregler. Alt afhængig af hvilket land der er tale om, er det ikke oplagt, at regnskaberne skal indsendes til "Erhvervs- og Selskabsstyrelsen". Dette taler også for, at det afgørende tidspunkt for at anvende et "nyt regnskab" er det tidspunkt, hvor ledelsen i selskabet godkender regnskabet. Et alternativt tidspunkt kan være generalforsamlingstidspunktet.

*Udkast til lovforslagets § 1, nr. 45, ny § 33 A – om statusskifte*

Bestemmelsen foreskriver, at der sker afståelse og anskaffelse ved et statusskifte. Afståelses- og anskaffelsessummen er "handelsværdien". Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at redegøre for, hvordan denne handelsværdi skal opgøres. Skal man anvende TS-cirkulære 2000-9 og TS-cirkulære 2000-10? Skal der anvendes principper, der blev anvendt i forbindelse med fastsættelse af handelsværdien 19. maj 1993? Der er ikke anført noget herom i bemærkningerne. Dette bør præciseres ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel.

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 33 A, stk. 3, er der i 2. linje henvist til ombytningen med aktier i samme eller et andet selskab "der har en anden skattemæssig status" end de ombyttede aktier. Ved henvisningen til anden skattemæssig status mener man givetvis de statusser, der opereres med i forslagets § 33 A, stk. 2. Hvis dette er tilfældet, bør dette præciseres i stk. 3.

I bemærkningerne side 80, 2. afsnit, er det endvidere anført, at der i visse situationer kan ske en forholdsmæssig afståelse af nogle aktier, idet alle aktier ikke nødvendigvis undergives et statusskifte. Da der er tale om en meget væsentlig regel, der kan udløse beskatning, og hvor der blot sker et teknisk statusskifte, opfordrer Advokatrådet skatteministeren til at indskrive dette i lovbestemmelsen.

*Udkast til lovforslagets § 1, nr. 48 og 49.*

Muligheden for at lave en aktieombytning uden ansøgning flyttes fra den nugældende aktieavancebeskatningslovens § 36 A til forslag til § 36, stk. 6. En betingelse er fremadrettet, at man opretholder ejerskabet i mindst 3 år.

Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at redegøre for, hvorfor tidsperioden præcist er på 3 år, når der ikke eksisterer nogen 3 års regel længere.

Det er uklart, hvorvidt den objektive mulighed i forslaget til § 36, stk. 6, principielt er omfattet af fusionsskattedirektivet. Udkast til lovforslag forholder sig ikke hertil. I det omfang bestemmelsen er omfattet af fusionsskattedirektivet, vil en objektivisering derhen, at man skal opretholde ejerskabet i mindst 3 år – holdingkravet – være skøn under regel og i strid med fusionsskattedirektivet. Hver transaktion skal utvivlsomt vurderes konkret, og kun hvis man konkret finder, at hovedformålet eller et af hovedformålene har karakter af skatteunddragelse eller -undgåelse, kan der opsættes begrænsninger. Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at forholde sig til dette,



sådan at forslag til aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, er i overensstemmelse med fusionsskattedirektivet.

I forslag til aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2. punktum, er holdingkravet specificeret. Som betingelsen er formuleret, medfører det en total beskatning af aktieombytningen, hvis der blot afstås én aktie. Man kunne forestille sig, at man havde ombyttet en aktiekapital på nom. 500.000 kr., og at man efterfølgende sælger f.eks. 10.000 kr. af disse inden for 3 års perioden. Medfører dette beskatning af samtlige 500.000 kr. aktier i forbindelse med ombytningen, eller er det kun ved beskatning af de 10.000 kr., der efterfølgende sælges, der medfører beskatning på ombytningstidspunktet? Som bestemmelsen er formuleret, synes der at ville skulle ske en beskatning af samtlige nominelt 500.000 kr. aktier, blot man sælger en enkelt aktie.

Som en konsekvens af ophævelsen af aktieavancebeskatningslovens § 36 A forsvinder de begrænsninger, der har været på udbytteudlodninger. Udkast til lovforslagets § 1, nr. 49, har ikke nogen særlig ikrafttrædelsesregel. En ophævelse af bestemmelsen betyder vel også, at en omstrukturering, der er gennemført i 2009 eller tidligere med afsæt i aktieavancebeskatningslovens § 36 A fremadrettet fra indkomståret 2010 ikke længere er undergivet nogen udbyttebegrænsninger. Dette gælder også, selv om der i dag i aktieavancebeskatningslovens § 36 A, stk. 7, opereres med en 3 års frist. Advokatrådet anmoder skatteministeren om at angive, hvorvidt sådanne udbytteudlodninger i 2010 for omstruktureringer gennemført før 2010 herved kan ske uden begrænsninger.

#### *Udkast til lovforslagets § 8, nr. 6 – spaltning uden ansøgning*

Af forslag til fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 5. punktum, er det en betingelse, at selskaber, der efter en spaltning ejer mere end 10 % af kapitalen i et af de deltagende selskaber, ikke afstår disse i en treårig periode. Som betingelsen er formuleret, er det en generel betingelse. Betingelsen er møntet på de aktionærer i et selskab, der spaltes, der er selskaber.

Man kan forestille sig et selskab, der er ejet af tre andre selskaber. Deres fælles driftsselskab spaltes nu, sådan at de tre holdingselskaber får hvert deres driftsselskab. Hvert af selskaberne ejere derfor mere end 10 % af kapitalen i et af de deltagende selskaber. Hvad, hvis nu et af disse holdingselskaber ikke overholder 3 års perioden, vil dette medføre, at spaltningen herved bliver skattepligtig på selskabsniveau og på aktionærniveau for alle deltagere?

Hvis spaltningen bliver skattepligtig for alle deltagere på aktionærniveau, og også på selskabsniveau, er der tale om en meget hård retlig konsekvens af en manglende overholdelse af et vilkår. Principielt kan de tre selskaber jo være fuldstændig uafhængige af hinanden, og afståelsen inden for 3 års perioden kan bero på en fejl eller et økonomisk sammenbrud i et af selskaberne. I spaltningssituationen bør reglen derfor lempes, sådan at en afståelse inden for 3 års perioden kun medfører konsekvenser for den, der foretager salget.



*Udkast til lovforslagets § 8, nr. 10 og 13 – ophævelse af udbyttebegrænsningen på spaltninger og tilførsel af aktiver uden tilladelse*

På linje med udkast til lovforslagets § 1, nr. 49, hvor aktieavancebeskatningslovens § 36 A ophæves, ophæves begrænsningerne på udbytteudlodninger efter en omstrukturering gennemført efter de objektive regler. Som ved aktieombytning har det også ved spaltning og tilførsel af aktiver interesse at afgrænse, hvordan dette passer ind på allerede gennemførte omstruktureringer. Det pågældende udkast til lovforslag skal have virkning for indkomståret 2010. Medfører dette, at de udbyttebegrænsninger, der principielt er på en omstrukturering gennemført i 2009, bortfalder fra og med indkomståret 2010, selv om de nuværende 3 års regler i bestemmelserne endnu ikke er udløbet? Umiddelbart må svaret være ja, da de pågældende bestemmelser ophæves. Advokatrådet skal anmode skatteministeren om en besvarelse af de pågældende spørgsmål.

*Udkast til lovforslagets § 8, nr. 7 og 12 – underretningsforpligtelse om afståelse i holdingperioden*

I de pågældende forslag er det foreslået, at afstår et selskab aktier inden for holdingperioden, skal told- og skatteforvaltningen have oplysning herom senest 1 måned efter afståelsen. Da konsekvensen af en afståelse inden for den pågældende periode er, at der sker beskatning, kan forpligtelsen tiltrædes. Det er imidlertid uklart, hvad der sker, hvis man ikke overholder forpligtelsen. Er der tale om en del af et selskabs selvangivelsespligt? Har man ikke selvangivet behørigt, hvis man undlader at oplyse om forpligtelsen? Advokatrådet skal anmode skatteministeren, om at oplyse, hvilke konsekvenser det har, hvis man ikke overholder forpligtelsen.

*Udkast til lovforslagets § 8, nr. 13 – indførelse af efteranmeldelsesvilkår*

I det pågældende forslag til en ny fusionsskatte-lovs § 15 b, stk. 4, fremgår det, at aktierne i det modtagende selskab, som det indskydende selskab modtager i forbindelse med tilførsel af aktiver, anses for erhvervet svarende til handelsværdien af de tilførte aktiver og passiver. Principielt kan man derfor sælge de pågældende aktier uden avance dagen efter, at man har gennemført skattefri tilførsel af aktiver. I bemærkningerne, side 102 midt på, er det anført, at man i sager, hvor man ansøger om tilladelse fra SKAT forudsætter, at SKAT i fremtiden vil stille anmeldelsesvilkår, der svarer til den pågældende praksis i forbindelse med aktieombytninger.

Overordnet set finder Advokatrådet det betænkeligt at sikre en lovgivning ved en dispensationspraksis, her ved en efteranmeldelsespraksis. Principielt flyttes beskatningskompetencen herved til det administrative niveau.

Hvis der gennemføres en generel efteranmeldelsespraksis med det formål at værne om lovforslagets § 8, nr. 13, ny fusionsskatte-lovs § 15 b, stk. 4, vil det givetvis være i strid med fusionsskattedirektivet. Hver sag skal vurderes konkret. Opstillingen af efteranmeldelsesvilkår på et område, hvor der ikke tidligere har været efteranmeldelsesvilkår, vil tangere den forvaltningsretlige grundsætning om forbud mod skøn un-





der regel. Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at forholde sig til udsagnet i bemærkningerne i forhold til fusionsskattedirektivet, navnlig artikel 11.

I bemærkningerne på side 102, midt på, synes man, at ville "kopiere" efteranmeldelsesvilkårene for aktieombytninger. Dette er meget unuanceret. Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at redegøre for, hvilke efteranmeldelsessituationer, man forudsætter konkret, der forventes at skulle avendes ved tilførsel af aktiver. I kraft af de ændringer, der i øvrigt sker ved den nuværende skattereform, kan de nuværende efteranmeldelsesvilkår ved aktieombytninger næppe fuldt ud opretholdes.

*Udkast til lovforslagets § 11, nr. 1 – forslag til ny kursgevinstlov § 1, stk. 3*

Formålet med den pågældende bestemmelse er at undgå muligheden for at modtage afdrag på en fordring, der kvalificeres som udbytte og derfor beskattes som skattefrit udbytte. Som forslag til en ny kursgevinstlovs § 1, stk. 3, er formuleret, er betingelsen her, at der foreligger koncernforbundne selskaber, jf. ligningslovens § 2. En henvisning til ligningslovens § 2 synes ikke at være træffende.

En fysisk person, der ejer selskab A og selskab B, har to selskaber, der er koncernforbundne efter ligningslovens § 2. De to selskaber kan imidlertid ikke udlodde skattefrit udbytte til hinanden. Man vil derfor på den ene side få en række situationer, hvor der godt nok foreligger en koncernforbindelse efter ligningslovens § 2, men på den anden side ikke kan udloddes skattefrit udbytte. Det foreslås, at bestemmelsen formuleres om, sådan at den dækker det, der er formålet. Et alternativt forslag kan være: "Uanset ligningslovens §§ 16 A og 16 B omfatter loven gevinster på fordringer på selskaber, hvorfra man kan modtage udbytte skattefrit."

*Udkast til lovforslagets § 11, nr. 3 og 4 – personers valg af lagerprincip*

I forslaget til ny kursgevinstlovs § 25, stk. 2 og 3, er der i de pågældende bestemmelser sidste punktum mulighed for at ændre på et valg efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen. Der er ikke anført noget i bemærkningerne om, hvornår man forventer at kunne få tilladelse til en sådan ændring. Advokatrådet opfordrer skatteministeren til at redegøre for dette i bemærkningerne, sådan at der skabes større retssikkerhed omkring de pågældende bestemmelser.

*Udkast til lovforslagets § 12, nr. 1, og § 15, nr. 9 og 10 – omkostningsgodtgørelse for selskaber*

Der henvises til særskilt høringssvar vedrørende omkostningsgodtgørelse for selskaber.

*Udkast til lovforslagets § 12, nr. 2 og 3 – ophævelse af ligningslovens § 8 I og omformulering af § 8 J*

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, om fradrag for driftsomkostninger har gennem årene givet anledning til et betydeligt antal sager, som dog ikke har fjernet den tvivl og usikkerhed, der er forbundet med at fastlægge bestemmelsens anvendelsesområde.

Det må tværtimod konstateres, at tvivlen om bestemmelsens anvendelsesområde er blevet øget i de senere år. Der verserer således i øjeblikket flere principielle sager for domstolene om fradraget for driftsomkostninger.

Skattelovrådet foreslog i den af Rådet den 14. november 1990 afgivne betænkning nr. 1221 driftsomkostningsbegrebet forenklet og moderniseret, således at alle erhvervsmæssige udgifter kan fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsret.

En gennemførelse af Skattelovrådets forslag ville øge retssikkerheden, da det ville fjerne en betydelig del af usikkerheden omkring fradragsretten for erhvervsmæssige udgifter.

Skattelovrådets forslag blev imidlertid ikke gennemført.

I stedet blev der som led i et vækstfremmeinitiativ indført særregler om fradrag for en række nærmere angivne typer af udgifter, herunder de i ligningslovens § 8 I omhandlede markedsføringsudgifter og de i ligningslovens § 8 J omhandlede advokat- og revisorudgifter, hvor fradragsretten nu foreslås afskaffet.

Ophævelsen af sådanne særregler vil som udgangspunkt øge overskueligheden i lovgivningen og dermed retssikkerhedsmæssigt være et skridt i den rigtige retning.

En ophævelse af ligningslovens §§ 8 I og 8 J vil imidlertid genoplive de problemer, der var forbundet med at fastlægge grænsen mellem eksempelvis de fradragsberettigede markedsføringsudgifter, der relaterer sig til indkomsterhvervelsen på det eksisterende indkomstgrundlag, og de ikke-fradragsberettigede markedsføringsudgifter, der afholdes med henblik på en udvidelse af indkomstgrundlaget.

Hertil kommer, at ligningslovens § 8 J ikke foreslås ophævet, men omformuleret, således at det i dag gældende fradrag for driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, begrænses derved, at ventureselskabers fradrag for formueforvaltningsudgifter ophæves.

Dette forslag vil rejse nye afgrænsningsproblemer og skabe yderligere usikkerhed omkring fradragsretten for driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra, og er dermed efter Advokatrådets opfattelse retssikkerhedsmæssigt et skridt i den forkerte retning.

Det er derfor Advokatrådets opfattelse, at forslagene om ovennævnte ændringer i fradragsretten for visse erhvervsmæssige udgifter bør udgå af lovforslaget, og at der i stedet bør tages initiativ til en samlet gennemgang og analyse af fradragsretten for erhvervsmæssige udgifter med henblik på at gennemføre den forenkling og modernisering af fradragsreglerne, som allerede Skattelovrådet lagde op til i ovennævnte betænkning 1221.



*Udkast til lovforslagets § 12, nr. 7 og 8 – omskrivning af ligningslovens §§ 16 A og 16 B*

Der er foreslået en fuldstændig omskrivning af ligningslovens §§ 16 A og 16 B. Af bemærkningerne hertil fremgår det, at der ikke er tilsigtet nogen realitetsændringer ud over de justeringer, der følger af skattereformen i øvrigt.

Advokatrådet kan støtte det pågældende tiltag og ser positivt på dette, da tilgængeligheden af bestemmelserne ved den pågældende omskrivning fremmes i væsentligt omfang.

*Udkast til lovforslagets § 14, nr. 16 og 17 – udfasning af udenlandske aktier*

Ved opgørelse af aktiver efter selskabsskattelovens § 11 B medregnes udenlandske aktier alene med en værdi på 20 %. Det foreslås, at dette udfases frem til 2017.

Den pågældende bestemmelse går målrettet på udenlandske selskaber. Der er ikke i bemærkningerne foretaget nogen afvejninger om, hvorvidt dette er i overensstemmelse med EU-retten. Da det kun er udenlandske selskaber, der kan have udenlandske aktier, synes den pågældende ændring at være i strid med EU-traktatens grundrettigheder om fri etablering. Advokatrådet skal derfor opfordre skatteministeren til at forholde sig til, hvorvidt han er enig i, at de pågældende ændringer er EU-stridige. Hvis skatteministeren finder, at ændringer ikke er ustridige, bedes dette præciseret i bemærkningerne.

*Udkast til lovforslagets § 22, stk. 6, nr. 1 – Ikrafttrædelsesregel for lagerbeskatning*

I udkast til lovforslagets § 22, stk. 6, nr. 1, 2. punktum, bruges begrebet "handelsværdien". Der er ikke anført noget i forarbejderne om, hvad der skal forstås ved handelsværdien. Advokatrådet opfordrer derfor skatteministeren til at redegøre for, hvordan handelsværdien opgøres. Skal det ske på baggrund af TS-cirkulære 2000-9 og TS-cirkulære 2000-10 eller skal det ske efter de principper, der blev anvendt ved fastsættelse af 19. maj 1993-kursen? Advokatrådet skal opfordre Skatteministeriet til at tage stilling hertil.

Samme begreb er anvendt i udkast til lovforslagets § 22, stk. 6, nr. 2. Samme betragtninger gør sig gældende her.

Med venlig hilsen

Rasmus Møller Madsen