

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendes pr. mail:
pskerh@skm.dk

30. april 2008

**Høring af L 181 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatte-
loven og forskellige andre love. (Konvertible obligationer, leasingbiler, skattemæssig sel-
skabskvalifikation mv.)**

Dansk Landbrug har med interesse læst lovforslaget, og vi har grundlæggende forståelse for inten-
tioner i lovforslaget.

Vi er afvisende over for forslaget, fordi det utilsigtet vil vanskeliggøre glidende generationsskifter
af personligt ejede virksomheder som følge af forslaget om skattemæssig selskabskvalifikation
mv.

Forslaget om leasingbiler må afvises, da indholdet af lovforslagets § 7 må bero på en misforståel-
se. Forslaget indebærer, at der kun er fradrag for værditabet for aktivet i leasingen og ikke for ren-
teelementet og øvrige omkostninger. Det vil være forkert kun at give fradrag for værditabet ved
overførelse af en leaset bil fra virksomhedsordningen til den skattepligtige, jf. nedenstående ek-
sempel.

Eksempel

Betalte leasingydelser 5 år		350.000 kr.
Bilens handelsværdi ved indgåelse	400.000 kr.	
Bilens handelsværdi ved overførelse	<u>250.000 kr.</u>	
Værditab	150.000 kr.	<u>150.000 kr.</u>
Leasingydelserne overstiger værditabet med		200.000 kr.
Iflg. lovforslaget skal indkomsten i virksomheden øges		200.000 kr.

Uddrag af § 7 i lovforslaget

»Stk. 3. Overføres en leaset bil fra virksomhedsordningen til den skattepligtige, medregnes ved opgørelsen af virk-
somhedens skattepligtige indkomst for det sidste indkomstår, hvor bilen indgår i virksomhedsordningen, det beløb,
hvormed de ved overførslen betalte leasingydelser overstiger forskellen mellem bilens handelsværdi ved indgåelsen
af leasingaftalen og bilens handelsværdi ved overførslen. Overførsel af en leaset bil fra virksomhedsordningen til den
skattepligtige anses for sket med virkning fra starten af indkomståret.«

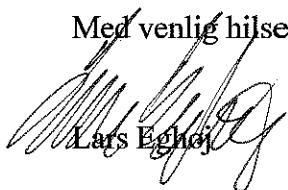
Derudover er der behov for at få fjernet en række uklarheder i lovforslaget både ved konvertible
obligationer og ved leasingbiler af hensyn til retssikkerheden.

Den foreslåede bestemmelse om skattemæssig selskabskvalifikation mv. synes at ramme væsentligt ud over hensigten bag forslaget. Vi vurderer, at forslaget er i strid med reglerne om arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsretten inden for EU. Dansk Landbrug skal foreslå, at lovforslaget i højere grad målrettes mod at ramme utilsigtet misbrug ved at transparente enheder, der i overvejende grad har indkomst fra fast driftssted, undtages fra bestemmelsen.

Vi finder endvidere, at lovforslagets regler om konvertible obligationer og skattemæssige selskabskvalifikationer mv. er endnu et eksempel på, hvordan skattelovgivningen gøres mere og mere kompleks. Dette taler for at arbejde på forenklinger, som gør skattelovgivningen mere forståelig.

Vi vedlægger brev fra Dansk Landbrugsrådgivning, Landcentret med tekniske bemærkninger, som uddyber de ovennævnte forhold.

Med venlig hilsen



Lars Eghøj



Dansk Landbrug
Axelborg

1620 København V

29. april 2008
J.nr.: 911-01046 / 2469

Vedr.: Høring over L 181

Landscentret har modtaget L 181 om ændring i forskellige love vedrørende konvertible obligationer, leasingbiler og selskabskvalifikation mv. i teknisk høring. Landscentret har følgende bemærkninger:

Ad konvertible obligationer

Hensigten med lovforslaget er at undgå, at selskaber yder lån til udenlandske selskaber i lande, hvor den konvertible obligation anses for en fordring. Derved kan det danske selskab undgå beskatning af en fortjeneste, der konstateres efter 3 års ejertid, mens det udenlandske selskab har fradrag for renter og kurstab på fordringen.

For at modgå dette foreslås, at selskaber er skattepligtige af gevinst ved konvertible obligationer uanset ejertid, og at aktier erhvervet ved konverteringen anses for anskaffet ved konverteringen, således at selskabet skal have ejet aktien i mindst 3 år, før aktien kan afstås skattefrit.

Reglen om skattepligt uanset ejertid indplaceres under afsnittet om aktier ejet i mere end 3 år for selskaber. At reglen alene gælder for selskaber, fremgår således alene af indplaceringen i loven.

Reglen om at aktier erhvervet ved konvertering af en obligation anses for erhvervet på konverteringstidspunktet, skal efter den foreslåede overskrift gælde for såvel selskaber som personer. Selv om erhvervestidspunktet ikke har betydning for opgørelse af gevinst og tab for personer, forekommer overskriften forvirrende. Reglen om erhvervestidspunktet for aktier erhvervet ved konvertering bliver den eneste regel om erhvervestidspunktet. Hovedreglen om erhvervestidspunktet for værdipapirer omfattet af loven fremgår således ikke af lovteksten. Også dette vil kunne give anledning til nogen usikkerhed.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at selv om der gives et nyt erhvervestidspunkt, medfører dette ikke, at konverteringen anses for en afståelse med beskatning til følge. Dette må også betyde, at anskaffelsessummen for den konvertible obligation udgør anskaffelsessummen for aktierne. Disse forhold bør fremgå af loven.

Samlet synes bestemmelsen ikke at være hensigtsmæssigt placeret i lovens systematik. Reglen bør klart fremtræde som en undtagelse, der alene gælder selskaber, og det bør fremgå, at konverteringen ikke anses for en afståelse, selv om det giver et nyt erhvervestidspunkt.

Samtidig tages andre konvertible værdipapirer end konvertible obligationer ud af aktieavancebeskatningsloven, hvorved disse værdipapirer i stedet omfattes af kursgevinstloven.

Det fremgår af bemærkningerne, at det er uvist hvilke værdipapirer, der er omfattet af denne bestemmelse. At tage disse andre konvertible værdipapirer ud af loven løser ikke disse afgrænsningsproblemer. Det afgørende må være, at der er en klar afgrænsning af, hvilke værdipapirer der anses for konvertible obligationer og dermed er omfattet af aktieavancebeskatningsloven og ikke kursgevinstloven som en fordring/gæld. Alternativt bør reglerne om konvertible obligationer formuleres således, at de omfatter alle konvertible værdipapirer

Ad skattemæssig selskabskvalifikation

Der foreslås indført regler i selskabsloven hvorefter ellers skattemæssigt transparente danske selskaber, så som interessentskaber og kommanditselskaber, kan blive kvalificeret som selvstændige skattesubjekter. Formålet med reglen er at forhindre udnyttelse af, at disse selskaber skattemæssigt kvalificeres forskelligt i andre lande. Problemerne viser sig efter bemærkningerne til lovforslaget, hvor den skattemæssigt transparente enhed ikke har fast driftssted i Danmark, men f.eks. ejer immaterielle aktiver med betydelige indkomster. Disse indkomster kan som følge af forskellene i kvalifikationen helt undtages fra beskatning. Problemerne viser sig navnlig i forhold til USA, hvor selskabsdeltagerne selv via "check the box" regler kan bestemme disse selskabers skattemæssige kvalifikation.

Den foreslåede bestemmelse synes dog at ramme væsentligt ud over hensigten bag forslaget. Interessentskaber mv. registeret i Danmark, med vedtægtsmæssigt hjemsted i Danmark eller med den faktiske ledelse i Danmark, kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt, hvis mere end 50 % af ejerandelene/stemmerettighederne er hjemmehørende i et land, hvor

- enten selskabet er et selvstændigt skattesubjekt,
- eller der ikke er aftale om at udveksle skatteoplysninger mellem de danske skattemyndigheder og skattemyndighederne i udlandet.

For det første er det efter forslaget uden betydning for omkvalificeringen, om interessentskabet faktisk har fast driftssted i Danmark, således at interessenterne som minimum er omfattet af begrænset skattepligt. F.eks. vil et landbrug altid udgøre et fast driftssted. Samtlige interessenter vil derfor som minimum være begrænset skattepligtig af indkomsten fra landbruget.

For det andet er det hvor en deltager er hjemmehørende i et land, der ikke har aftale om at udveksle oplysninger med Danmark, uden betydning hvorledes reglerne for beskatning af selskabet er i dette land. Ikke alle lande har "check the box"-regler. En undersøgelse af landets regler kan derfor dokumentere, om der sker beskatning af indkomsten.

Virkingen af en ændret kvalifikation fra interessentskab mv. til selvstændigt skattesubjekt er, at der foreligger en afståelse af de underliggende aktiver for interessenterne og anskaffelse til handelsværdi for selskabet. Og omvendt ved ændring fra selvstændigt skattesubjekt til interessentskab mv. Afståelsesbeskatningen sker som følge af den ændrede kvalifikation og efter ordlyden for alle deltagere i selskabet. For de deltagere som er skattepligtig til Danmark, er der tale om betydelige skattemæssige konsekvenser forbundet med en ændring i den skattemæssige kvalifikation. Det være sig fordi deltageren er fuld skattepligtig eller er begrænset skattepligtig til Danmark som følge af, at der er et fast driftssted i Danmark. F.eks. vil samtlige deltagere i

et interessentskab, der ejer landbrug i Danmark være skattepligtig ved afståelsesbeskatningen som følge af landbrugets omkvalificering til selvstændigt skattesubjekt.

Reglerne synes at opstille unødige barrierer for hensigtsmæssige omstruktureringer af virksomheder drevet i personligt regi. F.eks. hvor en landmand som led i et generationsskifte af landbruget i Danmark har overdraget en ideel andel af landbruget til sin søn. Ejer faren mere end 50 % af interessentskabet, og efter overdragelsen til sønnen ønsker at flytte til udlandet i længere tid, vil flytning til et land, hvor interessentskaber er selvstændige skattesubjekter, eller hvor landet ikke har aftale med Danmark om udveksling af oplysninger medføre, at interessentskabet bliver omkvalificeret efter den nye regel. Det er efter lovens formulering uden betydning, hvad deltageren beskæftiger sig med i udlandet.

Da der er aftale om udveksling af oplysninger på EU-plan vil ovennævnte situation i forhold til EU-lande alene kunne opstå i relation til lande, hvor interessentskaber er selvstændige skattesubjekter (f.eks. i Rumænien). Da beskatningen alene begrundes i, at den pågældende bliver skattepligtig til et andet EU-land, må reglen anses for at være en restriktion i forhold til EU-rettens regler om arbejdskraftens fri bevægelighed og etableringsretten. Det må i den forbindelse holdes for øje, at reglen rammer bredt, og ikke kun hvor der foreligger skatteundgåelse, f.eks. ved udnyttelse af "check the box"-reglerne i USA kombineret med manglende fast driftssted. Men reglen rammer også, hvor interessentskabet har fast driftssted i Danmark og dermed er underlagt beskatning af indkomsten herfra, og hvor interessenterne er hjemmehørende i lande, hvor interessenterne ikke selv har indflydelse på det danske selskabs kvalifikation i udlandet. Ud fra EF-domstolens praksis vil en sådan regel ikke kunne accepteres (ISI-sagen C-264/96 og Saillant-sagen C-9/02).

For at målrette forslaget yderligere mod omgåelse er det Landscentrets forslag, at der laves en undtagelse fra omkvalificeringen, såfremt den indregistrerede filial eller skattemæssige transparente enhed i overvejende grad har indkomst fra fast driftssted her i landet.

Tilsvarende kunne der undtages fra omkvalificeringen, såfremt deltagerne over for SKAT dokumenterer, at enheden i det land hvor deltageren er skattepligtig/hjemmehørende, tilsvarende beskattes som en transparent enhed.

Beskatningen indtræder efter forslaget på tidspunktet for den ændrede kvalifikation. Landscentret skal venligst bede nærmere belyst, hvornår denne ændring sker. Er det på det tidspunkt, hvor der sker en ændring i ejerforholdene der gør, at interessentskabet mv. opfylder betingelserne for kvalificering som selvstændigt skattesubjekt? Dette kunne såvel være ved salg fra en interessent boende i Danmark til en interessent, der ikke er hjemmehørende i Danmark, som i forbindelse med en interessents flytning til udlandet. Eller er det først fra det tidspunkt hvor skattemyndighederne statuerer, at der er grundlag for en ændret kvalifikation?

Efter ikrafttrædelsesreglerne har bestemmelsen virkning for indkomstår, der påbegyndes den 15. april 2008 eller senere. Skal dette forstås således, at hvis betingelserne er opfyldt, vil interessentskabet blive omkvalificeret på den første dag i det førstkommande indkomstår efter den 15. april 2008. Eksempel: Far ejer 60 % af et dansk interessentskab med landbrug i Danmark, mens sønnen ejer resten. Faren er bosiddende i Canada og er fuld skattepligtig til Canada. Interessentskabet har sommerårsregnskab med status 30/6. Anses selskabet for omkvalificeret pr. den 1. juli 2008? Kan omkvalifikation undgås, hvis faderen inden udgangen af indeværende indkomstår overdrager en ideel andel på 1/5 til sønnen?

Ad Leasingbiler.

Det foreslås, at en skattepligtig der overfører en leaset bil fra virksomhedsordningen, i det sidste år bilen er i virksomhedsordningen, som virksomhedsindkomst skal medregne et beløb, hvormed de betalte leasingydelser, mens bilen har været i virksomhedsordningen, overstiger værditabet på bilen i samme periode. Formålet er at genbeskatte for store fradrag.

Det reelle er, at der i virksomheden alene kan fradrages ydelser svarende til bilens værdifald. Derved overses at leasingydelsen foruden at dække bilens værdifald, tillige dækker en forrentning samt leasinggivers udgifter i forbindelse med at indgå kontrakten. Hvis man ønsker at fordele fradragene for leasingydelser korrekt mellem virksomhed og privatøkonomien, må der også tages højde for disse elementer. Dette kunne gøres ved at forskelsbeløbet reduceres dels med en forrentning af bilens værdi ved indgåelse af leasingkontrakten, dels et standardbeløb til dækning af engangsudgiften ved indgåelse af leasingkontrakten.

For at kunne opgøre værditabet på bilen er det nødvendigt at opgøre bilens handelsværdi på tidspunktet for overførelsen. Som anført fra flere sider i forbindelse med en lignende ændring vedrørende blandt benyttede (egne) biler i Lov nr 1376 (2004) (L 29, 2004/05, 1.) kan værdiansættelsen til handelsværdi give anledning til problemer, idet der ikke foreligger et salg.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at der med handelsværdien menes den pris, som den erhvervsdrivende kan opnå ved salg til uafhængig tredjemand.

Af retssikkerhedsmæssige grunde bør fremgå af loven, at handelsværdien kan fastslås ved erklæring fra uafhængig autoriseret forhandler.

Venlig hilsen

Jane K. Bille
Specialkonsulent, advokat og ph.d.

Direkte telefon: 87 40 52 09
E-mail: jkb@landscentret.dk