

L23 er vedtaget – Skærpet udbyttebegrænsning ved skattefri omstrukturering uden tilladelse og andre mindre justeringer for selskaber

Hovedformålet med loven er at justere de omfattende ændringer af selskabsbeskatningen, som Folketinget vedtog i foråret 2007, og som bl.a. indførte nye regler om begrænsning af selskabers rentefradrag mv. og udvidede CFC-beskatningen til at omfatte alle finansielle datterselskaber.

Skærpet udbyttebegrænsning ved skattefri omstrukturering uden tilladelse

Ved gennemførelse af skattefri omstrukturering uden tilladelse (aktieombytning, spaltning og tilførsel af aktiver) gælder, som en meget væsentlig betingelse, at muligheden for udlodning af udbytte begrænses i en periode på tre år regnet fra tidspunktet for gennemførelsen af omstruktureringen.

Konsekvensen af at der udloddes mere end maksimumbeløbet er, at omstruktureringen bliver skattepligtig, hvilket kan få betydelige skattemæssige konsekvenser for selskaberne og/eller aktionærerne.

Det maksimale beløb, der kan udloddes efter de nugældende regler, udgør et beløb svarende til det ordinære regnskabsmæssige resultat før skat. Der kan medregnes resultater fra året før det år, hvor omstruktureringen gennemføres (ved skævt regnskabsår fra og med regnskabsåret, der svarer til indkomståret før det indkomstår, hvor omstruktureringen gennemføres). Regnskabsår med underskud reducerer det beløb, der kan udloddes.

Med vedtagelsen af L 23 er det nu ikke længere ordinært resultat før skat, men derimod ordinært resultat efter skat, der udgør begrænsningen.

Herudover skal det ordinære resultat efter skat fremover nedsættes med skattefrit udbytte og skattefri aktieavancer.

Hensigten hermed er at undgå omgåelse af udbyttebegrænsningsreglen. Der er set eksempler på mellemholdingselskaber, der værdiansætter aktier i datterselskaber til kostpris, hvorved hele årets modtagne skattefrie udbytte udgør årets ordinære resultat i mellemholdingselskabet, og dermed kan videreudloddet, selvom den indtjening, der ligger bag udbyttet, kan være optjent for år tilbage.

Lovforslaget rammer imidlertid også selskaber, der ikke spekulerer i at konvertere tidligere års indtjening til årets ordinære resultat for derved at omgå udbyttebegrænsningen. Vi forsøgte ved henvendelse til Skatteministeriet at få ændret lovforslaget på dette punkt, men desværre uden held.

Eksempel: Stiftelse af holdingselskab ved skattefri aktieombytning uden tilladelse:

Udbyttebegrænsningen gælder her størrelsen af udbytte, der kan udloddes til det nystiftede holdingselskab fra det selskab (det erhvervede selskab), der er skudt ind under det nystiftede holdingselskab.

I det omfang, at det erhvervede selskab er et driftsselskab, der ikke modtager skattefrit udbytte eller realiserer skattefrie aktieavancer, får lovændringen alene den betydning, at det maksimale udbytte nu udgør ordinært resultat efter skat – mod tidligere før skat.

Men hvis det erhvervede selskab er et "mellemholdingselskab", der eksempelvis er skudt ind under en ny ejerstruktur med et "personligt" holdingselskab til hver aktionær i toppen, rammer den nye regel om fradrag for skattefrit udbytte/aktieavance derimod hårdt.

I det omfang, at mellemholdingselskabet modtager skattefrit udbytte fra driftsselskabet, reducerer det modtagne udbyttebeløb størrelsen

RSM plus Statsautoriseret revisionsaktieselskab

Kalvebod Brygge 45, DK-1560 København V.
Tlf.: (+45) 3338 9800, Fax: (+45) 3338 9801
e-mail: copenhagen@rsmplus.dk, www.rsmplus.dk
CVR-nr. 43622811 (Hjemsted: København)

Afdelinger i:
Aalborg, Holstebro, Kolding,
København, Odense, Skærbæk,
Vordingborg og Århus

RSM plus er et selvstændigt medlem af
RSM International, en uafhængig kæde
af selvstændige revisions- og konsulentfirmaer
med kontorer i mere end 70 lande

af det udbytte, der kan videreudloddet til de overliggende holdingselskaber.

Hvis mellemholdingselskabet anvender indre værdis metode som regnskabspraksis, vil det ordinære resultat svare til driftsselskabets ordinære resultat, idet det forudsættes, at mellemholdingselskabet ikke har andre indtægter/udgifter. Hvis driftsselskabet udlodder hele sit overskud til mellemholdingselskabet, vil mellemholdingselskabets udlodningsmulighed blive reduceret til 0 kr., idet det modtagne skattefrie udbytte udligner hele det ordinære resultat efter skat:

Ordinært resultat efter skat = resultatandel i dattervirksomhed	1.000.000
Modtaget skattefrit udbytte fra dattervirksomhed	-1.000.000
Maksimalt udbytte, der kan udloddes til overliggende selskaber	0

Det må således fremover anbefales, at driftsselskabet alene udlodder et beløb i udbytte svarende til 50 % af det **ordinære resultat efter skat i mellemholdingselskabet**.

Derved vil mellemholdingselskabet kunne videreudlode hele det modtagne udbytte til de overliggende holdingselskaber. Udlodning af resterende resultat må afvente til tre år efter gennemførelsen af aktieombytningen.

Den skærpede udbyttebegrænsning gælder udbytter udloddet fra og med 3. december 2008 (og ikke allerede fra 8. oktober 2008, som oprindeligt foreslået), og gælder også for tidligere gennemførte omstruktureringer.

Andre justeringer

Reglerne om skattefrit udbytte fra selskaber uden for EU er ændret således, at selskaber ikke længere er skattefrie af modtaget udbytte, hvis det udbytteudloddende selskab har fradrag for udbyttet. Ændringen gælder udbytter udloddet 8. oktober 2008 eller senere.

Ved salg af aktier modtaget i forbindelse med skattefrie tilførsel af aktiver gælder nu, at sel-

skabet ved tilbagesalg af aktier til udstedende selskab ikke længere er skattepligtig af en eventuel negativ skattemæssig anskaffelses-sum, hvis aktierne kunne have været afstået til tredjemand uden beskatning som følge af en ejertid på mindst tre år. Ændringen gælder fra og med indkomståret 2008.

Ifølge Ligningslovens § 27A kan en sælger af egen udviklet knowhow, patenter mv. vælge at indtægtsføre en salgsvance i takt med, at køberen skal betale købesummen jf. salgsaftalen.

Denne mulighed er afskaffet ved overdragelse mellem koncernforbundne selskaber. Ændringen gælder for overdragelser 8. oktober 2008 og senere.

Der blev i 2007 indført en såkaldt renteloftsregel og en såkaldt EBIT regel, der begrænser selskabers fradrag for renteudgifter mv. Med lovændringen er der gennemført en række mindre justeringer af regelsættet.

Da reglerne kun begrænser selskabers fradrag, hvis nettorenteudgifter mv. overstiger 21,3 mio. kr. (2009) vil ændringerne kun berøre ganske få af vores klienter, hvorfor vi ikke finder det relevant at redegøre nærmere for reglerne her.

Endelig er der gennemført en række mindre justeringer og præciseringer af reglerne om CFC-beskatning, der heller ikke omtales nærmere.

Mere information

Spørgsmål vedrørende ovenstående kan rettes til:

RSM plus' Skatteafdeling

Skattekonsulent
Jan Hald Petersen
jhp@rsmplus.dk
 Tlf. 5536 5000