

F.t.l. om skattefri virksomhedsomdannelse

Lovforslag nr. L 80. Fremsat den 8. december 1982 af ministeren for skatter og afgifter

Forslag

til

Lov om skattefri virksomhedsomdannelse

§ 1. Omdannes en personligt ejet virksomhed til et aktieselskab eller anpartsselskab, der registreres her i landet, har ejeren (ejerne) adgang til at anvende reglerne i denne lov i stedet for skattelovgivningens almindelige regler.

Stk. 2. Hvis omdannelsen sker ved overdragelse til et selskab, der allerede er registreret, er det en betingelse, at selskabet ikke forud for tidspunktet, hvor overdragelsen finder sted, har drevet erhvervsmæssig virksomhed, og at ejeren af den personligt drevne virksomhed på dette tidspunkt ejede hele aktiekapitalen i selskabet.

§ 2. Anvendelse af lovens regler er betinget af, at

- a) ejeren er undergivet fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1,
- b) mindst 75 pct. af vederlaget for virksomheden ydes i form af aktier eller anparter i selskabet, eller ved at værdien af aktierne eller anparterne i et bestående selskab, jfr. § 1, stk. 2, forøges som følge af omdannelsen,
- c) pålydendet af de aktier eller anparter, der ydes som vederlag for virksomheden, skal svare til den samlede aktiekapital, jfr. dog § 1, stk. 2,
- d) omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter den i § 3 anførte dato.

Stk. 2. For en virksomhed med flere ejere er anvendelse af lovens regler yderligere betinget af, at alle ejere

- a) anvender reglerne i denne lov,
- b) har anvendt samme regnskabsperiode, jfr. § 3,

c) ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har anvendt samme driftsregnskab og status for virksomheden indeholdende fælles skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger,

d) vederlægges i forhold til deres andele i den personligt drevne virksomhed,

e) ved omdannelsen bliver omfattet af § 4 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v., jfr. lov nr. 295 af 10. juni 1981.

Stk. 3. Når der foreligger ganske særlige omstændigheder, kan ligningsrådet tillade, at flere ejere af en virksomhed anvender lovens regler, selv om ikke alle de i stk. 2 nævnte betingelser er opfyldt.

§ 3. Datoen for den i forbindelse med omdannelsen udarbejdede åbningsstatus anses i skattemæssig henseende for omdannelsesdatoen. Omdannelsesdatoen er den dag, der følger efter statusdatoen for sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed.

Stk. 2. Selskabets første regnskabsperiode løber fra omdannelsesdatoen og skal udgøre 12 måneder.

Stk. 3. Hvor særlige forhold gør sig gældende, kan selskabets første regnskabsperiode med ligningsrådets tilladelse omfatte en anden periode end nævnt i stk. 2.

§ 4. Anvender ejeren reglerne i denne lov, indgår fortjeneste eller tab i forbindelse med omdannelsen ikke i den skattepligtiges almindelige eller særlige indkomst.

Stk. 2. Aktier eller anparter, som ejeren erhverver ved omdannelsen, anses for erhver-

vet for et beløb der svarer til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdatoen. Såfremt ejeren ved omdannelsen modtager et tilgodehavende, jfr. § 5, stk. 1, fragår pålydendet af dette tilgodehavende dog i det i 1. pkt. anførte beløb.

Stk. 3. Den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver opgøres til det kontante beløb, som ville være opnået ved sædvanligt salg af virksomheden (handelsværdien) med fradrag af skattepligtig fortjeneste, der ville være konstateret ved et sådant salg. Ministeren for skatter og afgifter kan fastsætte nærmere regler om opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomheden.

Stk. 4. Hvis omdannelsen sker ved overdragelse til et i § 1, stk. 2, omhandlet selskab, medregnes endvidere til aktiernes eller anparternes anskaffelsessum den oprindelige anskaffelsessum for de pågældende aktier eller anparter. Sådanne aktier anses i skattemæssig henseende først for erhvervet på det tidspunkt, hvor overdragelsen finder sted.

Stk. 5. I forbindelse med ejerens indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori omdannelsen sker, indsender ejeren en meddelelse om omdannelsen bilagt genpart af åbningsstatus samt en opgørelse over anskaffelsessummen for aktierne opgjort efter stk. 2-4. Ligningsmyndigheden påser, at betingelserne for at anvende lovens regler er opfyldt og foretager ansættelse af anskaffelsessummen.

Stk. 6. Skattelovgivningens almindelige regler om selvangivelse, skatteansættelse, klageadgang og revision m. m. gælder også for ligningsmyndighedernes ansættelser og afgørelser efter denne lov. Ministeren for skatter og afgifter kan fastsætte særlige frister for ligningsmyndighedernes ansættelser og afgørelser efter loven.

§ 5. Såfremt ejeren i forbindelse med omdannelsen modtager et tilgodehavende i selskabet, skal pålydendet svare til den del af vederlaget, der ikke ydes i form af aktier eller anparter.

Stk. 2. Udbetalinger af beløb, der sker som følge af opskrivning af tilgodehavendet i medfør af pristalsregulering og lign., medregnes i modtagerens skattepligtige almindelige indkomst, såfremt udbetalingerne sker til eje-

ren af den omdannede virksomhed eller dennes ægtefælle.

§ 6. Formuegoder, der overtages i forbindelse med omdannelsen, behandles ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, som om de var erhvervet af dette på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af den hidtidige ejer og for de anskaffelsessummer, hvortil goderne er erhvervet af denne. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som den hidtidige ejer har foretaget, anses for foretaget af selskabet i de pågældende indkomstår.

Stk. 2. Har den hidtidige ejer af virksomheden erhvervet et af virksomhedens formuegoder i spekulationshensigt eller som led i næring, beskattes selskabet ved afståelse af formuegodet, efter de regler der gælder, når erhvervelsen er sket på den nævnte måde.

Stk. 3. Har den hidtidige ejer ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste eller tab på værdipapirer eller på fremmed valuta, eller foretaget periodisering af samtlige renteindtægter og renteudgifter, skal der forholdes på tilsvarende måde ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Stk. 4. Fortjeneste eller tab ved afhændelse eller indfrielse af offentlige obligationer, private pantebreve eller fordringer, som ved omdannelsen er overtaget fra den hidtidige ejer, behandles efter samme regler, som skulle have været anvendt, såfremt fortjenesten eller tabet var opstået hos den hidtidige ejer. Såfremt selskabet driver virksomhed som omhandlet i ligningslovens § 4, finder ligningslovens § 4 også anvendelse på de overtagne værdipapirer.

§ 7. Ubenyttede henlæggelser til investeringsfunds og de dertil knyttede indskud i pengeinstitutter, der er foretaget af ejeren, kan overføres helt eller delvis til selskabet. Overføres kun en del af henlæggelserne, anses de først foretagne henlæggelser for overført til selskabet.

Stk. 2. De overførte henlæggelser betragtes, som om de var foretaget af selskabet i henlæggelsesårene. Dette gælder også, selv om efterbeskatning efter investeringsfundslovens § 10, stk. 1 og 2, sker for indkomstår, der ligger forud for selskabets stiftelse.

§ 8. Foreligger der på statusdatoen for sidste årsregnskab et underskud, kan dette ikke bringes til fradrag ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

§ 9. Loven har virkning for de omdannel-

ser, der finder sted med udgangen af indkomståret 1982 eller senere, jfr. § 3.

§ 10. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Efter lovforslaget kan en personligt ejet virksomhed omdannes til aktie- eller anpartsselskab, uden at der som følge af virksomhedsomdannelsen udløses beskatning af den tidligere ejer. Ordningen bygger på et successionsprincip, idet selskabet skattemæssigt træder i den tidligere ejers sted. Ordningen berører ikke pligten til at svare kapitaltilforselsafgift.

2. Efter reglerne i statskatteloven af 1922 indgik fortjeneste og tab ved salg af den skattepligtiges formuegoder ikke i den skattepligtige indkomst, medmindre salget var led i den pågældendes erhvervsvirksomhed, eller formuegodet var erhvervet i spekulationssøjemed.

I 1957 gennemførtes afskrivningsloven og investeringsfondsloven og i 1958 loven om særlig indkomstskat. Ved disse love blev der indført beskatning af en række fortjenester, som hidtil havde været helt eller delvis skattefri. Det drejede sig bl. a. om fortjenester på driftsmidler, good-will og – i 1960 – fast ejendom. Beskatningen af fortjenester og tab ved afståelse af good-will er nu ophævet.

Der findes ikke særlige lovregler om de skattemæssige virkninger af, at en personligt ejet virksomhed omdannes til et aktie- eller anpartsselskab.

3. De skatteregler, der som anført er gennemført for afståelse af forskellige formuegoder, gælder i princippet også, hvor en person afstår sin virksomhed til et selskab, hvori han selv bliver hovedaktionær. Den aftalte overdragelsessum og fordelingen af denne på de enkelte aktiver er herefter afgørende for den skattemæssige behandling såvel af den person, der overdrager virksomheden, som af det selskab, der overtager den.

Når den person, der ejede virksomheden før omdannelsen, fortsat har en afgørende indflydelse på virksomhedens ledelse og interesse i indtjeningen, er der i realiteten tale om videreførelse af en virksomhed. Dette er baggrunden for, at der har

dannet sig en særlig praksis for disse virksomhedsomdannelser.

Grundlaget for denne praksis findes i en landskatteretskendelse 1962, nr. 192, og i et af det daværende ligningsdirektorat udsendt cirkulære af 12. oktober 1962 (Firmaomdannelsescirkulæret).

Efter den praksis, der har udviklet sig på grundlag heraf, afhænger det af aktivernes art og de konkrete omstændigheder i øvrigt, hvorvidt og i hvilket omfang der udløses beskatning ved virksomhedsomdannelsen.

Driftsmidler kan efter cirkulæret og praksis i almindelighed overdrages til den skattemæssigt nedskrevne værdi.

Varelagre kan ligeledes i almindelighed overdrages til den skattemæssigt nedskrevne værdi (op til 30 pct. under handelsværdien).

Faste ejendomme og installationer godkendes i princippet overdraget til bogført værdi. Der gælder dog så væsentlige undtagelser herfra, at anvendelsen af bogført værdi i realiteten indskrænkes til de situationer, hvor der ved anvendelse af fuld handelsværdi alligevel ikke ville blive tale om nogen beskatning.

Der har ikke været adgang til at overføre ubenyttede investeringsfondshenlæggelser til selskabet.

4. Efter de gældende regler kan den tidligere virksomhedsindehaver i stedet for at anvende firmaomdannelsescirkulæret vælge at gå frem efter de samme regler, som gælder ved overdragelse mellem uafhængige parter. I så fald må der konstateres fortjeneste eller tab på de enkelte aktiver efter de faktiske værdier ved omdannelsen.

5. Regeringen har fundet det rimeligt at lette adgangen til virksomhedsomdannelse således, at der ikke udløses beskatning af virksomhedsindehaveren ved omdannelsen. Som det fremgår af det ovenfor anførte, er der allerede efter praksis i et vist omfang adgang til at overføre aktiver fra indehaveren til selskabet, uden at fortjeneste ved overførslen beskattes. En ordning, hvorefter samtlige aktiver kan overføres uden beskatning, kan deri-

mod ikke gennemføres uden en særlig lovhjemmel, og denne hjemmel er det tanken at tilvejebringe med det foreliggende lovforslag. Efter gennemførelsen af de ændrede regler om den skattemæssige behandling af afståelser af good-will og fast ejendom vil gennemførelsen af lovforslaget hovedsagelig få betydning, hvor der ellers ville være blevet tale om beskatning af genvundne afskrivninger.

De foreslåede regler er endvidere et led i bestræbelserne på at lette generationsskiftet. Når en virksomhed drives i selskabsform, er det lettere at overdrage den til næste generation, uden at virksomhedens drift i alt for høj grad berøres af generationsskiftet.

Selvom lovforslaget gennemføres, kan virksomhedsindehaveren fortsat vælge at gå frem efter de almindelige regler, således at fortjeneste eller tab opgjort på grundlag af værdien ved omdannelsen indgår i hans skattepligtige indkomst, samtidig med at aktiverne anses for anskaffet af selskabet for det tilsvarende beløb.

6. I det følgende er der givet en kort gennemgang af den foreslåede ordning.

a) Lovforslaget tager i første række sigte på tilfælde, hvor en person omdanner sin personligt drevne virksomhed til aktie- eller anpartsselskab, således at han bliver hovedaktionær i det selskab, der driver virksomheden videre.

Lovforslaget åbner også mulighed for, at virksomheder, der drives af flere i forening, under visse betingelser kan omdannes efter lovens regler. Det drejer sig om virksomheder med få interessenter, der har opgjort driftsresultatet på et ensartet grundlag. De skal således have anvendt samme regnskabsperiode og have foretaget forholdsmæssigt lige store afskrivninger og nedskrivninger. Selskabet skal umiddelbart kunne succedere i samtlige interessenteres skattemæssige stilling.

b) Virksomhedsomdannelse kan efter lovforslaget kun ske med udgangen af et indkomstår, og selskabets første indkomstår skal strække sig over 12 måneder.

c) Omdannelsen medfører ikke nogen beskatning hos den hidtidige ejer.

Anskaffelsessummen for aktierne svarer til den nettoværdi, hvortil aktiver og passiver ved omdannelsen er overført til selskabet. Da den hidtidige ejer ikke er blevet beskattet af fortjenester på aktiverne ved omdannelsen, fragår disse fortjenester i den anførte nettoværdi ved opgørelsen af anskaffelsessummen for aktierne.

d) Selskabet indtræder i den hidtidige ejers skattemæssige stilling. Selskabet fortsætter således

den hidtidige ejers skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger. Hvis selskabet senere sælger et aktiv eller eventuelt hele virksomheden, opgøres fortjeneste eller tab ligeledes på grundlag af den hidtidige ejers anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkter m.v.

e) Hvis den hidtidige ejer har foretaget henlæggelser til investeringsfonds, som ikke er benyttet på omdannelsesdatoen, kan han vælge at overføre disse helt eller delvis til benyttelse i selskabet.

f) Derimod kan uudnyttede skattemæssige underskud ikke overføres til selskabet. Dette skyldes, at det i mange tilfælde vil være umuligt at opgøre, i hvilket omfang sådanne underskud hidrerer fra den omdannede erhvervsvirksomhed eller fra skatteyderens øvrige økonomi, herunder ikke-erhvervs-mæssig virksomhed såsom renteudgifter af privat gæld.

7. Efter gældende praksis kan den tidligere ejer frit vælge, hvor stor en del af anskaffelsessummen han ønsker i form af aktier eller anparter, og hvor stor en del han ønsker i form af tilgodehavende i selskabet. Et sådant stiftertilgodehavende har man efter hidtidig praksis kunne nedskrive til 80 pct., både i tilfælde, hvor man har omdannet efter firmaomdannelsescirkulæret, og i tilfælde, hvor man har anvendt afståelsesprincippet. Der har fra mange sider været rejst tvivl om berettigelsen af denne praksis.

Anvendelsen af stiftertilgodehavender indebærer efter de gældende regler visse skattemæssige fordele. For det første reduceres fortjenesten hos den tidligere ejer, uden at nedskrivningen på stiftertilgodehavendet påvirker selskabets anskaffelsesgrundlag og afskrivningsgrundlag. Endvidere kan indehaveren på denne måde trække midler ud af selskabet i form af afdrag, uden at de beskattes hos ham.

Når stiftertilgodehavender, der stiftes i forbindelse med virksomhedsomdannelse, giver anledning til særlige overvejelser, skyldes dette først og fremmest det nære interessefællesskab, der består mellem »sælger« og »køber«. I realiteten er der tale om identitet.

Ved omdannelse efter forslaget regler udløses der ikke beskatning. Selskabet træder i den tidligere ejers sted. Virksomheden fortsætter således uberørt af omdannelsen. Det eneste, der sker, er, at virksomheden skifter retlig form og at den tidligere ejer, i stedet for at drive virksomheden som personligt ejet virksomhed nu driver den i selskabsform. Dette kunne for så vidt tale for helt at af-

skære fra muligheden for at etablere stiftertilgodehavender ved omdannelse efter lovens regler.

Det kan dog forekomme for vidtgående helt at afskære den tidligere ejer fra at få en del af friværdien i den personligt drevne virksomhed frigivet i form af et tilgodehavende i selskabet. Det er derfor foreslået, at op til 25 pct. af værdierne, der overføres til selskabet, skal kunne vederlægges i form af stiftertilgodehavende i selskabet.

Man har samtidig fundet det rimeligt, at stiftertilgodehavendet skal ansættes til pari.

Lovforslaget berører ikke adgangen til at opnå stiftertilgodehavender ved omdannelse efter skatte Lovgivningens almindelige regler (afståelsesprincippet). Problemet omkring stiftertilgodehavender ved anvendelse af afståelsesprincippet er derfor taget op til nærmere overvejelse.

8. Antallet af personligt ejede virksomheder, der i de senere år er omdannet til aktie- eller anpartsselskaber, kan skønsmæssigt anslås til 1.000-1.500 årligt. Der findes ingen statistiske oplysninger om de omdannede virksomheders økonomiske, herunder skattemæssige forhold, og det er derfor ikke muligt at udarbejde underbyggede skøn over lovforslagets provenumæssige virkninger. Det må antages, at forslagen om fritagelse for beskatningen af genvundne bygningsafskrivninger i forbindelse med omdannelsen og om adgangen til at overføre henlæggelser til investeringsfonds vil medføre visse provenutab på omdannelses tidspunktet. De skattebeløb, som de hidtidige ejere på denne måde fritages for at betale, må dog formodes at blive af begrænset størrelse, bl.a. fordi der efter gældende regler gives kursnedslag på stiftertilgodehavende. Kursnedslaget gives forholdsmæssigt på samtlige overdragne aktiver, og formindsker herved den skattepligtige fortjeneste ved overdragelse af aktiver til selskabet. I øvrigt vil skattelettelserne helt eller delvis blive opvejet af, at selskabernes afskrivningsmuligheder begrænses, når de som foreslået fortsætter de hidtidige indehaveres bygningsafskrivninger og overtager deres henlæggelser til investeringsfonds med forpligtelsen til at anvende dem til forlods afskrivning på kommende investeringer. Desuden vil lovforslaget medføre, at eventuelle stigninger i aktiernes kursværdi som følge af skattelettelserne i forbindelse med omdannelsen bliver taget i betragtning ved opgørelsen af den fortjeneste, som hovedaktionæren skal beskattes af, dersom han afstår sine aktier.

Endelig vil lovforslagets regler om, hvorledes størrelsen af aktiekapitalen og af eventuelle stiftertilgodehavender skal fastsættes, kunne medføre

ændringer i de skattepligtige formuer og dermed i provenuet af formueskatten. Der kan blive tale om både forhøjelser og nedsættelser af formueskatten, og det må antages, at disse ændringer gennemgående vil blive forholdsvis beskedne.

Nettoresultatet af de omtalte ændringer i indkomst- og formuebeskatningen vil antagelig blive et provenutab, der det første år næppe vil nå op over 20 mill. kr., og som i de følgende år gradvis vil aftage. Det må dog understreges, at dette skøn er yderst usikkert.

9. Lovforslaget skal have virkning for afståelser, der finder sted med udgangen af indkomståret 1982 eller senere.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 1

Efter bestemmelsen kan ejeren af en personligt ejt virksomhed omdanne denne til aktie- eller anpartsselskab efter lovens særlige skattemæssige regler.

Firmaomdannelsescirkulæret og den i tilslutning hertil udviklede praksis har ikke kunnet finde anvendelse, hvor virksomheden drives af et dødsbo. Ønsket om at fremme en omstrukturering af enkeltmandsfirmaer gør sig imidlertid også gældende i tilfælde, hvor en ejer af et enkeltmandsfirma dør uden at have truffet bestemmelser, der er egnet til at sikre firmaets fortsatte drift i uændret omfang. Omdannelse efter lovens særlige skattemæssige regler gælder derfor også, hvis virksomheden drives af et dødsbo. I konsekvens heraf er der samtidig med nærværende lovforslag fremsat et forslag til ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v. Forslaget går ud på, at genindføre adgangen til succession ved udlæg af aktier eller anpartar i disse tilfælde inden for 3 år fra erhvervestidspunktet.

Også virksomheder med flere ejere kan under visse ret snævre betingelser omdannes efter forslagens regler.

Det er en betingelse, at omdannelsen sker til et selskab, der indregistreres her i landet. Selv om selskabet allerede er indregistreret ved omdannelsen, udelukker dette dog ikke, at omdannelsen kan ske til et sådant selskab, hvis dette fra stiftelsen og indtil omdannelsen har været uden aktivitet bortset fra forrentning af indskudskapitalen (skuffeselskab). I så fald opstår der ikke ved omdannelsen nogen sammenblanding af selskabets hidtidige virksomhed og den virksomhed, der overføres til selskabet ved omdannelsen. Det er dog en betin-

gelse, at den hidtidige ejer af den personligt drevne virksomhed ejede alle aktierne i selskabet på det tidspunkt, hvor det besluttes at overføre virksomheden.

Virksomhedens ejer kan fortsat vælge at omdanne efter de almindelige regler, som gælder ved overdragelse til trediemand, d.v.s. overdragelse til handelsværdierne. Indehaveren kan således være interesseret i at konstatere et fradragberettiget tab, eller i at tilvejebringe et højt anskaffelsesgrundlag for de enkelte aktiver i selskabet. Anskaffessummen for aktierne vil i disse tilfælde også kunne blive højere. Der er ikke adgang til for visse aktivers vedkommende at anvende lovens regler og for andre aktiver at anvende de almindelige regler.

Lovforslaget erstatter reglerne i firmaomdannelsescirkulæret af 12. oktober 1962, der således ikke fremtidig skal finde anvendelse.

Til § 2

Bestemmelsen indeholder en række vilkår for gennemførelse af skattefri omdannelse efter loven.

Den tidligere ejer skal være undergivet fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1. Herved udelukkes personer, der ikke er skattepligtige her til landet, eller som kun er begrænset skattepligtige.

Det kræves, at det er en bestående virksomhed, der overføres til selskabet. Det må bero på en bedømmelse af de konkrete omstændigheder, om der er tale om overførelse af virksomhed, eller om der alene er tale om at overføre et enkelt eller visse aktiver.

Mindst 75 pct. af vederlaget for den overførte virksomhed skal ydes i form af aktier eller anparter i selskabet.

Virksomhedsomdannelse efter lovforslaget kan ske skattefrit, og selskabet træder skattemæssigt i den tidligere ejers sted. Man har på denne baggrund ikke fundet det nødvendigt, at der i forbindelse med omdannelsen skal være mulighed for at få tilført yderligere aktiekapital til selskabet fra andre end den hidtidige ejer. Det er derfor bestemt, at de aktier, der ydes som vederlag for virksomheden, skal svare til den samlede aktiekapital.

Hvis overførelsen sker til et allerede stiftet selskab, er det ikke nødvendigt, at der udstedes yderligere aktier. I så fald betragtes vederlaget som ydet ved, at de bestående aktier stiger i værdi. I disse tilfælde er der heller ikke adgang til at få tilført yderligere aktiekapital til selskabet fra andre end den hidtidige ejer.

Der er som hidtil adgang til at omdanne virksomheden med tilbagevirkende kraft, således at

omdannelsen i skattemæssig henseende får virkning tilbage fra et tidspunkt, der ligger forud for stiftelsen af selskabet. Efter lovforslaget kan omdannelsen som efter hidtidig praksis ske indtil 6 måneder efter omdannelsesdatoen. Denne falder efter § 3 sammen med den dag, der følger efter statusdagen for sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed.

Lovforslagets regler tager først og fremmest sigte på at give enkeltmandsvirksomheder adgang til skattefri omdannelse til selskabsform. Der kan dog være tilfælde, hvor det kan virke mindre rimeligt, at afskære interessentskaber fra adgangen til at omdanne skattefrit. Dette vil være tilfældet, hvor interessentskabet består af få deltagere, og hvor det i det hele er muligt at opgøre et entydigt successionsgrundlag for selskabet. Det må således kræves, at alle deltagere anvender lovens regler, at de har anvendt samme regnskabsperiode og -grundlag, herunder at de har foretaget forholdsmæssigt lige store afskrivninger og nedskrivninger.

Det er endvidere en betingelse, at de enkelte interessenter vederlægges i forhold til deres andele i den personligt drevne virksomhed.

Endelig kræves det, at alle interessenterne ved omdannelsen bliver omfattet af hovedaktionærreglen i aktieavancebeskatningsloven. Herved sikres det, at de hidtidige ejere i princippet ved et senere salg af aktierne bliver beskattet af den latente fortjeneste, der ikke er blevet beskattet ved omdannelsen.

Ligningsrådet skal i ganske særlige tilfælde kunne fravige de anførte betingelser. Det er dog tanken, at sådanne fravigelser kun vil blive indrømmet, når der foreligger forholdsvis små afvigelser fra de krav, der stilles i stk. 2.

Til § 3

Man har fundet det hensigtsmæssigt, at datoen for selskabets åbningsstatus knytter sig til sluddatoen for sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed. Datoen for selskabets åbningsstatus er derfor dagen efter slutdatoen for den personligt drevne virksomhed og betegnes som omdannelsesdatoen. Selskabets første regnskabsperiode løber fra omdannelsesdatoen og skal udgøre 12 måneder. Ligningsrådet kan dog tillade, at kravet om 12 måneders perioden fraviges.

Hvor indkomståret f. eks. er sammenfaldende med kalenderåret, er omdannelsesdatoen altså den 1. januar, og omdannelsen d.v.s. stiftelsen af selskabet, skal ske inden 1. juli i det kalenderår, der bliver selskabets første regnskabsår.

Til § 4

Foretager den tidligere ejer omdannelse efter reglerne i den foreslåede lov, indgår fortjeneste eller tab, der for så vidt konstateres ved omdannelsen, ikke i den skattepligtiges almindelige eller særlige indkomst.

I stedet skal den tidligere ejer, hvis han senere afstår aktierne, i princippet beskattes af de fortjenester, herunder genvundne afskrivninger, der ellers ville være blevet beskattet ved en normal overdragelse på omdannelses tidspunktet.

En sådan beskatning gennemføres ved, at aktiernes skattemæssige anskaffelsessum opgøres som den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver. Denne skattemæssige værdi svarer til kontantværdien af virksomhedens aktiver og passiver med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være opstået, hvis virksomheden var blevet solgt kontant.

Reglen er nedenfor anvendt på en række aktivgrupper og fører til følgende værdier før fradraget for passiverne:

- 1) Good-will (anskaffet eller oparbejdet): Handelsværdien.
- 2) Driftsmidler: Handelsværdien ÷ skattepligtig fortjeneste. I realiteten den skattemæssigt bogførte værdi. For driftsmidler, der afskrives på et pristalsreguleret grundlag, er det den pristalsregulerede bogførte værdi, der lægges til grund.
- 3) Varelager: Handelsværdi ÷ skattepligtig fortjeneste. I realiteten den skattemæssigt bogførte værdi.
- 4) Fast ejendom: Handelsværdi ÷ skattepligtig fortjeneste. Den skattepligtige fortjeneste omfatter eventuelle genvundne afskrivninger på bygninger og installationer og en eventuel fortjeneste på den faste ejendom ved omdannelse inden 7 år efter erhvervelse af ejendommen.
- 5) Debitorer: Handelsværdien ÷ skattepligtig fortjeneste. Dette vil i almindelighed svare til den skattemæssigt bogførte værdi (pålydende ÷ evt. nedskrivninger).
- 6) Værdipapirer:
 - a. aktier: Handelsværdi (kursværdi) ÷ skattepligtig fortjeneste opgjort efter aktieavancebeskatningsloven.
 - b. obligationer og pantebreve: Normalt handelsværdi = kursværdi.
- 7) Igangværende arbejder: Handelsværdi ÷ skattepligtig fortjeneste. I realiteten den skattemæssigt bogførte værdi (tidligere indtægtsførte beløb).

Som anført vil handelsværdierne ÷ den skattepligtige fortjeneste normalt svare til de bogførte værdier.

For good-will og i mange tilfælde for fast ejendom må man dog lægge handelsværdien til grund. For fast ejendom må man i almindelighed kunne tage sit udgangspunkt i den seneste ejendomsvurdering. For good-will derimod er det nødvendigt at foretage en nærmere vurdering af den kontante handelsværdi.

I de tilfælde, hvor handelsværdien på omdannelses tidspunktet er lavere end den skattemæssigt bogførte værdi, f. eks. fordi der ikke er foretaget afskrivninger eller nedskrivninger, der svarer til den faktiske forringelse, sker der ikke tillæg til handelsværdien for »latent tab«. Det er ikke fundet rimeligt, om man på denne måde skulle kunne opnå en højere anskaffelsessum for aktierne, end hvad der svarer til handelsværdierne. Det må dog i almindelighed antages, at handelsværdien ikke er lavere end den skattemæssigt bogførte værdi.

Ligesom for aktivernes vedkommende skal passiverne opgøres efter et kontantprincip.

For passiver, der overføres ved omdannelsen, må pålydendet i almindelighed antages at svare til kontantværdien. Dette gælder således, hvor der er tale om en kassekredit eller gæld vedrørende anskaffelser af driftsmidler og varelager. Det samme er tilfældet, hvor der er tale om en skyldig lønomkostning og anden gæld, der vedrører virksomhedens drift. Hvis der overføres investeringsfondshenlæggelser, skal det fulde henlæggelsesbeløb indgå som passiv. Dette henlæggelsesbeløb må antages at svare til kontantværdien.

Til § 5

Som anført under de almindelig bemærkninger er det fundet rimeligt, at den tidligere ejer har mulighed for i et vist omfang at få en del af friværdien i virksomheden vederlagt i form af et tilgodehavende i selskabet. Det er foreslået, at et sådant stiftertilgodehavende kan udgøre indtil 25 pct. af det samlede vederlag (de skattemæssige værdier). Stiftertilgodehavendet skal optages til pari, hvilket medfører, at pålydendet skal svare til den forholdsmæssige del af de skattemæssige værdier. Dette gælder, uanset de vilkår der iøvrigt fastsættes for stiftertilgodehavendet. Dette indebærer, at lempelige forrentnings- og afdragsvilkår for gældsrevet ikke medfører adgang til kursnedskrivning på stiftertilgodehavendet.

Hvis stiftertilgodehavendet er udstedt med en klausul om indeksregulering, indebærer dette, at

udbetalinger til den tidligere ejer eller dennes ægtefælle, der skyldes sådanne opreguleringer af tilgodehavendet, skal beskattes som almindelig indkomst.

§ 6

Et væsentlig formål med lovforslaget er at give den tidligere ejer mulighed for at omdanne sin personligt drevne virksomhed til et selskab, uden at han skal beskattes af de fortjenester, der for så vidt opstår ved overførslen af aktiverne til selskabet. Dette gælder således også de fortjenester, der skulle beskattes ved brug af firmaomdannelsescirkulæret.

Som følge heraf, er det foreslået, at selskabet i princippet i skattemæssig henseende indtræder i den tidligere ejers sted. Selskabet succederer således i den tidligere ejers stilling, som om de enkelte aktiver var erhvervet af dette på de oprindelige anskaffelsestidspunkter og for de oprindelige anskaffelsessummer m.v. De af den tidligere ejer foretagne afskrivninger og nedskrivninger foretaget før omdannelsen anses således for foretaget af selskabet i de pågældende indkomstår. Eventuelle pristalsreguleringer af anskaffelsessummer og af de foretagne afskrivninger henføres ligeledes til selskabet.

Hvis selskabet senere sælger nogle af de overtagne aktiver eller hele virksomheden, skal selskabets fortjeneste eller tab således opgøres med udgangspunkt i den tidligere ejers (nedskrevne) anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt.

Hvis den tidligere ejer har erhvervet et formueaktiv i spekulationshensigt eller som led i sin næringsvej, indtræder selskabet også i så henseende i den tidligere ejers stilling, således at der ved afståelse af aktivet skal ske beskatning af fortjenesten hos selskabet.

Bestemmelserne i § 6 om selskabets indtræden i den tidligere virksomhedsindehavers sted, er udformet på linie med princippet i fusionslovens § 8.

Det er udtrykkeligt anført, at hvis selskabet driver virksomhed, der er omfattet af ligningslovens § 4, finder ligningslovens § 4 også anvendelse på de overtagne værdipapirer.

Til § 7

Som anført i de almindelige bemærkninger er der med forslaget åbnet adgang for, at ubenyttede henlæggelser til investeringsfonds kan overføres til selskabet helt eller delvis. Overføres kun en del af henlæggelserne, anses de først foretagne ubenyttede henlæggelser for overført til selskabet.

Overførte henlæggelser betragtes som foretaget af selskabet på de samme tidspunkter, som de blev foretaget af den tidligere ejer, uagtet selskabet ikke eksisterede, da henlæggelserne blev foretaget. Hvis selskabet går konkurs, likvideres eller iøvrigt afhænder erhvervsvirksomheden, skal der således ske efterbeskatning for henlæggelsesårene.

Til § 8

Der henvises til de almindelige bemærkninger. Bestemmelsen svarer til reglen i fusionslovens § 8, stk. 6, l. pkt.

Til § 9

Loven har virkning for de omdannelser, der finder sted med virkning fra udgangen af indkomståret 1982 eller senere. Dette gælder også for skattepligtige, der anvender forskudt indkomstår.

Omdannelse kan kun finde sted med udgangen af et indkomstår. Hvis den tidligere ejer således har anvendt kalenderåret som indkomstår, kan omdannelser efter loven således finde sted med virkning fra udgangen af kalenderåret 1982. Selskabets første regnskabsår skal i så fald omfatte kalenderåret 1983. Omdannelsen (stiftelse af det nye selskab) skal finde sted inden 6 måneder fra omdannelsesdatoen, jfr. § 3, d.v.s. inden den 1. juli 1983.