

Lovforslag nr. L 102. Fremsat den 24. november 1987 af skatteministeren (Fogh Rasmussen)

Forslag

til

Lov om ændring af ligningsloven

(Begrænsning af retten til underskudsfræmførsel for selskaber)

§ 1

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 659 af 22. september 1986, som ændret senest ved lov nr. 361 af 10. juni 1987, foretages følgende ændring:

I § 15 indsættes som *stk. 3-5*:

»*Stk. 3.* Såfremt mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvor den skattepligtige indkomst udviste underskud, kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, jf. stk. 4. Tilsvarende gælder, såfremt andre aktionærer ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi.

Stk. 4. Nettokapitalindtægterne opgøres som

- 1) renteindtægter og renteudgifter,
- 2) skattepligtige kursgevinster og fradragsberettigede kurstab efter kursgevinstloven,

- 3) udbytter og skattegodtgørelse efter ligningslovens § 16 A og selskabsskattelovens § 17 A,
- 4) skattepligtig fortjeneste eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 16 B og
- 5) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.

Stk. 5. Stk. 3 og 4 finder ikke anvendelse

- 1) på selskaber, hvis aktier er børsnoterede,
- 2) såfremt den i stk. 2 nævnte ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse af aktier til personer omfattet af arveafgiftslovens § 2, stk. 1, litra A og B, eller
- 3) for underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele indkomståret drev virksomhed som nævnt i kursgevinstlovens § 2, 2. pkt.«

§ 2

Loven har virkning fra og med indkomståret 1988.

Stk. 2. De aktionærer, der ejede aktierne i selskabet den 24. november 1987, anses ved anvendelsen af ligningslovens § 15, stk. 3, som affattet ved § 1, for at eje aktierne ved begyndelsen af indkomståret 1987 og tidligere indkomstår.

Bemærkninger til lovforslaget

1. Lovens formål

Formålet med lovforslaget er at forhindre misbrug af retten til at fremføre skattemæssigt underskud i forbindelse med salg af underskudsselskaber til passive investorer.

2. Ligningsloven er senest ændret ved lov nr. 361 af 10. juni 1987, jf. Folketingstidende 1986-87, sp. 10.977, 11.209, 12.634, 13.268, tillæg A sp. 4.943, tillæg B, sp. 2.375, tillæg C sp. . . .

3. Gældende regler

Efter de gældende regler har overdragelse af aktier eller anparter ingen forbindelse med det pågældende selskabs indkomstopgørelse. Et skift i selskabets ejerkreds kan derfor ikke begrænse selskabets ret efter ligningslovens § 15 til at fremføre et eventuelt skattemæssigt underskud til senere år.

Underskuddet kan fradrages i den skattepligtige indkomst, der er selskabets samlede årsindtægter, uanset hvorfra disse hidrører. Køberne af et selskab kan ligesom de hidtidige ejere lade selskabet udnytte et opsamlet skattemæssigt underskud i forbindelse med en rationalisering eller påbegyndelse af ny virksomhed.

4. Forslagets indhold

Til § 1

I den senere tid har der været en stigende tendens til, at ejere af selskaber med skattemæssigt underskud sælger selskabet til en kreds af passive investorer, hvis eneste interesse i at erhverve selskabet er det skattemæssige underskud. Investorerne indskyder kapital med et sikkert afkast, der herefter ikke beskattes i det omfang, underskud fra tidligere indkomstår kan fremføres til modregning. På denne måde undgås den beskatning af kapitalafkastet, der ville være sket, hvis investorerne i stedet havde oprettet et nyt selskab.

For at forhindre denne omgåelsesmulighed foreslås det at beskære retten til at fremføre underskud i kapitalindtægter (renter, udbytter m.v.), når mere end 50 pct. af aktiekapitalen ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af det indkomstår, hvori underskuddet opstod. Begrænsningen i fremførselsretten vil således kun ske, hvis der i tidsrummet mellem underskuddets opståen og dets udnyttelse er sket en væsentlig ændring af aktionærkredsen. Såfremt der opstår tvivl om, hvem der ejer aktierne i selskabet, kan skattemyndighederne med hjemmel i skattekontrollovens § 8 D, stk. 2, forlange, at selskabet udleverer de oplysninger om navn, adresse, aktieposternes størrelse og stemmевærdi, som selskabet er i besiddelse af.

Lovforslaget rammer alene de tilfælde, hvor passive investorer overtager et underskudsselskab for at modregne underskuddet i kapitalafkast. Derimod kan underskud fra tidligere år altid modregnes i overskud fra enhver form for erhvervsvirksomhed, f.eks. overskud fra fremstillingsvirksomhed. Herved sikres, at underskudsgivende selskabers aktiviteter uden skattemæssige konsekvenser kan omlægges eller udvides i forbindelse med et ejerskifte. Der stilles derfor ingen hindringer i vejen for, at arbejdspladser i iøvrigt sunde selskaber kan reddes ved en rekonstruktion af selskabet.

Selv om lovforslaget ikke indeholder nogen skønmæssig bedømmelse, vil det i praksis kun ramme spekulationstilfælde. Såfremt en aktionærkreds overtager et underskudsgivende produktionsselskab for at videreføre og effektivisere produktionsvirksomheden, vil virksomheden typisk have behov for at finansiere omlægningen af aktiviteterne med lån for at få virksomheden på fode igen. I så fald vil selskabet næppe have nettokapitalindtægter og vil derfor ikke blive berørt af lovforslaget.

Nettokapitalindtægterne opgøres som summen af samtlige indtægter og udgifter vedrørende finansielle aktiver, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Afgrænsningen svarer stort set til personers kapitalindkomst, jf. personskattelovens

§ 4, bortset fra de poster, der alene kan angå personer. Da selskaber ikke betaler særlig indkomstskat, fordi den særlige indkomst indgår i den skattepligtige indkomst, medregnes alle skattepligtige avancer eller tab omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

Lovforslaget omfatter ikke børsnoterede selskaber. Det vil være uhyre vanskeligt at konstatere, hvorvidt ejerkredsens sammensætning er væsentligt ændret. Efter de hidtidige erfaringer har der udelukkende været tale om spekulation med underskud i ikke-børsnoterede selskaber. For ikke at hæmme generationsskifte er tillige aktieoverdragelser til slægtninge undtaget, jf. arveafgiftslovens § 2, stk. 1, litra A og B, dvs. ægtefælle, livsarvinger, forældre og søskende m.v. Endelig fritages selskaber, der også drev finansieringsvirksomhed (dvs. som pengeinstitut, forsikrings-selskab, næringsvirksomhed ved køb og salg af fordringer eller finansieringsvirksomhed) i hele det indkomstår, hvori underskuddet opstod. Baggrunden herfor er, at der ikke er tale om et skift i selskabets aktiviteter, og at kapitalindtægterne i disse tilfælde må anses for erhvervsmæssig indkomst.

5. Provenu

Der foreligger ikke tilgængelige oplysninger om omfanget af salg af selskaber, der på salgstidspunktet havde underskud til fremførsel efter ligningslovens § 15. Dette gælder også størrelsen af underskuddene og aktiernes salgssum.

Der er derfor ingen holdepunkter for et skøn over provenugevinsten ved forslaget gennemførelse.

6. Administrative konsekvenser

Lovforslaget har ikke væsentlige administrative konsekvenser.

Til § 2

Lovforslaget har virkning fra og med indkomståret 1988, dvs. det regnskabsår, der kommer til beskattning i skatteåret 1989/90.

De aktionærer, der ejede aktierne i selskabet den 24. november 1987, anses dog ved anvendelsen af de foreslåede regler for at eje aktierne ved begyndelsen af indkomståret 1987 og tidligere indkomstår. Herved sikres, at lovforslaget ikke vil få betydning for selskaber, hvis aktier er blevet overdraget inden lovforslagets fremsættelse.

Bilag

*I dette bilag er (med mindre skrift)
indsat den gældende formulering af de bestemmelser,
der berøres af lovforslaget*

§ 1

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 659 af 22. september 1986, som ændret senest ved lov nr. 361 af 10. juni 1987, foretages følgende ændring:

I § 15 indsættes som *stk. 3-5*:

»*Stk. 3.* Såfremt mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvor den skattepligtige indkomst udviste underskud, kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive indkomst nettokapitalindtægter, jf. *stk. 4.* Tilsvarende gælder, såfremt andre aktionærer ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi.

Stk. 4. Nettokapitalindtægterne opgøres som summen af

- 1) renteindtægter og renteudgifter,
- 2) skattepligtige kursgevinster og fradragsberettigede kurstab efter kursgevinstloven,

- 3) udbytter og skattegodtgørelse efter ligningslovens § 16 A og selskabsskattelovens § 17 A,
- 4) skattepligtig fortjeneste eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 16 B og
- 5) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.

Stk. 5. Stk. 3 og 4 finder ikke anvendelse

- 1) på selskaber, hvis aktier er børsnoterede,
- 2) såfremt den i stk. 2 nævnte ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse af aktier til personer omfattet af arveafgiftslovens § 2, stk. 1, litra A og B, eller
- 3) for underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele indkomståret drev virksomhed som nævnt i kursgevinstlovens § 2, 2. pkt.«

§ 15. Såfremt den for et indkomstår opgjorte skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages i den skattepligtige indkomst for de nærmest efterfølgende fem indkomstår. Inden for denne periode kan fradraget dog kun overføres til et senere indkomstår, såfremt det ikke kan rummes i et tidligere års skattepligtige indkomst.

Stk. 2. For personer anvendes personskatte-lovens § 13 og virksomhedsskattelovens § 13.