

Til lovforslag nr. L 139. Betænkning afgivet af Skatteudvalget den 23. maj 1995

Betænkning

over

Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove

(Handel med underskudsselskaber, gældseftergivelse og renter ved gældseftergivelse)

Udvalget har behandlet lovforslaget i nogle møder og har herunder stillet spørgsmål til skatteministeren, som denne har besvaret skriftligt.

Endvidere har udvalget modtaget skriftlige henvendelser fra:

Advodan,
Advokat Steen Schierbeck, København,
Advokatfirmaet Niels E. Valdal,
Advokatrådet,
Coopers & Lybrand,
Erhvervenes Skatteudvalg,
Ernst & Young,
Finansrådet,
Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
og
Kristensen, Jens Høgsberg, statsautoriseret
revisor, København.

Der er af skatteministeren stillet ændringsforslag, hvorom henvises til de ledsagende bemærkninger.

Herefter indstiller *udvalget* lovforslaget til *vedtagelse* med de stillede ændringsforslag.

Et mindretal (Socialistisk Folkepartis og Enhedslistens medlemmer af udvalget) havde gerne set yderligere begrænsninger i mulighederne for at fremføre skattemæssige underskud, herunder at begrænsningerne også kom til at gælde børsnoterede selskaber og finansiel virksomhed.

Ændringsforslag

Af *skatteministeren*, tiltrådt af *udvalget*:

Til § 1

1) Indledningen affattes således:

»I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovbe- kendtgørelse nr. 851 af 30. september 1994, som senest ændret ved § 2 i lov nr. 313 af 17. maj 1995, foretages følgende ændringer:«.

2) Efter nr. 1 indsættes som nyt nummer:

»01. § 15, stk. 2, affattes således:

»Stk. 2. Hvis en skattepligtig i et indkomstår opnår en tvangsakkord, nedsættes uudnyttede, fradragsberettigede underskud fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat. Nedsættelsesbeløbet formindskes med den del af skyldnerens indkomst, der hidrører fra hans frigørelse for gældsforpligtelser. Den resterende del af nedsættelsesbeløbet formindskes endvidere, såfremt kreditor ikke har tabsfradrag herfor på grund af reglerne i kursgevinstlovens § 6 B. Nedsættelsen sker med virkning for det indkomstår, hvori tvangsakkorden stadfæstes, og for senere indkomstår. Hvis underskud fra flere indkomstår skal nedsættes efter 1.-3.pkt., nedsættes underskud fra et tidligere år før underskud fra et senere år. Med gælds-nedsættelse sidestilles hel eller delvis konvertering af gælden til aktier eller konvertible obligationer. Underskuddet nedsættes i disse tilfælde med

Bet. o. lovf. vedr. forskellige skattelove

det beløb, hvormed den konverterede fordrings pålydende overstiger den konverterede fordrings kursværdi på tidspunktet for konverteringen.«

3) I det under nr. 2 foreslåede § 15, stk. 4, udgår nr. 3, og i stedet indsættes:

»3) Af en person, som alene eller sammen med sin ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen i kreditorselskabet eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne.«

4) I det under nr. 2 foreslåede § 15, stk. 5, indsættes før »indfrielsen« ordene: »nedbringelsen eller«.

5) I det under nr. 2 foreslåede § 15, stk. 5, indsættes efter 1. pkt. som nye punktummer:

»Såfremt kapitalindskuddet sker i forbindelse med erhvervelse af aktier eller konvertible obligationer i skyldnerselskabet, finder § 15, stk. 2, sidste pkt., tilsvarende anvendelse. Ved opgørelsen af nedsættelsesbeløbet bortses fra det foretagne kapitalindskud. Nedsættelsesbeløbet formindskes med den del af skyldnerens indkomst, der hidrører fra det foretagne kapitalindskud.«

6) I den under nr. 3 foreslåede affattelse af § 15, stk. 5, der bliver stk. 7, indsættes som 4. pkt.:

»3. pkt. finder dog ikke anvendelse, såfremt selskabet eller foreningen fra stiftelsen og indtil tidspunktet for aftale om overdragelse af kapitalandele eller andele eller aftale om ændring af råden over stemmeværdien ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed.«

7) Nr. 5 affattes således:

»5. I § 15, stk. 7, der bliver stk. 9, indsættes i nr. 1 efter »børsnoterede,«: »eller«, og nr. 3 ophæves.«

8) Efter nr. 5 indsættes som nyt nummer:

»02. I § 15, stk. 7, der bliver stk. 9, affattes nr. 2 således:

»2) såfremt den i stk. 7 nævnte ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse af kapitalandele m.v. til personer omfattet af

arveafgiftslovens § 2, stk. 1, A, forældres afkom og stedforældre.«

Til § 2

9) Indledningen affattes således:

»I lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 608 af 30. juni 1994, som senest ændret ved § 4 i lov nr. 313 af 17. maj 1995, foretages følgende ændringer:«

10) I det under nr. 4 foreslåede § 6, stk. 7, ændres »det beløb, hvormed indfrielsen sker. Dette gælder« til: »det beløb, hvormed den indfrieede fordrings pålydende overstiger fordringens kursværdi på indfrielsestidspunktet. Ved opgørelsen af reduktionen ses bort fra det foretagne kapitalindskud. Reduktionen foretages«.

11) Det under nr. 4 foreslåede § 6, stk. 7, nr. 3, affattes således:

»3) Af en person, som alene eller sammen med sin ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne.«

12) I det under nr. 4 foreslåede § 6, stk. 8, ændres »pågældende fordring eller« til: »pågældende fordring. Tilsvarende gælder«.

Til § 3

13) Paragraffen affattes således:

»§ 3

I lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 719 af 1. august 1994, som senest ændret ved § 2 i lov nr. 256 af 19. april 1995, foretages følgende ændring:

I § 14 d, stk. 7, ændres »ligningslovens § 15, stk. 5 og 6,« til: »ligningslovens § 15, stk. 7 og 8,«.

Til § 4

14) I det under nr. 2 foreslåede § 19, stk. 3, 6. pkt., udgår »grundet en dispensation efter aktieavancebeskatningslovens § 2 b, stk. 5«.

Nye paragraffer

15) Efter § 4 indsættes som nye paragraffer:**»§ 01**

I lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 570 af 23. juni 1994, som senest ændret ved lov nr. 236 af 6. april 1995, foretages følgende ændring:

I § 6 B indsættes efter stk. 4 som nyt stykke:

»Stk. 5. Stk. 1 finder ikke anvendelse på rentefordringer, såfremt de omhandlede renter er medregnet ved opgørelsen af fordringshaverens skattepligtige indkomst og fordringshaveren ikke har været sambeskattet med skyldneren, jf. selskabsskattelovens § 31, eller rentefordringen er stiftet efter ophør af sambeskating.«

Stk. 5 bliver herefter stk. 6.

§ 02

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 555 af 24. juni 1994, som senest ændret ved § 15 i lov nr. 313 af 17. maj 1995, foretages følgende ændringer:

1. I § 8 P, stk. 2, indsættes efter nr. 3 som nyt nummer:

»4) markering af renter i låneforhold, hvor eftergivelse af gæld som nævnt i ligningslovens § 5, stk. 9, er sket i det år, hvorom indberetningen i øvrigt foretages, eller i tidligere år,«.

Nr. 4-10 bliver herefter nr. 5-11.

2. I § 8 Q, stk. 2, indsættes efter nr. 1 som nyt nummer:

»2) markering af renter i låneforhold, hvor eftergivelse af gæld som nævnt i ligningslovens § 5, stk. 9, er sket i det år, hvorom indberetningen i øvrigt foretages, eller i tidligere år,«.

Nr. 2 og 3 bliver herefter nr. 3 og 4.

§ 03

I lov om beskatning af fonde og visse foreninger (fondsbeskatningsloven), jf. lovbe-

kendtgørelse nr. 726 af 5. august 1994, som senest ændret ved § 6 i lov nr. 313 af 17. maj 1995, foretages følgende ændringer:

1. I § 21 udgår »det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for«.

2. I § 21 A udgår »det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for«.

§ 04

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 724 af 2. august 1994, som senest ændret ved § 1 i lov nr. 312 og § 14 i lov nr. 313 begge, af 17. maj 1995, foretages følgende ændring:

I § 31, stk. 1, 5. pkt., ændres »kursgevinstlovens § 6 B, stk. 5« til: »kursgevinstlovens § 6 B, stk. 6«.

Til § 5

16) Efter stk. 1 indsættes som nyt stykke:

»Stk. 2. § 1, nr. 1, og § 02 har virkning for aftaler om nedsættelse af gæld, der indgås efter lovens ikrafttræden.«

Stk. 2 og 3 bliver herefter stk. 3 og 4.

17) Stk. 2, der bliver stk. 3, affattes således:

»Stk. 3. § 1, nr. 01, 2 og 4, § 2 og § 3 har virkning, når nedbringelsen eller indfrielsen sker den 18. januar 1995 eller senere.«

18) Efter stk. 3, der bliver stk. 4, indsættes som nyt stykke:

»Stk. 5. § 1, nr. 02, har virkning for aftale om overdragelse af kapitalandele m.v., der finder sted den 1. januar 1995 eller senere. Hvis en arving eller gavemodtager vælger, at de hidtil gældende regler i lov om afgift af arv eller gave skal finde anvendelse, jf. § 6, stk. 2, 2. pkt., i lov nr. 1119 af 21. december 1994, finder de hidtil gældende regler i ligningslovens § 15, stk. 7, der bliver stk. 9, nr. 2, som affattet ved lovbekendtgørelse nr. 851 af 30. september 1994 i stedet anvendelse.«

Stk. 4 bliver herefter stk. 6.

19) Efter stk. 4, der bliver stk. 6, indsættes som nye stykker:

»Stk. 7. § 01 har virkning for tab på rentefordringer, der realiseres efter lovens ikrafttræden.

Stk. 8. § 03 har virkning fra og med indkomståret 1996.«

Bemærkninger

Til nr. 1-19

Ændringsforslagene har i hovedtræk følgende indhold:

- en række redaktionelle og tekniske ændringer,
- formindskelse af underskudsbegrænsningen, såfremt kreditor på grund af reglerne i kursgevinstlovens § 6 B ikke har fradrag for tab på den fordring, der nedsættes,
- underskudsbegrænsning ved konvertering af en fordring til konvertible obligationer,
- underskudsbegrænsning opgøres fremover som forskellen mellem fordringens pålydende værdi og fordringens kursværdi,
- anskaffelsessummen for aktier anskaffet i forbindelse med et kapitalindskud foretaget i forbindelse med indfrielse af en fordring reduceres med forskellen mellem fordringens pålydende værdi og fordringens kursværdi,
- køb af et »skuffeselskab« friholdes for underskudsbegrænsning ved køb af et »tomt« selskab,
- adgang til at anvende værdien pr. 19. maj 1993 i stedet for den faktiske anskaffelsessum for visse andelsbeviser m.v. udvides,
- fradragsret for tab på rentefordringer i koncernforhold, og
- pligt for kreditorer, der eftergiver gæld omfattet af lovforslaget, til at foretage indberetning.

Administrative konsekvenser

Ændringsforslagene skønnes at medføre engangsudgifter til edb på ca. 0,5 mio. kr.

Provenumæssige konsekvenser

Den foreslåede lempelse af underskudsbegrænsningsreglerne i koncernforhold, når kreditor ikke har fradragsret for tab ved akkord m.v., og den foreslåede ændring af kursgevinstlovens § 6 B vedrørende fradragsret for tab på rentefordringer i koncernforhold, skøn-

nes at medføre et begrænset provenutab, som der dog ikke er grundlag for at skønne over.

Ændringsforslaget vedrørende andelsbeviser, som medfører, at anvendelsesområdet for den foreslåede bestemmelse udvides, skønnes at medføre et yderst begrænset provenutab.

De øvrige ændringsforslag har karakter af tekniske justeringer.

Ad nr. 1, 9 og 13

Ændringerne er redaktionelle.

Ad nr. 2

Det foreslås for det første, at der ikke skal ske underskudsbegrænsning hos debitor, i det omfang kreditor på grund af reglerne i kursgevinstlovens § 6 B ikke har fradragsret for tab på den fordring, der nedsættes.

Efter reglerne i kursgevinstlovens § 6 B kan selskaber ikke fradrage tab på fordringer på koncernforbundne selskaber. Som et modstykke hertil skal selskaber ikke medregne gevinst på gæld til koncernforbundne selskaber, såfremt kreditor ikke kan fradrage det tilsvarende tab, jf. kursgevinstlovens § 6 B, stk. 2.

Inden for kursgevinstlovens § 6 B er der således symmetri i den skattemæssige behandling af koncernforbundne kreditor- og debitorselskaber.

Reglerne i ligningslovens § 15 og kursgevinstlovens § 6 B har hvert sit selvstændige formål at forfølge, hvorfor der heller ikke umiddelbart har været tilsigtet nogen direkte sammenhæng mellem de to bestemmelser. Ud fra den betragtning, at det i koncernforhold er naturligt at se reglerne for tabsfradrag og underskudsbegrænsning under ét, er det imidlertid fundet rimeligt at knytte en mere direkte sammenhæng mellem de to regelsæt.

Det foreslås for det andet i § 15, stk. 2, at fastsætte, at der også skal ske underskudsbegrænsning i de tilfælde, hvor fordringen konverteres til konvertible obligationer. Konvertible obligationer er således i vidt omfang at sammenligne med aktier, og det virker ikke hensigtsmæssigt, at underskudsbegrænsningen kan undgås blot ved at konvertere til konvertible obligationer i stedet for aktier.

I forbindelse med lovforslaget har der været rejst kritik af de gældende regler for opgørelsen af underskudsbegrænsningen i forbindelse med konvertering af en fordring til aktier. Kri-

tikken går på, at opgørelsen af det beløb, hvorved underskudsbegrænsningen sker, sker på en uhensigtsmæssig og urimelig måde.

Problemstillingen aktualiseres i lovforslaget. For det første via lovforslagets § 1, nr. 2, hvor der er tale om en situation, hvor der i forbindelse med et kapitalindskud sker hel eller delvis indfrielse af en fordring. Såfremt kapitalindskuddet sker via køb af aktier, er der tale om en situation, der svarer til gældskonverteringen. Problemstillingen aktualiseres for det andet via lovforslagets § 2, nr. 4, der specifikt omhandler kapitalindskud via køb af aktier og hel eller delvis indfrielse af en fordring.

Efter gældende praksis opgøres underskuds-begrænsningen i tilfælde af konvertering af gæld til aktier som forskellen mellem fordringens nominelle værdi og aktiernes kursværdi. Baggrunden for at anvende aktiernes kursværdi er, at aktierne i realiteten udgør debitors betaling til kreditor, dvs. at omfanget af gældsfortergivelsen også i denne situation sker på grundlag af det vederlag, som kreditor modtager.

Denne opgørelsesmetode kan dog give vilkårlige resultater. For det første vil underskudsbegrænsningen i disse tilfælde blive påvirket af, hvorvidt der er andre aktionærer i selskabet. For det andet vil underskuds-begrænsningen blive påvirket, hvis f.eks. aktierne erhverves til overkurs.

Forskellen i resultaterne skyldes det forhold, at kreditors vederlag må anses for at være forskellig i de enkelte situationer. Det er dog ikke fundet hensigtsmæssigt, at underskuds-begrænsningen påvirkes af de nævnte faktorer. Den gældende praksis kan således give anledning til en vis usikkerhed, ligesom skatteydere, der ikke er tilstrækkelig opmærksomme herpå, kan blive urimeligt ramt.

På denne baggrund foreslås det for det tredje i lovtæksten at fastslå, at underskuds-begrænsningen fremover skal opgøres på grundlag af forskellen mellem fordringens nominelle værdi og fordringens kursværdi. Fordringens kursværdi er en entydig størrelse, der ikke påvirkes af, hvordan gældskonverteringen finder sted. Herudover må forskellen i de to beregningsmetoder anses for at være marginal.

Fordringens kursværdi skal beregnes på grundlag af det provenu, som kreditor kunne have fået, såfremt debitorselskabet var blevet likvideret på tidspunktet for konverteringen. Ved opgørelsen skal der ses bort fra likvidationsomkostninger.

Det foreslås at indsætte bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 2. Herved kommer bestemmelsen til at gælde i tvangsakkordtilfælde. Via henvisningen i ligningslovens § 15, stk. 3, vil bestemmelsen også finde anvendelse i tilfælde af frivillig akkord. I tilslutning hertil foreslås det i § 15, stk. 5, at indsætte, at opgørelsesmetoden finder tilsvarende anvendelse i de tilfælde, der omfattes af ligningslovens § 15, stk. 4, og hvor kapitalindskuddet sker via erhvervelse af aktier. Det foreslås i denne forbindelse, at der ved opgørelse af fordringens kursværdi ses bort fra det kapitalindskud, der foretages i forbindelse med erhvervelsen af aktierne/de konvertible obligationer.

Beregningen af underskuds-begrænsningen kan illustreres af følgende eksempler:

Eksempel 1

Følgende eksempel illustrerer begrænsningen af underskuds-fremførslen, hvis en frivillig akkord munder ud i, at der også foregår en konvertering af en hovedaktionærs fordring til aktier.

Bankindestående	1.000.000 kr.
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor	2.000.000 kr.
Gæld til andre simple kreditorer	300.000 kr.

Gælden til hovedaktionæren eftergives imod udlevering af aktier og kontant betaling af 400.000 kr. Betalingen på 400.000 kr. betyder, at det, der i lovtæksten kaldes den konverterede fordring, nedsættes til 1.600.000 kr. Det gælder uanset, om den kontante betaling sker umiddelbart før eller efter udleveringen af aktier. Øvrige kreditorer bliver betalt fuldt ud. Til kontant betaling af hovedaktionær og andre simple kreditorer bruges altså 700.000 kr. af bankindeståendet.

Det medfører følgende:

Bankindestående	300.000 kr.	
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor		1.600.000 kr.
Gæld til andre simple kreditorer		0 kr.
Gældseftergivelsen har følgende omfang:		
Fordringens pålydende		1.600.000 kr.
Fordringens kursværdi		300.000 kr.
Gældseftergivelse (underskudsbe­grænsning)		1.300.000 kr.

Eksempel 2

Man kunne forestille sig, at hovedaktionæren i den i eksempel 1 beskrevne situation i stedet for at foretage en konvertering til aktier foretager et indskud på 1.300.000 kr., som selskabet bruger til at betale alle kreditorer ud med.

Efter ændringsforslaget skal opgørelsesreglerne ved gældskonvertering finde tilsvarende anvendelse i denne situation. Ved opgørelse af underskudsbe­grænsningen bortses fra det foretagne kapitalindskud på 1.300.000 kr.

Ved opgørelse af gældseftergivelsen tages derfor udgangspunkt i følgende opgørelse:

Bankindestående	1.000.000 kr.	
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor		2.000.000 kr.
Gæld til andre simple kreditorer		300.000 kr.

Det gælder, selv om kapitalindskuddet betyder, at det faktiske bankindestående efter kapitalindskud er 2.300.000 kr.

300.000 kr. af bankindeståendet bruges til at betale andre simple kreditorer ud.

Det medfører følgende:

Bankindestående	700.000 kr.	
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor		2.000.000 kr.

Bankindeståendet bruges til et kontant afdrag på hovedaktionærens fordring på 700.000 kr. Den fordring, som reglerne om konvertering skal finde tilsvarende anvendelse på, udgør herefter 1.300.000 kr.

Det medfører følgende:

Bankindestående	0 kr.	
Gæld til hovedaktionær i hans egenskab af simpel kreditor		1.300.000 kr.
Fordringens pålydende		1.300.000 kr.
Fordringens kursværdi		0 kr.
Gældseftergivelse (underskudsbe­grænsning)		1.300.000 kr.

Ad nr. 3

Det foreslås at indskrænke personkredsen i den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 15, stk. 4, nr. 3, til kun at omfatte aktuelle aktiebesiddelser på mere end 50 pct. af enten aktiekapitalen eller stemmевærdien. Endvidere foreslås det kun at medtage aktiebesiddelser, der direkte eller indirekte ejes af personen selv eller af den pågældende persons ægtefælle. Der ses således ikke at være grundlag for at medtage en videre personkreds.

Ad nr. 4

Der er tale om en redaktionel ændring.

Ad nr. 5

Efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 15, stk. 4, skal der under visse betingelser ske underskudsbe­grænsning, hvis der i forbindelse med et kapitalindskud sker en nedbringelse eller indfrielse af gæld.

I de fleste tilfælde vil kapitalindskuddet ske via tegning af aktier til overkurs. I disse tilfælde vil underskudsbe­grænsningen skulle opgø-

res på grundlag af forskellen mellem fordringens pålydende og fordringens kursværdi. Det foreslås i tilknytning hertil fastsat, at der ved opgørelsen af fordringens kursværdi skal ses bort fra kapitalindskuddet. Der kan henvises til bemærkningerne til ændringsforslag nr. 1.

I medfør af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, er en overkurs ikke skattepligtig for selskabet. Man kan dog også forestille sig, at kapitalindskuddet sker som et direkte indskud uden samtidig tegning af aktier. I disse tilfælde vil kapitalindskuddet som udgangspunkt være skattepligtigt for selskabet. Det foreslås, at i disse tilfælde nedsættes underskudsbegrænsningen med den del af debitorselskabets indkomst, der hidrører fra det skattepligtige indskud.

Ad nr. 6

Ændringsforslaget har til formål at friholde »skuffeselskaber« fra den foreslåede udvidelse af begrænsningen af adgangen til at fremføre skattemæssige underskud.

Efter lovforslagets § 1, nr. 3, kan der - ud over den gældende begrænsning af adgangen til underskuds fremførelse - ikke ske underskuds fremførelse, hvis selskabet på aftaletidspunktet for overdragelse af kapitalandele eller andele eller aftale om ændring af råden over stemmевærdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet, dvs. at der er tale om et tomt selskab.

Det forekommer, at eksempelvis en erhvervsdrivende, der ønsker at etablere sig, køber et såkaldt skuffeselskab hos typisk en advokat, når aktiviteten skal etableres i selskabsform. Et skuffeselskab er et allerede stiftet selskab, der er registreret hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Ved køb af et skuffeselskab spares der tid sammenlignet med den situation, hvor et selskab først skal stiftes og registreres hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det kan endvidere forekomme, at skuffeselskabet, der efter salget anvendes til aktiv drift, i sit første indkomstår får et skattemæssigt underskud. Dette underskud hidrører udelukkende fra perioden efter ejerskiftetidspunktet og frem til udløbet af indkomståret. Også i senere indkomstår kan der opstå underskud i det pågældende selskab.

Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 15, stk. 5, der bliver stk. 7, indebærer, at

et eventuelt underskud i det indkomstår, hvori skuffeselskabet skifter ejer, ikke kan fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst i senere indkomstår. Efter bestemmelsen må et skuffeselskab anses for et tomt selskab. At der ikke kan fremføres skattemæssige underskud, skyldes, at den aktionær, der køber skuffeselskabet og anvender dette til aktiv drift, ikke ejer aktierne i selskabet ved begyndelsen af det indkomstår, hvori underskuddet opstår. Ejerskiftet sker således i det indkomstår, hvori også underskuddet opstår.

Det skattemæssige underskud er i den nævnte situation imidlertid udelukkende oparbejdet af de nye ejere selv, idet der fra stiftelsen af selskabet og indtil ejerskiftet slet ikke har været nogen erhvervmæssig virksomhed i selskabet. Det findes ikke rimeligt, at der i den nævnte situation skal ske nogen begrænsning af adgangen til at fremføre det skattemæssige underskud, blot fordi aktionæren har købt et skuffeselskab til den erhvervmæssige virksomhed.

Med ændringsforslaget foreslås en regel, hvorefter der ikke indtræder underskudsbegrænsning ved overdragelse af kapitalandele i et tomt selskab, jf. ligningslovens § 15, stk. 7, der bliver stk. 9, 3. pkt., hvis selskabet eller foreningen fra tidspunktet for stiftelsen og indtil det tidspunkt, hvor der indgås aftale om overdragelse af kapitalandele eller andele eller aftale om ændring af råden over stemmевærdien, ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed, dvs. at der er tale om et skuffeselskab. Det forhold, at der fra stiftelsen af selskabet og indtil ejerskiftet er sket en forrentning af den indbetalte selskabskapital, indebærer efter bestemmelsen ikke, at selskabet har drevet erhvervmæssig virksomhed.

Ændringsforslaget indebærer ingen ændring af den gældende begrænsning af adgangen til at fremføre underskud i nettokapitalindtægter og leasingindtægter.

Ad nr. 7

Der er tale om en redaktionel ændring som følge af ændringsforslag nr. 8.

Ad nr. 8

Der er tale om opretning af en henvisningsfejl.

Efter gældende regler i ligningslovens § 15, stk. 7, nr. 2, finder underskudsbegrænsningsreglerne i ligningslovens § 15, stk. 5 og 6, ikke anvendelse, såfremt ændringen af selskabets ejerkræds skyldes overdragelse af aktier til personer omfattet af arveafgiftslovens § 2, stk. 1, A og B. Reglen undtager således aktieoverdragelser til slægtninge. Formålet med undtagelsen er ifølge motiverne til bestemmelsen at tilgodese generationsskifter.

Ved lov nr. 1119 af 21. december 1994 om ændring af lov om afgift af arv og gave og forskellige skattelove (Lempelse af generationsskifteafgifter m.v.) er afgiftsklasse B og C slået sammen således, at afgiftsklasse B nu også omfatter ubeslægtede personer. Der blev imidlertid ikke foretaget en konsekvensrettelse af ligningslovens § 15, stk. 7, således, at den personkreds, hvortil der kan ske aktieoverdragelser uden underskudsbegrænsning i selskabet, er opretholdt uændret.

Ændringsforslaget har til formål at afgrænse personkredsen i ligningslovens § 15, stk. 7, nr. 2, der bliver § 15, stk. 9, nr. 2, på samme måde som før lov nr. 1119 af 21. december 1994.

Ad nr. 10

Reduktionen af anskaffelsessummen for aktierne udgør efter lovforslaget med forslaget til § 6, stk. 7, i aktieavancebeskatningsloven hele indfrielsesbeløbet. Imidlertid kan den indfrie eller nedbragte fordring inden indskuddet foretages have en vis værdi. Det er derfor fundet rimeligt, at den del af indfrielsesbeløbet, der modsvares af denne værdi, ikke reducerer anskaffelsessummen for aktierne. Beregningen af fordringens værdi sker på indfrielsestidspunktet, dog således at der ses bort fra det indskud, som anvendes til indfrielse af fordringen.

Ændringsforslaget skal ses i sammenhæng med ændringsforslagene nr. 2 og 5.

Ad nr. 11

Der foretages en indskrænkning af den foreslåede bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 6, stk. 7, nr. 3. Indskrænkningen svarer til indskrænkningen i ændringsforslag nr. 3 af den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 15, stk. 4, nr. 3. Der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Ad nr. 12

Der foretages en sproglig præcisering af den foreslåede § 6, stk. 8, i aktieavancebeskatningsloven. Ændringen medfører ingen realitetsændringer.

Ad nr. 14

Ved lovforslagets § 4, nr. 2, gives der adgang til at anvende værdien den 19. maj 1993 i stedet for den faktiske anskaffelsessum for andelsbeviser m.v. omfattet af en dispensation efter aktieavancebeskatningslovens § 2 b, stk. 5. Imidlertid er der ikke adgang til at anvende værdien den 19. maj 1993, når andelsbeviset m.v. af andre grunde end en dispensation beskattes efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven.

Ændringsforslaget sikrer, at adgangen til at anvende værdien den 19. maj 1993 i stedet for den faktiske anskaffelsessum udvides til at omfatte alle tilfælde, hvor et andelsbevis m.v. var omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 2 b den 18. maj 1993, men hvor andelsbeviset m.v. på afståelsestidspunktet omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 4. (Reglen for beskatning af almindelige aktier, der er ejet i 3 år eller mere).

Ud over de tilfælde, hvor der gives dispensation efter aktieavancebeskatningslovens § 2 b, stk. 5, til beskatning efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven, kan andelsbeviser m.v., der var omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 2 b den 18. maj 1993, overføres til beskatning efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven i følgende tilfælde:

1. Efter de regler, der gjaldt frem til lov nr. 374 af 18. maj 1994, var andelsbeviser m.v. fastholdt i § 2 b i 10 år efter, at selskabet var overgået fra andelsbeskatning til en anden beskatning. 10-års-reglen gælder stadig for andelsbeviser m.v., hvor 10-års-perioden var påbegyndt inden lov nr. 374 af 18. maj 1994. Dette følger af § 18 i lov nr. 374 af 18. maj 1994.
2. Ligeledes efter § 18 i lov nr. 374 af 18. maj 1994 gælder 10-års-reglen for andelsbeviser m.v., som var omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 2 b, som denne bestemmelse så ud før lov nr. 374 af 18. maj 1994, men som ikke omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 2 b's nye formulering.

Dette betyder, at disse andelsbeviser m.v. overføres til beskatning efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven 10 år efter virkningstidspunktet for lov nr. 374 af 18. maj 1994.

3. Foreningen går over til anden beskatning end andelsbeskatning efter de regler, som gælder efter, at lov nr. 374 af 18. maj 1994 er trådt i kraft. Andelsbeviset m.v. overgår i disse tilfælde straks til beskatning efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven. Der gælder her ingen 10-års-regel.

I disse tre tilfælde sker overgangen fra beskatning af andelsbeviserne m.v. efter aktieavancebeskatningslovens § 2 b til beskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 4 uden dispensation efter aktieavancebeskatningslovens § 2 b, stk. 5.

Det forekommer ikke velbegrunderet, at der i disse tilfælde ikke er adgang til at anvende værdien den 19. maj 1993 i stedet for den faktiske anskaffelsessum. Efter den foreslåede ændring er det alene en betingelse for anvendelse af værdien den 19. maj 1993, at andelsbeviset m.v. omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 4 ved afståelsen. Dette gælder, hvad enten dette skyldes en dispensation efter aktieavancebeskatningslovens § 2 b, stk. 5, at 10-årsperioden efter § 18 i lov nr. 374 af 18. maj 1994 er udløbet, eller at selskabet efter de regler, som blev indført ved lov nr. 374 af 18. maj 1994, går over til en anden beskatning end andelsbeskatningen.

Ad nr. 15

Ændringsforslaget vedrørende kursgevinstloven har til formål at indføre fradragsret for tab på rentefordringer i koncernforhold.

Efter hovedreglen i kursgevinstlovens § 6 B, stk. 1, er der ikke fradragsret for tab på fordringer, såfremt skyldneren er et koncernforbundet selskab. Som en undtagelse herfra er det i § 6 B, stk. 4, fastsat, at fordringshaveren har ret til tabsfradrag, når fordringen er omfattet af kursgevinstlovens § 4, dvs. fordringen er erhvervet som vederlag i næring, dog forudsat at selskaberne ikke er sambeskattet. Tabsfradragsretten hænger sammen med, at fordringen er skattepligtig for fordringshaveren, som dermed tidligere er blevet beskattet heraf.

For så vidt angår renter, er hovedreglen, at renteindtægter skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling. Det vil sige, at renteindtægter skal indtægtsføres, selv om der ikke er sket faktisk betaling. Såfremt debitor ikke betaler renter og dette skyldes debtors insolvens, kan kreditor dog undlade at medregne de ikke betalte rentebeløb fra det tidspunkt, hvor insolvensen er konstateret.

Rentefordringer er omfattet af kursgevinstlovens § 6 B, stk. 1. Tab på rentefordringer er dermed ikke fradragsberettiget, når skyldneren er et koncernforbundet selskab. Dette gælder, uanset om fordringshaver er blevet beskattet af de renter, fordringen omfatter.

Da der i forhold til rentefordringer på samme måde som i forhold til fordringer omfattet af kursgevinstlovens § 4 kan være tale om tab på beskattede beløb, er det fundet rimeligt, at der også for rentefordringer er adgang til tabsfradrag.

Adgangen til tabsfradrag er efter ændringsforslaget udtrykkeligt betinget af, at tabet vedrører renter, som er medregnet ved fordringshaverens indkomstopgørelse. Hvis et tab på en rentefordring vedrører renter, som aldrig har været medregnet af fordringshaveren, er det således fortsat hovedreglen i kursgevinstlovens § 6 B, stk. 1, der finder anvendelse, dvs. ingen fradragsret. Tilsvarende har fordringshaveren ikke fradragsret, hvor renterne nok har været medregnet ved indkomstopgørelsen, men hvor en efterfølgende regulering af skatteansættelsen medfører, at de udgår af indkomstopgørelsen. En regulering af skatteansættelsen kan eksempelvis komme på tale i forbindelse med eftergivelse af en rentefordring, der vedrører renter, som har været medregnet ved en af de tre seneste indkomstopgørelser.

Efter ændringsforslaget er der som ved fordringer omfattet af kursgevinstlovens § 4 ikke adgang til tabsfradrag, såfremt fordringshaver og skyldner er sambeskattet. Hvis fordringshaver og skyldner på tidspunktet for tabets konstatering ikke er sambeskattet, er det en forudsætning for tabsfradrag, at fordringshaver ikke var sambeskattet med skyldner på tidspunktet for rentefordringens stiftelse.

Når sambeskatningssituationerne holdes uden for den foreslåede adgang til tabsfradrag på rentefordringer, er begrundelsen, at en ad-

gang til tabsfradrag i disse situationer vil indebære, at fordringshaveren kan opnå fradrag for samme beløb to gange. Renteudgifter kan som hovedregel fradrages ved indkomstopgørelsen for det år, hvori de forfalder til betaling. Er fordringshaver og skyldner sambeskattet og medfører skyldners rentefradrag underskud, kan dette underskud overføres til fordringshaver til modregning i sambeskatningsindkomsten. Må fordringshaver senere konstatere et tab på dette rentekrav på skyldner, vil en fradragsret dermed medføre fradrag én gang til for det samme beløb.

Efter ændringsforslaget vedrørende skattekontrolloven indføres der en pligt for kreditorer, der eftergiver gæld som nævnt i forslaget til § 5, stk. 9, i ligningsloven, til i forbindelse med den ordinære renteindberetning til de statslige told- og skattemyndigheder at oplyse om gældseftergivelsen.

En tilsvarende indberetningsordning foreslås pålagt depotforvaltere vedrørende pantebreve med pant i fast ejendom.

Indberetningen skal vedrørende det enkelte låneforhold alene indeholde oplysning om, at der har været foretaget gældseftergivelse i låneforholdet.

Denne oplysning gives ved en særlig markering (kode) af den rente, der indberettes vedrørende låneforholdet. Markering skal foretages årligt i lånets restløbetid. Det skal i den forbindelse bemærkes, at gældseftergivelse ikke i denne sammenhæng anses for at indebære, at der opstår et nyt gældsforhold.

Den årlige markering i lånets restløbetid er nødvendig, idet den fradragsbegrænsning, der er foreslået indført i § 5, stk. 9, i ligningsloven, vil kunne have virkning i en årrække efter gældseftergivelsesåret.

Markeringen udformes således, at den også viser, hvis der på et senere tidspunkt sker yderligere gældseftergivelse i samme låneforhold.

Markeringen af de indberettede renteudgifter vil alene varsle ligningsmyndighederne om gældseftergivelsen, mens den ligningsmæssige opgørelse efter ligningslovens § 5, stk. 9, må udføres manuelt.

Det er skønnet, at de administrative omkostninger ved en fuldt udbygget indberetningsordning, der ville gøre en sådan efterfølgende manuel opgørelse overflødig i de fleste tilfælde, hverken for det offentlige eller for private

virksomheder vil stå mål med fordelene. Dette gælder uanset, at den her foreslåede »skrabe-de« indberetningsordning bevirker, at ligningsmyndighederne ofte vil være nødt til at afkræve den skattepligtige nærmere oplysninger om gældseftergivelsen.

Ændringsforslaget vedrørende fondsbeskatningsloven vedrører en sproglig omformulering af reglerne i fondsbeskatningslovens §§ 21 og 21 A, som blev fastsat ved lov nr. 180 af 23. marts 1995 om afskaffelse af skatteårsbegrebet, beskatning ved selskabers opløsning m.v. og objektivering og forenkling af dispensationsbestemmelser m.v.

Ændringsforslaget vedrørende selskabsskatte-loven er en konsekvensændring som følge af ændringsforslaget vedrørende kursgevinstloven.

Ad nr. 16

Der har været en del misforståelser vedrørende virkningstidspunktet for den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede begrænsning af rentefradragsretten efter en gældsnedsettelse. På den baggrund foreslås derfor en ændring af ikrafttrædelsesbestemmelsen, således at det kommer til at fremgå udtrykkeligt af selve lovteksten, at rentefradragsbegrænsningen har virkning for aftaler om gældsnedsettelse, der indgås efter lovens ikrafttræden. Som det er nævnt i bemærkningerne til ikrafttrædelsesbestemmelsen (§ 5) i lovforslaget, anses aftaletidspunktet i forhold til tvangsakkord og gældssanering for at være datoen for kendelsens afsigelse.

Det foreslås endvidere, at indberetningspligten vedrørende renter i låneforhold, hvor der er sket gældseftergivelse, skal omfatte de gældseftergivelser, der i kalenderåret 1995 foretages dagen efter lovens bekendtgørelse i Lovtidende, samt gældseftergivelser i senere kalenderår.

Ad nr. 17

Ved ændringen præciseres det, at de foreslåede nye regler om underskuds begrænsning og reduktion af anskaffelsessummen for aktier finder anvendelse i de tilfælde, hvor nedbringelsen eller indfrielsen sker den 18. januar 1995 eller senere. Det er således uden betydning, om kapitalindskuddet er foretaget inden denne dato.

Ad nr. 18

Det foreslås, at den foreslåede konsekvensændring i ligningslovens § 15, stk. 7, der bliver stk. 9, nr. 2, skal have virkning for aftale om overdragelse af kapitalandele m.v., der finder sted den 1. januar 1995 eller senere. Den personkreds i arveafgiftsloven, som der henvises til i ligningslovens § 15, stk. 7, der bliver stk. 9, nr. 2, bliver med ændringsforslaget fra den 1. januar 1995 den samme som indtil den 1. januar 1995. Såfremt de hidtil gældende regler i lov om afgift af arv og gave skal finde anvendelse, hvilket de efter § 6, stk. 2, 2. pkt., i lov nr. 1119 af 21. december 1994 kan i 1995, finder de hid-

til gældende bestemmelser i ligningslovens § 15, stk. 7, der bliver stk. 9, nr. 2, som affattet ved lovbekendtgørelse nr. 851 af 30. september 1994, dog i stedet anvendelse.

Ad nr. 19

Det foreslås i stk. 7, at adgangen til tabsfradrag på rentefordringer i koncernforhold skal have virkning for tab, der realiseres efter lovens ikrafttræden.

Det foreslås i stk. 8, at ændringen af fondsbeskatningsloven skal have virkning fra og med indkomståret 1996 svarende til reglerne i lov nr. 180 af 23. marts 1995.

Jacob Buksti (S) nfm. Pia Gjellerup (S) Klaus Hækkerup (S) Lis Greibe (S)

Per Kaalund (S) Jes Lunde (SF) Elisabeth Arnold (RV) Frank Aaen (EL)

Sonja Albrink (CD) Peter Brixtofte (V) Svend Aage Jensby (V) Charlotte Antonsen (V)

Jens Løgstrup Madsen (V) Flemming Hansen (KF) fmd. Gitte Seeberg (KF)

Brian Mikkelsen (KF) Kristian Thulesen Dahl (FP)