

Til lovforslag nr. L 197. Betænkning afgivet af Skatteudvalget den 25. april 1996

Betænkning

over

Forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven)

(Acontoskatteordning for anpartsselskaber)

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

Endvidere har udvalget modtaget en skriftlig henvendelse fra Arthur Andersen & Co.

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

Herefter indstiller et *flertal* (Socialdemokratiets, Venstres, Det Konservative Folkepartis, Det Radikale Venstres og Centrum-Demokraternes medlemmer af udvalget) lovforslaget til *vedtagelse* med de af skatteministeren stillede ændringsforslag.

Et *mindretal* (Socialistisk Folkepartis og Enhedslistens medlemmer af udvalget) indstiller lovforslaget til *vedtagelse uændret*. Mindretallet vil stemme imod de stillede ændringsforslag. Mindretallet ønsker dog at fremhæve, at nærværende lovforslag ikke løser det reelle problem, at mange anpartsselskaber opløses, uden at der indbetales den korrekte skat, samt at der i det kommende år foreligger store problemer for skattemyndighederne, idet det kan påregnes, at en lang række selskaber vil blive tvangsopløst, jf. det under behandling af lovforslag nr. L 199 om ny anpartsselskabslov oplyste.

Dels er acontoskatteordningen ikke obligatorisk for de selskaber, der ikke får opfyldt kapitalkravet, dels vil acontoskatteordningen,

der jo bygger på acontobetaling af en skat beregnet som 50 pct. af den gennemsnitlige skat de seneste år, ikke medføre nævneværdig skat for de pågældende selskaber, der jo typisk ikke har haft skattepligtig indkomst af betydning de foregående år.

Men netop opløsningen af de selskaber kan betyde, at den eksisterende virksomhed overføres til anpartshaveren eller til et andet selskab. Denne virksomhedsoverførsel vil i en række tilfælde medføre, at der udløses skattepligtig avance, f.eks. skattepligtig avance af goodwill.

Skattemyndighederne er ikke sikret betaling af denne skat med lovforslaget, der formentlig vil medføre et meget lille faktisk provenu, men tydeligvis betydelige administrative omkostninger, jf. lovforslagets skøn alene over edb-udgifterne ved gennemførelse af lovforslaget.

Ændringsforslagene vil betyde, at selskaber, der har foretaget kapitaludvidelse i de seneste år, kan udbetale et beløb skattefrit til anpartshaveren. Dette vil mange selskaber selvfølgelig vælge, hvorved hovedanpartshaveren kan modtage et skattefrit beløb og dermed nedsætte sin skattepligtige lønudbetaling, hvorved det tilsvarende beløb kun beskattes med selskabsskat på 34 pct. i stedet for at beskattes som løn hos hovedanpartshaveren.

Mindretallet ser ingen anledning til, at de almindelige skatteregler for kapitalnedsættelse afviges i dette tilfælde, så meget mere, som de stillede ændringsforslag nu yderligere komplicerer skattelovgivningen og kræver øgede res-

sourcer hos kommunerne til observation og kontrol af, at den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne ved en kommende avance/tabsopgørelse er opgjort korrekt, og at kapitalnedsættelsen er fragået i den skattemæssige anskaffelsessum.

Et *andet mindretal* (Dansk Folkepartis medlem af udvalget) indstiller lovforslaget til *forkastelse* ved 3. behandling. Mindretallet vil stemme for de stillede ændringsforslag.

Ændringsforslag

Af *skatteministeren*, tiltrådt af et *flertal* (udvalget med undtagelse af SF og EL):

Til titlen

1) Titlen affattes således:

»Forslag

til

Lov om ændring af selskabsskatteoven, ligningsloven, aktieavancebeskatningsloven og kildeskatteoven

(Acontoskatteordning for anpartsselskaber og udlodning ved kapitalnedsættelse i anpartsselskaber)«.

Nye paragraffer

2) Efter § 1 indsættes som nye paragraffer:

»§ 01

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 869 af 15. november 1995, som senest ændret ved lov nr. 311 af 24. april 1996, foretages følgende ændring:

1. I § 16 A indsættes som *stk. 6*:

»*Stk. 6.* Uanset *stk. 1* skal beløb, der udloddes i forbindelse med en kapitalnedsættelse i anpartsselskaber med en anpartskapital, der ikke overstiger nominelt 225.000 kr., ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis anpartskapitalen i selskabet er forhøjet ved kontant indskud, apportindskud eller konvertering af gæld i perioden fra og

med den 6. december 1991 til og med den 31. maj 1996 eller selskabet er stiftet i denne periode. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis anparterne i selskabet er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej, jf. aktieavancebeskatningslovens § 3, hvis kapitalnedsættelsen medfører, at anpartshavernes indflydelse i selskabet forrykkes, eller hvis det udloddede beløb helt eller delvis er fritaget for beskatning efter *stk. 1*, jf. *stk. 2. 1. pkt.* finder endvidere kun anvendelse på den del af det udloddede beløb, der ikke overstiger den nominelle værdi af de annullerede anparter.«

§ 02

I lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 620 af 19. juli 1995, som ændret ved § 108 i lov nr. 1072 af 20. december 1995, foretages følgende ændring:

1. I § 6 indsættes som *stk. 9*:

»*Stk. 9.* Udloddede beløb fra et anpartsselskab, som i medfør af ligningslovens § 16 A, *stk. 6*, ikke er medregnet ved opgørelsen af anpartshaverens skattepligtige indkomst, fragår i den samlede anskaffelsessum for anparterne i selskabet. Resten af den samlede anskaffelsessum betragtes som anskaffelsessum for de i behold værende anparter.«

§ 03

I lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat), jf. lovbekendtgørelse nr. 519 af 22. juni 1995, som senest ændret ved § 1 i lov nr. 228 af 27. marts 1996, foretages følgende ændringer:

1. I § 65, *stk. 6*, indsættes efter »§ 16 A, *stk. 4*«: »og 6«.

2. I § 66, *stk. 3*, ophæves *1. pkt.*, og i stedet indsættes som nyt *1. og 2. pkt.*:

»Selskaber, der vedtager udbetaling eller godskrivning af udbytte skal, uanset om der er pligt til at foretage indeholdelse af udbytte-skat, i en af skatteministeren foreskrevet form meddele oplysning om vedtagelsen. Meddelelsen skal foretages senest 1 måned efter nævnte vedtagelse.«

Til § 2

3) Paragraffen affattes således:

»§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. § 1 har virkning fra og med indkomståret 1997.

Stk. 3. § 01 og § 03, nr. 1, har virkning for beløb, der udloddes i forbindelse med kapitalnedsættelser, der anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i perioden mellem den 1. juni 1996 og den 1. oktober 1997.

Stk. 4. § 02 har virkning for anparter, der afstås den 1. juni 1996 eller senere.«

Bemærkninger

Til nr. 1-3

Ændringsforslagene har til formål at hjælpe anpartshavere i selskaber, hvori der er indskudt midler i tiltro til, at kapitalkravet fremover ville være 200.000 kr.

Det gælder eksempelvis anpartshavere, som har optaget lån for at forhøje anpartskapitalen, og som nu ønsker at nedskrive anpartskapitalen for at få udloddet en del af de indskudte midler til afdrag på lånet.

Kapitalnedsættelser betragtes i skatteretlig henseende som udlodning af udbytte, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1. Hele det udloddede beløb beskattes som udbytte uden fradrag af anskaffelsessummen for de anparter, som annulleres/nedskrives ved kapitalnedsættelsen.

Da det kan virke urimeligt, at anpartshavere, der for at opfylde minimumskravet har indskudt kapital uden fradrag, beskattes af hele udlodningen, når kapitalen efterfølgende nedskrives, foreslås det, at sådanne udlodninger under visse betingelser gøres skattefri.

Endelig foreslås det, at der ikke skal foretages indeholdelse af udbytteskat i udlodninger, der er en følge af de nævnte kapitalnedsættelser, ligesom det præciseres, at der er pligt til at indsende udbytteerklæring, selv om en udlodning er skattefri.

Provenumæssige konsekvenser

Med den foreslåede skattefrihed for visse udlodninger i forbindelse med anpartskapital-

tilpasninger som følge af det lavere kapitalkrav gives der afkald på et utilsigtet merprovenu.

Administrative konsekvenser

Ændringsforslaget skønnes ikke at have administrative konsekvenser.

Ad nr. 1

Den ændrede affattelse af lovforslagets titel skyldes forslaget om ændring af ligningsloven, aktieavancebeskatningsloven og kildeskatteloven.

Ad nr. 2

Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16 A, stk. 6, har den konsekvens, at udlodninger til anpartshavere i forbindelse med en kapitalnedsættelse i selskabet i visse tilfælde er skattefri.

Da formålet er at hjælpe anpartshavere, der har disponeret i den tro, at kapitalkravet fra 1. januar 1997 ville være 200.000 kr., foreslås det, at bestemmelsen kun skal omfatte udlodninger fra selskaber, der har udvidet anpartskapitalen efter den 6. december 1991, som var den dato, hvor der blev fremsat lovforslag om forhøjelse af kapitalkravet fra 80.000 kr. til 200.000 kr.

Det foreslås således, at bestemmelsen kun skal omfatte udlodninger fra selskaber, hvor anpartskapitalen er forhøjet i perioden fra og med den 6. december 1991 til og med den 31. maj 1996. Hvis kapitalforhøjelsen er vedtaget på generalforsamling inden den 6. december 1991, anses anpartskapitalen ikke for forhøjet i den nævnte periode.

Derimod omfatter bestemmelsen udlodninger fra selskaber, der er stiftet i denne periode. Bestemmelsen finder endvidere anvendelse, uanset om anpartshaveren har erhvervet anparterne i selskabet før eller efter den 6. december 1991, og uanset om anpartshaveren er et selskab eller en person, medmindre anparterne er erhvervet som led i anpartshaverens næringsvej, jf. aktieavancebeskatningslovens § 3.

Som udgangspunkt må det antages, at en anpartshaver ikke har disponeret i tiltro til et kapitalkrav på 200.000 kr., hvis anpartskapitalen er forhøjet ud over dette beløb, eller hvis selskabet er stiftet med en anpartskapital, der overstiger 200.000 kr.

Det kan dog virke urimeligt, hvis bestemmelsen ikke omfatter de tilfælde, hvor anpartskapitalen overstiger minimumskravet som følge af »delelighedshensyn« (eksempelvis tre anpartshavere, som har forhøjet kapitalen til 201.000 kr.). Det foreslås derfor, at bestemmelsen skal omfatte udlodninger fra selskaber med en anpartskapital, der ikke overstiger 225.000 kr.

Det foreslås endvidere, at udlodninger kun gøres skattefrie i de tilfælde, hvor kapitalforhøjelsen er sket ved kontant indskud, apportindskud eller konvertering af gæld, og dermed udelukkes de tilfælde, hvor kapitalforhøjelsen er sket ved en ompostering af egenkapitalen (udstedelse af fondsanparter). Begrundelsen herfor er, at det er hensigten, at anpartshavere, der har disponeret i den tro, at kapitalkravet ville stige til 200.000 kr., så vidt muligt stilles, som om kapitalkravet hele tiden havde været 125.000 kr. Hvis kapitalforhøjelsen er sket ved udstedelse af fondsanparter, kan dette resultat opnås ved en kapitalnedsættelse uden udlodning, hvilket ikke medfører beskatning efter ligningslovens § 16 A, stk. 1.

Endelig foreslås det, at bestemmelsen kun finder anvendelse, hvis anpartshavernes indflydelse i selskabet ikke forrykkes ved kapitalnedsættelsen. Dette er også en forudsætning for at opnå dispensation efter ligningslovens § 16 A, stk. 2. En dispensation efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, medfører, at udlodningen ikke beskattes som udbytte, men at fortjeneste og tab ved udlodningen behandles efter aktieavancebeskatningslovens regler. Den foreslåede bestemmelse finder ikke anvendelse, hvis anpartshaveren har opnået dispensation efter ligningslovens § 16 A, stk. 2. Det er således ikke muligt at modtage en del af udlodningen skattefrit efter den foreslåede bestemmelse og samtidig opnå tilladelse efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, til, at fortjeneste og tab ved den resterende del af udlodningen behandles efter aktieavancebeskatningslovens regler.

Hvis de ovennævnte betingelser er opfyldt, foreslås det, at de omhandlede anpartshavere skattefrit kan modtage et beløb svarende til den nominelle kapitalnedskrivning. Begrundelsen for ikke at tillade en større skattefri udlodning er, at hvis selskabet er stiftet til overkurs, eller der er gennemført en kapitalforhøjelse til overkurs, har anpartshaverne frivilligt -

og ikke på grund af det forhøjede kapitalkrav - indskudt overkursen i selskabet.

Det foreslås, at det beløb, som en anpartshaver modtager uden beskatning, fragår i den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne i selskabet. Resten af den samlede anskaffelsessum betragtes som anskaffelsessum for de i behold værende anparter i selskabet. En anpartshaver vil altid have anparter i selskabet efter kapitalnedsættelsen, idet den foreslåede bestemmelse i ligningsloven ikke omfatter likvidationsudlodninger, og det er et krav for, at udlodningen er skattefri, at anpartshavernes indflydelse ikke forrykkes ved kapitalnedsættelsen.

Nedsætter eksempelvis en eaneanpartshaver anpartskapitalen fra nom. 200.000 kr. til nom. 125.000 kr. kan vedkommende modtage en udlodning på 75.000 kr. fra selskabet uden beskatning. Til gengæld reduceres den samlede anskaffelsessum for anparterne i selskabet med det udloddede beløb.

Udloddes i stedet 100.000 kr. til den pågældende anpartshaver, medfører det efter den foreslåede bestemmelse, at 25.000 kr. beskattes som udbytte, mens anskaffelsessummen for anparterne reduceres med 75.000 kr.

Udloddes et mindre beløb end den nominelle kapitalnedskrivning, eksempelvis fordi selskabets kreditorer kun vil acceptere en mindre udlodning, er det kun det udloddede beløb, der reducerer den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne.

Det bemærkes i den forbindelse, at der ikke foreslås ændringer i de selskabsretlige regler vedrørende kapitalnedsættelse, og at udlodningen af den grund kan være begrænset til et mindre beløb end den nominelle kapitalnedskrivning.

Endelig foreslås som en konsekvensændring, at der ikke skal indeholdes udbytteskat af den del af det udloddede beløb, som efter den foreslåede regel i ligningslovens § 16 A, stk. 6, ikke skal medregnes ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst.

I overensstemmelse med hidtidig praksis foreslås det samtidig præciseret, at pligten til at indsende udbytteerklæring er uafhængig af, om der samtidig skal indeholdes og indbetales udbytteskat.

Ad nr. 3

Det foreslås at tidsbegrænse muligheden for at foretage skattefrie udlodninger. Det foreslåede tidsrum skønnes tilstrækkeligt til, at anpartshaverne kan beslutte og gennemføre kapitalnedsættelsen. Ændringen i aktieavancebeskatningsloven foreslås tillagt virkning fra den

første dag, der kan foretages skattefrie udlodninger. Den 1. juni 1996 er valgt, fordi denne dato er det forventede ikrafttrædelsestidspunkt for det lovforslag om anpartsselskaber (L 199), som erhvervsministeren fremsatte den 1. februar 1996.

Jacob Buksti (S) nfm. Martin Glerup (S) Klaus Hækkerup (S) Anna-Marie Hansen (S)

Per Kaalund (S) Jes Lunde (SF) Gunhild Husum (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 (DF)

Fremskridtspartiet havde ikke medlemmer i udvalget.