

Til lovforslag nr. L 147. Betænkning afgivet af Skatteudvalget den 14. april 1999

Betænkning

over

Forslag til lov om ændring af lov om skattefri virksomhedsomdannelse, virksomhedsskatteoven og fusionsskatteoven

(Lempelse af betingelserne for omdannelse af virksomheder med flere ejere samt indførelse af krav om fuldt vederlag i aktier eller anparter m.v.)

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

Endvidere har udvalget modtaget skriftlige og/eller mundtlige henvendelser fra:

Andersen, John Peter, advokat, Aalborg,
Aros Advokater,
BDO Skat,
De danske Landboforeninger,
Ernst & Young,
Foreningen af Registrerede Revisorer,
Foreningen af Statsautoriserede Revisorer,
Koed, Erik Krab, registreret revisor, Viuf,
Moore Stephens Skat,
Mortensen & Beierholm,
Revisionsfirmaet Mougard,
Serup, Michael, advokat, Advokatfirmaet
Tommy V. Christiansen,
Skatteinform og
Taarnhøj, Steve, Nørre Alslev.

Der er af skatteministeren og af et mindretal stillet ændringsforslag, hvorom der henvises til de ledsagende bemærkninger.

Herefter indstiller et *mindretal* (Venstres, Det Konservative Folkepartis, Centrum-Demokraternes, Fremskridtspartiets og Kristeligt Folkepartis medlemmer af udvalget) lovforslaget til *vedtagelse* med de af skatteministeren og det af et mindretal stillede ændringsforslag. Hvis det af

mindretallet stillede ændringsforslag forkastes ved 2. behandling, vil mindretallet stemme imod lovforslaget ved 3. behandling.

Et *andet mindretal* (Socialdemokratiets, Det Radikale Venstres og Enhedslistens medlemmer af udvalget) indstiller lovforslaget til *vedtagelse* med de af skatteministeren stillede ændringsforslag.

Et *tredje mindretal* (Socialistisk Folkepartis medlem af udvalget) indstiller lovforslaget til *vedtagelse uændret*. Mindretallet vil stemme imod de af skatteministeren og det af et mindretal stillede ændringsforslag.

Et *fjerde mindretal* (Dansk Folkepartis medlem af udvalget) indstiller lovforslaget til *vedtagelse* med de af skatteministeren og det af et mindretal stillede ændringsforslag.

Æ n d r i n g s f o r s l a g

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

Til titlen

1) I titlen indsættes efter »virksomhedsskatteoven«: », personskatteoven«.

Til § 1

2) Den under *nr. 3* foreslåede § 2, *stk. 1, nr. 2*, affattes således:

»2) Alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet. Ejeren kan bestemme, om en ejendom, der helt eller delvis anvendes i virksomheden, skal overdrages til selskabet, eller om ejendommen skal holdes uden for omdannelsen. Tilsvarende kan ejeren af en virksomhed, omfattet af virksomhedsordningen, bestemme, om beløb hensat til senere faktisk hævnning og beløb på mellemregningskontoen skal holdes uden for omdannelsen eller indgå i selskabets egenkapital. Beløb som nævnt i 3. pkt., der holdes uden for omdannelsen, kan medtages som et passiv i den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen, men skal være udlignet ved udbetaling til ejeren, inden omdannelsen finder sted.«

3) I den under *nr. 3* foreslåede affattelse af § 2, *stk. 1*, indsættes efter *nr. 3* som nye numre:

»4) Pålydendet af de aktier eller anparter, der ydes som vederlag for virksomheden, svarer til den samlede aktie- eller anpartskapital, jf. dog § 1, *stk. 2*.

5) Aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, opgjort efter § 4, *stk. 2-4*, er ikke negativ, jf. dog 2. pkt., og en eventuel negativ indskudskonto er udlignet inden omdannelsen, jf. virksomhedsskattelovens § 16, *stk. 2*, og § 16 a, *stk. 4*. Har ejeren anvendt virksomhedsordningen i året forud for omdannelsen, kan lovens regler anvendes på trods af en negativ anskaffelsessum. Driver ejeren flere virksomheder i virksomhedsordningen, er det dog en betingelse for at kunne anvende lovens regler på trods af en negativ anskaffelsessum, at ejeren samlet omdanner de af denne drevne virksomheder.«

Nr. 4 og 5 bliver herefter nr. 6 og 7.

4) Den under *nr. 3* foreslåede § 2, *stk. 1, nr. 5*, der bliver nr. 7, affattes således:

»7) I den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen, hensættes uanset bestemmelserne i årsregnskabsloven enhver skat, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi. Almindeligt anerkendte danske regnskabs-

vejledninger finder anvendelse ved indregning og opgørelse heraf.«

5) I det under *nr. 4* foreslåede § 4, *stk. 2, 2. pkt.*, ændres »nr. 5« til: »nr. 7«.

6) *Nr. 6* affattes således:

»6. § 4, *stk. 5*, der bliver *stk. 4*, affattes således:

»*Stk. 4*. Udgør den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne opgjort efter *stk. 2* og 3, et negativt beløb, medregnes det negative beløb ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af disse. Afstås aktierne eller anparterne til det selskab, der har udstedt disse, jf. ligningslovens § 16 B, og finder aktieavancebeskatningslovens regler om opgørelse af fortjeneste og tab ikke anvendelse, medregnes en eventuel afståelsessum samt en til den afståede del af aktie- eller anpartskapitalen svarende del af det negative beløb i ejerens skattepligtige indkomst. Nedsættes aktie- eller anpartskapitalen, jf. ligningslovens § 16 A, og finder aktieavancebeskatningslovens regler om opgørelse af fortjeneste og tab ikke anvendelse, medregnes en eventuel udlodning samt en til nedsættelsen af aktie- eller anpartskapitalen svarende del af det negative beløb på samme måde i ejerens skattepligtige indkomst.«

7) Efter *nr. 7* indsættes som nyt nummer:

»01. § 4, *stk. 6, 2. pkt.*, der bliver *stk. 5, 2. pkt.*, ophæves og i stedet indsættes:

»Den skatteansættende myndighed påser, at betingelserne for at anvende lovens regler er opfyldt, og foretager ansættelse af anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne opgjort efter *stk. 2-4*. Indebærer denne ansættelse eller skatteansættelsen af ejeren i øvrigt sådanne ændringer, at betingelserne i § 2, *stk. 1, nr. 5*, ikke er opfyldt, kan lovens regler uanset dette anvendes, såfremt ejeren udligner den negative anskaffelsessum eller et negativt indestående på indskudskontoen ved indbetaling til selskabet senest 1 måned efter den skatteansættende myndigheds meddelelse om, at § 2, *stk. 1, nr. 5*, ikke er opfyldt.«

Til § 2

8) Før *nr. 1* indsættes som nye numre:

»01. I § 16 indsættes som *stk. 2*:

»*Stk. 2*. Er indestændet på indskudskontoen opgjort efter § 3 negativt, er det en betingelse for

at kunne omdanne virksomheden til selskab efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, at den skattepligtige inden omdannelsen overfører et beløb til virksomheden, der gør, at indeståendet på indskudskontoen bliver nul eller positivt. Udligningen af indskudskontoen sker i perioden fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, til omdannelsen finder sted. Beløbet anses for indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.«

02. I § 16 a, stk. 2, ændres »litra b« til: »nr. 3«.

9) Nr. 1 affattes således:

»1. I § 16 a, stk. 3, 2. pkt., ændres »det efter stk. 2 overførte beløb og« til: »den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, der kan henføres til den afståede virksomhed, og hele«.

10) Efter nr. 1 indsættes som nyt nummer:

»03. I § 16 a, indsættes som stk. 4:

»Stk. 4. Er indeståendet på indskudskontoen opgjort efter § 3 negativt, er det en betingelse for at kunne omdanne virksomheden til selskab efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, at den skattepligtige inden omdannelsen overfører et beløb til virksomheden, der gør, at indeståendet på indskudskontoen bliver nul eller positivt. Udligningen af indskudskontoen sker i perioden fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, til omdannelsen finder sted. Beløbet anses for indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.«

Til § 3

11) Før nr. 1 indsættes som nyt nummer:

»01. I § 14 h, stk. 4, 3. pkt., ændres »stk. 3 og 5« til: »stk. 2 og 4«.

Ny paragraf

12) Efter § 3 indsættes som ny paragraf:

»§ 01

I lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 717 af 2. oktober 1998, som ændret ved § 8 i lov nr. 910 af 16. december 1998 og § 4 i lov nr. 1026 af 23. december 1998, foretages følgende ændringer:

1. I § 4 a, stk. 1, nr. 1 og 5, indsættes efter »ligningslovens § 16 A«: »samt beløb omfattet af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, 3. pkt.«.

2. I § 4 a, stk. 1, nr. 2 og 6, indsættes efter »ligningslovens § 16 B«: »samt beløb omfattet af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, 2. pkt.«.

Til § 4

Af et *mindretal* (V og KF), tiltrådt af et *mindretal* (DF, CD, FP og KRF):

13) To steder ændres »1. januar 1999« til: »1. juli 1999«.

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

14) Efter »hvor omdannelsesdatoen er den 1. januar 1999 eller senere« indsættes: », jf. dog stk. 2 og 3«.

15) Efter stk. 1 indsættes som nye stykker:

»Stk. 2. Den i § 1, nr. 3, foreslåede affattelse af § 2, stk. 1, nr. 5, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse og § 2, nr. 01 og 03, har virkning for omdannelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere.

Stk. 3. § 1, nr. 6, og § 01 har virkning for afståelser og kapitalnedsættelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere.«

B e m æ r k n i n g e r

Til nr. 1-12, 14 og 15

Provenubemærkninger

Ændringsforslagene vil være en lempelse i situationer med stor egenkapitalfinansiering, hvor der med ændringsforslagene accepteres fremmedfinansiering af aktivernes skattemæssige anskaffelsessum. Ligeledes er forslaget om, at beløb på mellemregningskontoen og beløb hensat til senere faktisk hævning i virksomhedsordningen kan holdes udenfor omdannelsen, en lempelse.

Omvendt vil ændringsforslagene kunne være skærpende i situationer, hvor der er sket belåning af værdistigninger, uden at låneprovenuet indgår i omdannelsen. Endvidere er forslagene skærpende i omdannelsessituationer, hvor indskudskontoen er negativ.

Der er ikke holdepunkter for en egentlig kvantificering af provenuvirkningen, men den skønnes at være begrænset.

Ad nr. 1

Under ændringsforslag nr. 12 foreslås der ændringer i personskatteloven. Af ordensmæssige grunde foreslås det derfor, at »personskatteloven« indføjes i lovforslagets titel, som nævner de love, der berøres af forslaget.

Ad nr. 2

Efter lovforslaget skal alle aktiver og passiver i virksomheden ifølge den foreslåede affattelse af virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 2, overdrages til selskabet ved omdannelsen. Ved vurderingen af, hvilke erhvervmæssige aktiver og passiver der vedrører virksomheden, må der tages udgangspunkt i de regnskaber og indkomstopgørelser, der gennem årene er udarbejdet for virksomheden. Har virksomheden inden omdannelsen været omfattet af virksomhedsordningen er det de aktiver og passiver, der har været inddraget under denne ordning, som nu skal overdrages til selskabet. Er der privat gæld i virksomhedsordningen, udtrykt ved en negativ indskudskonto, skal denne udlignes inden omdannelsen, jf. ændringsforslag nr. 8.

Det blev i lovforslaget i forlængelse af bestemmelsen om, at alle aktiver og passiver i virksomheden skulle overdrages til virksomheden, foreslået, at midler fra lån optaget i virksomheden skulle overdrages til selskabet ved omdannelsen eller omvendt holdes uden for omdannelsen sammen med lånet, hvis midlerne er forbrugt af ejeren til private formål. Den foreslåede bestemmelse har imidlertid givet anledning til en del kritik, bl.a. ud fra den betragtning, at ejere behandles forskelligt alt efter, hvordan de har valgt at finansiere deres virksomhed. Ved at forhindre ejeren i at optage lån i virksomheden lige inden omdannelsen og samtidig holde midlerne uden for omdannelsen, stiller man ejere, som inden omdannelsen helt eller delvis har drevet virksomheden ved hjælp af selvfinansiering, dårligere end ejere, der helt eller delvis har benyttet sig af lånefinansiering.

For at imødekomme denne kritik foreslås det, at den i lovforslaget under nr. 3 foreslåede formulering af § 2, stk. 1, nr. 2, 2. og 3. pkt., erstattes med dels en betingelse om, at aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, opgjort efter § 4,

stk. 2-4, ved omdannelse af virksomheder uden for virksomhedsordningen - samt ved delvis omdannelse af virksomheder i virksomhedsordningen - ikke må være negativ, jf. nærmere under bemærkningerne til ændringsforslag nr. 3, dels en bestemmelse om, at en eventuel negativ indskudskonto for virksomheder omfattet af virksomhedsordningen skal udlignes inden omdannelsen, jf. nærmere under bemærkningerne til ændringsforslag nr. 8.

Optager en virksomhedsejer omfattet af virksomhedsordningen lån for at nedbringe egenkapitalen inden omdannelsen, som der bliver mulighed for i medfør af ændringsforslaget, skal det præciseres, at en overførsel af låneprovenuet til ejeren behandles efter reglen i virksomhedsskattelovens § 5, d.v.s. at beløbet anses for hævet i overensstemmelse med hæverækkefølgen.

I flere af de henvendelser, som er fremkommet under udvalgsbehandlingen, spørges der om, hvorledes der skal forholdes med ejendomme, der både benyttes i virksomheden og privat, når der nu foreslås indsat en bestemmelse om, at alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet.

Behovet for en afklaring heraf foreslås imødekommet ved i overensstemmelse med gældende praksis at fastslå, at en blandet benyttet ejendom kan indgå i omdannelsen, uanset en del af ejendommen ikke har været anvendt erhvervmæssigt. Det vil sige, at det er op til ejeren at bestemme, om en ejendom, der delvis anvendes i virksomheden, skal overdrages til selskabet, eller om ejendommen skal holdes uden for omdannelsen.

Eventuelle andre aktiver med blandet benyttelse må anses for at skulle overdrages til selskabet i medfør af bestemmelsen om, at alle erhvervmæssige aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet.

Det følger af virksomhedsomdannelseslovens § 1, at det, der kan indskydes i et selskab efter lovens regler, er en personligt ejet virksomhed. Gældende praksis for, hvornår der foreligger en virksomhed, videreføres uændret. For at undgå uklarhed i relation til lovbestemmelsen om blandet benyttede bygninger præciseres det i forlængelse af denne i overensstemmelse med gældende praksis, at en ejendom, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt, kan udgøre en selvstændig virksomhed. Dette medfører, at en sådan ejendom dels kan overdrages til et selskab efter virksomhedsomdannelsesloven, selv om

Bet. o. lovf. vedr. skattefri virksomhedsomdannelse m.v.

ejendommen bliver selskabets eneste aktiv, dels kan holdes uden for en eventuel omdannelse.

Som noget nyt foreslås det, at ejeren af en virksomhed omfattet af virksomhedsordningen kan bestemme, om beløb hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen skal holdes uden for omdannelsen.

I virksomhedsordningen er beløb hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen kendetegnet ved, at beløbene ikke betragtes som en del af virksomhedsøkonomien, men som en del af ejerens privatøkonomi. Beløb hensat til senere faktisk hævning beskattes i det år, hvor beløbet overføres til en hævekonto (konto for overførsel), og kan herefter udtages skattefrit af ejeren. Tilsvarende kan indestående på mellemregningskontoen udtages skattefrit, idet sådanne beløb ikke anses for indskudt på indskudskontoen. Det medfører, at beløbet kan hæves uden om hæverækkefølgen.

Som en konsekvens heraf foreslås det som nævnt, at beløb hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen kan holdes uden for omdannelsen. Hæver ejeren mere end indestående på de pågældende konti, anses de overskydende hævninger for foretaget i selskabet.

Holdes beløb hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen uden for omdannelsen, kan disse medtages som et passiv i den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen. Denne regel er begrundet i bogføringstekniske forhold. Et beløb svarende til passivposten skal imidlertid udbetales til ejeren, inden omdannelsen finder sted, således at ejeren efter dette tidspunkt ikke har et tilgodehavende i selskabet.

Vælger ejeren ikke at holde beløbene uden for omdannelsen, indgår de i selskabets egenkapital. De aktier eller anparter, som ejeren modtager som vederlag, får dermed en større værdi.

Hæver ejeren af en virksomhed, der ikke er omfattet af virksomhedsordningen, midler i virksomheden i perioden fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, til omdannelsen finder sted, anses sådanne beløb for hævet i selskabet.

Ad nr. 3

Det foreslås at indsætte en bestemmelse i virksomhedsomdannelsesloven som § 2, stk. 1, nr. 4, om, at pålydendet af de aktier eller anparter, der

ydtes som vederlag for virksomheden, skal svare til den samlede aktie- eller anparterkapital, idet der dog skal tages højde for, at der kan anvendes et skuffeselskab ved omdannelsen, jf. lovens § 1, stk. 2. Der er tale om en videreførelse af bestemmelsen i virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, litra c, som ved en redaktionel fejl ikke er kommet med ved nyaffattelsen af § 2 i lovforslaget.

Endvidere foreslås det at indsætte en bestemmelse i virksomhedsomdannelsesloven som § 2, stk. 1, nr. 5, om, at aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke må være negativ. Der foreslås endvidere indsat en henvisning til den foreslåede betingelse i virksomhedsskattelovens § 16, stk. 2, og § 16 a, stk. 4, om udligning af en eventuel negativ indskudskonto, jf. nærmere bemærkningerne til ændringsforslag nr. 8 og 10.

Aktiernes eller anparternes anskaffelsessum 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. Opgørelsesmetoden medfører, at der kan opstå negative anskaffelsessummer ved omdannelsen, f.eks. hvis der er sket belåning af skattepligtige værdistigninger.

En negativ anskaffelsessum er udtryk for, at virksomhedens skattemæssige passiver og latente skattepligtige fortjenester er større end handelsværdien af virksomhedens skattemæssige aktiver. Ved at kræve, at anskaffelsessummen ikke må være negativ, begrænses størrelsen af den gæld, som kan inddrages under omdannelsen, efter en objektiv regel.

En ejer kan herefter alene belåne den nedskrevne værdi/anskaffelsessummen af de aktiver, der indskydes i virksomheden. Det er imidlertid ikke muligt at belåne værdistigningerne på aktiverne og samtidig indskyde lånet i selskabet.

Har ejeren anvendt virksomhedsordningen i året forud for omdannelsen, foreslås det, at lovens regler kan anvendes på trods af en negativ anskaffelsessum. Baggrunden herfor er, at eventuel privat gæld er udlignet inden omdannelsen som følge af den foreslåede bestemmelse om udligning af en eventuel negativ indskudskonto, jf. nærmere bemærkningerne til ændringsforslag nr. 8 og 10.

Driver den skattepligtige flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder ifølge virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, som en virksomhed.

somhed ved anvendelsen af virksomhedsordningen. Det er en betingelse, at ejeren samlet omdanner disse virksomheder til et selskab, hvis omdannelsen skal kunne anerkendes på trods af en negativ anskaffelsessum.

De i lovforslaget foreslåede § 2, stk. 1, nr. 4 og 5, bliver herefter § 2, stk. 1, nr. 6 og 7.

Ad nr. 4

Det foreslås at ændre formuleringen af den i lovforslaget under nr. 3 foreslåede § 2, stk. 1, nr. 5, der efter ændringsforslag nr. 3, bliver § 2, stk. 1, nr. 7. Det foreslås fastsat, at enhver skat, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi, skal hensættes i den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen uanset bestemmelserne i årsregnskabsloven, der tillader, at beløbet oplyses i en note. Almindeligt anerkendte danske regnskabsvejledninger finder anvendelse ved indregning og opgørelse af skatten. Sigtet med bestemmelsen opretholdes, men der opnås en bedre overensstemmelse med de nye begreber og retningslinier, der er ved at blive fastlagt i regnskabsmæssigt regi. Forslaget er foranlediget af en henvendelse fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, jf. bilag 10 og 43, der forventer, at en ny regnskabsvejledning kan træde i kraft pr. 1. januar 2000.

Ad nr. 5

Der er tale om en konsekvensrettelse som følge af den under ændringsforslag nr. 3 foreslåede ændring.

Ad nr. 6

I lovforslagets § 1, nr. 6, er foreslået en ny affattelse af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 5, der efter lovforslaget bliver § 4, stk. 4. Den foreslåede formulering af bestemmelsen byggede på den forudsætning, at reglerne i ligningslovens §§ 16 A og 16 B blev objektiveret som foreslået i lovforslag nr. L 87 (Forslag til lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.). Som følge af ændringsforslag stillet den 3. marts 1999 (ændringsforslag nr. 37-43) udgik forslagene om at objektivere ligningslovens §§ 16 A og 16 B imidlertid af L 87 inden

vedtagelsen. På baggrund heraf foreslås en mindre og rent teknisk omformulering af den foreslåede § 4, stk. 4.

Ad nr. 7

Den skatteansættende myndighed påser i følge den gældende regel i § 4, stk. 6, at betingelserne for at anvende lovens regler er opfyldt, og foretager ansættelse af anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne opgjort efter § 4, stk. 2-4. Indebærer denne ansættelse eller skatteansættelsen af ejeren i øvrigt sådanne ændringer, at betingelserne i § 2, stk. 1, nr. 5, ikke er opfyldt, foreslås det, at lovens regler uanset dette kan anvendes, såfremt ejeren udligner den negative anskaffelsessum eller et negativt indestående på indskudskontoen ved indbetaling til selskabet senest 1 måned efter den skatteansættende myndigheds meddelelse om, at § 2, stk. 1, nr. 5, ikke er opfyldt.

Ad nr. 8 og 10

Det foreslås at indsætte en bestemmelse i virksomhedsskatteoven som § 16, stk. 2, om, at det er en betingelse for at kunne omdanne virksomheden til et selskab efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, at en eventuel negativ indskudskonto opgjort efter lovens § 3 udlignes inden omdannelsen ved, at ejeren overfører et beløb til virksomheden, der gør, at indeståendet på indskudskontoen bliver nul eller positivt. En enslydende bestemmelse foreslås indsat som § 16 a, stk. 4, da det også i de tilfælde, hvor én af flere virksomheder i virksomhedsordningen omdannes, bør være en betingelse, at en eventuel negativ indskudskonto fuldt ud udlignes.

Indtræder en person i virksomhedsordningen, skal virksomheden opgøre en indskudskonto. Indskudskontoen opgøres som værdien af virksomhedens aktiver med fradrag af virksomhedens gæld, indskud på særlig konto i pengeinstitut vedrørende investeringsfond og overførte beløb fra konjunkturudligningskontoen. Kontoen reguleres alene efterfølgende ved yderligere indskud og hævnings, som overstiger overskud.

Indskudskontoen er udtryk for, hvor stort et beløb der er indskudt i virksomheden af i forvejen beskattede midler, og dermed tillige et udtryk for, hvor stort et beløb ejeren kan hæve skattefrit i virksomheden, efter at overskud er hævet.

Er kontoen positiv, sondres der normalt ikke mellem erhvervsmæssig og privat gæld. Er kon-

toen derimod negativ, er dette som udgangspunkt udtryk for, at der er medtaget privat gæld under ordningen. Kan ejeren imidlertid dokumentere, at der er tale om erhvervmæssig gæld, kan kontoen nulstilles. En negativ indskudskonto, som ikke kan nulstilles, medfører, at der skal beregnes rentekorrektion. Rentekorrektion skal modvirke de fordele, der er ved at medtage privat gæld under virksomhedsordningen.

Reglerne om rentekorrektion finder imidlertid ikke anvendelse, når den private gæld er overdraget til et selskab ved en omdannelse. Som en følge heraf foreslås det, at ejeren inden omdannelsen skal udligne en sådan negativ indskudskonto.

Udligningen af indskudskontoen sker i perioden fra indkomstårets udløb, til omdannelsen af virksomheden finder sted. Beløbet anses for indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af året før omdannelsesåret.

Ændringsforslag nr. 8 om indsættelse af nr. 02 er en konsekvensrettelse af virksomhedsskatte-lovens § 16 a, stk. 2. Bestemmelsen henviser til virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, litra b, der ifølge lovforslaget foreslås ændret til § 2, stk. 1, nr. 3.

Ad nr. 9

I lovforslaget foreslås det at ændre beregningsreglen i virksomhedsskatte-lovens § 16 a, stk. 3, for fordeling af opsparet overskud i relation til nedsættelse af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, når en af flere virksomheder omdannes efter reglerne om skattefri omdannelse, således at det i stedet for det regnskabsmæssigt opgjorte vederlag er den skattemæssige værdi af de til selskabet overdragne aktiver og passiver, der skal sættes i forhold til kapitalgrundlaget, der ligeledes afspejler de skattemæssige værdier.

Det foreslås at ændre bestemmelsen i lovforslaget med henblik på at opnå en endnu større overensstemmelse mellem værdiansættelsesgrundlaget for tallet i henholdsvis tælleren og nævneren. Den andel af det opsparede overskud, som kan nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, foreslås beregnet som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, der kan henføres til den afståede virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.

En tilsvarende beregningsregel kendes fra dødsboskatte-loven.

Ad nr. 11

Der er tale om en konsekvensrettelse af fusionsskatte-lovens § 14 h, stk. 4. Bestemmelsen henviser til virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 3 og 5, der ifølge lovforslaget foreslås ændret til § 4, stk. 2 og 4.

Ad nr. 12

Efter den gældende bestemmelse i virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 5, medregnes en eventuel negativ anskaffelsessum for aktierne eller anparterne ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af de pågældende aktier eller anparter. I de tilfælde, hvor der sker en afståelse af aktierne eller anparterne til det selskab, der har udstedt disse, eller der sker en nedsættelse af aktie- eller anpartskapitalen, forhøjes henholdsvis afståelsessummen og udlodningen med et beløb, der svarer til den negative anskaffelsessum. De pågældende beløb beskattes som aktieindkomst.

Landsskatteretten har i TfS 1997, 761, på grundlag af den gældende bestemmelse ordlyd samt de i sagen foreliggende konkrete omstændigheder fastslået, at en negativ anskaffelsessum ikke skulle gøres til genstand for beskatning i forbindelse med en kapitalnedsættelse, der var omfattet af ligningslovens § 16 A, men som bliver gennemført uden udlodning til aktionæren.

Det er derfor i lovforslaget foreslået at tydeliggøre bestemmelsen i § 4, stk. 5, der efter lovforslagets nr. 5 bliver stk. 4, således at det klart fremgår, at der skal ske beskatning af den negative anskaffelsessum, selv om afståelsessummen efter ligningslovens § 16 B eller det udloddede beløb efter ligningslovens § 16 A udgør 0 kr.

Der er stillet spørgsmål om, hvorvidt den foreslåede formulering indebærer, at det negative beløb ikke længere skal beskattes som aktieindkomst, men som personlig indkomst. Det har ikke været tanken at foretage en sådan ændring, hvorfor der i personskatte-lovens § 4 a, foreslås indsat en henvisning til virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4. Hermed fastslås det, at den negative anskaffelsessum beskattes som aktieindkomst svarende til en eventuel afståelsessum eller udlodning fra selskabet.

Ad nr. 14

Da de i ændringsforslag nr. 15 foreslåede stk. 2 og 3 afviger fra ikrafttrædelsesreglen i stk. 1, foreslås dette tilkendegivet i stk. 1 ved at indsætte »jf. dog stk. 2 og 3«.

Ad nr. 15

Som nævnt under bemærkningerne til ændringsforslagene til lovforslagets § 1 foreslås det at erstatte den i lovforslaget foreslåede bestemmelse om, at midler fra lån optaget i virksomheden skulle overdrages til selskabet ved omdannelsen eller omvendt holdes uden for omdannelsen sammen med lånet, hvis midlerne var forbrugt af ejeren til private formål, med dels en betingelse om, at aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, opgjort efter lovens § 4, stk. 2-4, ved omdannelse af virksomheder uden for virksomhedsordningen - samt ved delvis omdannelse af virksomheder i virksomhedsordningen - ikke må være negativ, dels en bestemmelse om, at en eventuel negativ indskudskonto for virksomheder omfattet af virksomhedsordningen skal udlignes inden omdannelsen.

Det foreslås ved indsættelsen af stk. 2 i ikrafttrædelsesbestemmelsen, at den i ændringsforslag nr. 3 foreslåede affattelse af § 2, stk. 1, nr. 5, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse og de i ændringsforslag nr. 8 og 10 foreslåede ændringer af virksomhedsskatteoven først skal have virkning for omdannelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere. Det betyder, at de bestemmelser, der ifølge ændringsforslaget skal træde i stedet for bestemmelsen om lån optaget i virksomheden - og som medfører begrænsninger i adgangen til at omdanne med en negativ anskaffelsessum eller en negativ indskudskonto - først skal have virkning for virksomhedsomdannelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere. Hermed udgås det, at eventuelle ejere, der måtte have disponeret i tillid til de gældende regler sammenholdt med det fremsatte lovforslag, kommer i klemme.

Som nævnt i bemærkningerne til ændringsforslag nr. 12 er det i lovforslaget foreslået at tydeliggøre bestemmelsen i virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 5, om beskatning af den negative anskaffelsessum i de situationer, der er omfattet af ligningslovens § 16 A eller § 16 B. For at sikre, at en negativ anskaffelsessum, uanset ændringen af § 4, stk. 5, fortsat beskattes som aktieindkomst i de situationer, hvor der sker en

kapitalnedsættelse eller en afståelse af aktier til det udstedende selskab, er der under ændringsforslag nr. 12 foreslået indsat en henvisning til virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, i personskattelovens § 4 a.

De nævnte ændringer relaterer sig ikke til selve omdannelsen af virksomheden som lovforslagets øvrige bestemmelser, men til gennemførelsen af en kapitalnedsættelse eller en afståelse af aktier eller anparter til det udstedende selskab. Det foreslås derfor at indsætte et stykke 3 i ikrafttrædelsesbestemmelsen, hvori det fastsættes, at bestemmelserne har virkning for afståelser og kapitalnedsættelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere.

Til nr. 13

Efter ikrafttrædelsesbestemmelsen i lovforslagets § 4 skal loven have virkning for omdannelser, der finder sted den 1. januar 1999 eller senere, eller hvor omdannelsesdatoen er den 1. januar 1999 eller senere. Virkningstidspunktet indebærer, at loven får tilbagevirkende kraft. Som begrundelse for den tilbagevirkende kraft fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 4, at det er fundet nødvendigt »for at undgå, at der i perioden indtil vedtagelsen af loven gennemføres et meget stort antal omdannelser alene med det formål at trække flest mulig midler skattefrit ud af virksomhederne«.

Der sigtes herved øjensynlig til den gældende mulighed for, at 25 pct. af vederlaget for virksomheden kan ydes i form af et stiftertilgodehavende i selskabet. Denne mulighed for vederlæggelse i form af et stiftertilgodehavende foreslås i lovforslagets § 1, nr. 3, ophævet, således at det bliver en betingelse for skattefri virksomhedsomdannelse, at hele vederlaget for virksomheden ydes i form af aktier eller anparter. Af lovforslagets bemærkninger til § 1, nr. 3, fremgår mere præcist om de skattemæssige konsekvenser af den gældende mulighed for vederlæggelse i form af et stiftertilgodehavende, at der ganske vist hverken ved modtagelsen af stiftertilgodehavendet eller ved selskabets efterfølgende kontante indfrielse af stiftertilgodehavendet sker beskatning af ejeren, men at skatten dog udløses, når aktierne eller anparterne sælges.

Ændringsforslaget har til formål at ophæve ikrafttrædelsesbestemmelsens tilbagevirkende kraft. Det sker ved at ændre virkningstidspunktet 1. januar 1999 til den 1. juli 1999.

Det er Venstres og Det Konservative Folkepartis opfattelse, at lovforslagets tilbagevirkende kraft er uhensigtsmæssig og retssikkerhedsmæssig betænkelig. Virkningstidspunktet 1. januar 1999 indebærer, at en række virksomhedsomdannelse og generationsskifter, der har været planlagt lang tid forud for dette tidspunkt eventuelt med henblik på omdannelse pr. 1. januar 1999 ikke kan gennemføres som planlagt, fordi lovforslaget på væsentlige områder ændrer forudsætningerne for gennemførelse af skattefri virksomhedsomdannelse. Det betyder også, at de udgifter, som virksomheden har afholdt til allerede ydet rådgivning m.v., er spildte, ligesom virksomheden må påregne yderligere udgifter til ny rådgivning m.v. med henblik på omdannelse efter de nye regler.

Ikrafttrædelsestidspunktet 1. januar 1999 har endvidere den uheldige virkning, at virksomhe-

derne nu igennem flere måneder ikke har kunnet disponere i forhold til virksomhedsomdannelse. Det regelsæt, der gælder for virksomhedsomdannelse, som gennemføres i perioden 1. januar 1999 indtil lovforslaget vedtages, kendes nemlig først med sikkerhed, når lovforslaget er vedtaget. Først på dette tidspunkt kan virksomheds-ejeren således overskue de skattemæssige konsekvenser af omdannelsen fuldt ud.

Af de anførte grunde sammenholdt med, at de gældende regler for skattefri virksomhedsomdannelse har eksisteret i en længere årrække, uden at disse tidligere øjensynlig har givet anledning til særlige problemer, foreslås det, at loven får virkning for omdannelse, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere, eller hvor omdannelsesdatoen er den 1. juli 1999 eller senere.

Per Kaalund (S) Jens Peter Verner (S) nfm. Erik Mortensen (S) Anna-Marie Hansen (S)

Hugo Sørensen (S) Aage Frandsen (SF) Sonja Albrink (CD) Morten Helveg Petersen (RV)

Frank Aaen (EL) Peter Brixtofte (V) fmd. Mariann Fischer Boel (V) Svend Aage Jensby (V)

Flemming Kofod-Svendsen (KRF) Flemming Hansen (KF) Brian Mikkelsen (KF) Klaus Kjær (DF)

Kim Behnke (FP)