

Lovforslag nr. L 147. Fremsat den 17. december 1998 af skatteministeren (Ole Stavad)

Forslag

til

Lov om ændring af lov om skattefri virksomhedsomdannelse, virksomhedsskatteloven og fusionsskatteloven

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

§ 1

I lov om skattefri virksomhedsomdannelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 727 af 4. september 1995, som ændret ved § 23 i lov nr. 1219 af 27. december 1996 og § 35 i lov nr. 1223 af 27. december 1996, foretages følgende ændringer:

1. § 1, stk. 2, affattes således:

»Stk. 2. Hvis omdannelsen sker ved overdragelse til et selskab, der allerede er registreret, er det en betingelse, at selskabet er stiftet senest på omdannelsesdatoen, at selskabet ikke forud for tidspunktet, hvor overdragelsen finder sted, har drevet erhvervsmæssig virksomhed, og at hele dets egenkapital fra stiftelsen har henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut. Ejeren af den personligt ejede virksomhed skal på overdragelsestidspunktet eje hele aktiekapitalen i selskabet. Er der tale om en virksomhed med flere ejere, skal ejerne på overdragelsestidspunktet eje aktiekapitalen i samme forhold som deres andele i den personligt ejede virksomhed.«

2. I § 1 indsættes som stk. 3:

»Stk. 3. Lovens regler finder ikke anvendelse på omdannelse af virksomheder som nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13.«

3. § 2 affattes således:

»§ 2. Lovens regler kan anvendes, såfremt følgende betingelser alle er opfyldt:

- 1) Ejeren er undergivet fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2.
- 2) Alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet. Det gælder også likvider, eller hvad der måtte være trådt i stedet herfor, som hidrører fra lån optaget i virksomheden. Er midlerne fra lånet indgået i ejerens privatøkonomi, anses gælden for privat og kan ikke indgå i omdannelsen.
- 3) Hele vederlaget for virksomheden ydes i form af aktier eller anparter eller ved, at værdien af aktierne eller anparterne i et bestående selskab, jf. § 1, stk. 2, forøges som følge af omdannelsen.
- 4) Omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter den i § 3 anførte dato.
- 5) I den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen, hensættes i overensstemmelse med anerkendte danske regnskabsstandarder skat af indkomst, der er udskudt til beskatning i et senere regnskabsår, samt skat, der vil kunne udløses ved realisation af aktiver eller passiver til den værdi, der er angivet i åbningsbalancen.

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

- 1) anvender reglerne i denne lov,
- 2) har anvendt samme regnskabsperiode, og
- 3) vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed, jf. dog stk. 3.

Stk. 3. Omdannes en virksomhed med flere ejere, skal der udarbejdes en opgørelse over, hvorledes den beregnede skat af den samlede skattepligtige fortjeneste, som ville være konstateret ved et sædvanligt salg, jf. § 4, stk. 2, 3. pkt., kan henføres til de enkelte ejere. Fordeler den beregnede skat sig ikke på ejerne i samme forhold som deres andele af den personligt ejede virksomhed, skal ejerne udligne dette ved indbetaling til selskabet i forbindelse med stiftelsen. Et således indbetalt beløb tillægges anskaffelsessummen, opgjort efter § 4, for de aktier eller anparter, som den pågældende ejer erhverver ved omdannelsen.«.

4. § 4, stk. 2, 2. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Den ifølge § 2, stk. 1, nr. 5, hensatte skat indgår dog ikke i opgørelsen af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum. Den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver opgøres til det kontante beløb, som ville være opnået ved sædvanligt salg af virksomheden (handelsværdien) med fradrag af skattepligtig fortjeneste, der ville være konstateret ved et sådant salg. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomheden.«.

5. § 4, stk. 3, ophæves.

Stk. 4-7 bliver herefter stk. 3-6.

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, og finder aktieavancebeskatningslovens regler om opgørelse af fortjeneste og tab ifølge ligningslovens § 16 B 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, og finder aktieavancebeskatningslovens regler om opgørelse af fortjeneste og tab ifølge ligningslovens § 16 A 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. I § 4, stk. 6, 1. pkt., der bliver stk. 5, 1. pkt., indsættes efter »åbningsstatus«: »og den i § 2, stk. 3, nævnte opgørelse«, og »efter stk. 2-4« ændres til: »efter stk. 2 og 3«.

8. § 5 ophæves.

9. I § 6, stk. 1, 1. pkt., ændres »Formuegoder« til: »Aktiver og passiver«, og »goderne« ændres til: »aktiverne og passiverne«.

10. I § 6, stk. 2, ændres »formuegoder« til: »aktiver eller passiver«, og »formuegodet« ændres til: »dette«.

11. I § 8 indsættes som *stk. 2:*

»*Stk. 2.* Foreligger der på statusdagen for sidste årsregnskab uudnyttede fradragsberettigede tab, kan disse uanset reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 32, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, ikke fremføres af selskabet.«

§ 2

I lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 640 af 21. august 1998, foretages følgende ændring:

1. I § 16 a, stk. 3, 2. pkt., ændres »det efter stk. 2 overførte beløb« til: »den skattemæssige værdi af de til selskabet overdragne aktiver og passiver opgjort efter reglerne i § 4, stk. 2 og 3, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse«.

§ 3

I lov om fusion, spaltning, og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 954 af 5. november 1996, som ændret ved § 2 i lov nr. 1212 af 27. december 1996 og § 3 i lov nr. 975 af 17. december 1997 foretages følgende ændring:

1. I § 15 d, stk. 4, 2. pkt., ændres »stk. 3 og 5« til: »stk. 2 og 4«.

§ 4

Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende og har virkning for omdannelser, der finder sted den 1. januar 1999 eller senere, eller hvor omdannelsesdatoen er den 1. januar 1999 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Lovforslaget har til formål at lette omdannelsen af virksomheder med flere ejere. Samtidig foreslås det fastsat, at hele vederlaget i forbindelse med omdannelsen skal ydes i form af aktier eller anpartar. Dette sker med henblik på at begrænse adgangen til skattefrit at overføre midler fra virksomheden til privatsfæren. I den forbindelse foreslås det ligeledes fastsat, at det er den samlede virksomhed, der kan overdrages under anvendelse af virksomhedsomdannelseslovens regler.

Efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse kan en personligt ejet virksomhed omdannes til aktie- eller anpartsselskab, uden at omdannelsen udløser beskatning hos den tidligere ejer. Loven bygger på et successionprincip, idet selskabet træder i den tidligere ejers sted.

Ifølge forarbejderne til lov om skattefri virksomhedsomdannelse tager loven i første række sigte på tilfælde, hvor en enkeltperson omdanner sin personligt ejede virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab, hvorefter ejeren bliver hovedaktionær i det selskab, der driver virksomheden videre. Loven åbner dog også mulighed for omdannelse af virksomheder, der ejes af flere i forening.

Det er blevet påpeget, at interessentskaber kun i meget begrænset omfang kan anvende lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Det i loven fastsatte krav om, at ejerne skal have ensartede afskrivningsgrundlag, kan sjældent opfyldes, da interessenter som oftest ind- og udtræder af interessentskaber på forskellige tidspunkter for eksempel som led i løbende generatonskifter. Kravet om, at samtlige ejere skal opnå hovedaktionærstatus, findes ligeledes at stille sig i vejen for omdannelse af interessentskaber efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Formålet med bestemmelsen er at forhindre, at skattebetingede anpartsprojekter kan omdannes efter loven med deraf følgende udskydelse af skatten, men bestemmelsen rammer langt bredere.

På baggrund heraf foreslås det at ophæve kravet om ensartet afskrivningsgrundlag samt at erstatte kravet

om hovedaktionærstatus med en bestemmelse om, at lov om skattefri virksomhedsomdannelse ikke kan anvendes på anpartsprojekter som nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13.

For at undgå, at der sker en økonomisk forskydning mellem ejerne, foreslås der i forbindelse med ophævelsen af kravet om et ensartet afskrivningsgrundlag indsat en bestemmelse om udligning.

Det foreslås endvidere gjort til en betingelse for omdannelse efter lovens regler, at udskudt og latent skat medtages som en post i åbningsbalancen.

Det er i virksomhedsomdannelsesloven fastsat, at mindst 75 pct. af vederlaget for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anpartar eller ved, at værdien af aktier eller anpartar i et allerede registreret selskab stiger som følge af overdragelsen. Det vil modsat sige, at de resterende 25 pct. af vederlaget kan ydes i form af et stiftertilgodehavende i selskabet.

Beskatning af eventuel fortjeneste, der efter skatte-lovgivningens almindelige regler skulle have fundet sted ved overdragelsen, sker først på det tidspunkt, hvor aktierne eller anpartarerne i selskabet afstås. Heller ikke modtagelsen af stiftertilgodehavendet udløser efter de gældende regler skat på anden måde end ved, at det fragår i aktierne eller anpartarernes anskaffelses-sum. Det betyder, at selskabet umiddelbart efter omdannelsen vil kunne udbetale 25 pct. af vederlaget kontant til ejeren som indfrielse af stiftertilgodehavendet, uden at der derved udløses skat. Skatten udløses først, når aktierne eller anpartarerne eventuelt sælges.

Da der er ikke nogen reel begrundelse for denne adgang til skattefrit at kunne udtage midler fra virksomheden og den meget vidtgående skatteudskydelse, som derved indrømmes, foreslås det, at hele vederlaget for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anpartar eller ved, at værdien af aktier eller anpartar i et allerede registreret selskab forøges som følge af overdragelsen.

Der er endvidere fundet behov for at få strammet op på den praksis, der har udviklet sig, hvorefter visse aktiver eller passiver holdes uden for omdannelsen. Det

foreslås således i loven klart at tilkendegive, at det er samtlige virksomhedens aktiver og passiver, der skal indgå i omdannelsen.

I tilknytning hertil foreslås beregningsreglen i virksomhedsskatteovens § 16 a, stk. 3, for fordeling af opsparet overskud ændret, således at det er den skattemæssige værdi af de til selskabet overdragne aktiver og passiver, opgjort efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 3 og 4, der efter forslaget bliver § 4, stk. 2 og 3, som sættes i forhold til kapitalgrundlaget.

Der foreslås en præcisering af reglerne om, at et beløb svarende til en eventuel negativ anskaffelsessum skal beskattes, hvis der sker en afståelse af aktierne eller anparterne til det selskab, der har udstedt disse, eller der sker en nedsættelse af aktie- eller anpartskapitalen.

Ligeledes foreslås det fastsat, at en anerkendelse af virksomhedens overdragelse til et skuffeselskab efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse er betinget af, at hele selskabets egenkapital fra stiftelsen har henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut.

Det foreslås endelig i loven fastsat, at virksomhedens eventuelle uudnyttede fradragsberettigede tab, uanset reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 32, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, ikke kan fremføres af selskabet.

Provenumæssige konsekvenser

De gældende regler om stiftertilgodehavender indebærer, at omdanneren i stedet for aktier får en del af sin betaling for virksomheden i form af et gældsbevis. Denne form for vederlag indebærer, at der kan overføres

midler fra selskabet til aktionæren i form af afdrag på gældsbeviset, som ikke umiddelbart beskattes hos aktionæren.

Forslaget om at afskaffe stiftertilgodehavender vil i nogle tilfælde medføre, at stifterne vil formindske deres udtræk, hvorved selskabets konsolidering forbedres. I denne situation har lovforslaget ingen umiddelbar provenuvirkning.

I andre situationer ønsker ejerne at opretholde uændret privatforbrug, således at der i stedet for udtræk af stiftertilgodehavender vil ske udtræk i form af løn eller udbytte. Når udtrækket sker som løn, bliver den bagvedliggende indkomst i selskabet ikke beskattet i selskabet, men beskattes hos aktionæren som personlig indkomst. Hvis udtrækket i stedet sker som udbytte, bliver indkomsten først beskattet i selskabet, og det resterende beløb bliver beskattet hos aktionæren som aktieindkomst. Afskaffelsen af stiftertilgodehavender medfører i disse situationer et umiddelbart merprovenu.

Der foreligger ikke holdepunkter for et underbygget skøn over provenuvirkningen af at afskaffe stiftertilgodehavender, da omfanget af omdannelser ikke kendes. Antages det skønsmæssigt, at der årligt omdannes 500 virksomheder med en gennemsnitlig egenkapital på ca. 1 mill. kr., således at værdien af de omdannede virksomheder på årsbasis udgør 500 mill. kr. og stiftertilgodehavenderne 25 pct. heraf eller 125 mill. kr., bliver det årlige udtræk 25 mill. kr., når det yderligere forudsættes, at løbetiden for stiftertilgodehavenderne udgør 5 år. Hvis dette udtræk som følge af forslaget fuldt ud erstattes af udtræk i form af løn eller udbytte, som beskattes hos ejeren, fremkommer der et umiddelbart merprovenu, jf. oversigten nedenfor.

Provenuvirkning af forslag til ændring i beskatning ved afskaffelse af stiftertilgodehavender på 125 mill. kr. og årligt udtræk efter skat på 25 mill. kr.

1999	Gældende regler (stiftertilgodehav.)	Forslag	
		Løn	Udbytte
	mill. kr	mill. kr	mill. kr
Bagvedliggende virksomhedsindkomst	38	63	62
Selskabsskat 34 pct.	13	0	21
Låneafdrag/løn/udbytte	25	63	41
Personskat, løn 60 pct./udbytte 40 pct.	0	38	16
Ejers rådighedsbeløb	25	25	25
Samlet skat	13	38	37
Heraf staten	11	19	19

Forslaget medfører med de nævnte antagelser, at der i stedet for en årlig selskabsskat på ca. 12 mill. kr. fremkommer en samlet skat på ca. 37 mill. kr., således at det offentlige får et merprovenu på ca. 25 mill. kr. Heraf tilfalder de ca. 16 mill. kr. kommunerne. Finansårsvirkningen skønnes til 25 mill. kr. i 1999.

Efterhånden som flere årgange omfattes af forslaget, stiger det årlige merprovenu til op mod 125 mill. kr., hvoraf ca. 80 mill. kr. tilfalder kommunerne.

Merbelastningen af selskaberne som følge af de forøgede udtræk af løn og udbytte reducerer aktiernes værdi. Herved reduceres den fremtidige skat af aktieavance med 25/40 pct. af udtrækket, hvilket modsvarer den tidligere betalte skat. Samlet indebærer forslaget således en fremrykning af beskatningen og dermed alene en likviditets- og rentevirkning.

De forbedrede omdannelsesmuligheder for interessentskaber skønnes at medføre et yderst begrænset provenutab, mens ændringen af fordelingsreglen i virksomhedsskatteovens § 16 a skønnes at medføre et beskedent merprovenu.

Endelig forhindrer de foreslåede regler om, at det er alle virksomhedens aktiver og passiver, der skal indgå i omdannelsen, et utilsigtet provenutab.

Administrative konsekvenser

Lovforslaget skønnes ikke at have nævneværdige administrative konsekvenser.

Administrative og økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget har været forelagt alle personligt ejede virksomheder i Erhvervsministeriets Testpanel. Lovforslaget vil være administrativt neutralt for 77 pct. af virksomhederne, da de vurderer, at deres administration ikke vil blive berørt af ændringerne i reglerne. Derudover er der 15 pct. af virksomhederne, som ikke vil blive administrativt berørt internt i virksomheden, men som vil få behov for ekstern rådgivning som følge af lovforslaget.

6 pct. af virksomhederne har vurderet, at de vil få administrative byrder på engangsbasis, typisk til gennemgang af de nye regler, konsekvensvurderinger (bl.a. økonomiske) i forhold til de nye regler om omdannelse samt møder med eksterne rådgivere. Ca. halvdelen af virksomhederne skal bruge under 1 time, mens de resterende ca. skal bruge 3-12 timer.

16 pct. af virksomhederne får behov for ekstern rådgivning på engangsbasis fra revisor og/eller advokat. For de fleste virksomheder, som har anslået omfanget af den eksterne rådgivning, ligger omkostningerne hertil på mellem 2.000 kr. og 10.000 kr. For nogle virksomheder er omkostningen dog større.

3 pct. af virksomhederne har vurderet, at de vil få løbende administrative byrder, hvilket bl.a. skyldes, at de mener, at der som noget nyt fremover skal opereres med både skattemæssige og regnskabsmæssige værdier. Tidsforbruget svinger dog meget. 7 pct. af virksomhederne vil desuden få behov for løbende ekstern rådgivning fra revisor og/eller advokat. Omfanget heraf svinger.

0,4 pct. af virksomhederne vil få administrative lettelser på engangsbasis vedrørende ekstern rådgivning, mens andre 0,4 pct. vil få løbende administrative lettelser internt i virksomheden.

På grund af de få direkte berørte virksomheder er det ikke muligt at opregne resultaterne af Testpanelets besvarelser, så der nås et resultat for alle de berørte virksomheder på samfundsniveau.

Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

Forholdet til EU-retten

Lovforslaget skønnes ikke at indeholde EU-retlige aspekter.

Høring

Lovforslaget har været til høring i Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Erhvervenes Skatsekretariat, Erhvervsministeriet, Finansministeriet, Foreningen af Danske Skatteankenævn, Foreningen af Registrerede Revisorer, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Frederiksberg Kommune, Håndværksrådet, Justitsministeriet, Kommunernes Landsforening, Københavns Kommune, Landbrugets Rådgivningscenter, Skattechefforeningen, Statsministeriet, Told- og Skattestyrelsen og Økonomiministeriet.

De fra organisationerne m.v. modtagne høringssvar samt kommentarer hertil er kort gengivet i skemaet nedenfor.

Organisation/myndighed	Bemærkninger i høringssvar	Kommentarer til bemærkninger
Advokatrådet	Ingen bemærkninger.	
Arbejderbevægelsens Erhvervsråd	Ingen bemærkninger.	
Erhvervenes Skatteseekretariat	Kravet om, at hele selskabets egenkapital fra stiftelsen skal have henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, er en skærpelse. Baggrunden for det oprindelige hovedaktionærkrav bør nævnes. Betegnelsen »den samlede virksomhed« er ikke entydig. VOL § 4, stk. 2 og 3, kan med fordel slås sammen.	Kravet til egenkapitalen er i overensstemmelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens praksis for anerkendelse af skuffeselskaber og indsat for at udelukke tab. »Den samlede virksomhed« er ændret til »virksomhed«, og lovforslagets bemærkninger herom er udbygget. De øvrige bemærkninger er imødekommet.
Foreningen af Danske Skatteankenævne	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Foreningen af Registrerede Revisorer	Da en række erhvervsdrivende f.eks. som led i et generationsskifte har planlagt virksomhedsomdannelse ud fra de gældende regler, forekommer det ikke rimeligt med et virkningstidspunkt, der ligger stort set samtidig med lovens fremsættelse. Det foreslås, at loven tidligst får virkning fra den 1. juli 1999.	Det er fundet nødvendigt at give loven virkning fra den 1. januar 1999 for at undgå, at der gennemføres et stort antal omdannelser alene med det formål at trække flest mulig midler skattefrit ud af virksomheden, hvilket heller ikke vil være hensigtsmæssigt i generationsskiftemæssig sammenhæng. Det har i øvrigt været kendt, at lovforslaget ville blive fremsat siden offentliggørelsen af Regeringens lovprogram i oktober 1998.
Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	Det findes ikke rigtigt at indsætte krav om, at alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet, da det er unødvendigt p.g.a. den samtidigt foreslåede ændring af VSL § 16 b, og da der kan opstå tvivl om, til hvilken virksomhed de likvide midler skal henføres. Forslaget efterlader tvivl om, hvad der forstås ved virksomhed. FSR er enig i, at der bør afsættes udskudt skat, men det bør reguleres efter de selskabsretlige regler. Opgørelsesmetoden vedr. udskudt skat bør i det mindste fremgå af reglerne. De foreslåede formuleringer vedr. VOL § 4, stk. 5, i dette lovforslag og i L 87 bør være ens. Der bør i bemærkningerne tages stilling til beregningsformen efter den foreslåede ændring af VSL § 16 b, hvis både tæller og nævner er negativ.	Kravet om overdragelse af alle aktiver og passiver fastholdes, da også virksomheder, der ikke er omfattet af virksomhedsordningen kan omdannes, og da ejeren af likviderne må antages at have gode muligheder for at vurdere, hvilken virksomhed disse vedrører, samt løbende at sikre sig dokumentation herfor. »Den samlede virksomhed« er ændret til »virksomhed«, og lovforslagets bemærkninger herom er udbygget. Bestemmelsen om, at der skal afsættes udskudt skat henviser til de regnskabsmæssige regler, mens fordelings- og udligningsreglen nu henviser til opgørelsen efter VOL § 4. Den foreslåede formulering vedr. VOL § 4, stk. 5, indeholder en præcisering i forhold til formuleringen i L 87. Beregningsformen efter den foreslåede ændring af VSL § 16 b, er nu nærmere beskrevet i bemærkningerne.
Frederiksberg Kommune	Ingen bemærkninger.	

Organisation/myndighed	Bemærkninger i høringssvar	Kommentarer til bemærkninger
Håndværksrådet	<p>Generelt positiv, men ønsker VOL udvidet til også at omfatte fusion af personligt ejede virksomheder. Finder, at fjernelsen af muligheden for skattefrit at kunne udbetale en del af vederlaget til ejeren er en straming af successionsmulighederne i forbindelse med generationsskifte, som ikke kan anbefales. Forslaget bør drøftes i Generationsskifteudvalget inden fremsættelsen. Ikrafttrædelsen bør udskydes til 1. juli 1999, da mange generationsskifter/virksomhedsoverdragelser allerede er planlagt.</p>	<p>Fusion af personligt ejede virksomheder indebærer en ikke ønskelig sammenblanding af personers skatteforhold. Det er fundet nødvendigt at give loven virkning fra den 1. januar 1999 for at undgå, at der gennemføres et stort antal omdannelser alene med det formål at trække flest mulig midler skattefrit ud af virksomheden, hvilket heller ikke vil være hensigtsmæssigt i generationsskiftemæssig sammenhæng. Det har i øvrigt været kendt, at lovforslaget ville blive fremsat siden offentliggørelsen af Regeringens lovprogram i oktober 1998.</p>
Kommunernes Landsforening	Ingen bemærkninger.	
Københavns Kommune	Ingen bemærkninger.	
Landbrugets Rådgivningscenter	<p>Bestemmelsen om, at udlejningsejendomme og ejendomme, der kun delvis anvendes i virksomheden, ikke kan indgå i omdannelsen, er problematisk, eksempelvis hvor en del af ejendommen anvendes i virksomheden og en anden del til udlejning. For så vidt angår kravet om, at alle aktiver og passiver skal indgå i omdannelsen, vil det ofte ikke entydigt kunne fastlægges, hvilke finansielle aktiver og passiver der medregnes til virksomheden. VSL §16 a synes at forudsætte, at en del af virksomheden kan holdes uden for. Kravet vil endvidere sammenholdt med bestemmelsen om udligning kunne udelukke interessenter fra at omdanne, da store beløb skal indbetales til selskabet. Hvad skal der ske, hvis låneprovenuet er brugt privat. Under hensyn til systemet i VSL bør visse aktiver og passiver kunne holdes uden for omdannelsen.</p>	<p>Bl.a. ud fra den betragtning, at delvis udlejning ikke skal indebære, at den ejendom, hvori virksomheden drives, afskæres fra at indgå i omdannelsen, er bestemmelsen taget ud af lovforslaget. Ejeren af de finansielle aktiver og passiver må antages at have gode muligheder for at vurdere, hvilken virksomhed disse vedrører, samt løbende at sikre sig dokumentation herfor. VSL § 16 a er begrundet i, at en ejer af flere virksomheder skal behandle disse som én, hvis virksomhedsordningen anvendes. Det, der kan holdes uden for omdannelsen, skal være en anden selvstændig virksomhed. Omdannes et I/S, hverken kan eller skal interessenterne indskyde egen gæld eller indbyrdes tilgodehavender, jf. bestemmelsen om, at de skal vederlægges i forhold til deres ejerandel. Der er nu indsat en bestemmelse i lovforslaget om, at gæld anses for privat og ikke kan indgå i omdannelsen, hvis låneprovenuet er brugt privat. VSL kan ikke begrunde, at aktiver og passiver holdes uden for omdannelsen.</p>
Skatteefforeringen	<p>Forslaget synes at løse tidligere problemer. Bestemmelsen om, at alle aktiver og passiver skal overdrages, kan imidlertid give vanskeligheder i relation til at finde ud af, hvad påtaget gæld er brugt til.</p>	<p>Bestemmelsen og bemærkningerne er udbygget.</p>

Vurdering af konsekvenser af lovforslag

	Positive Konsekvenser/mindreudgifter	Negative Konsekvenser/mindreudgifter
Økonomiske konsekvenser for stat, amter og kommuner	Indkomstårsvirkning: Merprovenu på 25 mill. kr. i 1999 stigende til ca. 125 mill. kr. i 2004. Heraf udgør den kommunale andel henholdsvis 16 mill. kr. og 80 mill. kr. Finansårsvirkning: Merprovenu på 25 mill. kr. i 1999 På langt sigt indebærer forslaget alene en fremrykning af beskatningen med deraf følgende likviditets- og rentevirkning	
Administrative konsekvenser for stat, amter og kommuner	Ingen nævneværdige	Ingen nævneværdige
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Lettere at omdanne virksomheder med flere ejere	Begrænsning af mulighed for skattefrit at udtage midler, hvorved der sker en fremrykning af beskatningen med deraf følgende likviditets- og rentevirkning for omdannerne
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Administrativ lettelse for enkelte, men generelt neutralt	Et vist behov for ekstern rådgivning
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

§ 1, stk. 2

I § 1, stk. 2, der omhandler den situation, hvor der ved omdannelsen af en personligt ejet virksomhed anvendes et skuffeselskab, foreslås det fastsat, at hele selskabets egenkapital fra stiftelsen skal have henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut.

I den gældende formulering af bestemmelsen hedder det, at det er en betingelse, at selskabet ikke forud for tidspunktet, hvor overdragelsen finder sted, har drevet erhvervmæssig virksomhed. Denne formulering har i en sag, som blev forelagt Landsskatteretten, givet anledning til fortolkning af, hvad der ligger i erhvervmæssig virksomhed. I den konkrete sag, jf. TfS 1998, 701, kom Landsskatteretten frem til, at den aktivitet, der bestod i, at selskabet før virksomhedsover-

dragelsen havde ydet et ulovligt anpartshaverlån til den tidligere anpartshaver ikke kunne karakteriseres som erhvervmæssig virksomhed, og at selskabet derfor kunne benyttes i forbindelse med omdannelsen.

Da hensigten med reglen har været at fastslå, at det selskab, der ifølge § 1, stk. 2, kan anvendes i stedet for et nystiftet selskab, skal være »jomfrueligt«, dvs. at det ikke må have været udsat for nogen erhvervmæssig risiko, herunder risiko for tab af kapital ved udlån, foreslås det i bestemmelsen fastsat som en tilføjelse til den gældende formulering, at hele selskabets egenkapital fra stiftelsen skal have henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut. Denne betingelse for at anerkende et selskab som et skuffeselskab er i overensstemmelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens faste praksis på området.

Det foreslås endvidere præciseret, at skuffeselskabet skal være stiftet senest på omdannelsesdatoen.

Endelig foreslås der foretaget en tilføjelse med henblik på i lovtæksten at tage højde for den situation, hvor en virksomhed med flere ejere omdannes. Det

foreslås anført, at ejerne på overdragelsestidspunktet skal eje aktiekapitalen i samme forhold som deres andele i den personligt ejede virksomhed.

Til nr. 2

§ 1, stk. 3

Ifølge forarbejderne til lov om skattefri virksomhedsomdannelse tager loven i første række sigte på tilfælde, hvor en enkeltperson omdanner sin personligt ejede virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab, hvorefter ejeren bliver hovedaktionær i det selskab, der driver virksomheden videre.

Loven åbner dog også mulighed for omdannelse af virksomheder, der ejes af flere i forening. Det er et krav, at alle ejerne i forbindelse med omdannelsen anvender lovens regler, samt at de har anvendt samme regnskabsperiode og samme driftsregnskab og status for virksomheden indeholdende fælles skattemæssige afskrivninger, jf. lovens § 2, stk. 2. Ifølge bestemmelsen kræves det endvidere, at alle ejerne vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed, og at de ved omdannelsen bliver omfattet af den kreds af personer, som er angivet i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2 - 4, dvs. at de opnår hovedaktionærstatus i det nystiftede selskab. Ligningsrådet kan dog i medfør af § 2, stk. 3, give tilladelse til omdannelse af en virksomhed med flere ejere, selvom ikke alle betingelserne i § 2, stk. 2, er opfyldt.

Den i 1994 nedsatte følgegruppe til skattereformen har foreslået, at lov om skattefri virksomhedsomdannelse lempes, således at virksomheder med flere ejere får lettere ved at omdanne en personligt drevet virksomhed efter lovens bestemmelser.

Følgegruppen har påpeget, at interessentskaber kun i meget begrænset omfang kan anvende lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Lovens krav om et ensartet afskrivningsgrundlag kan sjældent opfyldes, og kravet om, at samtlige ejere skal opnå hovedaktionærstatus, stiller sig ligeledes ofte i vejen for omdannelse af interessentskaber efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Kravet om, at samtlige ejere skal opnå hovedaktionærstatus ved omdannelsen, var oprindelig indsat for at sikre, at de hidtidige ejere ved et senere salg af aktierne blev beskattet af den latente fortjeneste, der ikke var blevet beskattet ved omdannelsen. Ved skattereformen i 1993 blev soundringen mellem hovedaktionær og mindretalsaktionær imidlertid ophævet. Aktieavancebeskatningsloven blev endvidere ændret, således at kun beholdninger på under 100.000 kr. af børsnoterede aktier kunne afstås skattefrit efter 3 års

ejertid. Der var derfor ikke længere behov for at opretholde kravet om, at omdannerne skulle opnå en vis ejerandel af selskabet, og bestemmelsen blev ophævet. Kravet om hovedaktionærstatus blev imidlertid genindsat i virksomhedsomdannelsesloven kort tid efter med det formål at sætte en begrænsning for lovens anvendelighed på anpartsprojekter omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13, dvs. skattebetingede anpartsprojekter med typisk 10 deltagere.

Det foreslås nu at erstatte kravet i virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 2, litra e, om, at alle ejerne efter omdannelsen skal være omfattet af den kreds af personer m.v., som er angivet i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2 - 4, dvs. skal have hovedaktionærstatus i selskabet, med en bestemmelse om, at loven ikke finder anvendelse på omdannelse af skattebetingede anpartsprojekter som nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13. Hermed vil der mere målrettet kunne opnås den begrænsning af lovens anvendelsesområde, som var formålet med indsættelsen af bestemmelsen i 1993 - nemlig at forhindre, at skattebetingede anpartsprojekter kan omdannes efter lovens regler.

Til nr. 3

§ 2, stk. 1, nr. 1 og 4

Bestemmelserne er videreført uændret fra de gældende bestemmelser i § 2, stk. 1, litra a og d.

§ 2, stk. 1, nr. 2

Efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse kan en personligt ejet virksomhed omdannes til et aktie- eller anpartsselskab, uden at omdannelsen udløser beskatning hos den tidligere ejer. Loven bygger på et successionsprincip, idet selskabet træder i den tidligere ejers sted.

Som § 2, stk. 1, nr. 2, foreslås der indsat en bestemmelse, der fastsætter, at det er en betingelse for, at lovens regler kan anvendes, at alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages. Hermed indkapsles de tilfælde, der ved virksomhedsomdannelseslovens gennemførelse i 1984 var tænkt omfattet af loven. Da det ikke direkte i lovteksten har været anført, at det er en betingelse for anvendelse af loven, at samtlige aktiver og passiver i den personligt ejede virksomhed overdrages til selskabet, har praksis imidlertid udviklet sig således, at bestemte aktiver og passiver i en række tilfælde ikke medtages ved omdannelsen.

Det ses således, at ejeren inden omdannelsen optager et stort lån og lader gælden indgå i omdannelsen, mens låneprovenuet holdes uden for. På den måde kan en værdistigning på et aktiv belånes og dermed reali-

seres uden beskatning, idet denne først finder sted i forbindelse med ejerens afståelse af aktierne eller anparterne og selskabets afståelse af det belånte aktiv.

Efterfølgende kan ejeren eventuelt udlåne provenuet til selskabet, der kan indfri lånet, hvorefter ejeren har et tilgodehavende i selskabet.

På den måde er man kommet uden om den gældende regel i virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, litra b, om, at maksimalt 25 pct. af vederlaget for virksomheden kan ydes i form af et stiftertilgodehavende.

Da det nu foreslås at ophæve denne regel og lade det fremgå af § 2, stk. 1, nr. 3, at hele vederlaget skal ydes i form af aktier eller anparter, jf. bemærkningerne nedenfor, er der fundet behov for at få strammet op på den praksis, der har udviklet sig, således at det i loven klart tilkendegives, at det er samtlige virksomhedens aktiver og passiver, der skal indgå i omdannelsen.

En gældsforpligtelse og låneprovenuet fra samme lån kan efter forslaget ikke henføres til to forskellige virksomheder eller til henholdsvis virksomheden og ejeren personligt. Provenu og forpligtelse må følges ad. Er der optaget lån i den virksomhed, der omdannes, skal likvider hidrørende fra låneoptagelsen eller aktiver erhvervet for sådanne midler, ligeledes overføres til selskabet. Er midlerne fra lånet indgået i ejerens privatøkonomi, anses gælden for privat og kan ikke indgå i omdannelsen. Det gælder for eksempel, hvis ejeren inden omdannelsen har hævet midler på virksomhedens kassekredit og brugt disse til nedbringelse af sin private gæld.

Det, der kan indskydes i et selskab efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, er en personligt ejet virksomhed. Ejer en person flere virksomheder, for eksempel en vognmandsforretning og en elektronikvirksomhed, kan disse indskydes i hver sit selskab, eller ejeren kan vælge kun at omdanne den ene virksomhed til et selskab.

Har ejeren af virksomheden inden omdannelsen anvendt virksomhedsordningen, er der fastsat særlige regler i virksomhedsskattelovens §§ 16, 16 a, 16 b og 16 c. Ifølge virksomhedsskatteloven skal en skattepligtig, der driver flere virksomheder, behandle alle virksomheder som én virksomhed, hvis virksomhedsordningen anvendes. Der er derfor bl.a. fastsat regler om, hvorledes der skal forholdes ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor ikke alle aktiver og passiver i virksomhedsordningen overdrages til selskabet, dvs. hvor én af flere virksomheder omdannes.

Hvis den skattepligtige som led i en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor ikke alle aktiver i virksomhedsordningen overføres til selskabet, ophører med at

drive selvstændig erhvervsvirksomhed, anses de aktiver, der ikke overføres til selskabet, efter § 16 b for at være overført fra virksomheden til privatøkonomien med virkning fra udløbet af året før omdannelsesåret. Dette betyder, at et eventuelt opsparat overskud med tillæg af den dertil svarende virksomhedsskat beskattes som personlig indkomst i året forud for omdannelsen.

Hvis den skattepligtige som led i en skattefri virksomhedsomdannelse netto indskyder gæld fra privatøkonomien i selskabet, anses et beløb svarende til den private gæld ifølge § 16 c ligeledes for at være overført fra virksomheden til privatøkonomien med virkning fra udløbet af året før omdannelsesåret.

Disse regler, som er indsat for at undgå spekulationsmuligheder i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse, har imidlertid ikke kunnet forhindre, at den ovennævnte fremgangsmåde med opsplitting af låneforpligtelse og låneprovenu har taget et vist omfang. Der har været en vis tilbageholdenhed med at anse gælden for privat, og fortsætter den skattepligtige med at drive erhvervmæssig virksomhed, uanset hvor lille den er, finder § 16 b ikke anvendelse.

Den gældende beregningsregel for fordeling af indeståendet på konto for opsparat overskud mellem flere virksomheder i forbindelse med en skattefri omdannelse, har endvidere ført til, at en forholdsvis stor del eller ligefrem hele kontoen for opsparat overskud har kunnet henføres til den virksomhed, der blev omdannet, og dermed fuldt ud har kunnet anvendes til at nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, således at midlerne i den virksomhed, der blev tilbage i virksomhedsordningen, har kunnet hæves uden beskatning. Beskatningen har på den måde kunnet udskydes indtil en eventuel afståelse af aktierne eller anparterne i den omdannede virksomhed. For at opnå en mere rimelig fordeling foreslås der derfor samtidig en ændring af bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 16 a, stk. 3, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 2.

Eksempel på virksomhedsomdannelse med låneoptagelse

Den skattepligtige, der anvender virksomhedsordningen, har to virksomheder, virksomhed 1 og virksomhed 2. Virksomhed 1 omdannes til et aktieselskab pr. 1. januar 1998 efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, mens virksomhed 2, hvis eneste aktiv er en mindre udlejningsejendom til en værdi af 500.000 kr., holdes uden for. Der optages i forbindelse med virksomhedsomdannelsen et lån på 1.000.000 kr. Gælden indgår i omdannelsen, mens provenuet lades tilbage sammen med virksomhed 2.

Primooplysninger:	Kr.
Indskudskonto 31.12.97	1.000.000
Kapitalafkastgrundlag (før overførsel af salgssum) 31.12.97	3.200.000
Opsparet overskud (efter 1992)	800.000

Da aktier ikke kan indgå i virksomhedsordningen, anses de aktier, der erhverves ved en delvis skattefri omdannelse, herunder et eventuelt stiftertilgodehavende, for overført til privatøkonomien, og indskudskontoen nedskrives med et beløb svarende til vederla-

get for virksomheden. Aktiernes anskaffelsessum nedsættes med en forholdsmæssig del af indeståendet på konto for opsparret overskud svarende til forholdet mellem vederlaget og kapitalafkastgrundlaget, jf. § 16 a.

Aktiernes anskaffelsessum opgøres således:

Kr.	Gældende regler		Forslag	
	Regnskabsmæssig værdi	Skattemæssig værdi	Regnskabsmæssig værdi	Skattemæssig værdi
Aktiver	6.200.000	4.500.000	7.200.000	5.500.000
Passiver inkl. gæld fra nyt lån på 1.000.000 kr.	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000
I alt	3.200.000	1.500.000	4.200.000	2.500.000
Aktiekapital	2.400.000		4.200.000	
Stiftertilgodehavende	800.000	-800.000	0	0
Andel af konto for opsparret overskud ¹⁾		-800.000		-625.000
Anskaffelsessum aktier		-100.000		1.875.000

- 1) Andelen af konto for opsparret overskud, der skal fragå i aktiernes anskaffelsessum ved overførsel af aktiekapitalen til mellemregningskontoen, opgøres således:

Gældende regler:

Konto for opsparret overskud x vederlag (overført beløb) / Kapitalafkastgrundlag = 800.000 x 3.200.000 / 3.200.000 = 800.000.

Forslag:

Konto for opsparret overskud x skattemæssig værdi i selskab / Kapitalafkastgrundlag = 800.000 x 2.500.000 / 3.200.000 = 625.000.

I det opstillede eksempel kan der efter de gældende regler gøres helt op med kontoen for opsparret overskud, da vederlaget svarer til kapitalafkastgrundlaget. Det vil sige, at saldoen på kontoen for opsparret overskud i virksomhed 2 er nul. Anskaffelsessummen for aktierne i selskabet reduceres med det fulde beløb. Efter forslaget resterer der ca. 22 pct. af beløbet på kontoen for opsparret overskud i virksomhed 2, og anskaffelsessummen skal ikke reduceres med dette beløb.

Forslaget om, at alle aktiver og passiver i virksomheden skal indgå i omdannelsen, medfører, at aktivmassen i selskabet i eksemplet stiger med 1.000.000 kr. fra gældende regler til forslaget, og at der sker en tilsvarende reduktion af aktivmassen i virksomhed 2.

Efter de gældende regler kan den skattepligtige uden beskatning hæve stiftertilgodehavendet på 800.000 kr. samt låneprovenuet på 1.000.000 kr. Beskatningen vil først ske i forbindelse med et eventuelt

salg af aktierne i selskabet, hvor anskaffelsessummen for disse som nævnt vil blive reduceret med kontoen for opsparret overskud.

Med den som § 2, stk. 1, nr. 2, foreslåede bestemmelse vil en skattefri virksomhedsomdannelse ikke længere kunne foretages på den måde, at provenuet fra et lån bliver tilbage i virksomhedsordningen, mens gældsforpligtelsen overgår til selskabet.

Ændringen i virksomhedsskatteoven sikrer, at der sker en til fordelingen af aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi mellem virksomhederne svarende til fordelingen af kontoen for opsparret overskud.

§ 2, stk. 1, nr. 3

De gældende regler i virksomhedsomdannelsesloven giver adgang til, at en personligt ejet virksomhed kan omdannes til et aktie- eller anpartsselskab, uden at omdannelsen udløser beskatning hos den tidligere

ejer, jf. lovens § 4, stk. 1. Således indgår hverken fortjeneste eller tab, der i princippet konstateres ved omdannelsen, i ejerens skattepligtige indkomst.

Det er i lovens § 2, stk. 1, litra b, fastsat, at mindst 75 pct. af det selskabsretligt opgjorte vederlag for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anparter eller ved, at værdien af aktierne eller anparterne i et allerede registreret selskab forøges som følge af overdragelsen. Det vil modsat sige, at de resterende 25 pct. af vederlaget kan ydes i form af et stiftertilgodehavende i selskabet.

Beskatning af eventuel fortjeneste, der efter skatte- lovgivningens almindelige regler skulle have fundet sted ved overdragelsen, sker først på det tidspunkt, hvor aktierne eller anparterne i selskabet afstås. Aktiernes efter anparternes anskaffelsessum fastsættes til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdatoen, dvs. handelsværdien med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være opnået ved salg af aktiverne og passiverne på omdannelsesdatoen, jf. § 4, stk. 2 og 3.

Heller ikke modtagelsen af stiftertilgodehavendet udløser efter de gældende regler skat på anden måde end ved, at det fragår i aktierne eller anparternes anskaffelsessum. Det betyder, at selskabet umiddelbart efter omdannelsen vil kunne udbetale 25 pct. af vederlaget kontant til ejeren som indfrielse af stiftertilgodehavendet, uden at der derved udløses skat. Det er således muligt at overføre midler fra virksomheden til ejerens privatsfære uden beskatning. Skatten udløses som nævnt først, når aktierne eller anparterne eventuelt sælges.

Der er ikke nogen reel begrundelse for denne adgang til skattefrit at kunne udtage midler fra virksomheden og den meget vidtgående skatteudskydelse, som derved indrømmes. Det foreslås derfor at ændre bestemmelsen i § 2, stk. 1, litra b, således at det fremgår, at hele vederlaget for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anparter eller ved, at værdien af aktier eller anparter i et allerede registreret selskab forøges som følge af overdragelsen.

Der rykkes således ikke med forslaget ved, at virksomheden kan omdannes til et selskab, uden at det umiddelbart udløser skat for ejeren eller virksomheden. Virksomheden succederer i den hidtidige ejers skattemæssige stilling, og ejeren beskattes først ved afståelse af de modtagne aktier eller anparter. Det sikres blot, at midler ikke tages ud af virksomheden uden beskatning, hvilket findes at være i overensstemmelse med de intentioner om at sikre en hensigtsmæssig videreførelse af virksomheden ved omdannelse til selskabsform, som ligger bag ved lovens regler.

Med forslaget opnås endvidere en bedre sammenhæng med successionsreglerne i fusionsskatte- loven. Skattefri virksomhedsomdannelse kan sammenlignes med tilførsel af aktiver, jf. fusionsskatte- lovens §§ 15 c og 15 d. Ved tilførsel af aktiver foregår transaktionen blot mellem to selskaber. Det følger af fusionsskatte- lovens § 15 c, stk. 2, at vederlæggelsen for den tilførte virksomhed fuld ud skal ske med aktier eller anparter.

§ 2, stk. 1, nr. 5

Ifølge årsregnskabsloven § 20, stk. 2, 1. pkt., skal skat af indkomst, der er udskudt til beskatning i et senere regnskabsår, hensættes, medmindre beløbet er uden væsentlig betydning. I § 20, stk. 2, 2. pkt., er anført, at beløbet i stedet kan oplyses i noterne. Bestemmelsen blev ved lov nr. 377 af 22. maj 1996 flyttet fra notekapitlet til kapitel 3 om balancens enkelte poster, bl.a. for at præcisere, at udskudt skat som hovedregel skal hensættes. Væsentlige latente skatter skal ifølge lovens § 50, stk. 1, 1. pkt., oplyses i noterne. Beløbet kan efter § 50, stk. 1, 2. pkt., i stedet hensættes.

Det foreslås gjort til en betingelse for omdannelse af en virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, at udskudte og latente skatter hensættes. Hensættelsen skal ske efter anerkendte danske regnskabsstandarder.

Allerede i dag sker der formentlig hensættelse i mange tilfælde, jf. den ovenfor nævnte præcisering af årsregnskabsloven. Som virksomhedsomdannelsesloven hidtil har været udformet, har der dog været et incitament til at undlade at hensætte, da det regnskabsmæssigt opgjorte vederlag og dermed stiftertilgodehavendet på den måde blev større. Med forslaget om at afskaffe muligheden for vederlæggelse i form af et stiftertilgodehavende vil dette incitament være forsvundet.

Da overdragelsen til selskabet ifølge virksomhedsomdannelseslovens § 6 sker med succession, kan de udskudte og latente skatter være betydelige, og hensættelse af disse i åbningsbalancen findes at give et mere retvisende billede af selskabets aktiver, forpligtelser og egenkapital.

Forslaget skal endvidere ses i sammenhæng med præciseringen, der foreslås indsat i lovens § 4, om, at den i åbningsbalancen hensatte skat ikke indgår i opgørelsen af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, jf. bemærkningerne til nr. 4.

§ 2, stk. 2, nr. 1 og 2

Bestemmelserne er videreført uændret fra de gældende bestemmelser i § 2, stk. 2, litra a og b.

§ 2, stk. 2, nr. 3

Det foreslås, at kravet i den gældende virksomhedsomdannelseslovs § 2, stk. 2, litra c, om, at alle ejerne ved omdannelse af en virksomhed med flere ejere skal have anvendt samme driftsregnskab og status for virksomheden indeholdende fælles skattemæssige afskrivninger, ophæves.

Kravet har været begrundet med, at det som følge af, at selskabet træder i de tidligere ejeres sted er nødvendigt at kunne opgøre et entydigt successionsgrundlag for selskabet, og at en sådan opgørelse ikke er praktisk mulig, medmindre alle deltagerne har anvendt samme regnskabsperiode, har foretaget forholdsmæssigt lige store afskrivninger, samt vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed.

Selve fastlæggelsen af selskabets fremtidige afskrivningsgrundlag vil, uanset at der måtte foreligge afvigende afskrivningsgrundlag, ikke give anledning til problemer, da det kan opgøres til summen af disse. For ejerne vil forskellen i afskrivningsgrundlagene afspejle sig i anskaffelsessummerne for de aktier eller anparter, som de erhverver ved omdannelsen, da disse anses for erhvervet for et beløb, der svarer til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdagen. Det, der skaber problemet i relation til ejernes forskellige afskrivningsgrundlag, er håndteringen af den økonomiske forskydning mellem ejerne, som umiddelbart er resultatet.

I og med selskabet succederer i ejernes afskrivningsgrundlag, vil den ejer, der har foretaget forholdsmæssigt større afskrivninger end de øvrige, påføre selskabet en større udskudt skat end de andre. I den situation må de øvrige ejere, medmindre der foreligger et interessefællesskab mellem disse, antages at forlange, at der som led i omdannelsen sker udligning heraf.

En sådan udligning findes imidlertid ikke at kunne gennemføres uden at komme i strid med den gældende virksomhedsomdannelseslovs § 2, stk. 2, litra d, hvorefter det er en betingelse for anvendelse af lovens regler, at alle ejerne vederlægges i forhold til deres andele. Ved andele forstås ejerandele i den personligt ejede virksomhed. Den betaling, ejerne modtager i form af aktier eller anparter, skal således fordeles mellem dem i samme forhold, som de ejede virksomheden. Vederlæggelsen sker således uden hensyn til udskudt skat. Der foreslås derfor indsat en særlig bestemmelse om udligning, jf. bemærkningerne til forslaget om ændring af § 2, stk. 3, nedenfor.

Reglen om fordeling af vederlaget i forhold til ejerandel betyder, at der ikke kan foretages udligning af forskelle i afskrivningsgrundlaget ved at skævele ve-

derlaget. En udligningsmetode, der går på, at ejerne i forbindelse med stiftelsen af selskabet indskyder forskellige kontante beløb til dækning af udskudt skat, vil ligeledes være i strid med princippet om ejernes vederlæggelse i forhold til deres andele.

Ifølge de gældende regler kan en del af betalingen udgøres af et stiftertilgodehavende på op til 25 pct. af virksomhedens nettoværdi. Udligning af forskelle i afskrivningsgrundlaget har imidlertid heller ikke kunnet foretages over stiftertilgodehavendet, da det er det samlede vederlag (aktier/anparter + stiftertilgodehavende), der har skullet fordeles efter ejerandel.

Da det imidlertid er nødvendigt, at der kan foretages udligning, hvis virksomheder med flere ejere, der ikke har foretaget forholdsmæssigt lige store afskrivninger, skal kunne omdannes efter lovens regler, uden at der sker en økonomisk forskydning mellem ejerne, foreslås der i lovens § 2, stk. 3, indsat en bestemmelse om adgang til udligning, jf. bemærkningerne nedenfor. Bestemmelsen modificerer § 2, stk. 2, litra d, der efter forslaget bliver § 2, stk. 2, nr. 3, hvorfor der i denne foreslås indsat en henvisning til § 2, stk. 3.

Det foreslås endvidere, at kravet i virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 2, litra e, hvorefter alle ejerne efter omdannelsen skal være omfattet af den kreds af personer m.v., som er angivet i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2-4, ophæves, jf. bemærkningerne ovenfor til nr. 2.

§ 2, stk. 3

Dispensationsbestemmelsen i den nugældende § 2, stk. 3, om, at Ligningsrådet, når der foreligger ganske særlige omstændigheder, kan tillade, at flere ejere af en virksomhed anvender lovens regler, selvom ikke alle de i stk. 2 nævnte betingelser er opfyldt, foreslås ophævet. Baggrunden herfor er, at de betingelser, som det kunne komme på tale at dispensere fra, ligeledes foreslås ophævet.

Dispensationsbestemmelsen har kun været anvendt i begrænset omfang. Det fremgik således af forarbejderne til § 2, stk. 3, at Ligningsrådet kun skulle indrømme fravigelser fra de anførte betingelser, når der forelå forholdsvis små afvigelser fra de krav, der stilles i stk. 2.

Som ny § 2, stk. 3, foreslås indsat en bestemmelse, der regulerer den situation, hvor en virksomhed med flere ejere, der ikke har foretaget lige store afskrivninger, ønskes omdannet efter lovens regler.

Som nævnt ovenfor i bemærkningerne til forslaget om at afskaffe kravet om ensartet afskrivningsgrundlag, er der behov for at få fastsat regler om udligning. I og med selskabet succederer i ejernes afskrivnings-

grundlag, vil den ejer, der har foretaget forholdsmæssigt større afskrivninger end de øvrige, påføre selskabet en større udskudt skat end de andre.

Det foreslås, at der skal udarbejdes en opgørelse over, hvorledes den beregnede skat af den samlede skattepligtige fortjeneste, som ville være konstateret ved et sædvanligt salg, jf. § 4, stk. 3, der efter forslaget bliver § 4, stk. 2, 3. pkt., kan henføres til de enkelte ejere. Fordeler den beregnede skat sig ikke på ejerne i samme forhold som deres andele af den personligt ejede virksomhed, skal de ifølge forslaget udligne dette ved indbetaling til selskabet i forbindelse med stiftelsen. Det er nødvendigt at tage udgangspunkt i den udskudte skat, der kan opgøres på baggrund af § 4, stk. 2-4, og ikke den i henhold til § 2, stk. 1, nr. 5, hensatte skat, da sidstnævnte er opgjort på grundlag af regnskabsmæssige værdier og principper, der på flere punkter kan afvige fra de skattemæssige.

Det beløb, den enkelte ejer har indbetalt, tillægges anskaffelsessummen, opgjort efter § 4, for de aktier

eller anparter, som vedkommende erhverver ved omdannelsen.

Ved beregning af udligningsbeløbene må der tages højde for størrelsen af ejerandelene, da selskabsdeltagere kommer til at eje det indskudte beløb i dette forhold. Nedenfor er vist en forenklet opgørelse for et interentselskab med tre ejere med forskellige afskrivningsgrundlag.

Med reglen i § 2, stk. 3, skabes der mulighed for, at en virksomhed med flere ejere, der ikke har ens afskrivningsgrundlag, kan omdannes efter lovens regler, uden at dette indebærer en indkomstoverførsel mellem ejerne.

At det er nødvendigt at foretage udligning i forbindelse med omdannelser, ses også i forbindelse med interessenteres udligning af deres kapitalkonti forud for omdannelsen. Kapitalkontoen er udtryk for, hvad den enkelte interessent har til gode i eller skylder interentselskabet, og er uafhængig af interessentens ideelle andel af virksomheden.

Eksempel på omdannelse af virksomhed med flere ejere

	Interessent			I alt
	A	B	C	
Ejerandel (1)	20%	30%	50%	100%
Driftsmidler (2)	200.000	300.000	500.000	1.000.000
Skattemæssig værdi (3)	100.000	0	200.000	300.000
Gæld (4)	60.000	90.000	150.000	300.000
Udskudt skat (5) = ((2)-(3))*0,34	34.000	102.000	102.000	238.000
Selskabets værdi (6) = (2)-(4)-(5)	106.000	108.000	248.000	462.000
Udligningsbeløb ¹⁾ (7)	0	51.000	17.000	68.000
Egenkapital (8) = (6)+(7)	106.000	159.000	265.000	530.000
Aktiernes anskaffelsessum:				
Skattemæssig værdi af driftsmidler (9) = (3)	100.000	0	200.000	300.000
Nedslag i avance (10) = ((2)-(3))*0,10	10.000	30.000	30.000	70.000
Gæld (11) = (4)	60.000	90.000	150.000	300.000
Udligningsbeløb (12) = (7)	0	51.000	17.000	68.000
Aktiernes anskaffelsessum (13) = (9)+(10)-(11)+(12)	50.000	-9.000	97.000	138.000

¹⁾ Beløbet udligner forskelle mellem den udskudte skat mellem interessenterne med udgangspunkt i den udskudte skat hos interessenten med den forholdsmæssigt mindst udskudte skat. I eksemplet udgør A's udskudte skat 17 pct. af driftsmidlernes værdi, B's 34,0 pct. og C's 20,4 pct. Udligningsbeløbet for B opgøres således som ca. 17 pct. af 300.000 kr. og for C som 3,4 pct. af 500.000 kr.

Til nr. 4 og 5

Forslaget om at ophæve § 4, stk. 2, 2. pkt., er en konsekvensændring som følge af forslaget under nr. 3 om, at hele vederlaget i forbindelse med omdannelsen skal ydes i form af aktier eller anparter.

Der foreslås i stedet indsat en bestemmelse, der præciserer, at den i åbningsbalancen hensatte skat ikke indgår i opgørelsen af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum. Når en virksomhed omdannes til et selskab efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse, opgøres aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ifølge lovens § 4, stk. 2 og 3, til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdatoen. Anvendes et skuffeselskab, medregnes ifølge § 4, stk. 4, tillige den oprindelige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne. Den skattemæssige værdi af aktiverne og passiverne opgøres til det kontante beløb, der ville kunne opnås ved salg af virksomheden til en uafhængig tredjemand (handelsværdien) med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være konstateret ved et sådant salg. Der er således på denne måde allerede taget højde for udskudt skat ved opgørelsen af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum.

Som følge af den delvis ændrede affattelse af § 4, stk. 2, foreslås den slået sammen med § 4, stk. 3, hvorved sammenhængen mellem bestemmelserne også bliver tydeligere, herunder at opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver sker ved at vurdere handelsværdien med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være opnået ved salg af aktiverne og passiverne på omdannelsesdatoen. At værdierne på omdannelsesdatoen lægges til grund betyder imidlertid ikke, at de almindelige regler for fastlæggelsen af det skattemæssige erhvervelses- eller afståelsestidspunkt fraviges, ligesom det ikke ændrer på hvilke skatteregler, der skal anvendes på en given disposition.

§ 4, stk. 3, foreslås som følge af sammenlægningen med stk. 2 ophævet, og stk. 4-7 bliver herefter stk. 3-6.

Til nr. 6

Når en virksomhed omdannes til et selskab efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse, opgøres aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ifølge lovens § 4, stk. 2 og 3, som nævnt til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdatoen. Anvendes et skuffeselskab, medregnes ifølge § 4, stk. 4, tillige den oprindelige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne. Værdien opgøres til det kontante beløb, der ville kunne opnås ved salg af virksomheden til en uafhængig

tredjemand (handelsværdien) med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være konstateret ved et sådant salg på omdannelsesdatoen. Herved opnås, at også den skattepligtige avance, der er optjent inden omdannelsen, vil blive beskattet ved en senere overdragelse af aktierne eller anparterne. Er der i den personligt ejede virksomhed foretaget store skattemæssige afskrivninger samtidig med, at der er store gældsposter, vil den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne kunne blive negativ.

Det fremgår af bestemmelsen i virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 5, 1. pkt., at et sådant negativt beløb medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af de pågældende aktier eller anparter. For 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, er der fastsat regler i § 4, stk. 5, 2. og 3. pkt. Det hedder heri, at i de tilfælde, der er nævnt i ligningslovens § 16 B, forhøjes den dér nævnte afståelsessum med et beløb, der svarer til den negative værdi. På samme måde forhøjes den i ligningslovens § 16 A nævnte udlodning, hvis udlodningen sker i forbindelse med en nedsættelse af aktie- eller anpartskapitalen.

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

Det foreslås derfor at tydeliggøre bestemmelsen i § 4, stk. 5, der efter lovforslagets nr. 5 bliver stk. 4, således at det klart fremgår, at der skal ske beskating af den negative anskaffelsessum, selvom afståelsessummen efter ligningslovens § 16 B eller det udloddede beløb efter ligningslovens § 16 A udgør 0 kr. Såfremt kun en del af aktie- eller anpartskapitalen overdrages, foretages der en forholdsmæssig fordeling, således at en eventuel afståelsessum samt en til den afståede del af aktie- eller anpartskapitalen svarende del af det negative beløb medregnes i ejerens skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder ved nedsættelse af aktie- eller anpartskapitalen, hvor en eventuel udlodning samt en til nedsættelsen af aktie- eller anpartskapitalen svarende del af det negative beløb medregnes i ejerens skattepligtige indkomst.

Dette er fuldt ud i overensstemmelse med intentionerne bag den gældende lovbestemmelse, sådan som disse er beskrevet i bemærkningerne til denne. Bestemmelsen blev gennemført ved lov nr. 564 af af 19.

december 1985 om ændring af lov om skattefri virksomhedsomdannelse (lovforslag nr. L 73).

Til nr. 7

Det foreslås, at opgørelsen over, med hvilke beløb den samlede skattepligtige fortjeneste, som ville være konstateret ved et sædvanligt salg, jf. § 4, stk. 3, 2. pkt., der efter forslaget bliver § 4, stk. 2, 3. pkt., og den beregnede skat heraf kan henføres til de enkelte ejere, skal indsendes sammen med de i § 4, stk. 6, der efter lovforslagets nr. 5 bliver stk. 5, nævnte dokumenter.

Henvisningen til § 4, stk. 2-4, foreslås ændret til stk. 2 og 3 som følge af den foreslåede sammenlægning af stk. 2 og 3.

Til nr. 8

Der er tale om en konsekvensændring som følge af forslaget under nr. 3 om, at hele vederlaget i forbindelse med omdannelsen skal ydes i form af aktier eller anparter.

Til nr. 9 og 10

Terminologien i § 6 foreslås bragt i overensstemmelse med fusionsskatteoven, der i stedet for »formuegoder« anvender formuleringen »aktiver og passiver«. Forslaget forudsættes ikke at indebære materielle ændringer.

Til nr. 11

Der foreslås i § 8, stk. 2, indsat en bestemmelse, der fastsætter, at i tilfælde af, at der på statusdagen for sidste årsregnskab foreligger uudnyttede fradragsberettigede tab, kan disse uanset reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 32, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, ikke fremføres af selskabet.

Efter reglen i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kan tab ved afståelse af aktier på et tidspunkt, der ligger mindre end tre år efter erhvervelsen, i tilfælde, hvor fortjenesten ville have været skattepligtig, fradrages i indkomstårets fortjeneste ved afståelse af aktier. Hvis de samlede tab overstiger de samlede fortjenester, kan det overskydende tab fradrages i fortjenester ved afståelse af aktier i de fem efterfølgende indkomstår. Tilsvarende gælder ifølge kursgevinstlovens § 32, stk. 3, at fradrag for tab på kontrakter efter nærmere regler kan fradrages i indkomstårets og de følgende 5 indkomstårs nettogevinster på kontrakter. Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, kan den skattepligtige som udgangspunkt fradrage indkomstårets tab ved afståelse af fast ejendom i indkomstårets skattepligtige fortjenester ved afståelse af

fast ejendom. Hvis indkomstårets tab overstiger årets fortjeneste, kan den skattepligtige efter nærmere regler fradrage det overskydende beløb i sådanne fortjenester i de fem efterfølgende indkomstår.

Forslaget indebærer som nævnt, at selskabet ikke kan fremføre sådanne tab, der ligger forud for omdannelsesdatoen. Reglen begrænser ikke den tidligere ejers ret hertil.

Den foreslåede regel svarer til den almindelige regel om begrænsning af underskudsfræmførsel ved omdannelse efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, jf. § 8, stk. 1.

Med forslaget om ændring af terminologien i § 6, jf. bemærkningerne til nr. 9 og 10, er der fundet at være behov for at tydeliggøre, at de nævnte kildeartsbegrænsede tab ikke er aktiver, som overføres til selskabet.

Til § 2

Beregningsreglen i virksomhedsskatteovens § 16 a, stk. 3, for fordeling af opsparet overskud, når en af flere virksomheder omdannes efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, foreslås ændret, 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.

I og med den gældende beregningsregel har sat et regnskabsmæssigt opgjort beløb i forhold til et skattemæssigt opgjort beløb, har en stor del eller ligefrem hele kontoen for opsparet overskud kunnet henføres til den virksomhed, der blev omdannet, og har dermed fuldt ud kunnet anvendes til at nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, således at midlerne i den virksomhed, der blev tilbage i virksomhedsordningen, har kunnet hæves uden beskatning. Beskatningen har på den måde kunnet udskydes indtil en eventuel afståelse af aktierne i den omdannede virksomhed.

For at opnå en mere rimelig fordeling foreslås det derfor at ændre bestemmelsen, således at det er den skattemæssige værdi af de til selskabet overdragne aktiver og passiver som opgjort efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 3, der efter forslagets § 1, nr. 4, bliver § 4, stk. 2, som sættes i forhold til kapitalgrundlaget. Hermed vil det være det skattemæssigt opgjorte beløb, der indgår i både tæller og nævner i brøken, efter hvilken kontoen for opsparet overskud fordeles.

Det, som brøken skal afspejle, er fordelingen af aktiverne og passiverne mellem den virksomhed, der

omdannes, og den eller de virksomheder, der bliver tilbage i virksomhedsordningen. Overgår hovedparten af værdierne til selskabet, vil en stor del af indeståendet på konto for opsparet overskud kunne siges at vedrøre denne del og kan nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum. Er der imidlertid opgjort et negativt beløb efter virksomhedsomdannelseslovens § 4, mens kapitalafkastgrundlaget er positivt, er det udtryk for, at værdierne bliver tilbage i virksomhedsordningen, og ingen del af det opsparede underskud kan nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum. Er både det efter virksomhedsomdannelseslovens § 4 opgjorte beløb og kapitalafkastgrundlaget negativt, sker der en forholdsmæssig fordeling, som var begge beløb positive.

Til § 3

Der er tale om en konsekvensrettelse af fusionsskatteovens § 15 d om tilførsel af aktiver. Bestemmelsen henviser til virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 3 og 5, der ifølge forslaget § 1, nr. 4, foreslås ændret til § 4, stk. 2 og 4.

Til § 4

Det foreslås, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende og har virkning for omdannelser, der finder sted den 1. januar 1999 eller senere, eller hvor omdannelsesdatoen er den 1. januar 1999 eller senere. Dette betyder, at alle omdannelser efter nytår skal gennemføres efter de nye regler, uanset om de sker med tilbagevirkende kraft eller ej.

Omdannelser efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse kan som nævnt ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft. Ifølge den gældende regel i virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, litra d, skal

omdannelsen finde sted senest 6 måneder efter omdannelsesdatoen. Omdannelsesdatoen er den dato, der følger efter statusdatoen for sidste årsregnskab i den personligt ejede virksomhed. Selskabets første regnskabsperiode løber fra omdannelsesdatoen og skal udgøre 12 måneder. For så vidt angår et aktieselskab, har omdannelsen »fundet sted«, når den konstituerende generalforsamling har vedtaget at stifte selskabet. Hvad angår et anpartsselskab, skal stifteren have underskrevet stiftelsesdokumentet.

Det foreslås således i relation til virkningstidspunktet udover omdannelsesdatoen også at lægge det faktiske overdragelsestidspunkt til grund, hvilket er i overensstemmelse med den almindeligt foretagne afgrænsning af begrebet skattemæssig tilbagevirkende kraft. Landsskatteretten har således i en kendelse om lov om skattefri virksomhedsomdannelse i TfS 1998, 16, fastslået, at den tilbagevirkende kraft ikke ændrer på afståelsestidspunktet.

Forslaget om, at loven skal have virkning for omdannelser, der finder sted den 1. januar 1999 eller senere, eller hvor omdannelsesdatoen er den 1. januar 1999 eller senere, indebærer, at loven får tilbagevirkende kraft, hvis den ikke vedtages inden indeværende års udgang. Det er imidlertid fundet nødvendigt at give loven virkning fra den 1. januar 1999 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. Da lovforslaget er fremsat inden det tidspunkt, hvorfra loven skal have virkning, er betænkelighederne ved den tilbagevirkende kraft begrænsede, da en person, der planlægger at omdanne sin virksomhed, kan gøre sig bekendt med, at reglerne er ved at blive ændret.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 1

I lov om skattefri virksomhedsomdannelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 727 af 4. september 1995, som ændret ved § 23 i lov nr. 1219 af 27. december 1996 og § 35 i lov nr. 1223 af 27. december 1996, foretages følgende ændringer:

1. § 1, stk. 2, affattes således:

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

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

»Stk. 2. Hvis omdannelsen sker ved overdragelse til et selskab, der allerede er registreret, er det en betingelse, at selskabet er stiftet senest på omdannelsesdatoen, at selskabet ikke forud for tidspunktet, hvor overdragelsen finder sted, har drevet erhvervmæssig virksomhed, og at hele dets egenkapital fra stiftelsen har henstået som et ubehæftet konstant indestående i et pengeinstitut. Ejeren af den personligt ejede virksomhed skal på overdragelsestidspunktet eje hele aktiekapitalen i selskabet. Er der tale om en virksomhed med flere ejere, skal ejerne på overdragelsestidspunktet eje aktiekapitalen i samme forhold som deres andele i den personligt ejede virksomhed.«.

2. I § 1 indsættes som stk. 3:

»Stk. 3. Lovens regler finder ikke anvendelse på omdannelse af virksomheder som nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13.«.

3. § 2 affattes således:

»§ 2. Lovens regler kan anvendes, såfremt følgende betingelser alle er opfyldt:

- 1) Ejeren er undergivet fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

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

- a) ejeren er undergivet fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2,

Bilag til f. t. l. vedr. skattefri virksomhedsomdannelse m.v.

Gældende formulering

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

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

- a) anvender reglerne i denne lov,
- b) har anvendt samme regnskabsperiode, jf. § 3,
- c) ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har anvendt samme driftsregnskab og status for virksomheden indeholdende fælles skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger,
- d) vederlægges i forhold til deres andele i den personligt drevne virksomhed.
- e) ved omdannelsen bliver omfattet af den kreds af personer m.v., som er angivet i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2-4.

Lovforslaget

- 2) Alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet. Det gælder også likvider, eller hvad der måtte være trådt i stedet herfor, som hidrører fra lån optaget i virksomheden. Er midlerne fra lånet indgået i ejerens privatøkonomi, anses gælden for privat og kan ikke indgå i omdannelsen.
- 3) Hele vederlaget for virksomheden ydes i form af aktier eller anparter eller ved, at værdien af aktierne eller anparterne i et bestående selskab, jf. § 1, stk. 2, forøges som følge af omdannelsen.
- 4) Omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter den i § 3 anførte dato.
- 5) I den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen, hensættes i overensstemmelse med anerkendte danske regnskabsstandarder skat af indkomst, der er udskudt til beskatning i et senere regnskabsår, samt skat, der vil kunne udløses ved realisation af aktiver eller passiver til den værdi, der er angivet i åbningsbalancen.

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

- 1) anvender reglerne i denne lov,
- 2) har anvendt samme regnskabsperiode, og
- 3) vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed, jf. dog stk. 3.

Gældende formulering

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

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

Stk. 2. Aktier eller anparter, som ejeren erhverver ved omdannelsen, anses for erhvervet for et beløb, der svarer til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdatoen. Såfremt ejeren ved omdannelsen modtager et tilgodehavende, jf. § 5, stk. 1, fragår pålydendet af dette tilgodehavende dog i det i 1. pkt. anførte beløb.

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

Lovforslaget

Stk. 3. Omdannes en virksomhed med flere ejere, skal der udarbejdes en opgørelse over, hvorledes den beregnede skat af den samlede skattepligtige fortjeneste, som ville være konstateret ved et sædvanligt salg, jf. § 4, stk. 2, 3. pkt., kan henføres til de enkelte ejere. Fordele den beregnede skat sig ikke på ejerne i samme forhold som deres andele af den personligt ejede virksomhed, skal ejerne udligne dette ved indbetaling til selskabet i forbindelse med stiftelsen. Et således indbetalt beløb tillægges anskaffessummen, opgjort efter § 4, for de aktier eller anparter, som den pågældende ejer erhverver ved omdannelsen.«.

4. § 4, stk. 2, 2. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Den ifølge § 2, stk. 1, nr. 5, hensatte skat indgår dog ikke i opgørelsen af aktiernes eller anparternes anskaffessum. Den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver opgøres til det kontante beløb, som ville være opnået ved sædvanligt salg af virksomheden (handelsværdien) med fradrag af skattepligtig fortjeneste, der ville være konstateret ved et sådant salg. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomheden.«.

5. § 4, stk. 3, ophæves.

Gældende formulering

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

Stk. 5. Udgør den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne opgjort efter stk. 2-4 et negativt beløb, medregnes det negative beløb ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af disse. I de tilfælde, der er nævnt i ligningslovens § 16 B, forhøjes den dér nævnte afståelsessum med et beløb, der svarer til den negative værdi. På samme måde forhøjes den i ligningslovens § 16 A nævnte udlodning, hvis udlodningen sker i forbindelse med en nedsættelse af aktie- eller anpartskapitalen.

Stk. 6. I forbindelse med ejerens indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori omdannelsen sker, indsender ejeren en meddelelse om omdannelsen bilagt genpart af åbningsstatus samt en opgørelse over anskaffelsessummen for aktierne opgjort efter stk. 2-4. Ligningsmyndigheden påser, at betingelserne for at anvende lovens regler er opfyldt, og foretager ansættelse af anskaffelsessummen.

§ 5. Såfremt ejeren i forbindelse med omdannelsen modtager et tilgodehavende i selskabet, skal pålydendet svare til den del af vederlaget, jf. § 2, stk. 1, litra b, der ikke ydes i form af aktier eller anparter.

Lovforslaget

Stk. 4-7 bliver herefter stk. 3-6.

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, og finder aktieavancebeskatningslovens regler om opgørelse af fortjeneste og tab ifølge ligningslovens § 16 B 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, og finder aktieavancebeskatningslovens regler om opgørelse af fortjeneste og tab ifølge ligningslovens § 16 A 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. I § 4, stk. 6, 1. pkt., der bliver stk. 5, 1. pkt., indsættes efter »åbningsstatus«: »og den i § 2, stk. 3, nævnte opgørelse, og »efter stk. 2-4« ændres til: »efter stk. 2 og 3«.

8. § 5 ophæves.

*Gældende formulering**Lovforslaget*

Stk. 2. Udbetalinger af beløb, der sker som følge af opskrivning af tilgodehavendet i medfør af pristalsregulering og lign., medregnes i modtagerens skattepligtige almindelige indkomst, såfremt udbetalingerne sker til ejeren af den omdannede virksomhed eller dennes ægtefælle.

§ 6. Formuegoder, der overtages i forbindelse med omdannelsen, behandles ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, som om de var erhvervet af dette på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af den hidtidige ejer, og for de anskaffelsessummer, hvortil goderne er erhvervet af denne. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som den hidtidige ejer har foretaget, anses for foretaget af selskabet i de pågældende indkomstår. Fordringer og gæld, som ved afhændelse eller indfrielse til kursværdi på omdannelses tidspunktet ikke ville have udløst beskatning henholdsvis fradrag hos den hidtidige ejer, anses uanset 1. pkt. for erhvervet henholdsvis påtaget af selskabet på omdannelsesdatoen til kursværdien på dette tidspunkt.

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

Stk. 3. Har den hidtidige ejer ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste eller tab på fordringer og gæld, skal der forholdes på tilsvarende måde ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

9. I § 6, *stk. 1, 1. pkt.*, ændres »Formuegoder« til: »Aktiver og passiver«, og »goderne« ændres til: »aktiverne og passiverne«.

10. I § 6, *stk. 2*, ændres »formuegoder« til: »aktiver eller passiver«, og »formuegodet« ændres til: »dette«.

11. I § 8 indsættes som *stk. 2*:

»*Stk. 2.* Foreligger der på statusdagen for sidste årsregnskab uudnyttede fradragsberettede tab, kan disse uanset reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, *stk. 2*, kursgevinstlovens § 32, *stk. 3*, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, *stk. 5*, ikke fremføres af selskabet.«.

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 16 a. ----

Stk. 3. Aktiernes anskaffelsessum kan nedsættes med en andel af indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Denne andel beregnes som forholdet mellem det efter stk. 2 overførte beløb og kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Nedsættes aktiernes anskaffelsessum ikke, medregnes den nævnte andel af indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst, jf. § 10, stk. 3, i omdannelsesåret.

§ 15 d. ---

Stk. 4. Aktier i det modtagende selskab, som det indskydende selskab modtager i forbindelse med tilførslen, anses for erhvervet for et beløb, der svarer til den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver og passiver på tilførselsdatoen. Den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver opgøres efter reglerne i § 4, stk. 3 og 5, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

§ 2

I lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteoven), jf. lovekøntgørelse nr. 640 af 21. august 1998, foretages følgende ændring:

1. I § 16 a, stk. 3, 2. pkt., ændres »det efter stk. 2 overførte beløb« til: »den skattemæssige værdi af de til selskabet overdragne aktiver og passiver opgjort efter reglerne i § 4, stk. 2 og 3, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse«.

§ 3

I lov om fusion, spaltning, og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteoven), jf. lovekøntgørelse nr. 954 af 5. november 1996, som ændret ved § 2 i lov nr. 1212 af 27. december 1996 og § 3 i lov nr. 975 af 17. december 1997 foretages følgende ændring:

1. I § 15 d, stk. 4, 2. pkt., ændres »stk. 3 og 5« til: »stk. 2 og 4«.

Til lovforslag nr. L 147. Skriftlig fremsættelse (17. december 1998)

Skatteministeren (Ole Stavad):

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

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.).

(Lovforslag nr. L 147).

Lovforslaget skal forhindre, at en virksomhedsejer skattefrit kan trække penge ud af sin virksomhed ved at omdanne den til et selskab. Efter de regler, der gælder i dag, kan ejeren få 25 pct. af betalingen for virksomheden som et tilgodehavende i det nydannede selskab. Denne mulighed har ejerne brugt til at få udbetalt beløbet skattefrit umiddelbart efter omdannelsen.

Det er også en udbredt praksis, at ejeren lige inden omdannelsen optager et stort lån og lægger gælden ind i selskabet, mens pengene fra lånet holdes udenfor. På den måde kan en værdistigning på et aktiv, f.eks. ejendommen, belånes og dermed realiseres uden beskatning. I de

nævnte tilfælde beskattes ejeren først, når og hvis ejeren sælger aktierne eller anparterne i selskabet.

For at sikre en normal beskatning lægger lovforslaget op til, at den fulde betaling til ejeren fremover skal gives som aktier eller anparter i selskabet, og at hele virksomheden - og dermed både gælden og pengene fra lånet - skal overdrages til selskabet.

Lovforslaget imødekommer samtidig et ønske fra erhvervslivet om at udvide adgangen til skattefrit at omdanne personligt ejede virksomheder med flere ejere til selskaber.

For at undgå, at der i perioden, indtil loven vedtages, gennemføres et stort antal omdannelser alene for at trække flest mulig midler skattefrit ud af virksomhederne, foreslås det, at loven skal gælde for omdannelser, der finder sted den 1. januar 1999 eller senere, eller hvor omdannelsesdatoen er den 1. januar 1999 eller senere.

Idet jeg i øvrigt henviser til bemærkningerne til lovforslaget, skal jeg anbefale det til Folketingets velvillige behandling.