

Lovforslag nr. L 189. Fremsat den 25. februar 1999 af skatteministeren (Ole Stavad)

## Forslag

til

# Lov om ændring af selskabsskatteloven og lov om skattefri virksomhedsomdannelse

(Fusion, selskabsstiftelse og virksomhedsomdannelse med skattemæssig tilbagevirkende kraft)

### § 1

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 727 af 7. oktober 1998, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1026 af 23. december 1998, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, stk. 1, indsættes efter »stiftelsen«: », jf. dog stk. 3, 4 og 5«.

2. I § 4 indsættes som stk. 4 og 5:

»Stk. 4. Ved en skattepligtig overdragelse af en personligt ejet virksomhed til et nystiftet aktie- eller anpartsselskab, hvori ejeren af virksomheden bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, jf. dog 5. pkt., kan ejeren beslutte, at overdragelsen, for så vidt angår de i 2. pkt. nævnte forhold, skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for selskabet, såfremt selskabets regnskabsår løber fra denne dato, og datoen ligger efter udløbet af ejerens sidste normale indkomstår før stiftelsen. Tillægges overdragelsen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges handelsværdien af virksomhedens aktiver og passiver pr. denne dato til grund ved opgørelsen af ejerens afståelsessum samt selskabets anskaffelsessum for virksomhedens aktiver og passiver, og selskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til

handelsværdien pr. denne dato. Det er en betingelse for, at overdragelsen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at stiftelsen finder sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato, og at ejeren senest 1 måned efter stiftelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skattepligten for selskabet indtræder på den dato, fra hvilken overdragelsen i henhold til 1. pkt. tillægges virkning. Ved en skattepligtig overdragelse af en personligt ejet virksomhed med flere ejere til et nystiftet aktie- eller anpartsselskab finder 1.- 4. pkt. tilsvarende anvendelse, såfremt ejerne vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed.

Stk. 5. Ved et aktie- eller anpartsselskabs skattepligtige overdragelse af en virksomhed til et nystiftet datterselskab, hvori aktie- eller anpartsselskabet bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, kan selskabet beslutte, at overdragelsen, for så vidt angår de i 2. pkt. nævnte forhold, skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for datterselskabet, såfremt datterselskabets regnskabsår løber fra denne dato, og datoen ligger efter udløbet af aktie- eller anpartsselskabets sidste normale indkomstår før stiftelsen. Tillægges overdragelsen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges handelsværdien af virksomhedens aktiver og passi-

ver pr. denne dato til grund ved opgørelsen af aktie- eller anpartsselskabets afståelsessum samt datterselskabets anskaffelsessum for virksomhedens aktiver og passiver, og datterselskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre datterselskabet, såfremt overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til handelsværdien pr. denne dato. Det er en betingelse for, at overdragelsen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at stiftelsen finder sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato, og at selskabet senest 1 måned efter stiftelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skattepligten for datterselskabet indtræder på den dato, fra hvilken overdragelsen i henhold til 1. pkt. tillægges virkning.«.

3. I § 8, *stk. 1*, indsættes efter »m.v.«: », jf. dog § 8 A, *stk. 2*.«.

4. Efter § 8 indsættes:

»§ 8 A. Skattepligtig fusion mellem selskaber m.v. i overensstemmelse med de for aktieselskaber gældende regler har skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor fusionen er endeligt vedtaget i de deltagende selskaber m.v.

*Stk. 2.* Selskaberne m.v. kan dog beslutte, at fusionen, for så vidt angår de i 2. pkt. nævnte forhold, skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsbalance for det modtagende selskab, såfremt denne dato er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Tillægges fusionen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges værdien af det indskydende selskab pr. denne dato, som afspejlet i vederlaget for aktierne eller anparterne i det indskydende selskab, til grund ved opgørelsen af det indskydende selskabs afståelsessum samt det modtagende selskabs anskaffelsessum for de overdragne aktiver og passiver, og det modtagende selskab medreg-

ner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt fusionen af selskaberne rent faktisk var sket på skæringsdatoen til værdierne pr. denne dato. Det er en betingelse for, at fusionen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at de deltagende selskaber m.v. senest 6 måneder efter datoen, fra hvilken fusionen tillægges virkning, indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med fusionen, samt dokumentation for, at fusionen er endeligt vedtaget i de deltagende selskaber m.v.«.

## § 2

I lov om skattefri virksomhedsomdanning, 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. I § 2, *stk. 1*, litra d, indsættes efter »dato«: », og at ejeren senest 1 måned efter omdannelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, en opgørelse over anskaffelsessummen for aktierne opgjort efter § 4, *stk. 2-4*, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eller at overdragelsen til et allerede registreret selskab har fundet sted, jf. § 1, *stk. 2*.«.

2. § 4, *stk. 6, 1. pkt.*, ophæves.

## § 3

Loven træder i kraft den 1. juli 1999.

*Stk. 2.* § 1, nr. 1 og 2, har virkning for selskabsstiftelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere.

*Stk. 3.* § 1, nr. 3 og 4, har virkning for fusioner, der endeligt vedtages den 1. juli 1999 eller senere.

*Stk. 4.* § 2 har virkning for omdannelser, der finder sted den 1. juli 1999 eller senere.

## Bemærkninger til lovforslaget

### *Almindelige bemærkninger*

Det foreslås at give selskaber og fonde m.v. omfattet af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven adgang til at foretage skattepligtig fusion med skattemæssig tilbagevirkende kraft.

I Skatteministeriets cirkulære nr. 35 af 16. marts 1995 om den skattemæssige behandling af udvalgte forhold i forbindelse med overdragelse af pengeinstitutvirksomhed samt i bemærkningerne til lovforslag L 117 om ændring af forskellige skattelove, fremsat den 6. december 1995, anføres det, at der ikke er hjemmel til at foretage skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft rent skattemæssigt. På baggrund af en række henvendelser til Skatteministeriet og til Folketingets Skatteudvalg vedrørende cirkulæret og lovbemærkningerne tilkendegav skatteministeren den 16. april 1996 overfor skatteudvalget, at han ville tage kontakt til revisororganisationerne m.fl. med henblik på at belyse de praktiske problemer, der opstår som følge af, at der ikke er hjemmel til at foretage skattepligtige fusioner med tilbagevirkende kraft, samt de praktiske muligheder for løsning heraf.

Skatteministeriet har afholdt møde med repræsentanter for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Skatteudvalg og for Advokatrådets Skatteudvalg. Ministeriet har efterfølgende modtaget en fælles redegørelse fra de to skatteudvalg.

De foreslåede regler har til hensigt at afhjælpe en række praktiske problemer vedrørende udarbejdelse af ekstra regnskaber, der kan opstå ved gennemførelse af skattepligtige fusioner som følge af, at der efter de gældende regler ikke kan opnås overensstemmelse mellem den skattemæssige skæringsdato for fusionen og den regnskabsmæssige skæringsdato.

Selskabsretligt er der behov for og hjemmel til at kunne tillægge overdragelsen en vis tilbagevirkende kraft, da der ved udarbejdelsen af fusionsdokumenterne kræves kendskab til den forudgående periodes regnskabsresultater. Ifølge aktieselskabslovens § 134 a skal der, inden fusionen kan vedtages, eksempelvis udarbejdes en fusionsplan, der bl.a. skal indeholde oplysninger om vederlaget for aktierne i det ophørende

selskab. Ifølge aktieselskabslovens § 134 b skal der bl.a. udarbejdes en fælles regnskabsopstilling samt udkast til en åbningsbalance for det modtagende selskab. I den situation, hvor de fusionerende selskabers regnskabsår udløber den 31. december 1998, og der ønskes gennemført en fusion pr. 1. januar 1999, vil de pågældende dokumenter blive udarbejdet i de efterfølgende måneder, hvorefter fusionsplanen inden den 30. juni 1999 skal underskrives og inden 4 uger herefter være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som bekendtgør denne i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens edb-informationssystem. Tidligst 4 uger efter bekendtgørelsen af fusionsplan og vurderingsmændenes erklæring efter aktieselskabslovens § 134 c, stk. 4, kan fusionen vedtages.

De i henhold til selskabslovgivningen udarbejdede dokumenter kan ikke umiddelbart anvendes til brug for de skattemæssige vurderinger, der aktualiseres som følge af fusionen. Ved en skattepligtig fusion anses det indskydende selskab i skatteretlig forstand for opløst med deraf følgende avancebeskatning m.v. Hvert enkelt aktiv skal således anses for afstået for en del af det samlede faktiske vederlag, forstået som værdien af det til aktionærerne i det indskydende selskab ydede vederlag. Avanceopgørelsen er ikke en del af den regnskabsmæssige eller skattemæssige status, men da det fra advokat- og revisorside betragtes som en stor administrativ lettelse at kunne lade denne opgørelse få virkning fra samme tidspunkt som de i henhold til selskabslovgivningen udarbejdede regnskaber, foreslås det at skabe mulighed herfor. Den skattemæssige tilbagevirkende kraft foreslås dog begrænset til 6 måneder.

Det foreslås endvidere med visse ændringer at lovefæste den eksisterende adgang til med skattemæssig tilbagevirkende kraft at foretage en skattepligtig overdragelse af en personligt ejet virksomhed til et nystiftet selskab og tilsvarende at overdrage et selskabs virksomhed til et nystiftet datterselskab. Det foreslås gjort til en betingelse, at ejeren senest 1 måned efter, at stiftelsen har fundet sted, indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i

selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med stiftelsen, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. En tilsvarende regel foreslås indsat i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Hensigten er, dels at begrænse den periode, hvori der skattemæssigt kan spekuleres i, om indtægter og udgifter skal henføres til ejeren personligt eller til et selskab, dels at give skattemyndighederne mulighed for at gribe ind på et tidligere tidspunkt end i dag, hvis de foretagne dispositioner er udtryk for skatteunddragelse.

#### *Administrative konsekvenser*

Forslaget skønnes at medføre engangsudgifter i Told-Skat på 0,5 mill. kr. til edb-udvikling.

#### *Provenumæssige konsekvenser*

Forslaget om at tillade skattepligtig fusion med skattemæssig tilbagevirkende kraft indebærer, at det modtagende selskab ved skatteansættelsen i et vist omfang kan medregne indtægter og udgifter, som det indskydende selskab har afholdt i en periode på op til 6 måneder forud for vedtagelsen af fusionen.

Såfremt disse indtægter og udgifter tilsammen udgør et tab, der ville have medført negativ skattepligtig indkomst for det indskydende selskab, og som ikke efter gældende regler kunne være modregnet i anden indkomst eller udnyttet på anden vis, vil forslaget i den situation, hvor tabet kan udnyttes af det modtagende selskab, medføre et provenutab.

Henset til den snævre afgrænsning af de nævnte indtægter og udgifter, jf. bemærkningerne til forslaget § 1, nr. 4, skønnes provenutabet at blive begrænset.

Forslaget om med visse præciseringer og opstramninger at lovfæste den eksisterende adgang til med skattemæssig tilbagevirkende kraft at foretage en skattepligtig overdragelse af en virksomhed til et ny-stiftet selskab skønnes at medføre et særdeles beskedent merprovenu.

Lovforslaget skønnes således samlet at medføre et begrænset provenutab.

#### *Administrative og økonomiske konsekvenser for erhvervslivet*

Lovforslaget har været forelagt Erhvervsministeriets Testpanel. Lovforslaget vil være administrativt neutralt for langt størsteparten af de adspurgte virksomheder, fordi kun få af virksomhederne berøres af forslaget. For de få berørte virksomheder er der en klar tendens til, at loven vil medføre engangstættelser, men at de samtidig vil få behov for ekstern rådgivning på engangsbasis. Behovet for rådgivning er dog ikke en konsekvens af lovforslaget som sådan, men knytter sig til selve gennemførelsen af fusionen eller stiftelsen.

#### *Miljømæssige konsekvenser*

Forslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

#### *Forholdet til EU-retten*

Forslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

### Sammenfatning af lovforslagets konsekvenser

	Positive konsekvenser	Negative konsekvenser
Økonomiske konsekvenser for stat, amter og kommuner		Begrænset provenutab.
Administrative konsekvenser for stat, amter og kommuner	Ingen.	Engangsudgift til edb på 0,5 mill. kr.
Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet	For de få virksomheder, der berøres, er der en klar tendens til, at loven vil medføre engangstættelser.	Mere generelt behov for ekstern rådgivning på engangsbasis.
Miljømæssige konsekvenser	Ingen.	Ingen.
Økonomiske konsekvenser for borgerne	Ingen.	Ingen.
Forholdet til EU-retten	Forslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	

*Høring*

Lovforslaget har været til høring i Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Erhvervenes Skatteseekretariat, Erhvervsministeriet, Finansministeriet, Finansrådet, Finanstilsynet, Foreningen af Danske Skatteankenævn, Foreningen af Registrerede Revisorer, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Frederiksberg Kommune, Håndværksrådet, Investe-

ringsForeningsRådet, Justitsministeriet, Kommunernes Landsforening, Københavns Kommune, Realkreditrådet, Skattechefforeningen, Statsministeriet 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	Ændringer i forhold til tidligere udkast giver anledning til tvivl om, hvorvidt forslaget kan afhjælpe de praktiske problemer, det var hensigten at løse. Når det fastsættes, at overdragelsen skal ske under anvendelse af samme priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter, er der risiko for, at skattemyndighederne anfægter de vurderinger, der er lagt til grund. Forslår, at det alene anføres, at de værdiudsving, der måtte være mellem skærings- og vedtagelsesdato, ikke må være drastiske. Der bør være mulighed for, at en virksomhed med flere ejere kan omdannes.	At overdragelsen skal ske på armslængde vilkår følger allerede af ligningslovens § 2, stk. 1. Det, der var formålet med bestemmelsen om, at overdragelsen skulle ske under anvendelse af samme priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter, var at tydeliggøre, at dette også gjaldt i relation til vurderingen af aftalevilkår om overdragelse med tilbagevirkende kraft, dvs. at der på vedtagelsestidspunktet handles til en pris opgjort pr. skæringsdatoen. Bestemmelsen er omformuleret. Ønsket om at kunne omdanne en virksomhed med flere ejere er imødekommet.
Arbejderbevægelsens Erhvervsråd	Ingen bemærkninger.	
Erhvervenes Skatteseekretariat	Lovforslaget imødekommer som udgangspunkt ønsket om lovfæstelse, men giver anledning til usikkerhed om, hvorvidt de praktiske behov fuldt ud er tilgodeset. Det henstilles, at betingelsen vedrørende værdiudsving udgår. Betingelsen er svær at forstå, og det fremgår ikke klart, hvorfor man stiller den.	Lovbestemmelsen er omformuleret, og betingelsen om, at der ikke måtte være større værdiændringer mellem skæringsdatoen og vedtagelsen, end en uafhængig part ville acceptere, er udgået. I stedet foretages en begrænsning af den periode, hvor der kan "spekuleres" i den tilbagevirkende kraft.
Finansrådet	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Finanstilsynet	Ingen bemærkninger.	
Foreningen af Danske Skatteankenævn	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Foreningen af Registrerede Revisorer	Har ikke afgivet bemærkninger.	

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	Positivt, at usikkerhed på området fjernes. FSR mener, at der i dag er hjemmel til at foretage skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft. 6 mdrs. tilbagevirkende kraft fra den endelige vedtagelse af fusionen er helt utilstrækkelig. Bør ændres til, at fusionsplanen blot skal underskrives 6 mdr. efter fusionsdatoen. Det bør overvejes at give mulighed for omdannelse af en virksomhed med flere ejere. Betingelsen om, at overdragelsen for at kunne ske med tilbagevirkende kraft, skal ske til handelsværdi, vil medføre en unødvendig overbebyrdelse af bindende forhåndsbeskedsystemet og bør udgå. Der er ikke behov for reglen om, at værdien på skæringsdatoen og stiftelsestidspunktet skal svare nogenlunde til hinanden. Afvigelser fra handelsværdien håndteres efter reglerne om maskeret udlodning, omgørelse etc.	Ønsket om at kunne omdanne en virksomhed med flere ejere er imødekommet. At overdragelsen skal ske på armslængde vilkår følger allerede af ligningslovens § 2, stk. 1. Det, der var formålet med bestemmelsen om, at overdragelsen skulle ske under anvendelse af samme priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter, var at tydeliggøre, at dette også gjaldt i relation til vurderingen af aftalevilkår om overdragelse med tilbagevirkende kraft, dvs. at der på vedtagelsestidspunktet handles til en pris opgjort pr. skæringsdatoen. Lovbestemmelsen er omformuleret, og betingelsen om, at der ikke måtte være større værdiændringer mellem skæringsdatoen og vedtagelsen, end en uafhængig part ville acceptere, er udgået. I stedet foretages en begrænsning af den periode, hvor der kan »spekuleres« i den tilbagevirkende kraft, og 6 mdrs.-fristen fastholdes. Fusionen er først en realitet ved vedtagelsen.
Frederiksberg Kommune	Ingen bemærkninger.	
Håndværksrådet	Har ikke afgivet bemærkninger.	
InvesteringsForeningsRådet	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Kommunernes Landsforening	Der ønskes en præcisering af "drastisk værdi" og "så store ændringer". Endvidere spørges der, om der ved fusion er mulighed for at spekulere i at overføre forventede tab til 6 måneders perioden.	Lovbestemmelsen er omformuleret, og betingelsen om, at der ikke måtte være større værdiændringer mellem skæringsdatoen og vedtagelsen, end en uafhængig part ville acceptere, er udgået. I stedet foretages en begrænsning af den periode, hvor der kan "spekuleres" i den tilbagevirkende kraft. Et evt. tab skal opgøres i forhold til det modtagende selskabs anskaffelsessum for det pågældende aktiv.
Københavns Kommune	Foreslår ændring af ABL for at fastslå, at anskaffelsestidspunktet for aktierne er tidspunktet for vedtagelsen af fusionen/stiftelsen af selskabet. Der foreslås præcisering i bemærkningerne af, hvad der forstås ved "en virksomhed", samt af, at beskatning finder sted i 1999, hvis der den 15.4. 1999 overdrages pr. 1.1. 1999.	Der er ikke behov for en ændring, af ABL, da det anførte allerede følger af gældende ret. Bemærkningerne vedr. "en virksomhed" og beskatningstidspunktet er udbygget.
Realkreditrådet	Ingen bemærkninger.	
Skattechefforeningen	Ingen bemærkninger.	

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser**Til § 1*

Til nr. 1 og 2.

Det er et grundlæggende princip i skatteretten, at de skatteretlige konsekvenser i forbindelse med stiftelse eller overdragelse indtræder på det tidspunkt, hvor den endelige aftale herom indgås. Således er det i selskabsskattelovens § 4, stk. 1, fastsat, at skattepligten for selskaber m.v. indtræder på tidspunktet for stiftelsen. Stiftelsen har fundet sted, når de i dannelsen af selskabet m.v. interesserede parter har truffet aftale om stiftelse. Stiftelsesdatoen er for anpartsselskaber den dato, hvor stiftelsesdokumentet underskrives. For aktieselskaber er stiftelsesdatoen den dato, hvor den stiftende generalforsamling beslutter at stifte selskabet. Selskabets første regnskabsperiode løber fra dette tidspunkt. For aktie- og anpartsselskaber er selskabernes skattepligt betinget af, at de registreres, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Når registreringen har fundet sted, vil selskaberne blive skattepligtige af deres virksomhed fra stiftelsen.

Der foreslås i selskabsskattelovens § 4, stk. 4 og 5, indsat bestemmelser, der ved en skattepligtig overdragelse af en virksomhed til et nystiftet selskab tillader, at skattepligten og dermed også regnskabsperioden for selskabet begynder at løbe fra et tidspunkt, der ligger forud for stiftelsesdatoen. Det foreslås derfor at indsætte en henvisning i § 4, stk. 1, til disse undtagelser samt til den undtagelse, der allerede findes i stk. 3, om, at for selskaber, der er stiftet før det tidspunkt, de bliver hjemmehørende her i landet, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor selskabet bliver hjemmehørende her i landet.

Ved en skattepligtig overdragelse af en personligt ejet virksomhed til et nystiftet aktie- eller anpartsselskab, hvori ejeren af virksomheden bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, kan ejeren beslutte, at overdragelsen skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for selskabet, såfremt selskabets regnskabsår løber fra denne dato, og datoen ligger efter udløbet af ejerens sidste normale indkomstår før stiftelsen. Det er dog kun for så vidt angår opgørelsen af aktiver og passiver, værdiansættelsen af disse og indkomstopgørelsen, at overdragelsen anses for at være sket pr. skæringsdatoen.

Tillægges overdragelsen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges handelsværdien af virksomhedens aktiver og passiver pr. denne dato til grund ved opgørelsen af ejerens afståelsessum samt selskabets anskaffelsessum for virksomhedens aktiver og passi-

ver, og selskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til handelsværdien pr. denne dato. Det er en betingelse for, at overdragelsen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at stiftelsen finder sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato, og at ejeren senest 1 måned efter stiftelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skattepligten for selskabet indtræder på den dato, fra hvilken overdragelsen tillægges virkning.

Har virksomheden flere ejere kan virksomheden under tilsvarende betingelser overdrages med skattemæssig tilbagevirkende kraft, mod at ejerne vederlægges i forhold til deres ejerandele i virksomheden.

Ved et aktie- eller anpartsselskabs skattepligtige overdragelse af en virksomhed til et nystiftet datterselskab, hvori aktie- eller anpartsselskabet bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, kan selskabet ligeledes beslutte, at overdragelsen, for så vidt angår opgørelsen og værdiansættelsen af de til datterselskabet overdragne aktiver og passiver og dermed størrelsen af vederlaget til selskabet samt datterselskabets indkomstopgørelse, skal tillægges skattemæssig virkning fra datoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for datterselskabet.

Det er en betingelse for anvendelse af reglen om tilbagevirkende kraft, at der er tale om indskud af en virksomhed. Det er den samlede virksomhed, der skal indskydes. Reglen kan således ikke anvendes til alene at indskyde eksempelvis en post obligationer i et nystiftet selskab. 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 indskyde den ene virksomhed i et selskab.

Det skal kunne ses af stiftelsesdokumentet, at stiftelsen sker med tilbagevirkende kraft. Ifølge aktieselskabslovens § 3, jf. § 4, og anpartsselskabslovens § 4, jf. § 5, skal stiftelsesdokumentet indeholde oplysning om, hvilken periode selskabets regnskabsår skal omfatte, og begyndelsesdatoen for selskabets første regnskabsår vil således fremgå heraf. Stiftes selskabet den 1. april 2000, og har ejeren af den personligt ejede virksomhed kalenderårsregnskab, kan skæringsdatoen ikke ligge længere tilbage end den 1. januar 2000, som er den 1. dag efter ejerens sidste normale indkom-

står før stiftelsen. Ejerens avance ved salget beskattes i indkomståret 2000.

De foreslåede bestemmelser lovfæster den hidtidige retstilstand, sådan som denne er beskrevet i punkt 30 i Skatteministeriets cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., idet der dog foretages en række præciseringer og opstramninger.

Det foreslås, at overdragelsen af den personligt ejede virksomhed skal ske til et nystiftet selskab, hvori ejeren bliver eneaktionær mod tidligere hovedaktionær, ligesom det ved et selskabs overdragelse af en virksomhed til et nystiftet datterselskab fastsættes, at dette skal være 100 pct. ejet.

Den skattemæssige tilbagevirkende kraft indebærer bl.a., at det inden for en begrænset periode tillades, at indkomst, der på tidspunktet for erhvervsens skulle have været beskattet hos et skattesubjekt, i stedet beskattes hos et andet skattesubjekt. Dette accepteres af hensyn til den praktiske gennemførelse af stiftelsesproceduren og under henvisning til det sammenfald, der er mellem stifter og selskab. I den situation, hvor en anden person i forbindelse med stiftelsen tegner aktier og bliver medaktionær, vil et sådant sammenfald ikke være til stede, og det er derfor ikke fundet hensigtsmæssigt i en sådan situation at tillade stiftelsen tillagt tilbagevirkende kraft med den virkning, at indkomst erhvervet af en ud af flere senere aktionærer anses for erhvervet af det fælles selskab.

Har virksomheden flere ejere, fraviges kravet om, at ejeren skal blive eneaktionær i selskabet imidlertid, idet virksomheden kan overdrages med skattemæssig tilbagevirkende kraft, mod at ejerne vederlægges i forhold til deres ejerandele i virksomheden. Hermed er det praktiske behov for at kunne omdanne en virksomhed med flere ejere til et selskab tilgodeset.

I forhold til gældende praksis vedrørende selskabsstiftelse med skattemæssig tilbagevirkende kraft, indebærer forslaget om indsendelse af dokumentation til skattemyndighederne senest én måned efter stiftelsen en tidsmæssig begrænsning i relation til, hvor lang tid efter stiftelsen selskabet efter de selskabsretlige regler kan anmeldes til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Som anført indledningsvis er det et grundlæggende princip i skatteretten, at de skatteretlige konsekvenser i forbindelse med stiftelse eller overdragelse indtræder på det tidspunkt, hvor den endelige aftale herom indgås. Denne dato er i relation til stiftelse af anpartselskaber den dato, hvor stiftelsesdokumentet underskrives, mens det for aktieselskaber er den dato, hvor den stiftende generalforsamling beslutter at stifte sel-

skabet. Stiftes der et aktieselskab, skal selskabet efter de selskabsretlige regler være anmeldt til registrering senest 6 måneder efter stiftelsesdokumentets oprettelse, mens fristen for anpartselskaber er 8 uger efter, at stiftelsesdokumentet er underskrevet. Overholdes fristerne ikke, bortfalder stiftelsen.

Disse frister sammenholdt med gældende praksis, hvorefter indehaveren af en personligt ejet virksomhed ved indskud af virksomheden i et nystiftet selskab har kunnet lade virksomhedens overskud for tiden indtil 6 måneder forud for stiftelsen beskattes som indkomst i selskabet, giver mulighed for en form for spekulation, idet ejeren af en personligt ejet virksomhed kan afvente udviklingen i op til et helt år, inden vedkommende tager stilling til, om selskabsstiftelsen skal gennemføres med virkning for det pågældende år eller ej. Ønskes stiftelsen af et aktieselskab gennemført med virkning fra den 1. januar, skal stiftelsen senest være besluttet den 30. juni samme år, men, forudsat dokumentet er oprettet samme dag, behøver den ikke at være modtaget til registrering hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen før 6 måneder senere, dvs. ved årets udgang. Ønskes selskabsstiftelsen alligevel ikke gennemført, kan anmeldelsen undlades, og ejeren af virksomheden kan eksempelvis selv fradrage et i perioden opstået underskud. Modsat kan ejeren, hvis der opstår et tab, som kun selskabet vil have fradrag for, se en fordel i at gennemføre registreringsproceduren.

Det foreslås derfor fastsat som en betingelse for, at overdragelsen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at stiftelsen finder sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato, og at ejeren senest 1 måned efter stiftelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Baggrunden for praksis om, at stiftelsen kan foretages med tilbagevirkende kraft, er behovet for at have rimelig tid til at fremstille de regnskaber og gennemføre de overvejelser, der munder ud i stiftelsesdokumentet. Dette behov vil være fuldt ud tilgodeset med den foreslåede regel, idet selve indsendelsen til registrering ikke i sig selv er tidskrævende. Der opnås imidlertid en begrænsning af den periode, hvor der efterfølgende kan spekuleres i systemet.

Svarende til de gældende regler skal der efter de foreslåede bestemmelser være tale om overdragelse til et nystiftet selskab. Overdragelse til et skuffeselskab kan, hvis overdragelsen ønskes tillagt tilbagevirkende kraft i den forstand, at indkomst erhvervet af virksom-



## F. t. l. vedr. selskabsskatteloven m.v.

heden forud for overdragelsen skal anses for selskabsindkomst, alene ske efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Selve skuffeselskabet kan ikke stiftes med tilbagevirkende kraft, da der ikke på stiftelsestidspunktet er tale om indskud af en virksomhed, så for dette gælder, at selskabet skal være stiftet senest på omdannelsesdatoen, jf. virksomhedsomdannelseslovens § 3.

Som det nærmere er beskrevet i bemærkningerne til forslaget § 1, nr. 4, er tilbagevirkende kraft ikke noget universelt begreb. Grænserne for den skattemæssige tilbagevirkende kraft følger af den praksis, der har udviklet sig, med de præciseringer og udbygninger, som de foreslåede lovbestemmelser indebærer. Beslutes det at tillægge overdragelsen af virksomheden til selskabet tilbagevirkende kraft til en given skæringsdato, betyder det, at virksomheden overdrages til den værdi, en uafhængig køber på denne dato ville give. Den tilbagevirkende kraft indebærer, at opgørelsen over virksomhedens aktiver og passiver, der i forbindelse med stiftelsen overdrages til selskabet og dermed skal medtages i åbningsbalancen for dette, afspejler aktivsammensætningen på en skæringsdato, der kan ligge op til 6 måneder forud for stiftelsen af aktie- eller anpartsselskabet. Selskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som virksomheden har erhvervet/afholdt i perioden fra skæringsdatoen, og som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til handelsværdien pr. denne dato. Adgangen til i relation til opgørelsen og værdiansættelsen af de overdragne aktiver og passiver og indkomstopgørelsen at anse overdragelsen for sket pr. skæringsdatoen er indholdet af begrebet skattemæssig tilbagevirkende kraft i den betydning, det benyttes ved fusion, stiftelse og virksomhedsomdannelse. Begrebet kan i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse i TFS 1997, 16, ikke tillægges et videre indhold.

Til nr. 3.

Bestemmelsen er en konsekvensændring. Det foreslås, at der skal gælde en undtagelse fra hovedreglen i selskabsskattelovens § 8, stk. 1, om, at den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på selskaber m.v. omfattet af loven, og derfor indføjtes en henvisning til undtagelsen, der ind sættes som § 8 A, stk. 2. Som følge af den generelle henvisning i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, til skattelovgivningens almindelige regler for aktiesel-

skaber, vil de her nævnte regler også omfatte fonde m.v. efter fondsbeskatningsloven.

Til nr. 4.

Af den foreslåede § 8 A, stk. 1, fremgår det, at fusion har skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor fusionen er endeligt vedtaget i alle de deltagende selskaber m.v. Med bestemmelsen fastslås således det grundlæggende princip i skatteretten, at de skatteretlige konsekvenser i forbindelse med overdragelse af et aktiv eller en virksomhed indtræder på det tidspunkt, hvor den endelige aftale indgås.

Dette princip er fraveget i fusionsskatteloven, hvorefter fusioner, der gennemføres i overensstemmelse med lovens regler (skattefri fusioner), kan gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Når der selskabsretligt fusioneres, uden at fusions-skattelovens regler anvendes, foreligger der en skattepligtig fusion. Skattepligtig fusion betragtes skatteretligt som et almindeligt skattepligtigt køb og salg af aktiver og passiver, og fusionen kan efter de gældende regler ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Efter den foreslåede § 8 A, stk. 2, gives der imidlertid mulighed for under nogle nærmere angivne betingelser at fravige det almindelige princip, som fastsat i stk. 1, og tillægge fusionen virkning for en periode forud for vedtagelsen af denne.

Bestemmelsen omfatter fusioner, der gennemføres i overensstemmelse med de for aktieselskaber gældende regler. Reglerne i aktieselskabslovens kapitel 15 om fusion finder ifølge en række andre love i nærmere bestemte tilfælde tilsvarende anvendelse på de af disse love omfattede retssubjekter. Det gælder eksempelvis anpartsselskaber, fonde og investeringsforeninger, der dermed i de pågældende tilfælde også vil kunne anvende den i den foreslåede bestemmelse givne mulighed for at gennemføre en fusion med tilbagevirkende kraft, hvis de tillige er omfattet af selskabsskatteloven.

Selskaberne m.v. kan ifølge bestemmelsen beslutte, at fusionen for disse skal tillægges skattemæssig virkning fra datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsbalance for det modtagende selskab, såfremt denne dato er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Efter den foreslåede bestemmelse, er det en betingelse for at tillægge fusionen virkning fra skæringsdatoen, at de deltagende selskaber m.v. senest 6 måneder herefter indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med fusionen, f.eks. fusionsplanen, revideret fælles regn-

skabsopstilling, åbningsbalance, skriftlig redegørelse for fusionsplanen m.v. Der skal endvidere indsendes dokumentation for, at fusionen er endeligt vedtaget i de deltagende selskaber. Der kan altså højst blive tale om 6 måneders tilbagevirkende kraft. Kravet om indsendelse af dokumenter til den skatteansættende myndighed gælder kun for fusioner, der gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Den tilbagevirkende kraft indebærer, at den opgørelse over hvilke aktiver og passiver, der overdrages i forbindelse med fusionen og dermed skal medtages i åbningsbalancen for det modtagende selskab, afspejler aktivsammensætningen på en skæringsdato, der kan ligge op til 6 måneder forud for vedtagelsen af fusionen. Tillægges fusionen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges værdien af det indskydende selskab pr. denne dato, som afspejlet i vederlaget for aktierne eller anparterne i det indskydende selskab, til grund ved opgørelsen af det indskydende selskabs afståelsessum samt det modtagende selskabs anskaffelsessum for de overdragne aktiver og passiver, og det modtagende selskab medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt fusionen af selskaberne rent faktisk var sket på skæringsdatoen til værdierne pr. denne dato. Adgangen til i relation til opgørelsen og værdiansættelsen af de overdragne aktiver og passiver og til indkomstopgørelsen at anse overdragelsen for sket pr. skæringsdatoen er indholdt af begrebet skattemæssig tilbagevirkende kraft i den betydning, det benyttes ved fusion, stiftelse og virksomhedsdannelse. Begrebet kan i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse i Tfs 1997, 16, ikke tillægges et videre indhold.

Den tilbagevirkende kraft indebærer således ikke, at de almindelige regler for fastlæggelsen af det skattemæssige erhvervs- eller afståelsestidspunkt fraviges. I denne relation vil tidspunktet for vedtagelsen af fusionen være afgørende. Erhverver det modtagende selskab en post aktier fra det indskydende selskab, og ønsker selskabet at sælge denne skattefrit, må det således vente i 3 år fra vedtagelsestidspunktet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4.

Den tilbagevirkende kraft ændrer heller ikke på hvilke skatteregler, der skal anvendes på en given disposition. Træder der eksempelvis nye regler i kraft med virkning for overdragelser, der foretages efter en given dato mellem skæringsdatoen og tidspunktet for vedtagelsen af fusionen, vil det være det faktiske overdragelsestidspunkt, der er afgørende for hvilket regelsæt, der skal finde anvendelse. Avance og tab, der konstateres ved den overdragelse fra det indskyd-

ende til det modtagende selskab, som fusionen indebærer, skal således opgøres efter de regler, der gælder på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen. Avancer og tab, som konstateres vedrørende overdragelser, selskaberne hver især har foretaget i perioden fra skæringsdatoen til vedtagelsen, skal ligeledes opgøres efter de regler, der gjaldt på tidspunktet for de pågældende overdragelser. En skærpet avancebeskatning kan således ikke undgås ved at tillægge fusionen tilbagevirkende kraft.

Det, der har givet anledning til særlige overvejelser i forbindelse med afgrænsningen af den tilbagevirkende kraft, er spørgsmålet om værdiansættelsen af de overdragne aktiver og passiver, da denne i flere sammenhænge vil være forbundet med de løbende indtægter og udgifter, som i konsekvens af den tilbagevirkende kraft indgår i det modtagende selskabs skattepligtige indkomst. Er der eksempelvis ved salg af en post obligationer i perioden mellem skæringsdatoen og vedtagelsen af fusionen konstateret en gevinst på 2 mio. kr. i forhold til værdien på skæringsdatoen, vil der ikke være den fornødne sammenhæng, hvis værdien af obligationerne - og dermed det modtagende selskabs anskaffelsessum for disse - er forhøjet med dette beløb samtidig med, at det modtagende selskab medtager gevinsten ved opgørelsen af sin indkomst.

Det er således i lovbestemmelsen fastsat, at det er værdierne pr. skæringsdatoen, der lægges til grund. Disse må i udgangspunktet antages at svare nogenlunde til værdierne på vedtagelsestidspunktet, da det modtagende selskab må antages at lægge vægt på, at vederlaget står i forhold til det, der rent faktisk overdrages. Vederlaget vil være fastsat med udgangspunkt i værdierne på skæringsdatoen, der kan ligge op til 6 måneder forud for vedtagelsen, men de under lovforberedelsen hørte advokater og revisorer har oplyst, at de udsving, der måtte være, heller ikke ved skattepligtige fusioner mellem uafhængige parter giver anledning til ændring af bytteforhold m.v. Skulle der i perioden indtræde meget drastiske tab i et af selskaberne, vil det i stedet betyde, at fusionen opgives.

Det skal holdes for øje, at der er tale om en skattepligtig overdragelse, og at hvert enkelt aktiv ved avanceopgørelsen i det indskydende selskab - der som følge af fusionen i skatteretlig forstand anses for opløst, jf. selskabsskatteovens § 5 - skal anses for afstået for en del af det samlede faktiske vederlag, forstået som værdien af det til aktionærerne i det indskydende selskab ydede vederlag. Vederlaget, som i forhold til aktionærerne behandles som likvidationsprovenu, kan såvel være aktier/anparter i det modtagende selskab som kontanter.

Det faktisk ydede vederlag for de enkelte aktiver vil ligeledes udgøre det modtagende selskabs anskaffelsessummer for aktiverne, hvorpå der eventuelt kan afskrives m.v. Relaterer de løbende indtægter og udgifter, som via den tilbagevirkende kraft ønskes medtaget i det modtagende selskabs indkomstopgørelse, sig til de overtagne aktiver og passiver, skal der selvfølgelig være kongruens mellem indtægten/udgiften og anskaffelsessummen, hvilket i lovbestemmelsen er formuleret på den måde, at det modtagende selskab ved indkomstopgørelsen medregner de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt fusionen af selskaberne rent faktisk var sket på skæringsdatoen til værdierne pr. denne dato. Overtages en fordring på nominelt 100.000 kr., svarende til det indskydende selskabs anskaffelsessum, for 40.000 kr., kan det modtagende selskab i tilfælde af, at fordringen ikke indfries, maksimalt fradrage 40.000 kr., uanset at det indskydende selskab, der i dette eksempel forudsættes at anvende realisationsprincippet, ved konstatering af tabet i perioden mellem skæringsdatoen for fusionen og vedtagelsen af denne havde kunnet fradrage et tab på 100.000 kr. Overdrages fordringen som nævnt for 40.000 kr., vil det indskydende selskab i forbindelse hermed have konstateret et tab på 60.000 kr., som så eventuelt indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for dette selskabs sidste indkomst-år.

Aktionærerne i det indskydende selskab anses for at have afstået deres aktier i dette på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen. Erhvervelse af aktier i det modtagende selskab anses ligeledes for at være sket på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen. Det i forbindelse med fusionen ydede vederlag kan som nævnt være såvel aktier/anparten i det modtagende selskab som kontanter. Da aktiverne og passiverne i det indskydende selskab anses for overdraget til værdierne pr. skæringsdatoen, betyder dette, at afståelsessummen for aktierne i det indskydende selskab og anskaffelsessummen for aktierne i det modtagende selskab ligeledes afspejler værdierne på dette tidspunkt, idet der for så vidt angår anskaffelsessummen skal tages højde for, at en del af vederlaget eventuelt ydes kontant.

Når et selskab ophører som led i en skattepligtig fusion, ligestilles dette skatteretligt med en likvidation, og de almindelige regler herom finder anvendelse. Ifølge selskabsskattelovens § 5, stk. 3, skal der inden 1 måned efter opløsningen indsendes en anmeldelse til den kommunale skattemyndighed med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. Fristen må i den situation, hvor en fusion gennemføres med tilba-

gevirkende kraft, antages at løbe fra vedtagelsen af fusionen. De almindelige regler i selskabsskatteloven om betaling af skat ved likvidation finder anvendelse på indbetalinger vedrørende det indskydende selskabs afsluttende indkomstår.

Indbetalinger af ordinære acontoskattearter og frivillige indbetalinger, som det indskydende selskab har foretaget vedrørende perioden efter skæringsdatoen, vil indgå ved opgørelsen af det modtagende selskabs indkomstskat for det pågældende indkomstår. Dette er en konsekvens af de selskabsretlige regler om universalsuccession ved fusion, der betyder, at det indskydende selskabs rettigheder og forpligtelser som helhed anses for overgået til det modtagende selskab.

### Til § 2

Fremfor at indskyde sin virksomhed i et nystiftet selskab ved en skattepligtig overdragelse som beskrevet ovenfor kan virksomhedsejeren anvende reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Virksomhedsomdannelsesloven giver mulighed for at omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab med skattemæssig succession, såfremt de i lovens § 2 nævnte betingelser er opfyldt. Af § 2, stk. 1, litra d, fremgår det, at anvendelse af lovens regler er betinget af, at omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter omdannelsesdatoen. Ved omdannelsesdatoen forstås skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for selskabet. 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. Anvendes et skuffeselskab, er det tidspunktet for overdragelsen, der er afgørende. Det foreslås i forlængelse af 6-månedes reglen at fastsætte, at ejeren senest 1 måned efter omdannelsen skal indsende genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med omdannelsen, en opgørelse over anskaffelsessummen for aktierne opgjort efter virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 2-4, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eller at overdragelsen til et allerede registreret selskab - et skuffeselskab - har fundet sted.

Hensigten er, dels at begrænse den periode, hvori der skattemæssigt kan spekuleres i, om indtægter og udgifter skal henføres til ejeren personligt eller til et selskab, dels at give skattemyndighederne mulighed for at gribe ind på et tidligere tidspunkt end i dag, hvis

de foretagne dispositioner er udtryk for skatteunddragelse.

Ifølge den gældende regel i virksomhedsomdannelseslovens § 6, stk. 6, 1. pkt., skal ejeren i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori omdannelsen sker, indsende meddelelse om omdannelsen bilagt genpart af åbningsbalancen samt en opgørelse over aktiernes eller anparternes anskaffelsesum opgjort efter lovens stk. 2-4. Denne regel har imidlertid vist sig utilstrækkelig, da den betyder, at myndighederne først ca. halvandet år efter omdannelsen kommer i besiddelse af opgørelsen over anskaffelssummen, og ikke på det tidspunkt, hvor der er behov for at foretage en vurdering af denne - nemlig i forbindelse med ansættelsen af ejerens skattepligtige

indkomst for året forud for det år, hvor omdannelsen sker. Det foreslås derfor at ophæve reglen i § 6, stk. 6, 1. pkt., og lade den erstatte af den foreslåede regel, der indsættes i § 2, stk. 1, litra d.

### *Til § 3*

Det foreslås i § 3, at loven træder i kraft den 1. juli 1999, og at den skal have virkning for selskabsstiftelser og virksomhedsomdannelser, der finder sted denne dato eller senere. Bestemmelserne i § 1, nr. 3 og 4, der tilvejebringer hjemmel til at gennemføre skattepligtige fusioner med tilbagevirkende kraft, foreslås tillagt virkning for fusioner, der vedtages den 1. juli 1999 eller senere.

## Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

## Gældende formulering

§ 4. Skattepligten for her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger m.v., der ikke er undtaget fra skattepligt efter § 3, indtræder på tidspunktet for stiftelsen.

## Lovforslaget

## § 1

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 814 af 26. oktober 1997, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1026 af 23. december 1998, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, stk. 1, indsættes efter »stiftelsen«: », jf. dog stk. 3, 4 og 5«.

2. I § 4 indsættes som stk. 4 og 5:

»Stk. 4. Ved en skattepligtig overdragelse af en personligt ejet virksomhed til et nystiftet aktie- eller anpartsselskab, hvori ejeren af virksomheden bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, jf. dog 5. pkt., kan ejeren beslutte, at overdragelsen, for så vidt angår de i 2. pkt. nævnte forhold, skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for selskabet, såfremt selskabets regnskabsår løber fra denne dato, og datoen ligger efter udløbet af ejerens sidste normale indkomstår før stiftelsen. Tillægges overdragelsen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges handelsværdien af virksomhedens aktiver og passiver pr. denne dato til grund ved opgørelsen af ejerens afståelsessum samt selskabets anskaffelsessum for virksomhedens aktiver og passiver, og selskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til handelsværdien pr. denne dato.

Det er en betingelse for, at overdragelsen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at stiftelsen finder sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato, og at ejeren senest 1 måned efter stiftelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skattepligten for selskabet indtræder på den dato, fra hvilken overdragelsen i henhold til 1. pkt. tillægges virkning. Ved en skattepligtig overdragelse af en personligt ejet virksomhed med flere ejere til et nystiftet aktie- eller anpartsselskab finder 1.-4. pkt. tilsvarende anvendelse, såfremt ejerne vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed.

*Stk. 5.* Ved et aktie- eller anpartsselskabs skattepligtige overdragelse af en virksomhed til et nystiftet datterselskab, hvori aktie- eller anpartsselskabet bliver ejer af samtlige aktier eller anparter, kan selskabet beslutte, at overdragelsen, for så vidt angår de i 2. pkt. nævnte forhold, skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdede åbningsbalance for datterselskabet, såfremt datterselskabets regnskabsår løber fra denne dato, og datoen ligger efter udløbet af aktie- eller anpartsselskabets sidste normale indkomstår før stiftelsen. Tillægges overdragelsen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges handelsværdien af virksomhedens aktiver og passiver pr. denne dato til grund ved opgørelsen af aktie- eller anpartsselskabets afståelsessum samt datterselskabets anskaffelsessum for virksomhedens aktiver og passiver, og datterselskabet medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre datterselskabet, såfremt overdragelsen af virksomheden rent faktisk var sket på skæringsdatoen til handelsværdien pr. denne dato.

Det er en betingelse for, at overdragelsen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at stiftelsen finder sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato, og at selskabet senest 1 måned efter stiftelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skattepligten for datterselskabet indtræder på den dato, fra hvilken overdragelsen i henhold til 1. pkt. tillægges virkning.«.

**§ 8.** Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger m.v.

3. I § 8, *stk. 1*, indsættes efter »m.v.«: », jf. dog § 8 A.«.

4. Efter § 8 indsættes:

»§ 8 A. Skattepligtig fusion mellem selskaber m.v. i overensstemmelse med de for aktieselskaber gældende regler har skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor fusionen, er endeligt vedtaget i de deltagende selskaber m.v.

*Stk. 2.* Selskaberne m.v. kan dog beslutte, at fusionen, for så vidt angår de i 2. pkt. nævnte forhold, skal tillægges skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsbalance for det modtagende selskab, såfremt denne dato er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Tillægges fusionen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges værdien af det indskydende selskab pr. denne dato, som afspejlet i vederlaget for aktierne eller anparterne i det indskydende selskab, til grund ved opgørelsen af det indskydende selskabs afståelsessum samt det modtagende selskabs anskaffelsessum for de overdragne aktiver og passiver, og det modtagende selskab medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt fusionen af selskaberne rent faktisk var sket på skæringsdatoen til værdierne pr. denne dato.

Det er en betingelse for, at fusionen kan tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, at de deltagende selskaber m.v. senest 6 måneder efter datoen, fra hvilken fusionen tillægges virkning, indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med fusionen, samt dokumentation for, at fusionen er endeligt vedtaget i de deltagende selskaber m.v.«.

## § 2

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:

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

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

1. I § 2, stk. 1, litra d, indsættes efter »dato:«, og at ejeren senest 1 måned efter omdannelsen indsender genpart til den skatteansættende myndighed af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, en opgørelse over anskaffelsessummen for aktierne opgjort efter § 4, stk. 2-4, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eller at overdragelsen til et allerede registreret selskab har fundet sted, jf. § 1, stk. 2«.

Stk. 2.---



**§ 4. ---**

*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 anskaffessummen for aktierne opgjort efter stk. 2-4. Ligningsmyndigheden påser, at betingelserne for at anvende lovens regler er opfyldt, og foretager ansættelse af anskaffessummen.

**2. § 4, stk. 6, 1. pkt., ophæves.**

Til lovforslag nr. L 189. Skriftlig fremsættelse (25. februar 1999)

**Skatteministeren (Ole Stavad):**

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

*Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og lov om skattefri virksomhedsomdannelse. (Fusion, selskabsstiftelse og virksomhedsomdannelse med skattemæssig tilbagevirkende kraft).*

(Lovforslag nr. L 189).

Lovforslaget skal give selskaber m.v. mulighed for skatteretligt at gennemføre en skattepligtig fusion med virkning fra en dato, der kan ligge op til 6 måneder forud for selskabernes endelige vedtagelse af fusionen. Selskabsretligt findes der allerede hjemmel hertil, og med forslaget kan selskaberne nu opnå overensstemmelse mellem den skattemæssige skæringsdato for fusionen og den regnskabsmæssige skæringsdato. Dette vil for selskaberne være en administrativ lettelse.

Det foreslås endvidere med visse ændringer at lovfæste gældende praksis, hvorefter en personligt ejet virksomhed skattepligtigt kan overdrages til ejerens nystiftede selskab med virkning fra en dato, der kan ligge op til 6 måneder forud

for selve stiftelsen af selskabet. Det samme gælder et selskabs overdragelse af en virksomhed til dets nystiftede datterselskab.

Det skal ifølge forslaget være en betingelse, at ejeren senest 1 måned efter stiftelsen indsender kopi til skattemyndighederne af stiftelsesdokumenterne samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. En tilsvarende regel foreslås indsat i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Hensigten med fristen er, dels at begrænse den periode, hvori der skattemæssigt kan spekuleres i, om indtægter og udgifter skal henføres til ejeren personligt eller til et selskab, dels at give skattemyndighederne mulighed for at gribe ind på et tidligere tidspunkt end i dag, hvis ejerens dispositioner er udtryk for skatteunddragelse.

De nye regler skal gælde for fusioner, selskabsstiftelser og omdannelser, der gennemføres den 1. juli 1999 eller senere.

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