

Lovforslag nr. L 22. Fremsat den 6. oktober 1999 af skatteministeren (Ole Stavad)

## Forslag

til

# Lov om ændring af forskellige skattelove

(kildeartsbegrænsede tab ved skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.m.)

### § 1

I lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 954 af 5. november 1996, som ændret senest ved § 3 i lov nr. 252 af 28. april 1999, foretages følgende ændringer:

#### 1. I § 8 indsættes som *stk. 8*:

»*Stk. 8.* Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne uudnyttede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår, kan dette tab uanset reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, ikke fremføres til fradrag i det modtagende selskab.«.

2. I § 14 a, *stk. 2*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

3. I § 14 b, *stk. 2*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

4. I § 14 d, *stk. 4*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

5. I § 14 f, *stk. 2*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uan-

set § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

6. I § 14 g, *stk. 2*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

7. I § 14 h, *stk. 2*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

### § 2

I konkursskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 702 af 6. september 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 12, *stk. 1*, indsættes efter »aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, «:» og § 4, stk. 3,«.

### § 3

I lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 717 af 2. oktober 1998, som ændret senest ved § 4 i lov nr. 386 af 2. juni 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 13 a, *stk. 1*, indsættes efter »aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, «:» og § 4, stk. 3,«.

### § 4

I lov om skattefri virksomhedsomdannelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 727 af 4. september 1995,

som ændret senest ved § 2 i lov nr. 285 af 12. maj 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 8, *stk. 2*, indsættes efter »aktieavancebeskatningslovens § 2, *stk. 2*, «:» og § 4, *stk. 3*,«.

### § 5

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

*Stk. 2.* § 1 har virkning for fusioner, spaltning henholdsvis tilførsel af aktiver, der vedtages den 7. oktober 1999 eller senere.

*Stk. 3.* §§ 2 - 4 har virkning fra og med indkomståret 2000.

## *Bemærkninger til lovforslaget*

### *Almindelige bemærkninger*

Lovforslaget omfatter ændringer på to områder.

For det første og mest væsentligt foreslås en regel om, at uudnyttede skattemæssige tab efter avancebeskatningslovene i et af de indskydende selskaber ved en skattefri fusion m.v. efter fusionsskatteloven ikke kan overføres til det modtagende selskab. Regeringen har den 28. maj 1999 stemt for vedtagelsen af beslutningsforslag B 135 fremsat af Enhedslisten om afskaffelse af adgangen til at kunne overføre uudnyttede skattemæssige tab til modregning i fremtidige gevinster ved skattefri fusion m.v. Lovforslaget er således en udmøntning af vedtagelsen af dette beslutningsforslag.

For det andet foreslås det at udvide reglerne om skattemæssige tab, der ikke kan overføres eller fremføres i andre love, med tab på aktier ejet i 3 år eller mere.

### *ad ændring af fusionsskatteloven*

#### *Gældende ret*

Efter fusionsskattelovens regler er udgangspunktet, at der ikke er adgang til at overføre skattemæssige underskud fra et af de fusionerende selskaber til det modtagende selskab. Efter disse regler kan skattemæssige underskud fra før fusionen ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Det gælder såvel underskud i det indskydende selskab som underskud i det modtagende selskab. Der gøres alene en undtagelse herfra, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, som det har været sambeskattet med indtil fusionsdatoen og i de seneste 5 indkomstår forud herfor.

Begrundelsen for, at skattemæssige underskud som hovedregel bortfalder i forbindelse med en skattefri fusion, er at undgå, at et selskab med skattemæssige overskud kan eliminere sit overskud ved fusion med et selskab med skattemæssige underskud, når transaktionen i øvrigt ikke har skattemæssige konsekvenser. Når også det modtagende selskabs eget underskud fortæbes ved fusionen, skyldes det hensynet til at sik-

re, at underskudsselskabet ikke blot i stedet bliver valgt som det modtagende selskab.

Der gælder tilsvarende regler for bortfald af skattemæssige underskud ved skattefri tilførsel af aktiver og spaltning efter fusionskatteloven. Foreligger der ved tilførsel af aktiver i enten det indskydende selskab eller i det modtagende selskab et skattemæssigt underskud, kan dette underskud ikke fradrages ved det modtagende selskabs eller de modtagende selskabers indkomstopgørelse. Underskud fra tidligere år i det indskydende selskab kan derimod fremføres i det indskydende selskab efter de almindelige regler i ligningslovens § 15. Endvidere gælder, at hvis der ved spaltning foreligger underskud fra tidligere indkomstår i det indskydende selskab eller det modtagende selskab, kan sådanne underskud ikke fradrages ved det eller de modtagende selskabers indkomstopgørelse. Underskud i et indskydende selskab, der ikke ophører ved spaltning, kan fradrages i det indskydende selskabs indkomstopgørelse efter de almindelige regler i ligningslovens § 15.

De gældende regler i fusionsskatteloven afskærer derimod ikke fremførsel af tab efter aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og ejendomsavancebeskatningsloven. Det har følgende baggrund:

I den oprindelige lov om beskatning ved fusion af aktieselskaber m.v. fra 1975 kunne der gives succession for formuegoder, der var i behold hos det indskydende selskab. I forbindelse med gennemførelsen af Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater i 1992 blev ordlyden af successionsbestemmelserne ændret i den nye fusionsskatte lov, idet der efter de nye regler kan ske succession i aktiver og passiver, der er i behold hos det indskydende selskab. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget (L 20 fremsat den 3. oktober 1991), at der ikke var tilsigtet nogen ændring af reglerne. Imidlertid må skattemæssige tab, der i dag er regler om, anses som aktiver, hvori der kan ske skattefri succession, og for hvilke reglerne i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, ikke kan

finde anvendelse, idet bestemmelsen alene omhandler skattemæssige underskud.

Den gunstige skattemæssige behandling af ovennævnte uudnyttede tab ved skattefri dispositioner er ikke velbegrundet. Det bør på samme måde som for skattemæssige underskud principielt ikke være muligt at fusionere sig m.v. til skattemæssige tab. Skattemæssige tab bør således ikke behandles skattemæssigt gunstigere end skattemæssige underskud ved en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver.

På enkelte områder er der for *selskaber* allerede gennemført regler, hvorefter uudnyttede skattemæssige tab ikke kan fremføres til modregning i fremtidige gevinster på tilsvarende aktiver efter de almindelige regler, der gælder herfor. I ligningslovens § 15, stk. 2, er det fastsat, at ved en tvangsakkord eller frivillig akkord for et selskab begrænses retten til at fremføre tab efter aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, med et beløb svarende til gældsnedsettelsen. Nedsættelsesbeløbet formindskes med den del af skyldnerens indkomst, der hidrører fra den pågældendes frigørelse for gældsforpligtelser.

I personskatteloven er endvidere for *personer* fastsat regler om begrænsning af adgangen til at fremføre uudnyttede skattemæssige tab ved tvangsakkord eller frivillig akkord, og i konkursskatteloven gælder også regler om begrænsning af adgangen til at fremføre uudnyttede tab.

Endelig er der i lov nr. 252 af 28. april 1999 om ændring af lov om skattefri virksomhedsomdannelse, personskatteloven og fusionsskatteloven (Lempelse af betingelserne for omdannelse af virksomheder med flere ejere samt indførelse af krav om fuldt vederlag i aktier eller anpartar m.v.), indsat en regel i virksomhedsomdannelsesloven om begrænsning af adgangen til at udnytte tab. Hvis der på statusdagen for sidste årsregnskab foreligger uudnyttede fradragsberettigede tab, kan disse uanset reglerne i aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og ejendomsavancebeskatningsloven ikke fremføres af det selskab, som den personligt ejede virksomhed blev omdannet til. Den tidligere ejers ret til at udnytte tabene begrænses ikke.

#### *Lovforslaget*

Lovforslaget har til formål at fastsætte regler om adgangen til at anvende uudnyttede tab ved skattefri dispositioner efter fusionsskattelovens regler. Det foreslås herefter, at der i fusionsskatteloven fastsættes regler, hvorefter uudnyttede tab efter ovennævnte 3 love om avancebeskatning afskæres fra at kunne mod-

regnes i fremtidige gevinster på tilsvarende aktiver ved skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver.

De foreslåede regler gælder kun for tab, der er realiseret, men ikke udnyttet forud for den skattefri fusion. Derimod omfatter de foreslåede regler ikke tab, der først realiseres efter, at den skattefri disposition har fundet sted.

#### *ad ændring af andre love*

Det foreslås for det andet at foretage en udvidelse af de uudnyttede tab ved afståelse af aktier, der efter gældende regler i andre love end fusionsskatteloven, i nærmere bestemt omfang ikke kan fremføres af den skattepligtige selv eller overføres til andre skattesubjekter (ægtefælle eller et selskab ved skattefri virksomhedsomdannelse).

I konkursskattelovens § 12, stk. 1, er det fastsat, at ved en konkurs for en fysisk person kan tab efter bl.a. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, ikke fradrages i indkomst hos skyldneren eller dennes ægtefælle. I personskattelovens § 13 a, stk. 1 og 5, er tilsvarende fastsat, at ved en tvangsakkord, gældssanering eller frivillig akkord for en person nedsættes uudnyttede tab efter bl. a. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, med et beløb svarende til gældsnedsettelsen. Og i § 8, stk. 2, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse er fastsat, at foreligger der på statusdagen for sidste årsregnskab uudnyttede fradragsberettigede tab, kan disse uanset bl.a. reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, ikke fremføres af selskabet.

Aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, går ud på, at tab ved afståelse af aktier på et tidspunkt, der ligger mindre end tre år efter erhvervelsen, kan i de tilfælde, hvor fortjenesten ville have været skattepligtig, fradrages i indkomstårets fortjeneste ved afståelse af aktier. Tab på børsnoterede aktier ved afståelse 3 år eller mere efter erhvervelsen efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er derimod ikke omfattet af begrænsningsreglerne i de nævnte bestemmelser i personskatteloven, konkursskatteloven og lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Denne forskel mellem forskellige tab efter aktieavancebeskatningsloven findes ikke rimelig henset til formålet med at begrænse adgangen til overføre eller fremføre skattemæssige tab. Det foreslås derfor, at alle tab efter aktieavancebeskatningsloven bliver omfattet af begrænsningsreglerne.

#### *Provenumæssige konsekvenser*

Det foreslåede bortfald af adgangen til at fremføres kildeartsbegrænsede tab ved fusion m.v. skønnes at medføre et merprovenu. Der er ikke holdepunkter for

et skøn over størrelsen af merprovenu, men det antages at være af begrænset størrelse. Det skyldes dels, at bortfaldet alene omfatter realiserede tab, dels at bortfaldet af muligheden vil påvirke værdien af aktierne i selskaberne og dermed reducere en eventuel aktieavancebeskatning. Ligeledes skønnes de foreslåede begrænsninger i personers adgang til fremførsel af tab på børsnoterede aktier at medføre et meget begrænset merprovenu.

#### *Administrative konsekvenser*

Lovforslaget skønnes ikke at have nævneværdige administrative konsekvenser.

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

Bortfaldet af fremførselsretten for kildeartsbegrænsede tab vil reducere værdien af aktierne i selskaber med sådanne tab ved en eventuel fusion og vil dermed især berøre aktionærene. De erhvervsøkonomiske konsekvenser af forslaget skønnes derfor at være ubetydelige.

Lovforslaget har været forelagt Erhvervsministeriets fokuspanel. Der har været gennemført interview med i alt 82 virksomheder, som har tilkendegivet, at de vil kunne blive berørt af lovforslaget.

45% af de interviewede virksomheder indenfor industri og handel er af den opfattelse, at lovændringen medfører administrative konsekvenser for dem, samt at 57% af de interviewede virksomheder i den finansielle sektor har en tilsvarende opfattelse. For de udvalgte erhvervssektorer under ét betyder det, at ca. 51% af de interviewede virksomheder angiver, at lovændringen medfører administrative konsekvenser for dem.

#### *1. Administrative lettelser.*

Ingen af de interviewede virksomheder har vurderet, at indførelsen af lovændringen vil medføre administrative engangslettelser eller løbende administrative lettelser for virksomheden.

#### *2. Administrative byrder.*

##### *a) Engangsbyrder*

Ingen af de adspurgte virksomheder indenfor industri og handel vurderer, at lovændringen vil medføre administrative engangsbyrder for dem.

Ca. 5% af de adspurgte virksomheder i den finansielle sektor vurderer, at lovændringen vil medføre en administrativ engangsbyrde. Gennemsnitligt beløber denne engangsbyrde sig til 102 minutter pr. virksomhed.

Opskaleret til samfundsniveau kan engangsbyrderne som følge af lovændringen skønnes til 32.444 timers ekstra administrativt arbejde for virksomhederne i den finansielle sektor.

Der er ca. 48% af virksomhederne indenfor industri og handel, der vurderer, at lovændringen medfører et engangsbehov for ekstern rådgivning/service. 60% af virksomhederne inden for den finansielle sektor deler denne vurdering. Det fremgår, af respondenternes kommentarer, at den eksterne rådgivning vil være i form af bistand fra revisor.

Samlet betyder dette, at 54% af virksomhederne finder, at lovændringen medfører et engangsbehov for ekstern rådgivning/service.

##### *b) Løbende byrder*

Ingen af virksomhederne finder, at ændringen er forbundet med løbende administrative byrder.

Det skal bemærkes, at der efter interviewrunden er foretaget enkelte ændringer af lovforslaget.

#### *Miljømæssige konsekvenser*

Lovforslaget har ikke miljømæssige konsekvenser

#### *Forholdet til EU-retten*

Lovforslaget skønnes ikke at indeholde EU-retlige aspekter

#### *Høring*

Lovforslaget har været på høring hos Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Erhvervenes Skatteseekretariat, Finansrådet, Rådet for Dansk Forsikring og Pension, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer, Kommunernes Landsforening, Københavns kommune, Frederiksberg kommune, Skatterevisorforeningen, Skattechefforeningen, Økonomiministeriet, Erhvervsministeriet, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Told- og Skattestyrelsen.

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

Organisation/myndighed	Bemærkninger	Kommentar
Advokatrådet	Bør præciseres i bemærkningerne, hvorfor særreglen fsva. skattemæssige underskud ved fusion mellem et moderselskab og et datterselskab ikke er medtaget fsva. uudnyttede fradragsberettigede tab. Det bør udtrykkeligt i lovteksten eller i bemærkningerne til ikrafttræden præciseres, hvorvidt loven har virkning for fusioner, der er endeligt vedtaget før lovens ikrafttræden.	Kildeartsbegrænsede tab kan ikke overføres mellem mellem sambeskattede selskaber.selskaber. Reglen i fusionsskatteoven, hvorefter skattemæssige underskud kan overføres til det modtagende selskab, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, hvormed det har været sambeskattet i de seneste 5 år forud herfor, omfatter ikke skattemæssige tab. Et sådant forslag ville indebære en ubegrundet lempelse. Dette anføres i bemærkningerne. Den foreslåede ikrafttræden ændres således, at de foreslåede regler kun gælder for fusioner m.v., hvor beslutningen om fusion m.v. er truffet i <u>alle</u> de fusionerende selskaber m.v. efter den 7. oktober 1999.
Arbejderbevægelsens Erhvervsråd	Har ikke afgivet bemærkninger	
Erhvervenes Skatteseekretariat	Ingen bemærkninger	
Finansrådet	Ingen bemærkninger	
Rådet for Dansk Forsikring og Pension	Foreslås, at uudnyttede fradragsberettigede tab skal kunne fremføres i tilfælde, hvor de fusionerende selskaber m.v. har været sambeskattet i de seneste 5 indkomstår forud herfor.	Kildeartsbegrænsede tab kan ikke overføres mellem mellem sambeskattede selskaber.selskaber. Reglen i fusionsskatteoven, hvorefter skattemæssige underskud kan overføres til det modtagende selskab, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, hvormed det har været sambeskattet i de seneste 5 år forud herfor, omfatter ikke ikke skattemæssige tab. Der er ingen grund til, at lovforslaget skal lempe på dette område i forhold til gældende regler.
Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	Ingen bemærkninger, men lovforslaget bør koordineres med et lovforslag om sambeskatning.	Der er ikke grundlag for at afvente et eventuelt kommende lovforslag om sambeskatning.
Foreningen af Registrerede Revisorer	Ingen bemærkninger	
Kommunernes Landsforening	Ingen bemærkninger	
Københavns kommune	Sproglige bemærkninger	Bemærkningerne er fulgt

Organisation/myndighed	Bemærkninger	Kommentar
Frederiksberg kommune	Ingen bemærkninger	
Skatterevisorforeningen	Foreningen forudsætter, at der ikke kan ske overførsel af uudenyttede skattemæssige tab til fradrag i det modtagende selskab, medmindre der foreligger 5 års forudgående sambeskatning med et datterselskab.	Kildeartsbegrænsede tab kan ikke overføres mellem mellem sambeskattede selskaber/selskaber. Reglen i fusionsskatteloven, hvorefter skattemæssige underskud kan overføres til det modtagende selskab, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, hvorved det har været sambeskattet i de seneste 5 år forud herfor, omfatter ikke skattemæssige tab.
Skattechefforeningen	Successionsinstituttet må forventes at komme under pres, idet tabsgivende aktiver ikke vil blive realiseret før fusionen men efter. Foreslår derfor, at det modtagende selskab ikke kan fremføre tab konstateret i de første 5 år efter fusionen m.v.	Forslaget må anses for at være vidtgående. Det er ikke muligt at identificere den del af tab, der realiseres efter den skattefri disposition, som vedrører tab for perioden før den skattefri disposition, og som selskaberne netop undlader at realisere på grund af forslaget.

#### Sammenfatning af økonomiske og administrative konsekvenser.

	Positive konsekvenser	Negative konsekvenser
Økonomiske konsekvenser for stat, amter og kommuner	Indkomstårsvirkning: Begrænset Finansårsvirkning: Begrænset	
Administrative konsekvenser for stat, amter og kommuner	Ingen nævneværdige	Ingen nævneværdige
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet		Ubetydelige
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Lovændringen medfører et engagementsbehov for ekstern rådgivning/service. Lovændringen medfører ingen løbende administrative byrder.
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

Det foreslås i en ny bestemmelse i fusionsskattelovens § 8, stk. 8, at i tilfælde, hvor der i et eller flere indskydende selskaber eller det modtagende selskab foreligger uudnyttede fradragsberettigede tab, kan dette tab uanset reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, ikke føres til fradrag i det modtagende selskab.

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 5 efterfølgende indkomstår.

Efter kursgevinstlovens § 31, stk. 1, kan selskaber, der omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 3 - dvs. selskaber, der som led i deres næringsvej opnår fortjeneste eller tab ved afståelse af aktier - fradrage tab på kontrakter, herunder sådanne, som er baseret på et aktieindeks, der indeholder ret eller pligt til afstå aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven i selskabets skattepligtige indkomst. Er selskabet ikke omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 3, kan sådanne tab efter kursgevinstlovens § 31, stk. 2, fradrages i selskabets skattepligtige indkomst i det omfang, tabet ikke overstiger de 5 senest forudgående indkomstårs skattepligtige nettogevinster på kontrakten, hvori der ikke er fradraget tab på andre sådanne kontrakter. Efter kursgevinstlovens § 31, stk. 3, kan yderligere tab efter nærmere regler herudover fradrages i indkomstårets og de følgende 5 indkomstårs nettogevinster på kontrakter, der indeholder ret eller pligt til at afstå eller erhverve aktier.

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 5 efterfølgende indkomstår.

Det foreslås, at det modtagende selskab ikke kan fremføre sådanne uudnyttede tab efter aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6,

stk. 5, der hidrører fra et af de fusionerende selskaber forud for fusionen. Dette gælder såvel uudnyttede tab i det indskydende som uudnyttede tab i det modtagende selskab. De foreslåede regler vedrører kun konstaterede tab.

De foreslåede regler finder også anvendelse ved spaltninger af selskaber både for så vidt angår selskaber hjemmehørende i udlandet og selskaber her i landet. I fusionsskattelovens § 15 b, stk. 1, om spaltning af selskaber hjemmehørende i udlandet, og i § 15 b, stk. 2, om spaltning af selskaber hjemmehørende her i landet er fastsat, at fusionsskattelovens § 8 finder tilsvarende anvendelse. Dette vil også gælde for det foreslåede stk. 8 i lovens § 8.

Endelig finder de foreslåede regler anvendelse ved skattefri tilførsel af aktiver. I fusionsskattelovens § 15 d, stk. 1, om tilførsel af aktiver fra et selskab hjemmehørende her i landet, og i § 15 d, stk. 3, om tilførsel af aktiver fra et selskab hjemmehørende i udlandet er fastsat, at fusionsskattelovens § 8 finder tilsvarende anvendelse. Dette vil også gælde for det foreslåede stk. 8 i bestemmelsen.

Skattefri tilførsel af aktiver kan ske, når de overførte aktiver og passiver udgør en gren af en virksomhed. Et uudnyttet tab efter ovennævnte 3 love kan derfor ikke isoleret overføres efter reglerne om tilførsel af aktiver, idet et sådant tab (skattemæssigt aktiv) ikke i sig selv kan anses for at udgøre en gren af en virksomhed. Derimod kan et sådant uudnyttet tab fra et af de indskydende selskaber fra perioden før tilførslen af aktiver efter gældende regler overføres til fradrag i det modtagende selskab, når dette indgår som en del af en virksomhed. Grenkravet gælder i øvrigt også ved spaltning uden ophør af det indskydende selskab.

Skattemæssige tab fra tidligere indkomstår i det indskydende selskab kan derimod ved skattefri tilførsel af aktiver fremføres til fradrag i det indskydende selskab uanset de foreslåede regler. Dette svarer til gældende ret for fremførelse af skattemæssige underskud i det indskydende selskab ved skattefri tilførsel af aktiver.

Efter gældende ret i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, kan skattemæssige underskud uanset ligningslovens § 15 overføres til det modtagende selskab, når et moderselskab fusionerer med et datterselskab, hvormed det har været sambeskattet i de seneste 5 år forud herfor. En af årsagerne til denne bestemmelse er, at skattemæssige underskud som udgangspunkt kan fremføres til fradrag mellem sambeskattede selskaber. En sådan fremførelsesregel er ikke gældende for fremførelse af kildeartsbegrænsede tab mellem sambeskattede selskaber. På den baggrund findes det ikke begrundet, at



indføre en lempelsesregel for fremførsel af kildeartsbegrænsede tab mellem sambeskattede selskaber. En sådan regel ville indebære en lempelse af gældende regler.

Til nr. 2 - 7

I fusionsskattelovens §§ 14 a - 14 h er der fastsat særlige successionsregler for en række institutioners omdannelse til aktieselskaber. Reglerne gælder bl. a. i tilfælde, hvor sparekasser (§ 14 a), realkreditinstitutter (§ 14 b), gensidige forsikringsforeninger (§ 14 d), andelsforeninger (§ 14 e), brugsforeninger m.v. (§ 14 f), andelskasser (§ 14 g) samt visse børsmarkedsinstitutioner (§ 14 h) omdannes til aktieselskaber.

Det er i disse bestemmelser fastsat, at ved omdannelse af en af ovennævnte institutioner til et aktieselskab finder fusionsskattelovens § 8 anvendelse. Det vil sige, at et skattemæssigt underskud i den institution, der omdannes til et aktieselskab, fra tiden før omdannelsen, ikke kan fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Efter bestemmelserne i fusionsskatteloven §§ 14 a, stk. 2, 14 b, stk. 2, 14 d, stk. 4, 14 f, stk. 2, 14 g, stk. 2 og 14 h, stk. 2, kan underskud i den institution, der omdannes til et aktieselskab, alligevel fradrages ved indkomstopgørelsen for det modtagende selskab. Man har her fundet det rimeligt at lade det modtagende aktieselskab fremføre den indskydende institutions eventuelle underskud fra indkomstår forud for omdannelse. Det skyldes, at det er betingelse, at den indskydende institution fusionerer med et af institutionen ejet eller oprettet aktieselskab. Såfremt der fusioneres med et af institutionen ejet aktieselskab, er det en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervsmæssige virksomhed. I disse tilfælde er der ingen mulighed for at spekulere i overførsel af skattemæssige underskud fra et skattesubjekt til et andet.

Den regel, der er foreslået i fusionsskattelovens 8, stk. 8, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, har den konsekvens, at uudnyttede tab ikke længere vil kunne overføres til det modtagende selskab, idet fusionsskattelovens § 8 i sin helhed finder anvendelse ved de pågældende institutioners omdannelse til aktieselskaber.

På samme måde som det modtagende aktieselskab kan fremføre den indskydende institutions eventuelle skattemæssige underskud fra indkomstår forud for omdannelsen foreslås det, at det modtagende aktieselskab kan fremføre den indskydende institutions eventuelle skattemæssige tab fra indkomstår forud for omdannelsen.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 2 - 7, at tab, der kan fremføres efter aktieavancebeskatningslovens

§ 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, i samme omfang som for skattemæssige underskud kan fremføres til fradrag i det modtagende aktieselskab. Med lovforslaget opnås, at den gældende retstilstand for behandlingen af skattemæssige tab ved omdannelse af de nævnte institutioner til et aktieselskab opretholdes. Det sikres herved, at skattemæssige tab behandles på samme måde som skattemæssige underskud ved omdannelse af de pågældende institutioner til aktieselskaber.

Til § 2

I konkursskattelovens § 12, stk. 1, er fastsat, at i det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, og senere indkomstår, kan underskud fra tidligere indkomstår, herunder tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 32, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, ikke fradrages i indkomst hos skyldneren eller dennes ægtefælle.

Efter 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. Tab på børsnoterede aktier ved afståelse 3 år eller mere efter erhvervelsen efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er derimod ikke omfattet af begrænsningsreglerne i de nævnte bestemmelser i personskatteloven, konkursskatteloven og lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Denne forskel mellem forskellige tab efter aktieavancebeskatningsloven findes ikke rimelig henset til formålet med at begrænse adgangen til at fremføre skattemæssige tab.

Det foreslås derfor, at også tab efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, bliver omfattet af begrænsningsreglerne.

Til § 3

I personskattelovens § 13 a, stk. 1 og 5, er fastsat, at opnår en fysisk person i et indkomstår en tvangsakkord, frivillig akkord eller en gældssanering, nedsættes uudnyttede fradragsberettigede underskud og dernæst uudnyttede fradragsberettigede tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 32, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat, dvs. det uudnyttede tab begrænses med gældseftergivelsen.

Det foreslås, at også tab efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, bliver omfattet af begrænsningsreglerne. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 2.

#### *Til § 4*

I § 8, stk. 2, i lov om skattefri virksomhedsomdanning er fastsat, at i tilfælde af, at der på statusdagen for sidste årsregnskab foreligger uudnyttede fradragsberettigede tab, kan disse uanset reglerne i bl.a. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, ikke fremføres af selskabet. Bestemmelsen indebærer således, at selskabet ikke kan fremføre sådanne tab, der ligger forud for omdannelsesdatoen. Reglen begrænser ikke den tidligere ejers ret hertil.

Det foreslås, at også tab efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, bliver omfattet af begrænsningsreglerne. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 2.

#### *Til § 5*

Det foreslås i stk. 1, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Det foreslås i stk. 2, at de foreslåede regler i lovforslagets § 1 om afskæring af adgangen til at overføre kildeartsbegrænsede tab ved skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.m. til det modtagende selskab skal have virkning for fusioner, spaltninger eller tilførsel af aktiver, der vedtages på dagen for lovforslagets fremsættelse eller senere. Det er en betingelse for anvendelse af reglerne, at vedtagelsen skal være sket i samtlige de selskaber, der er omfattet af den skattefri disposition, på dagen for lovforslagets fremsættelse eller senere, således at fusioner m.v., hvor fusionen m.v. er vedtaget i et eller flere af de fusionerende selskaber m.v. inden d. 7. oktober 1999, kan fremføre kildeartsbegrænsede tab efter de hidtil gældende regler.

Det foreslås i stk. 3, at de foreslåede regler i lovforslagets §§ 2 - 4 skal have virkning fra og med indkomståret 2000.

## Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

## Gældende formulering

## Lovforslaget

## § 1

I lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 954 af 5. november 1996, som ændret senest ved § 3 i lov nr. 252 af 28. april 1999, foretages følgende ændringer:

1. I § 8 indsættes som *stk. 8*:

»*Stk. 8.* Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne uudnyttede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår, kan dette tab uanset reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 5, ikke fremføres til fradrag i det modtagende selskab.«.

2. I § 14 a, *stk. 2*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår, kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

3. I § 14 b, *stk. 2*, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

## § 8. ---

## § 14 a ---

*Stk. 2.* Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis sparekassens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af sparekassen oprettet aktieselskab, hvori sparekassen ejer hele aktiekapitalen.

## § 14 b ---

*Stk. 2.* Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis realkreditinstitutts aktiver og gæld som helhed overdrages til et af realkreditinstituttet ejet eller oprettet aktieselskab, hvori instituttet ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervsmæssig virksomhed.

*Gældende formulering***§ 14 d ---**

*Stk. 4.* Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis overdragelse efter stk. 2 sker til et af foreningen oprettet aktieselskab, hvori foreningen ejer hele aktiekapitalen.

**§ 14 f ---**

*Stk. 2.* Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis foreningens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af foreningen ejet eller oprettet aktieselskab, hvori foreningen ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervs-mæssig virksomhed.

**§ 14 g ---**

*Stk. 2.* Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis andelskassens eller medlemsandelskassernes aktiver og gæld som helhed overdrages til et af andelskassen eller sammenslutningen ejet eller oprettet aktieselskab, hvori andelskassen eller sammenslutningen på tidspunktet for overdragelsen ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervs-mæssig virksomhed.

**§ 14 h ---**

*Stk. 2.* Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis fondens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af fonden ejet eller oprettet aktieselskab, hvori fonden på tidspunktet for overdragelsen ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervs-mæssig virksomhed.

*Lovforslaget*

4. I § 14 d, stk. 4, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

5. I § 14 f, stk. 2, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

6. I § 14 g, stk. 2, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

7. I § 14 h, stk. 2, indsættes efter »ligningslovens § 15,«: »og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab,«.

*Gældende formulering*

**§ 12.** I det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, og senere indkomstår kan underskud fra tidligere indkomstår, herunder tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 32, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4, ikke fradrages i indkomst hos skyldneren eller dennes ægtefælle, jf. dog stk. 2 og 5.

**§ 13 a.** Opnår en person i et indkomstår en tvangsakkord eller en gældssanering, nedsættes uudnyttede fradragsberettigede underskud og dernæst uudnyttede fradragsberettigede tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kursgevinstlovens § 32, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4, fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat. Nedsættelsesbeløbet formindskes med den del af skyldnerens indkomst, der hidrører fra hans frigørelse for gældsforpligtelser. Nedsættelsen af underskud sker med virkning for det indkomstår, hvori tvangsakkord stadfæstes eller kendelse om gældssanering afsiges, og for senere indkomstår. Hvis underskud fra flere indkomstår skal nedsættes efter 1. og 2. pkt., nedsættes underskud fra et tidligere år før underskud fra et senere år.

*Lovforslaget***§ 2**

I konkursskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 702 af 6. september 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 12, stk. 1, indsættes efter »aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2,«: »og § 4, stk. 3,«.

**§ 3**

I lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 717 af 2. oktober 1998, som ændret senest ved § 4 i lov nr. 386 af 2. juni 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 13 a, stk. 1, indsættes efter »aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, «: »og § 4, stk. 3,«.

## Bilag til f. t. l. vedr. forskellige skattelove

*Gældende formulering**Lovforslaget***§ 4**

I lov om skattefri virksomhedsomdannelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 727 af 4. september 1995, som ændret senest ved § 2 i lov nr. 285 af 12. maj 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 8, stk. 2, indsættes efter »aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2,«:» og § 4, stk. 3,«.

**§ 8 ---**

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.

Til lovforslag nr. L 22. Skriftlig fremsættelse (6. oktober 1999)

**Skatteministeren (Ole Stavad):**

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

*Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove. (Kildeartsbegrænsede tab ved skattefri fusion).*

(Lovforslag nr. L 22).

Lovforslaget omfatter ændringer på to områder. For det første og mest væsentligt foreslås en regel om, at uudnyttede skattemæssige tab efter avancebeskatningslovene i et af de indskydende selskaber ved en skattefri fusion m.v. efter fusionsskatteloven ikke kan overføres til det modtagende selskab. Regeringen har den 28. maj 1999 stemt for vedtagelsen af beslutningsforslag B 135 fremsat af Enhedslisten om afskaffelse af adgangen til at kunne overføre uudnyttede skattemæssige tab til modregning i fremtidige gevinster ved skattefri fusion m.v. Lovforslaget er således en udmøntning af vedtagelsen af dette beslutningsforslag.

For det andet foreslås det at udvide reglerne om skattemæssige tab, der ikke kan overføres eller fremføres i andre love, med tab på aktier ejet i 3 år eller mere.

Det foreslåede bortfald af adgangen til at fremføres kildeartsbegrænsede tab ved fusion m.v. skønnes at medføre et merprovenu, der må antages at være af begrænset størrelse.

Lovforslaget skønnes ikke at have nævneværdige administrative konsekvenser. Ligesom forslaget ikke skønnes at have miljøretnlige konsekvenser eller indeholde EU-retlige aspekter.

Lovforslaget har været forelagt Erhvervsministeriets fokuspanel med henblik på, at opregne de administrative konsekvenser af forslaget for erhvervslivet. Resultatet af denne undersøgelse er, at ca. 51 % af de interviewede virksomheder fandt, at forslaget ville have administrative konsekvenser for deres virksomhed i form af engangsudgifter til implementering af de ændrede regler og rådgivning herom. Ingen af deltagerne i fokuspanelet fandt, at forslaget ville medføre løbende administrative byrder for deres virksomheder.

Forslaget har været forelagt en for en række ministerier og organisationer til høring. De indkomne høringssvar er indarbejdet i lovforslaget.

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