

REVIFAXEN

NYHEDSBREV OM SKATTER OG AFGIFTER
Nummer 1388 af 2/10 2019

Skattelovforslag

Skatteministeren fremsatte i går et lovforslag om fordeling af anskaffelsessum for aktier ved hovedaktionærens del salg af aktier i selskaber med flere aktieklasser, opkøb af fordring og kursgevinstbeskatning mv. af skyldner, justering af reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse og beskatning af kapitalfondspartnere.

Lovprogram for folketingsåret 2019/2020

I statsministerens tale ved Folketingets åbning i går kan man læse "Vi skal sætte ind alle steder, hvor tillid er afløst af mistillid". Et af eksemplerne herpå er vores skattevæsen, og i talen er anført "Skattesnyd skal opdages. Og straffes. Det kræver at kontrollen er tilstrækkelig". Derfor indeholder den kommende finanslov et forslag om, at skattevæsenet tilføres yderligere penge.

Lovprogrammet kan ses på www.stm.dk/publikationer/SkriftligDel19/index.html.

Fra lovprogrammet skal her kun nævnes nogle få "vigtige" ændringer:

- Skatte- og afgiftsfri overdragelse af aktier til en erhvervsdrivende fond, som er en udmøntning af den aftale, der blev indgået i juni 2018 mellem den daværende regering, Socialdemokratiet og Radikale Venstre. Forslaget forventes fremsat i 2. halvdel af november 2019.
- En tilbagerulning af reglerne i boafgiftsloven, således at der ikke gælder en lavere afgiftssats ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til børn m.fl. Forslaget forventes fremsat i 2. halvdel af november 2019.
- En tilbagerulning af indførelse af skattefrihed for arbejdsgiverbetalt telefon og internet, således at vi i 2020 og fremover fortsat skal beskattes af disse personalegoder. Forslaget forventes fremsat i 2. halvdel af november 2019.

- En lovforslag om fordeling af anskaffelsessum for aktier ved hovedaktionærers delsalg af aktier i selskaber med flere aktieklasser mv. Lovforslaget blev fremsat i går og omtales nærmere nedenfor.

Forslag om ændring af aktieavancebeskatningsloven mv. (L 4)

Dette lovforslag indeholder følgende fire ændringer:

- En ændret fordeling af anskaffelsessum for aktier ved hovedaktionærers delsalg af aktier i selskaber med flere aktieklasser
- Opkøb af fordring og kursgevinstbeskatning mv. af skyldner
- Flere virksomheder – omdannelsesdato ved skattefri virksomhedsomdannelse
- Beskatning af kapitalfondspartnere.

Opgørelse af anskaffelsessum for hovedaktionæraktier

Anskaffelsessummen for aktier opgøres efter gennemsnitsmetoden, når beskatningen sker efter realisationsprincippet. Når en person afstår en del af sine aktier i et selskab, skal den samlede anskaffelsessum fordeles mellem de afståede aktier og de aktier, som personen beholder.

Efter gældende regler foretages fordelingen af den samlede anskaffelsessum på de enkelte aktier på grundlag af aktiernes *nominelle værdi*. Dette gælder også, selv om selskabets aktier måtte være opdelt i flere aktieklasser, der har forskellige handelsværdier, fordi der er knyttet forskellige rettigheder til de forskellige aktieklasser.

Det foreslås, at fordelingen af anskaffelsessummen for hovedaktionæraktier i stedet skal ske på grundlag af *handelsværdien* af de enkelte aktier på afståelsestidspunktet. Ændringen skal efter lovforslaget gælde for afståelser, der sker den 1. oktober 2019 eller senere.

Baggrunden for lovændringen er, at Skattestyrelsen har konstateret en *"utilsigtet udnyttelse af gennemsnitsmetoden"* ved opdeling af aktierne i eksempelvis A- og B-aktier.

En opdeling af en eksisterende aktiebeholdning i A- og B-aktier anses i visse tilfælde for en aktieafståelse, således at aktionærerne pålægges avancebeskatning. Dette er dog kun tilfældet, hvis

opdelingen i aktieklasser indebærer en formueforskydning mellem forskellige aktionærer. I selskaber, hvor der kun er én aktionær, anses opdelingen i aktieklasser ikke at indebære en formueforskydning. Når opdelingen foretages, mens hovedaktionæren er enejer, vil der derfor ikke forekomme avancebeskatning ved vedtægtsændringen, der opdeler kapitalen i A- og B-aktier. Denne fremgangsmåde anvendes i forbindelse med den såkaldte A/B-model, for at den næste generation får lettere adgang til at opnå en større andel af virksomhedens kapital. Via A/B-modellen kan der aftales en forlods udbytteret til A-aktien. Den forlods udbytteret indebærer, at kun A-aktierne modtager udbytte fra selskabet, indtil det forlods aftalte beløb er betalt, eller indtil en vis forudbestemt årrække er forløbet. Herefter vil udbytter blive fordelt ligeligt mellem aktieklasserne.

Idet A-aktierne tildeles en forlods udbytteret, vil handelsværdien for A-aktierne være væsentligt højere end for B-aktierne. Hermed kan B-aktierne overdrages til en lavere værdi til næste generation. Når avancen ved aktieoverdragelsen skal opgøres efter de gældende regler, hvor den opgjorte gennemsnitlige anskaffelsessum skal fordeles ud fra aktiernes nominelle værdi, henføres en relativt større anskaffelsessum til B-aktierne.

Eksempel

	Nominel aktiekapital	Fordeling af anskaffelsessummen (gældende regler)	Handelsværdi	Fordeling af anskaffelsessum (lovforslaget)
A-aktier	1.000	500.000	3.000.000	1.125.000
B-aktier	2.000	1.000.000	1.000.000	375.000
Samlet	3.000	1.500.000	4.000.000	1.500.000

Det foreslåede ændrede opgørelsesprincip vil kun have betydning, når en hovedaktionær ejer mere en én aktieklasser, herunder konvertible obligationer og unoterede tegningsretter, og afstår en del af sin aktiebeholdning mv. i selskabet.

Vælger en hovedaktionær at opdele selskabets aktier i A- og B-aktier for at kunne afstå B-aktierne til næste generation, skal handelsværdien for A-aktierne også udfindes for at kunne fordele den samlede anskaffelsessum for aktierne.

Kursgevinstbeskatning eller underskudsbegrænsning ved opkøb af fordring

Selskaber er som udgangspunkt generelt skattepligtige af gevinst på gæld.

Singulær gældseftergivelse

Opnår et selskab en gældseftergivelse, skal gældseftergivelsen medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for debitorselskabet efter kursgevinstloven. Samme beskatning indtræder, hvis kreditor alternativt sælger fordringen til debitorselskabet, idet der sker sammenfald af kreditor og debitor, hvorved (den resterende del af) fordringen anses at ophøre ved såkaldt konfusion.

Kursgevinstbeskatningen ved gældseftergivelse kan omgås ved, at koncerner som alternativ til en gældseftergivelse erhverver fordringer mod et nødlidende koncernselskab.

Det foreslås, at reglerne i kursgevinstloven ændres, således at beskatning ved nedsættelse af gæld tilsvarende skal anvendes, når:

- debitorselskabet reelt opnår en indirekte gælds-nedsættelse, ved at et koncernforbundet selskab erhverver en fordring mod debitorselskabet fra en ikke-koncernforbundet kreditor til en kurs, der ved salg til debitorselskabet eller ved en gælds-nedsættelse ville have medført beskatning af kursgevinst.

De foreslåede regler skal også gælde, når en personlig aktionær med bestemmende indflydelse i enten debitorselskabet eller et koncernforbundet selskab erhverver fordringen fra en ekstern kreditor.

Tvangsakkord og frivillig akkord

Gevinst på gæld ved tvangsakkord og frivillig akkord er skattefri for debitor, når der sker eftergivelse ned til fordringens værdi for kreditor. Som modstykke hertil nedsættes debitorselskabets uudnyttede fremførselsberettigede underskud og uudnyttede fradragsberettigede kildeartsbegrænsede tab.

Underskudsbegrænsningen ved nedsættelse af gæld kan omgås ved, at koncerner, som alternativ til en gældseftergivelse, erhverver fordringer mod et nødlidende koncernselskab.

Det foreslås, at reglerne i selskabsskatteloven ændres, således at underskudsbeholdningen og begrænsningen af kildeartsbegrænsede tab tilsvarende finder anvendelse, når debitorselskabet reelt opnår en indirekte gældsnedsettelse ved, at et koncernforbundet selskab eller en aktionær i enten debitorselskabet eller det koncernforbundne selskab erhverver en nødlidende fordring mod debitorselskabet fra en ikke-koncernforbundet kreditor. Beskatningen vil efter forslaget således skulle være den samme på koncernniveau, uanset om debitorselskabet opnår en gældseftergivelse fra en ekstern kreditor, eller om kreditor sælger fordringen til debitorselskabet eller et andet selskab i koncernen eller en aktionær i disse selskaber.

Rentefradragsbegrænsning ved gældseftergivelse

De gældende skatteregler indeholder regler om begrænsning af rentefradragsretten for renter, der ikke er betalt på tidspunktet for en gældseftergivelse.

Det foreslås, at rentefradragsbegrænsningsreglerne også skal gælde, når:

- kreditor - som alternativ til en gældseftergivelse - konverterer gælden til aktiekapital mv. i debitorselskabet eller foretager et skattefrit tilskud/kapitalindskud i debitorselskabet med henblik på efterfølgende indfrielse af fordringen, hvorved debitor reelt opnår en gældsnedsettelse.
- Et koncernforbundet selskab eller en aktionær i enten et koncernforbundet selskab eller debitorselskabet erhverver en nødlidende fordring fra kreditor.

Ikrafttræden

De foreslåede ændringer skal have virkning for overdragelse af fordringer, konvertering til aktiekapital mv. der sker den 1. oktober 2019 eller senere.

Flere virksomheder – omdannelsesdato ved skattefri virksomhedsomdannelse

Ved en skattefri omdannelse af en virksomhed til et selskab er det en af betingelse, at anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne ikke er negativ. Anskaffelsessummen opgøres på omdannelsesdatoen – typisk den 1. januar – som er skæringsdatoen ved udarbejdelse af åbningsbalancen for selskabet. Omdannelsen skal herefter finde sted senest seks måneder efter omdannelsesdatoen, og omdannelsesdatoen anses for det skatteretlige omdannelsestidspunkt.

Det er muligt at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse trods en negativ anskaffelsessum for aktierne eller anparter, hvis:

- ejeren har anvendt virksomhedsordningen i året forinden omdannelsesåret,
- en eventuel negativ indskudskonto er udlignet, og
- samtlige virksomheder, ejeren driver i virksomhedsordningen, omdannes.

Landsskatteretten har i en afgørelse af 3. december 2018 om skattefri virksomhedsomdannelse fastslået, at det er på tidspunktet for omdannelsens gennemførelse, det skal bedømmes, hvor mange virksomheder ejeren driver i virksomhedsordningen.

Det foreslås, at det skal være på omdannelsesdatoen, at det skal bedømmes, om ejeren driver én eller flere virksomheder i virksomhedsordningen. Det er herefter ikke muligt at gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse i situationer, hvor én eller flere virksomheder sælges fra eller påbegyndes i perioden mellem omdannelsesdatoen og datoen for omdannelsens gennemførelse. Det bliver således en betingelse, at alle virksomheder, der drives på omdannelsesdatoen, ligeledes ejes på tidspunktet for omdannelsens gennemførelse, det vil sige at alle virksomhederne i virksomhedsordningen indgår i omdannelsen.

Den foreslåede ændring skal have virkning for skattefri virksomhedsomdannelse, der gennemføres den 1. oktober 2019 eller senere.

Justering af reglerne om beskatning af kapitalfondspartnere

I ligningslovens § 16 I er der fastsat særlige regler for beskatning af kapitalfondspartnere, der kontrollerer et dansk eller udenlandsk selskab, som erhverver aktier via kapital- og venturefonde. De særlige regler om beskatning af kapitalfondspartnere indebærer overordnet, at kapitalfondspartners merafkast beskattes som personlig indkomst, når den kapital, de har indskudt, giver mulighed for et forholdsmæssigt større afkast end de øvrige investorer. Den større afkastmulighed anses for at være et vederlag for de opgaver og den rolle, som de pågældende partnere varetager ved etableringen, driften og afviklingen af fondene.

De gældende regler om beskatning af kapitalfondspartnere finder kun anvendelse, hvis et merafkast af den investerede kapital opnås enten ved udlodning af udbytter eller som følge af en fortrinsstilling ved fordelingen af den fortjeneste, der opnås ved afståelse af aktier, som fonden har investeret i.

Det foreslås, at de gældende regler om beskatning af kapitalfondspartneres merafkast justeres, således at det sikres, at der vil ske beskatning efter regelsættet, uanset i hvilken form merafkastet konkret oppebæres. Den foreslåede justering af reglerne vil indebære, at alle former for merafkast af den indskudte kapital omfattes, når merafkastet opnås, fordi den pågældende partner har en fortrinsstilling i fonden, der indebærer, at vedkommende har mulighed for at oppebære et afkast, der er større end vedkommendes forholdsmæssige andel af den indskudte kapital.

Derudover foreslås det, at reglerne også skal finde anvendelse på merafkast, der oppebæres af partnere i infrastrukturfonde (aktivbaserede fonde).

De foreslåede ændringer skal gælde fra og med den 1. januar 2020.

Med venlig hilsen

Skatteafdelingen
REVITAX A/S

Ewaldsgade 5
2200 København N
Telefon 3391 2201
Telefax 3391 3801