



## Nyhedsbrev til kunder og samarbejdspartnere

Værdifuld viden om skat og moms

# Finansloven – ændringer til erhvervsbeskatning

## Regeringen har fremsat lovforslag om skærper

Regeringen har fremlagt 7 lovforslag på skatte- og afgiftsområdet, der skal vedtages inden jul. Lovforslagene er indarbejdet i finansloven 2012, der forventes vedtaget ultimo januar 2012.

Der vil komme yderligere lovforslag om bebudede ændringer (eksempelvis indgreb mod multinationale selskaber), men de er af tidsmæssige årsager udskudt.

Vi har omtalt de fremsatte lovforslag i tre særskilte nyhedsbreve: Afgiftsforhold, Personbeskatning og Erhvervsbeskatning. Der kan komme ændringer som følge af behandlingen i Folketinget.

Nedenfor er omtalt ændringer inden for erhvervsbeskatning.

### Forsknings- og udviklingsudgifter (L 29)

Regeringen ønsker at forbedre likviditeten i virksomheder, der afholder forsknings- og udviklingsudgifter. Det vil ske ved at give mulighed for at få udbetalt skatteværdien (25%) af det opgjorte underskud, der kan henføres til denne aktivitet.

Muligheden gælder for alle virksomheder, der har udgifter omfattet af ligningslovens § 8B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Forslaget omfatter også udgifter til leasing af driftsmidler m.v. til brug for forskning og udvikling, hvorimod der besynderligt nok ikke kan ske udbetaling på grundlag af udgifter til anskaffelse af immaterielle aktiver, der kan straksafskrives efter afskrivningslovens § 41.

Bemærk, at det er en forudsætning, at selskabet har et skattemæssigt underskud, der mindst svarer til de forsknings- og udviklingsudgifter, der kan opnås skattegodtgørelse for.

Efter den foreslåede ordning kan en virksomhed dog højst få udbetalt 1,25 mio. DKK årligt, svarende til 25% af forsknings- og udviklingsudgifter på 5 mio. DKK.

#### Eksempel fra lovforslaget

Resultatet (opgjort i DKK 1.000) i en virksomhed med både forskning og anden virksomhed:

	DKK
Indtægter, andet end forskning	1.000
Udgifter, andet end forskning	-1.100
Underskud, andet end forskning	-100
Forskningsudgifter	-600
Samlet underskud	-700

I eksemplet giver virksomheden før forskning et underskud på DKK 100.000 og et underskud vedrørende forskning på DKK 600.000 eller i alt et underskud på DKK 700.000.

Underskuddet kan efter de gældende regler fremføres til fradrag i senere års overskud.

Ifølge forslaget vil der kunne udbetales skatteværdien af den del af underskuddet, der stammer fra forskning, dvs. 25% af DKK 600.000 = DKK 150.000. Underskuddet vedrørende forskningsudgifter kan ikke fremføres til senere år, mens virksomhedens underskud vedrørende øvrige aktiviteter på DKK 100.000 vil kunne fremføres til fradrag i senere år.

Loftet over udbetalingerne gælder samlet set for sambeskattede selskaber og konstruktioner af selskaber og personligt drevne virksomheder i virksomhedsordningen, der kontrolleres af samme person, jf. nærmere nedenfor.

#### Sambeskattede selskaber

En sambeskattet koncern skal behandles som en samlet enhed ved opgørelsen af skatteværdi af underskud, der stammer fra udgifter til forskning og udvikling. Det indebærer, at skatteværdien af et eventuelt underskud skal opgøres på grundlag af sambeskatningsindkomsten, og den sambeskattede koncern kan tilsvarende højst få udbetalt skatteværdien af 5 mio. DKK.

Det vil sige, at der for en sambeskattet koncern kun kan ske udbetaling efter forslaget, hvis sambeskatningsind-

komsten er negativ, og underskuddet mindst svarer til de forsknings- og udviklingsudgifter, der kan opnås skattegodtgørelse for.

Det udbetalte beløb fordeles forholdsmæssigt mellem de selskaber, der får reduceret deres underskud, efter samme regler som gælder for kompensation for underskudsudnyttelse ved sambeskatning.

Ved udbetaling til en koncern, der har valgt international sambeskatning, er reglerne anderledes (omtales ikke nærmere).

### Flere kontrollerede enheder

Ved anvendelsen af beløbsgrænsen skal der ske sammenlægning af personligt drevne virksomheder i virksomhedsordningen, selskaber og sambeskattede koncerner, der kontrolleres af samme fysiske person.

Sådanne "grupper" af virksomheder og selskaber har derfor kun mulighed for tilsammen at få udbetalt 25% af højst 5 mio. DKK pr. indkomstår.

Det gælder f.eks. den situation, hvor en hovedaktionær driver virksomhed gennem flere selskaber, som er direkte ejet af hovedaktionæren, og hvor selskaberne derfor ikke er omfattet af reglerne om tvungen sambeskatning. Vurderingen af, om personen kontrollerer den sambeskattede koncern, foretages i forhold til administrationselskabet.

Det foreslås, at denne sammenlægning skal gælde for personligt drevne virksomheder i virksomhedsordningen, sambeskattede koncerner og ikke sambeskattede selskaber, der kontrolleres af samme aktionær som anført i ligningslovens § 16 H, stk. 6. Ifølge denne bestemmelse anses en person for at kontrollere et selskab, hvis vedkommende direkte eller indirekte eller i fællesskab med nærtstående ejer mere end 50% af aktiekapitalen i selskabet eller råder over mere end 50% af stemmerne i selskabet. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold. Ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af selskabsdeltagere, med hvem den skattepligtige har en aftale om udøvelse af kontrol, eller som indehaves af et selskab eller en forening m.v. som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1, 2. pkt. (transparent enhed), hvori den skattepligtige deltager, medregnes ved opgørelsen af, om der foreligger kontrol.

De kontrollerede enheder (virksomhedsordningen, selskaber og sambeskattede koncerner), der skal lægges sammen som følge af, at de kontrolleres af samme fysiske person, skal hver især opgøre det beløb, der ønskes udbetalt på grundlag af enhedens indkomstopgørelse. En sambeskattet koncern skal i denne forbindelse fortsat opgøre beløbet under ét. Bemærk, at det fortsat gælder, at der samlet skal være et underskud, der mindst svarer til de godtgørelsesberettigede forsknings- og udviklingsomkostninger.

Ejer en hovedaktionær en sambeskattet koncern og et selskab, der ikke indgår i sambeskatningen, og opfylder begge enheder isoleret set betingelserne for at få udbetalt 1,25 mio. DKK, kan selskabet og administrationselskabet for den sambeskattede koncern, dvs. i praksis hovedaktionæren, vælge, at kun ét af selskaberne skal anmode om kontant udbetaling af det fulde beløb på 1,25 mio. DKK, eller om der for begge enheder skal anmodes om udbetaling med f. eks. halvdelen til hver.

Hvis hovedaktionæren ikke i første omgang er opmærksom på, at der skal ske sammenlægning og derfor anmoder om det fulde beløb for begge selskaber, kan anmodningen ændres, således at begrænsningen overholdes.

Sker der ikke en ændring af anmodningen, foreslås det, at beløbet på de 1,25 mio. DKK fordeles mellem selskaberne i forhold til den del af det enkelte selskabs underskud, der stammer fra udgifter til forskning og udvikling, som der er anmodet om kontant udbetaling på grundlag af.

### Selvangivelse og udbetaling

Det foreslås, at anmodning om at få udbetalt 25% af underskud, der stammer fra udgifter til forskning og udvikling, skal indgives samtidig med selvangivelsen for det pågældende indkomstår. Det skyldes, at skatteværdien beregnes på grundlag af virksomhedens skattemæssige underskud, som først kan opgøres endeligt efter indkomstårets udløb, når der i forbindelse med selvangivelsen er foretaget skattemæssige afskrivninger m.v.

Anmodning om udbetaling af skatteværdien af underskud, der stammer fra afholdte udgifter til forskning og udvikling, for sambeskattede koncerner skal indgives af administrationselskabet, og den negative skat udbetales til administrationselskabet i sambeskatningen. Administrationselskabet skal herefter foretage fordeling af beløbet mellem de underskudsgivende selskaber som anført ovenfor.

Ved selvangivelsen skal det selvangivne underskud være nedsat med den del af underskuddet, hvor der samtidig er anmodet om at få udbetalt skatteværdien. Det er således det reducerede underskud, der skal oplyses ved indsendelsen af selvangivelsen for det pågældende indkomstår.

I det taleksempel, der er vist ovenfor, er det således kun den resterende del af underskuddet på de DKK 100.000, der skal selvangives, og som kan fremføres til fradrag i senere års overskud.

Udbetaling af skatteværdien af underskud er ikke en del af årsopgørelsen, men det foreslås, at denne udbetaling sker på samme tidspunkt som overskydende skat for selskaber, dvs. normalt i november. Dette gælder også, selv om den berettigede er en fysisk person, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen. Der ydes ikke tillæg ved udbetalingen.

Det foreslås, at der skal ske genoprævning, hvis det viser sig, at udbetalingen er sket med et for stort beløb. Genoprævningen sker efter samme regler, som gælder

for opkrævning af restskat for selskaber. Dette gælder også, selvom der er tale om en person, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen. Ved opkrævningen beregnes der tillæg, svarende til restskattetilslaget.

Genopkrævning kan f.eks. komme på tale, hvis det skattemæssige underskud, som danner grundlag for udbetalingen, er sat for højt, fordi selskabet har haft flere indtægter, end der er selvangivet. Der kan også være tale om, at de afholdte udgifter, der danner grundlag for udbetalingen, ikke vedrører forskning og udvikling. I sidstnævnte tilfælde sker der ikke nødvendigvis en ændring af underskuddet før beregning af negativ skat. Da årets underskud imidlertid er nedsat med den del, hvor der er anmodet om udbetaling af skatteværdien, foreslås det, at underskuddet reguleres tilbage med den del, hvor der kræves tilbagebetaling af den udbetalte skatteværdi.

Ved misbrug af reglerne kan der ud over krav om tilbagebetaling eventuelt blive tale om strafansvar, jf. skattekontrollovens § 13.

## Succession (L30)

Den såkaldte "pengetanksregel" foreslås skærpet. Grænsen for passiv pengeanbringelse/ejendomsudlejning skal øges fra nuværende 25% til 75%<sup>1</sup>. Det medfører, at en lang række selskaber fremover ikke kan overdrages uden beskatning.

Ændringen har virkning for overdragelser, der sker den 1. januar 2012 eller senere. Der er således fortsat mulighed for i resten af 2011 at gennemføre overdragelser efter de nugældende lempelige vilkår.

Ændringen har betydning for følgende forhold:

- Aktieavancebeskatningslovens regler om overdragelse af aktier med succession til familie og nære medarbejdere
- Dødsbøskattelovens regler om udlodning af aktier
- Virksomhedsskattelovens regler om den særlige kapitalafkastordning for aktier
- Pensionsbeskatningslovens regler om indskud ved virksomhedsophør
- Etablerings- og iværksætterkontoens regler om køb af aktier.

Forhøjelsen af grænsen til 75% vil have stor betydning for overdragelse af aktier inden for familien.

Konsekvenserne af ændringen må dog vurderes konkret i forhold til de enkelte selskaber, der skal overdrages inden for familien, idet der naturligvis er visse muligheder for at omstrukturere virksomheden, således at successionsadgangen bevares på den erhvervsaktive del af familieselskabet.

<sup>1</sup> Beregningen sker over en tre-årig periode, samt pr. overdragelsesdagen, og er baseret på dels indtjening og dels balancen. Gennemsnittet for de tre år skal overholde 25%-grænsen, ligesom grænsen skal overholdes på overdragelsesdagen.

Tages udgangspunkt i Skatteministerens eget eksempel i notat om skatteomlægninger (dateret 18.11.2011):

Eksempel på virkningen af pengetankreglen		
Handelsværdi, mio. DKK	Tilladt efter nye regler	Grænse på 75% (gældende regler)
Maskiner	2,5	2,5
Produktions-ejendom	2,0	2,0
Udlejningsejendom	0	13,0
Bankindestående m.v.	1,5	0,5
Gæld	0	6,0
<b>Nettoformue</b>	<b>6,0</b>	<b>12,0</b>
Aktiver i alt	6,0	18,0
Finansielle aktiver	1,5	13,5
Finansielle aktiver i %	25	75
Skatteudskyldelse ved succession	2,5	5,0

Efter gældende regler kan der ske overdragelse af selskabet, der har en værdi på 12 mio. DKK (forudsat overdragelsesværdi til børn, jf. dog regler om skattekurs m.v.) Overdragelsen kan ske uden beskatning og med en gaveafgift på ca. 1,4 mio. DKK. Der skal således udloddes ca. 2,5 mio. DKK i udbytte til finansiering af generationsskiftet.

Efter forslaget vil overdragelsen udløse aktieavanceskat på ca. 5 mio. DKK samt gaveafgift på 1,8 mio. DKK, eller i alt en skatte- og afgiftsbetaling på 6,8 mio. DKK. I dette tilfælde skal der således udloddes 11,7 mio. DKK fra selskab for at finansiere ejerskiftet.

Et ejerskifte inden for familien er derfor udelukket i eksemplet, som Skatteministeriet opstiller. Lovforslaget må vurderes på denne baggrund.

Løsningen kan i dette eksempel bestå i at spalte selskabet i to nye selskaber, således at det erhvervsaktive selskab kan overdrages med succession, mens det passive selskab forbliver hos nuværende ejer.

Forslaget øger derfor behovet for langtidsplanlægning af ejerskifter, herunder balancetilpasning m.v.

I eksemplet er for god ordens skyld vist, hvor mange bruttoaktiver der er plads til i den pågældende virksomhed efter den nye grænse – her er det 1,5 mio. DKK i finansielle aktiver. Det er således også små familieselskaber, der kun har nødvendig konsolidering, der bliver ramt af forslaget.

Det er bemærkelsesværdigt, at provenuberegningen kun viser ca. 150 mio. DKK årligt på sigt (reelt 110 mio. DKK ved indregnet effekt af ændret adfærd). Det er imidlertid vores vurdering, at de samfundsmæssige virkninger vil være negative på sigt, idet en kraftig opstramning af

successionsadgang m.v. fører til afvikling af mindre familievirksomheder m.fl. pga. manglende likviditet ved ejerskifte.

Høringssvarene vil forventeligt demonstrere, hvor indgribende forslaget er over for familievirksomheder, men formodentligt vil regeringen vælge at vedtage forslaget i nuværende form. Det ville dog være ønskeligt med en grænse på 50% af hensyn til de familieejede virksomheder.

## Konsekvensændringer (L31)

Der er foreslået en række ændringer af personalegodebeskatningen, herunder multimediebeskatningen og sundhedsordninger. Disse ændringer skal også have effekt for selvstændigt erhvervsdrivende.

### Virksomhedsordningen og multimedier

Fremover kan en blandet benyttet telefon, herunder datakommunikationsforbindelse samt computer og tilbehør indgå i virksomhedsordningen. Det svarer til reglerne for en blandet benyttet bil.

Den selvstændige skal beskattes af privat rådighed, jf. reglerne for arbejdstagere i ligningslovens § 16, stk. 12 og 13. Der henvises til nærmere omtale i samtidigt nyhedsbrev for Personer.

I praksis medfører dette, at udgifter til anskaffelse m.v. kan fratække/afskrives i virksomheden, mens beskatningsværdien af eventuel privat benyttelse (som udgangspunkt DKK 2.500/år) skal tillægges virksomhedens skattepligtige indkomst, og anses for hævet. Alternativt kan værdien af den private rådighed posteres på mellemregningskontoen, men det vil ikke være fordelagtigt.

Overføres en blandet benyttet telefon eller computer (med tilbehør) fra virksomheden til privatsfæren, skal en sådan overførsel behandles som et sædvanligt salg.

Værdien skal fastsættes til handelsværdien på overførselstidspunktet. Der skal derfor ske regulering af afskrivningssaldoen, herunder er der adgang til tabsfradrag (kompletterende regel).

Ændringen skal have virkning fra og med indkomståret 2012.

### Virksomhedsordning og sundhedsordninger

Det foreslås at ophæve skattefriheden i ligningslovens § 30 for arbejdsgiverbetalt lægefagligt begrundet behandling af en medarbejder ved sygdom eller ulykke, herunder behandling af psykiske lidelser hos en psykolog eller psykiater og behandling hos en kiropraktor. Ophævelsen omfatter også tilsvarende sygdomsforebyggende behandling og præmien for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger.

For selvstændig erhvervsdrivende gennemføres ændringen således, at de ikke længere kan fradrage ydelser, der vedrører dem selv. Det samme gælder for udgifterne til sundhedsforsikringer og sundhedsbehandlinger m.v. for en ægtefælle, der ikke i overvejende grad driver virksom-

heden, men som modtager en del af virksomhedens overskud.

Virksomhedernes fradragsret bliver i øvrigt ikke påvirket af forslaget, og der vil i samme omfang som hidtil være fradrag for sundhedsydelser afholdt over for medarbejdere som driftsomkostninger.

### Lønsumspligtige virksomheder og aktieordninger

Reglerne for skattebegünstigede aktieordninger ophæves fra 1. januar 2012. Samtidig ændres regler for opgørelse af afgiftsgrundlaget, idet værdien af aktier og købe- og tegningsretter til aktier skal medregnes til lønsummen. Det gælder uanset, at denne løndel ikke berettiger til at feriegodtgørelse.

Ændringen har virkning for købe- og tegningsretter, der er tildelt inden 1. januar 2012. Tildeling skal forstås som det tidspunkt, hvor den konkrete, faktiske tildeling af køberetter/tegningsretter sker til den ansatte. Tildelingen inden 1. januar 2012 friholdes derfor fortsat for lønsumsafgift.

## Tynd kapitalisering (L 30)

Det foreslås at fastfryse beløbsgrænsen i forhold til den maksimale beskæring af selskabers fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter, således at selskaber kan fradrage nettofinansieringsudgifter op til 21,3 mio. DKK (uden regulering), mens nettofinansieringsudgifter derudover undergives en fradragsbeskæring. Beløbsgrænsen svarer til den nuværende grænse.

Forslaget indebærer således, at den årlige regulering – der dog pt. er suspenderet til og med indkomståret 2013 – afskaffes permanent.

## Afslutning

Er du i tvivl om, hvilke konsekvenser de foreslåede ændringer får for din virksomhed, er du velkommen til at kontakte din revisor eller skatteafdelingen.