

Redegørelse fra udvalget om virksomhedsbeskatning



BETÆNKNING NR. 925

KØBENHAVN JUNI 1981

ISBN 87-503-3691-6

Fi 03,0-178-bet.

Eloni Tryk . København

Indholdsfortegnelse.

	Side
I. Indledning. Udvalgets nedsættelse, kommissorium m.v.	5
II. Kort oversigt over resultatet af udvalgets overvejelser	10
III. Gældende regler om beskatning af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed	14
IV. Fremmed ret	20
V. Tidligere overvejelser og forslag m.v.	29
A. Udvalget om lystgårde	29
B. Ligningslovens § 28	32
C. Lovforslaget om skibsafskrivninger	35
D. LO's debatoplæg	36
E. Indkomstskatteudvalget	37
F. Lovforslaget om private renteudgifter	41
G. Beslutningsforslag om selskabsbeskatning af personligt ejede virksomheder	46
VI. Formålet med en virksomhedsbeskatning	47
VII. Afgrænsning af virksomhedens økonomi	51
VIII. Bevægelser mellem virksomhedens økonomi og den personlige økonomi	60
A. Påbegyndelse af virksomhed	60
B. Under virksomhedens drift	65
1. Udtræk af virksomheden	66
a. Prioriteringsregien	66
b. Hævning af tidligere års overskud. Godtgørelse for virksomhedsskatten	67
c. Fortjeneste eller tab ved udtrækket	69
2. Salg af aktiver	70
3. Betalingen af virksomhedsskat	72
4. Særligt om indkomst fra udlandet	73
C. Ophør af virksomhed	76

IX.	Den skattemæssige behandling af et opgjort underskud ved virksomhedens drift	81
X.	Regnskabsførelsen under virksomhedsbeskatning	88
XI.	Bevisspørgsmål	98
XII.	Bør en eventuel ordning omfatte alle personer, der driver erhvervsmæssig virksomhed?	103
XIII.	Bør en eventuel ordning være obligatorisk eller valgfri?	108
XIV.	Bør en eventuel ordning gennemføres inden for rammerne af en ny og enkel selskabsform ("det tredie selskab")?	113
XV.	Bør en eventuel ordning suppleres med ændringer i de gældende regler om beskatning af selskaber og aktionærer?	125
XVI.	Bemærkninger om en særlig ordning, hvorefter underskud ved driften af en erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i den skattepligtiges eventuelle andre indtægter	130
XVII.	Økonomiske og administrative virkninger	139
XVIII.	Sammenfattende bemærkninger og vurdering	152

I. Indledning. Udvalgets nedsættelse, kommissorium m.v.

A. Udvalget er nedsat af ministeren for skatter og afgifter den 5. maj 1978. Et medlem af udvalget - J. Broe Pedersen - er dog først udnævnt den 30. august 1978. Udvalget har herefter haft følgende sammensætning:

Direktør Per Borum, Erhvervenes Skatteseekretariat.

Direktør H. Brüniche-Olsen, A/S De danske Sukkerfabrikker.

Økonom Jørgen Freddy Hansen, Landsorganisationen for Danmark (LO).

Retsformand Johs. Herslund, Landsskatteretten.

Ligningschef V.L.Laustsen, Statsskattedirektoratet.

Afdelingsleder Mogens Lykketoft, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd.

Kontorchef Niels Opstrup, Skattedepartementet. (Formand).

Kontorchef J. Broe Pedersen, De samvirkende danske Landboforeninger.

Efter at afdelingsleder Mogens Lykketoft i januar 1981 udnævntes til minister for skatter og afgifter, fritoges han for hvervet som medlem af udvalget, og i hans sted udnævntes cand.polit. Bent Greve, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd.

Til sekretærer for udvalget udpegedes fuldmægtig Hans Vinten, Skattedepartementet, og fuldmægtig Tom Ancher, Statsskattedirektoratet. Den 5. december 1979 blev fuldmægtig Jonna Sneum, Skattedepartementet, udpeget som sekretær i stedet for fuldmægtig Hans Vinten. Den 13. oktober 1980 er fuldmægtig Ebbe Lützen, Statsskattedirektoratet, udpeget som sekretær i stedet for fuldmægtig Tom Ancher. Den 19. februar 1981 er fuldmægtig Lars Hansen, Skattedepartementet, udpeget som sekretær i stedet for fuldmægtig Jonna Sneum.

Kommissoriet for udvalgets arbejde var angivet således:

"Udvalget skal overveje en ændret beskatning af personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, således at den del af virksomhedens skattepligtige indkomst, der forbliver indestående i virksomheden, beskattes på samme måde som indkomst i aktie- og anpartsselskaber. Den del af indkomsten, som den erhvervsdrivende tager ud af virksomheden, skal derimod fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst og beskattes sammen med ejerens andre indkomster uden for virksomheden efter de sædvanlige regler for beskatning af personlig indkomst.

Trækker ejeren kapital, der tidligere er indskudt i virksomheden, ud af denne, skal det udtrukne beløb ikke fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst og heller ikke medregnes ved opgørelsen af den erhvervsdrivendes personlige skattepligtige indkomst.

Endvidere skal udvalget overveje, om det i stedet for en sådan særlig virksomhedsbeskatning vil være hensigtsmæssigt at indføre en ny og enkel selskabsform, der i modsætning til aktie- og anpartsselskaber ikke bygger på begrænset hæftelse. Ved at opfylde en række lovbestemte skatte- og regnskabsmæssige betingelser skulle virksomheder, der vælger denne selskabsform, få indkomst, der anvendes til konsolidering af virksomheden, beskattet med selskabsskat.

I tilknytning til de nævnte overvejelser skal udvalget vurdere, hvilke ændringer i gældende selskabs- og aktionærbeskatning der er ønskelige for at sikre en ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i aktie- og anpartsselskaber - herunder eventuel ophævelse af den resterende dobbeltbeskatning af udloddet selskabsudbytte.

Endelig skal udvalget overveje en ordning, hvorefter underskud i erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i ejerens lønindtægt eller i indtægt af erhvervsvirksomhed, som ikke kan drives i selskabsform (advokater, læger, tandlæger, landbrug m.v.).

Udvalgets overvejelser skal ske under hensyntagen til det forslag til en skattereform, der fremsættes af regeringen.

Udvalget kan afgive delbetænkninger, og skal først behandle spørgsmålet om udformning af regler, der forhindrer nedbringelse af skatten ved lønindkomst gennem underskud fra erhvervsvirksomhed.

Udvalget skal afslutte sit arbejde inden udgangen af året 1978.

Udvalget kan anmode særligt sagkyndige om til brug for udvalgets arbejde at udarbejde redegørelser over emner, der omfattes af

kommissoriet, ligesom udvalget kan hidkalde særligt sagkyndige til at deltage i udvalgets drøftelser."

Efter kommissoriet skulle udvalget først behandle spørgsmålet om udformning af regler, der forhindrer nedbringelse af skatten ved lønindkomst gennem underskud fra erhvervsvirksomhed. Udvalget påbegyndte derfor forlods en særskilt behandling af dette spørgsmål.

B. Baggrunden for udvalgets nedsættelse var den afsluttende redegørelse af november 1977 fra indkomstskatteudvalget. I dette udvalgs kommissorium af november 1975 var bl.a. anført, at udvalget skulle undersøge mulighederne for at gennemføre en ensartet beskatning af indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed, uanset om ejerforholdet er organiseret i selskabsform eller som enkeltmandsfirma. I afsnit 1 i den afsluttende redegørelse har indkomstskatteudvalget herefter foretaget en gennemgang af spørgsmålet om eventuel indførelse af en sådan virksomhedsbeskatning. Under henvisning til en række principielle og praktiske problemer, som vil være forbundet med en virksomhedsbeskatning, konkluderer udvalget, at det må være mest hensigtsmæssigt at søge at nå de mål, der tilstræbes med ordningen, ad andre veje. Der henvises iøvrigt til den nærmere omtale af indkomstskatteudvalgets redegørelse nedenfor under afsnit V.E.

Regeringen fandt det herefter nødvendigt, at spørgsmålet om beskatningen af de selvstændige erhvervsdrivende tages op til særskilt undersøgelse i et udvalg. Dette fremgår af skatte- og afgiftsministerens redegørelse af maj 1978 for regeringens påtænkte skattereform.

C. Efter regeringsændringen i august 1978 foretoges der ændringer i kommissoriet for udvalgets arbejde.

For det første udgik bemærkningen om, at udvalgets overvejelser skal ske under hensyntagen til det forslag til en skattereform, der fremsættes af regeringen.

Endvidere udgik bestemmelsen om den særlige tidsfrist for afslutning af udvalgets arbejde.

Endelig udgik bestemmelsen om, at udvalget først skal behandle spørgsmålet om regler, der forhindrer nedbringelse af skatten ved lønindkomst gennem underskud fra erhvervsvirksomhed. I den forbindelse ændredes formuleringen af udvalgets opgave vedrørende selve dette spørgsmål (stk. 5 i kommissoriet).

Kommissoriet for udvalgets arbejde har herefter været således:

"Udvalget skal overveje en ændret beskatning af personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, således at den del af virksomhedens skattepligtige indkomst, der forbliver indestående i virksomheden, beskattes på samme måde som indkomst i aktie- og anpartsselskaber. Den del af indkomsten, som den erhvervsdrivende tager ud af virksomheden, skal derimod fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst og beskattes sammen med ejers andre indkomster uden for virksomheden efter de sædvanlige regler for beskatning af personlig indkomst.

Trækker ejeren kapital, der tidligere er indskudt i virksomheden, ud af denne, skal det udtrukne beløb ikke fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst og heller ikke medregnes ved opgørelsen af den erhvervsdrivendes personlige skattepligtige indkomst.

Endvidere skal udvalget overveje, om det i stedet for en sådan særlig virksomhedsbeskatning vil være hensigtsmæssigt at indføre en ny og enkel selskabsform, der i modsætning til aktie- og anpartsselskaber ikke bygger på begrænset hæftelse. Ved at opfylde en række lovbestemte skatte- og regnskabsmæssige betingelser skulle virksomheder, der vælger denne selskabsform, få indkomst, der anvendes til konsolidering af virksomheden, beskattet med selskabs-skat.

I tilknytning til de nævnte overvejelser skal udvalget vurdere, hvilke ændringer i gældende selskabs- og aktionærbeskatning der er ønskelige for at sikre en ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i aktie- og anpartsselskaber - herunder eventuel ophævelse af den resterende dobbeltbeskatning af udloddet selskabsudbytte.

Endelig skal udvalget overveje en ordning, hvorefter underskud i erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i den erhvervsdrivendes eventuelle andre indtægter, herunder indtægt af anden erhvervsvirksomhed samt lønindtægt.

Udvalget kan anmode særligt sagkyndige om til brug for udvalgets arbejde at udarbejde redegørelser over emner, der omfattes af kommissoriet, ligesom udvalget kan hidkalde særligt sagkyndige til at deltage i udvalgets drøftelser.

Udvalget kan afgive delbetænkninger."

Udvalget har forstået kommissoriet således, at det påhviler udvalget at undersøge de praktiske muligheder for at tilrettelæg-

ge en virksomhedsbeskatningsordning i overensstemmelse med det i kommissoriet anførte samt at vurdere fordele og ulemper ved en sådan ordning. Der er således tale om en undersøgelse af teknisk karakter. Udvalget skal derimod ikke afgive indstilling om, hvorvidt en eventuel ordning bør søges gennemført eller ej.

II. Kort oversigt over resultatet af udvalgets overvejelser.

1. Udvalget har i overensstemmelse med kommissoriet skitseret en ordning med virksomhedsbeskatning.

Efter den skitserede ordning beskattes overskuddet af en personlig drevet virksomhed på samme måde som overskuddet af en virksomhed, der er drevet i form af et aktieselskab eller anpartsselskab. Det vil sige, at overskuddet beskattes med samme faste skatteprocent, som gælder for aktie- og anpartsselskaber, for tiden 40. Denne beskatning gælder dog kun med hensyn til den del af virksomhedsoverskuddet, som forbliver indestående i virksomheden. Den del af årets overskud, som ejeren hæver i virksomheden, fragår ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst og medregnes som personlig indkomst for ejeren ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst. Det hævdede overskudsbeløb sammenlægges således med ejers eventuelle indtægter ved siden af virksomheden, og den samlede personlige indkomst beskattes efter den progressive skatteskala, der gælder for personer. Hæver ejeren beløb af tidligere års overskud i virksomheden, medregnes disse beløb også i hans personlige skattepligtige indkomst, men ved skatteberegningen gives der her fradrag for den virksomhedsskat, der tidligere er betalt af overskudsbeløbene.

2. Ordningen forudsætter, at der foretages en regnskabsmæssig adskillelse mellem virksomhedens økonomi og ejerens personlige økonomi. Ved ordningens påbegyndelse udarbejdes en åbningsstatus, der viser, hvilke aktiver og passiver der henhører til virksomheden. Senere bevægelser mellem virksomhedens økonomi og den personlige økonomi registreres i virksomhedsregnskabet.

I nogle tilfælde vil der være tvivl om, hvorvidt bestemte aktiver eller passiver henhører til virksomhedsøkonomien eller til den personlige økonomi. Det vil navnlig gælde med hensyn til passiver, som f.eks. en kassekreditkonto, og med hensyn til finansielle aktiver. Specielt med hensyn til placeringen af gældsposter og de deraf følgende renteudgifter har udvalget bl.a. henvist til de synspunkter, der er anført i bemærkningerne til det den 4. december 1979 fremsatte lovforslag om omlægning af fradraget for private renteudgifter. Udvalget har endvidere anført, at det ville betyde en væsentlig lettelse af de praktiske problemer på dette område, såfremt der gennemførtes sådanne ændringer vedrørende rentebeskatningen, at virkningen af fradrag for private renteudgifter blev nogenlunde den samme som virkningen af et selskabs fradrag for renteudgifter. Udvalget har i den forbindelse peget dels på det nævnte lovforslag om omlægning af fradraget for private renteudgifter og dels på den i indkomstskatteudvalgets redegørelse af april 1977 omhandlede særlige renteskatteordning.

3. Når ejeren hæver beløb i virksomheden, kan det ikke umiddelbart afgøres, om han hæver af virksomhedens overskud eller af den kapital, der er indskudt i virksomheden. For at kunne praktisere beskatningen hos ejeren personlig af hævede overskudsbeløb må der efter udvalgets opfattelse opstilles en prioriteringsregel gående ud på, at beløb, som ejeren hæver i virksomheden, primært anses for hævet af årets overskud, dernæst anses for hævet af tidligere års overskud og først derefter, når der ikke længere indestar overskudsbeløb i virksomheden, anses for hævet af virksomhedskapitalen. Det skal fremhæves, at prioriteringsreglen tillige løser vanskelige problemer i forbindelse med tilfælde, hvor virksomheden giver underskud.

4. Som nævnt forudsætter ordningen, at der føres regnskab vedrørende virksomheden. Kravene til den løbende bogføring vil være nogenlunde de samme som efter de gældende regler om regnskabspligt. Derudover og i princippet udenfor den løbende bogføring må der føres en konto for virksomhedsbeskattet overskud. På denne konto registreres det skattepligtige virksomhedsoverskud, virksomhedsskatten og de beløb, ejeren hæver i virksomheden.

5. Når en virksomhed, der er genstand for virksomhedsbeskatning, giver underskud, kan underskuddet ikke modregnes i ejerens indkomster af anden art. Der bør dog efter udvalgets opfattelse være adgang hertil i de første år efter påbegyndelsen af en erhvervsvirksomhed.

Driver en skattepligtig flere erhvervsvirksomheder, kan underskud af den ene virksomhed som hovedregel modregnes i overskud af den eller de andre virksomheder. Underskud af en landbrugsejendom skal dog ikke kunne modregnes i overskud af en derfra helt forskellig erhvervsvirksomhed, ligesom modregning skal være udelukket mellem virksomheder af forskellig art (branche), når ejerforholdet er forskelligt, f.eks. hvor en skattepligtig dels er deltager i et kommanditselskab og dels ejer en virksomhed, som han selv driver.

6. Såfremt beskatningen af selskaber og aktionærer/anpartshavere ønskes bragt på linie med den i overensstemmelse med kommissoriet skitserede virksomhedsbeskatningsordning, må den resterende del af den såkaldte økonomiske dobbeltbeskatning af selskaber og aktionærer m.v. ophæves. Udvalget finder, at dette i givet fald bør ske ved en udbygning af den eksisterende skattegodtgørelsesordning, således at der indrømmes aktionærer m.v. fuld skattegodtgørelse.

Skal ligestilling endvidere nås med hensyn til tidspunktet for betaling af skat af en given indkomst, må der gennemføres samtidighedsbeskatning også for selskaber. En stillingtagen hertil må dog forudsætte en selvstændig undersøgelse, som efter udvalgets opfattelse ligger udenfor de opgaver, der er pålagt udvalget.

7. Efter kommissoriet har udvalget skullet overveje, om der, selv om der ikke gennemføres virksomhedsbeskatning, er grundlag for at gennemføre en særskilt regel om, at underskud af erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i indkomst af anden art.

Udvalget har skitseret en sådan særskilt underskudsregel og er herved nået frem til en ordning af samme indhold som anført foran under punkt 5 for tilfælde, hvor en virksomhed, der er genstand for virksomhedsbeskatning, giver underskud.

Der er i et vist omfang knyttet de samme problemer til praktiseringen af den særlige underskudsregel som til virksomhedsbeskatningen. Virksomhedens aktiver og passiver, indtægter og udgifter skal - på samme måde som under en virksomhedsbeskatning - adskilles fra ejerens personlige økonomi. Specielt for så vidt angår den

rette placering af renteudgifter skal udvalget også her fremhæve den væsentlige administrative lettelse, det ville betyde, såfremt der gennemførtes nogenlunde samme skattemæssige behandling af fradrag for private renteudgifter og et selskabs fradrag for renteudgifter, jfr. bemærkningerne herom foran under punkt 2.

8. Udvalgets sammenfattende vurdering af den skitserede virksomhedsbeskatningsordning går ud på, at ordningen vil kunne tilrettelægges på en sådan måde, at det uanset de administrative vanskeligheder, der er forbundet med ordningen, kan betegnes som rimeligt forsvarligt at søge den gennemført.

Under hensyn til bl.a. de regnskabskrav, der stilles til virksomhederne, finder udvalget, at ordningen i begyndelsen kan gøres valgfri eller alene obligatorisk for virksomheder over en ret betydelig størrelse og således indtil videre valgfri for virksomheder under denne størrelse.

For så vidt angår den særlige underskudsregel, hvorefter underskud ved erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i indkomst af anden art, går udvalgets sammenfattende vurdering ud på, at en sådan regel vil kunne administreres på en rimeligt forsvarlig måde, og at der derfor ikke foreligger afgørende tekniske indvendinger imod at søge reglen gennemført.

III. Gældende regler om beskatning af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

Efter kommissoriet skal udvalget overveje en ændret beskatning af personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, således at den indkomst, der forbliver indestående i virksomheden, beskattes på samme måde som indkomst i aktie- og anpartsselskaber. Endvidere skal udvalget vurdere, hvilke ændringer i selskabs- og aktionærbeskatningsreglerne der er ønskelige for at sikre en ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i aktie- og anpartsselskaber.

Udgangspunktet for overvejelserne må være de gældende regler om beskatning af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed. Der gøres derfor i det følgende rede for disse regler og især for de forskellige, der efter reglerne er på beskatning af indkomst i personlige firmaer og beskatning af indkomst i aktie- og anpartsselskaber.

Som skattepligtig indkomst betragtes efter statsskattelovens § 4 den skattepligtiges samlede årsindtægter, således f.eks. indtægter af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabriksdrift, søfart, fiskeri eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed. Er indtægten ved næring eller virksomhed indtjent af et selskab, medregnes den til selskabets skattepligtige indkomst, jfr. selskabsskattelovens § 8, stk. 1, hvorefter den skattepligtige indkomst for selskaber m.v. opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige.

Ved den nærmere gennemførelse af beskatningen af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed er der betydelig forskel på, om indtæg-

ten er erhvervet i en personligt drevet virksomhed eller i et aktie- eller anpartsselskab.

1. Er der tale om en personligt drevet virksomhed, lægges indtægten fra virksomheden sammen med ejerens eventuelle andre indtægter såsom lønindtægt, formueafkast m.v. Har virksomheden givet underskud, trækkes dette fra summen af eventuelle øvrige indtægter. Af den derved fremkomne skattepligtige indkomst beregnes indkomstskat til staten, kommunal og amtskommunal indkomstskat, kirkelige afgifter, folkepensionsbidrag, bidrag til den sociale pensionsfond og bidrag til dagpengefonden. Indkomstskatten til staten svares efter en progressiv skala, og der er derfor også for de samlede skatter tale om en beskatning, der er progressiv på grundlag af størrelsen af den skattepligtige indkomst. De beregnede skatter nedsættes med skatteværdien af personfradraget efter reglerne i kildeskattelovens afsnit IV.

Er virksomheden drevet i selskabsform, beskattes indtægten af virksomheden isoleret, d.v.s. uden at den opgjorte selskabsindkomst sammenlægges med ejernes, aktionærernes andre indtægter og uden at et eventuelt opgjort underskud af selskabets virksomhed kan fratrækkes i aktionærernes andre indtægter. Selskabets indkomst beskattes med 40 pct., og der foretages ikke særlige bundfradrag eller lignende, forinden skatten beregnes. 3/20 af skatten tilkommer den kommune, hvori selskabet har drevet virksomhed.

2. I den personligt drevne virksomhed beskattes nettoresultatet af virksomheden, uden at der sker nogen opdeling i driftslederløn, afkast af investeret kapital og egentligt over- eller underskud.

Er en aktionær ansat f.eks. som direktør i selskabet, således som det navnlig forekommer i de såkaldte hovedaktionærselskaber, fratrækkes lønnen til ham ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst og medregnes ved opgørelsen af hans egen skattepligtige indkomst, altså under sammenlægning med hans eventuelle andre indtægter.

3. Når ejeren af en personligt drevet virksomhed hæver beløb af virksomhedens overskud eller af den kapital, han har indskudt i virksomheden, sker der ikke nogen yderligere beskatning af de indtægter, der har været beskattet i virksomheden. Noget andet er, at der kan blive tale om beskatning af eventuelle fortjenester, der

konstateres ved overførelse af aktiver til private formål, jfr. således bestemmelserne i afskrivningslovens § 32.

Når aktionærerne i et selskab hæver beløb i form af udbytte fra selskabet, sker der derimod en beskatning af de hævede beløb. I det omfang de hævede beløb hidrører fra indkomst, der har været beskattet i selskabet, sker der således en økonomisk dobbeltbeskatning af virksomhedsindkomsten. Til delvis ophævelse af dobbeltbeskatningen ydes der nu aktionærer en skattegodtgørelse, som udgør 15 pct. af det udloddede udbytte. Med den gældende skatteprocent for selskaber på 40 udgør skattegodtgørelsen 22,5 pct. af den selskabsskat, der er svaret af den indkomst, der udloddes som udbytte. Skattegodtgørelsen skal medregnes til aktionærens skattepligtige indkomst. Ved et lovforslag fremsat den 28. januar 1981 er skattegodtgørelsen foreslået forhøjet til 25 pct., hvad der svarer til 37,5 pct. af den erlagte selskabsskat.

4. Når der indvindes særlig indkomst i forbindelse med en personligt drevet virksomhed, svarer ejeren særlig indkomstskat efter reglerne i loven herom. Den særlige indkomstskat udgør 50 pct. af det beløb, hvormed den samlede særlige indkomst overstiger 6.000 kr.

Er virksomheden drevet i selskabsform, svares der ikke særlig indkomstskat af sådanne indkomster, men disse medregnes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige almindelige indkomst og undergives dermed den almindelige beskatning af selskabets indkomst med 40 pct.

Særlige indkomster i forbindelse med en erhvervsvirksomhed forekommer navnlig, når virksomheden afhændes. Er virksomheden drevet i selskabsform, kan den enkelte aktionær for så vidt siges at afstå sin andel i selskabet, når han sælger sine aktier. Fortjenesten eller tabet ved salg af aktierne medregnes i så fald ved opgørelsen af den særlige indkomst. Er aktierne erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej eller på et tidspunkt, der ligger mindre end 2 år forud for salget, medregnes fortjenesten eller tabet dog ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst.

Ophører virksomheden ved en likvidation af selskabet, beskattes aktionærerne af fortjenesten eller tabet derved på tilsvarende måde som ved salg af aktierne. Sker udlodningen af likvidationsprovenuet forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, sker beskatning dog efter reglerne om beskatning af udloddet udbytte, således at provenuet medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst.

Ved et lovforslag fremsat den 28. januar 1981 er der foreslået gennemført væsentlige ændringer i reglerne om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v.

5. For en personligt drevet virksomhed, hvor ejerens ægtefælle i væsentligt omfang har deltaget i driften af virksomheden, er der adgang til at overføre en del af virksomhedens overskud til beskatning hos ægtefællen. Efter begæring kan der overføres 50 pct., dog højst - for indkomståret 1981 - 58.900 kr., af overskuddet til beskatning hos ægtefællen.

En tilsvarende adgang til at overføre en del af virksomhedsoverskuddet til beskatning hos ægtefællen foreligger ikke, når virksomheden drives i selskabsform. Er f.eks. en hovedaktionærs ægtefælle ansat i selskabet, kan vederlaget herfor dog fratrækkes ved opgørelsen af virksomhedsoverskuddet og beskattes hos ægtefællen under forudsætning af, at vederlaget står i rimeligt forhold til arbejdsindsatsen.

6. Skat af overskuddet i en personligt drevet virksomhed betales på grundlag af indkomstforholdene i skattebetalingsåret. I overensstemmelse med kildeskattelovens regler betales der i indkomstårets løb foreløbig skat, i reglen B-skat, og efter indkomstårets udløb foretages der slutopgørelse og eventuelt betaling af restskat eller tilbagebetaling af overskydende skat.

Er virksomheden drevet i selskabsform, betales skatten på grundlag af indkomstforholdene i det foregående år. Skatten forfalder til betaling den 1. november i året efter indkomståret.

7. For virksomheder drevet i selskabsform gælder der en del særlige beskatningsregler. De er ofte begrænset til kun at gælde for visse selskaber.

a. Såfremt den altovervejende del af kapitalen i et aktie- eller anpartsselskab ejes af en fond, forening m.v. med almenvelgørende eller almennyttigt formål, kan ministeren for skatter og afgifter bestemme, at skattepligten for selskabet skal bortfalde i det omfang, indkomsten anvendes til de nævnte formål, jfr. selskabsskattelovens § 3, stk. 5.

b. Såfremt et aktie- eller anpartsselskab - moderselskabet - ejer mindst 25 pct. af kapitalen i et andet aktie- eller anpartsselskab - datterselskabet - er moderselskabet ikke skattepligtigt af udbyt-

te, som det modtager fra datterselskabet, jfr. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2). Er der tale om et udenlandsk datterselskab, er moderselskabet formelt skattepligtigt af udbyttet fra datterselskabet, men der indrømmes efter selskabsskattelovens § 17, stk. 3, eftergivelse af den del af moderselskabets skat, som forholdsmæssigt svarer til udbyttet fra datterselskabet, dog ikke med et større beløb end datterselskabet har svaret i skat af det pågældende udbytte.

c. Når samtlige aktier i et aktie- eller anpartsselskab - datterselskabet - ejes af et andet aktie- eller anpartsselskab - moderselskabet - og/eller af et eller flere andre datterselskaber, kan ligningsrådet tillade, at der sker sambeskatning af selskaberne, jfr. selskabsskattelovens § 31.

d. For forsikringsselskaber gælder visse specielle regler om indkomstopgørelsen.

Efter selskabsskattelovens § 13, stk. 2, kan forsikringsselskaber således ved indkomstopgørelsen under nærmere angivne betingelser fradrage beløb, der henlægges til præmiereserve samt til bonusfonds og sikkerhedsfonds.

Efter samme lovs § 12, stk. 3, fastsættes indkomsten for udenlandske forsikringsselskaber, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, som regel til den del af selskabets samlede indkomst, som forholdsmæssigt falder på brutto-præmieindtægten her i landet.

Der kan ligeledes være grund til at nævne bestemmelsen i ligningslovens § 4, hvorefter forsikringsselskaber, banker og andre virksomheder, der som et normalt led i deres almindelige virksomhed anbringer midler i offentlige obligationer samt private pantebreve og fordringer, er skattepligtige af gevinster ved afhændelse eller indfrielse af sådanne aktiver, ligesom de kan fratrække tab ved afhændelse og indfrielse. Bestemmelsen er dog ikke begrænset til at gælde for selskaber, men gælder formelt også for personer, der driver virksomhed som anført.

e. Hidrører en vis del af et selskabs skattepligtige indkomst fra virksomhed i udlandet, nedsættes den beregnede skat med halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til denne del af indkomsten, jfr. selskabsskattelovens § 17, stk. 2.

8. Den nettoformue, der er indskudt i en personligt drevet virk-

somhed, undergives formuebeskatning under sammenlægning med ejerens øvrige nettoformue.

Aktie- og anpartsselskaber svarer ikke formueskat, men aktionærer og anpartshavere svarer formueskat af værdien af deres aktier og anparter under sammenlægning med deres øvrige formue.

IV. Fremmed ret.

Udvalget har indhentet oplysninger om, hvorvidt der i en række andre lande er gennemført bestemmelser om særskilt beskatning af en persons indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Endvidere er der indhentet oplysninger om, hvorvidt der i disse lande er indført bestemmelser, som helt eller delvis udelukker, at underskud ved selvstændig erhvervsvirksomhed kan fradrages i en persons øvrige indtægter.

A. Om de enkelte lande kan oplyses følgende:

1. Sverige.

Virksomhedsbeskatning.

Indkomstbeskatningen er opbygget som en samlet nettobeskatning. Skatten beregnes på grundlag af den skattepligtiges samlede indkomster fra de forskellige indkomstkilder.

Underskud.

Underskud fra én indkomstkilde kan fradrages i den samlede nettoindkomst. I princippet er der således ikke regler, der hindrer, at underskud i erhvervsvirksomhed kan fradrages i f.eks. lønindtægt.

Fra denne hovedregel gælder visse undtagelser:

- 1) Realisationstab, d.v.s. tab ved ikke erhvervsmæssigt salg af fast ejendom eller ved salg af aktier, kan kun fradrages i realisationsgevinst eller udenlandsk lotterigevinst.
- 2) Underskud på fast ejendom i udlandet eller fra virksomhed i udlandet kan kun fradrages i indkomst hidrørende fra anden ejendom eller virksomhed i udlandet.

3) Såfremt der er afskrevet på skib eller luftfartøj med mere end en vis procent af anskaffelsessummen, kan et heraf følgende underskud kun fratrækkes i indkomsten hidrørende fra rederi-, luftfarts- eller værftsvirksomhed.

4) Ved kommunalbeskatningen kan underskud fra en indkomstkilde i en kommune kun fradrages i overskud af en indkomstkilde i samme kommune.

Spørgsmålet om fradrag for underskud er berørt i "Översyn av skattesystemet" (sou 1977:91). Der er ikke fremlagt konkrete forslag, da man fandt, at spørgsmålet burde afklares bedre. I overensstemmelse hermed er der nu nedsat en kommission, der skal kortlægge underskudsfradragene og de faktorer, som ligger bag dem. Kommissionen skal bl.a. undersøge, om der kan indføres regler, som bevirker, at underskud i en erhvervskilde kun kan trækkes fra i fremtidige indkomster fra samme erhvervskilde.

2. Norge.

Virksomhedsbeskatning.

Norge har ingen regler om særskilt beskatning af indkomst fra selvstændig virksomhed. Sådan indtægt beskattes sammen med den skattepligtiges øvrige indtægt. En undtagelse gælder ved beregning af pensionsdelen af medlemsafgift til "folketrygden". Her gælder forskellig sats for afgiften af lønindtægt og anden erhvervsindtægt.

Underskud.

Underskud fra selvstændig erhvervsvirksomhed kan fratrækkes i overskuddet af den skattepligtiges øvrige erhvervsindtægt og andre indtægter, herunder i lønindtægt.

Særlige bemærkninger.

I Norge er der den 21. oktober 1977 afgivet betænkning om virksomhedsbeskatning, NOU 1977:55, Skattemessig deling av personlige næringsdrivendes formue og inntekt. Betænkningen er kommenteret i St.meld.nr. 92 for 1977-78 om "Aktuelle spørgsmål i bedriftsskattleggingen" kap. 4.

3. Finland.

Virksomhedsbeskatning.

Skatten pålignes på grundlag af den skattepligtige indkomst. Til brug herfor opgøres resultatet af den skattepligtiges indkomstkilder hver for sig.

Som erhvervsvirksomhed anses enhver form for selvstændig virksomhed eller udøvelse af erhverv, herunder liberale erhverv såsom advokat, læge og arkitekt. Den blotte besiddelse af en gård anses ikke som næringsvirksomhed, idet det er en forudsætning, at der er tale om egentlig landbrugsdrift. Personlig indkomst, d.v.s. løn, pension, renteindtægt, tilfældig realisationsgevinst m.v. anses for én indkomstkilde. Ikke erhvervsmæssig ejendom, der ejes af den skattepligtige, er ligeledes én indkomstkilde.

Ved beskatningen opgøres således den skattepligtiges personlige indkomst adskilt fra resultatet af erhvervsvirksomhed.

Underskud.

Der er imidlertid mulighed for at overføre underskud ved erhvervsvirksomhed til fradrag i lønindtægt. Ved ansættelsen til statsskat kan tab fra én indkomstkilde overføres til fradrag i indkomst fra andre kilder. Ved kommuneskatten kan tabet derimod ikke overføres.

Specielle regler.

Et i et år opstået tab kan fremføres til fradrag i de næste 5 år; ved ansættelsen til kommuneskat dog kun i indkomst fra den indkomstkilde, som har medført tabet. Såfremt et tab er konstateret i en ny virksomhed indenfor de første 5 år, kan tabet dog fradrages de første 10 indkomstår.

n. Island.

Virksomhedsbeskatning.

Fra og med 1. januar 1979 er der indført nye regler for den skattemæssige behandling af personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed.

Herefter er det pålagt en erhvervsdrivende at beregne sig løn for udført arbejde i egen virksomhed. Lønnen sættes til det beløb, den pågældende må antages at kunne have opnået ved at udføre lønnet arbejde for fremmede. Skattemyndighederne har en vidtstrakt hjemmel til at anslå denne løn. Lønnen anses som indtægt for den erhvervsdrivende, men fradrages i driftsregnskabet som driftsudgift. Overskuddet af virksomheden medregnes ved opgørelsen af den erhvervsdrivendes samlede skattepligtige indkomst. Såfremt virksomhedens overskud før fradrag for beregnet løn til indehaver er lig med eller større end den beregnede løn, er de skattemæssige konse-

kvenser således de samme, som hvis virksomhedens overskud uden fradrag for beregnet løn blev medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Underskud.

Hvis erhvervsvirksomheden giver underskud, kan dette ikke fratrækkes i den næringsdrivendes øvrige indkomst, men der er hjemmel til at fremføre tab og fratrække dette i senere års indtægt fra virksomheden.

5. Frankrig.

Virksomhedsbeskatning.

Nettofortjenesten af en personligt drevet erhvervsvirksomhed lægges sammen med skatteyderens eventuelle andre indtægter, og summen heraf udgør den skattepligtige indkomst, der beskattes progressivt.

Der gælder dog talrige undtagelser fra hovedreglen om progressiv beskatning. Disse undtagelser svarer i princippet til de danske regler om særlig indkomstskat. Nævnes kan f.eks. en virksomheds salg af anlægsaktiver, en skattepligtig salg af aktier, samt visse indtægter hidrørende fra løsøre.

Underskud.

Underskud kan som hovedregel fratrækkes i den opgjorte indkomst. Det i et bestemt år konstaterede underskud vedrørende én indkomstkategori kan fratrækkes i positiv indkomst vedrørende andre indkomst kategorier. Kan underskuddet ikke rummes i den positive indkomst, kan det overskydende beløb fremføres til fradrag i de følgende års indkomster i indtil 5 år.

Undtagelserne vedrører tilfælde, hvor der følgelig ikke kan fratrækkes et underskud og fremføres et opgjort underskud til de følgende år. Begrænsningen i adgangen til at kunne fratrække underskud fra en indkomstgruppe i en anden gælder kun i tilfælde, hvor der er tale om underskud ved landbrugsvirksomhed. Underskud fra landbrugsvirksomhed kan ikke fratrækkes i anden indkomst, hvis summen af de øvrige indkomster overstiger 40.000 F. I så fald kan underskuddet alene bringes til fradrag i overskud fra landbrugsvirksomhed ved fremføring i indtil 5 år. Kan underskuddet ikke udnyttes på denne måde, er det tabt.

6. Holland.

Virksomhedsbeskatning.

Skatten opkræves på grundlag af en persons totale indkomst i et kalenderår, uanset fra hvilken kilde indkomsten hidrører.

Underskud.

Den totale indkomst udgør summen af indtægter uanset kilden med fradrag af samtlige udgifter. Et underskud ved selvstændig erhvervsvirksomhed kan således fradrages i f.eks. lønindtægt.

Speciel formueskatteregel.

Den skattepligtige formue opgøres som de samlede aktiver minus de samlede passiver, men der gælder den særlige regel, at de første 90.000 gylden, der investeres i en virksomhed, er undtaget fra formueskattepligt.

7. Belgien.

a. Generelle principper.

Fysiske personers indkomster inddeles i 4 kategorier:

- indkomster fra fast ejendom,
- indkomster og udbytte fra kapital og løsøre,
- erhvervsmæssige indkomster,
- diverse indkomster.

Skatten fastsættes på grundlag af det samlede nettobeløb for indkomsterne i hver kategori. Eventuelle tab i en kategori kan ikke fratrækkes indkomsterne i de andre.

b. Særligt om erhvervsmæssige indkomster.

Der er adgang til at fremføre en evt. negativ erhvervsindkomst og bringe den til fradrag i de efterfølgende 5 års positive erhvervsindkomst.

Negativ erhvervsindkomst kan derimod ikke fratrækkes i andre kategorier af indkomst.

I lovgivningen er det defineret, hvad der skal forstås ved erhverv. Endvidere er det fastsat, hvad der forstås ved fortjeneste (af erhverv). Herunder er det bestemt, at den løn, som den erhvervsdrivende tillægger sig for sit personlige arbejde, skal betragtes som fortjeneste.

For landbrug finder der en særlig fastsættelse af indkomstens størrelse sted. Landmænds erhvervsmæssige indkomster omfattes af de i loven definerede fortjenester.

Principielt er landmænd skattepligtige af det regnskabsmæssige nettobeløb af deres fortjenester.

I praksis fører de fleste landmænd ikke regnskab på en måde, der muliggør en nøjagtig fastsættelse af størrelsen af deres skattepligtige indkomst. Disse landmænd beskattes i henhold til en skala, som i almindelighed fastsættes efter aftale med vedkommende faglige gruppe. Skalaen muliggør beregning af et halvt-bruttooverskud for bedriften (d.v.s. bruttoindtægter efter fradrag af de fleste erhvervsmæssige udgifter), idet der tages hensyn såvel til, hvor bedriften landbrugsmæssigt er beliggende, som til dens areal.

Den erhvervsmæssige nettoindkomst beregnes ved, at der fra den skønsmæssigt fastsatte halve-bruttofortjeneste trækkes de udgifter, som ikke er blevet taget i betragtning ved skalaens fastsættelse, samt særlige tab som fratrækkes individuelt (f.eks. skader der rammer kvæg eller afgrøder).

8. Vesttyskland.

Virksomhedsbeskatning.

Beskatningen sker på grundlag af den skattepligtiges samlede nettoindkomst fra de forskellige indkomstkilder.

Underskud.

Såfremt indkomsten fra én indkomstkilde bliver negativ, kan tabet fradrages i de øvrige indkomster. Såfremt tabet ikke kan rummes i den øvrige skattepligtige indkomst, kan det ikke udnyttede tab indenfor et beløb på 5 mill. DM fradrages i den samlede indkomst fra det foregående indkomstår. Kan tabet fortsat ikke udnyttes, kan det fremføres til fradrag i de følgende 5 indkomstår.

Gewerbsteuer.

Enhver erhvervsvirksomhed, uanset hvorledes den er organiseret, betaler en særlig skat (Gewerbsteuer), der beregnes på grundlag af erhvervsindkomsten og erhvervskapitalen. Ved siden heraf kan lønsummen indgå som beregningsgrundlag.

9. England.

Virksomhedsbeskatning.

Personers indtægt fra selvstændig erhvervsvirksomhed beskattes i princippet sammen med personens eventuelle øvrige indtægter.

Underskud.

Underskud ved selvstændig erhvervsvirksomhed kan overføres til fradrag i en persons øvrige indtægter.

10. USA.

Virksomhedsbeskatning.

Der sondres ikke mellem en persons indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed og indkomst fra andre kilder f.eks. løn, renter etc.

Underskud.

Underskud ved erhvervsvirksomhed kan fradrages i indkomst fra andre kilder.

Forslaget om:"Limitation on artificial accounting losses".

I USA har der været fremsat forslag, hvis hensigt var at undgå problemer med skattepligtige personer, der opgiver den skattepligtige indkomst til 0, men som har et stort privatforbrug.

Forslaget gik ud på, at fradrag, der opstod i forbindelse med en bestemt type virksomhed, kun kunne fradrages i indkomst fra denne type virksomhed. De fradrag, der ikke kunne rummes i det enkelte års indkomst fra den kilde, det var knyttet til, skulle kunne fremføres til fradrag i senere års indkomst fra denne kilde. Fradragerne skulle derimod ikke kunne overføres og fradrages i andre indkomstkilder. De områder, der omfattedes af forslaget, som gik under betegnelsen: "Limitation on artificial accounting losses", var hovedsageligt lystgårde, eftersøgning og udvinding af mineraler samt byggesektoren.

Baggrunden for forslaget var, at der i USA's skattelovgivning er indbygget en række skattefordele, knyttet til investeringer i sådanne sektorer, som man fra det offentliges side har ønsket at støtte. Problemet blev herefter, at der skete en utilsigtet forvridning af investeringerne ud fra skattemæssige motiver, og uden hensyntagen til om investeringen kunne anses for sund i sig selv.

Uanset at man ikke i USA har arbejdet med en virksomhedsbeskatning, har man således arbejdet med en model, hvor underskud fra en indkomstkilde ikke kunne fradrages i indkomst fra andre kilder.

Specielle regler.

De krav, der stilles til stiftelse af et aktieselskab, er meget lempelige. Kravene er forskellige fra stat til stat, men da et

selskab , der er stiftet i en stat, uden videre kan drive virksomhed i alle øvrige stater, kan selskabet blot stiftes i den stat, der har de mest liberale regler, hvilket vil sige Delaware. Stiftes et selskab i Delaware, stilles der f.eks. intet minimumskrav til størrelsen af selskabskapitalen, en enkelt person kan stifte selskabet, og han kan optræde anonymt. Endvidere kan formålet defineres så bredt, at enhver lovlig aktivitet kan tages op.

11. Canada.

Virksomhedsbeskatning.

Der sondres som hovedregel ikke mellem nettoindkomst indtjent ved erhvervsvirksomhed og indkomst fra andre kilder ved opgørelsen af en persons skattepligtige indkomst.

Underskud.

Et forretningsmæssigt tab kan således som hovedregel modregnes i indkomst fra andre kilder.

En undtagelse er tab ved visse landbrugsbedrifter. Er tabet ikke erhvervsmæssigt, kan det ikke fradrages i anden indkomst, men selvom det er erhvervsmæssigt, er der i visse tilfælde en grænse for, hvor stort et beløb der kan fradrages i anden indkomst. Dette gælder, såfremt landbrugsvirksomheden må anses for den pågældendes bierhverv.

Forretningsmæssige tab kan bringes til fradrag i tidligere år og efterfølgende år.

B. De foran gengivne oplysninger om reglerne i en række lande kan sammenfattes således:

Virksomhedsbeskatning.

I ingen af de af undersøgelsen omfattede lande gælder der regler, hvorefter den erhvervsmæssige indkomst beskattes uafhængigt af en persons øvrige indtægter.

I Island gælder der for personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, den regel, at den erhvervsdrivende skal beregne sig løn for udført arbejde i virksomheden. Lønnen ansættes til det beløb, den pågældende kunne have indtjent ved arbejde for fremmede. Lønnen kan fradrages i driftsregnskabet, og et herefter resterende overskud indgår sammen med lønnen i opgørelsen af den skattepligtiges samlede indtægter. Reglen går således ikke ud på, at indtægt fra erhvervsvirksomhed beskattes uafhængigt af personens øvrige

indtægter. Indholdet af reglen er derimod, at en erhvervsdrivende mindst skal beskattes af det beløb, han kunne have indtjent ved arbejde for fremmede, selvom virksomheden har givet underskud.

Underskud.

I Sverige kan ved beregningen af statsskat underskud fra en indkomstkilde som hovedregel fradrages i den samlede nettoindkomst. Ved kommunalbeskatningen kan underskud fra en indkomstkilde i en kommune kun fradrages i overskud af en indkomstkilde i samme kommune. Der er altså ej heller ved kommuneskatten noget til hinder for, at underskud ved f.eks. erhvervsindtægt kan fradrages i f.eks. lønindtægt.

I Finland kan underskud fra en indkomstkilde ved beregningen af statsskatten overføres til fradrag i indkomst fra andre indkomstkilder. Ved kommuneskatten kan et tab ikke overføres.

I Island kan underskud ved erhvervsvirksomhed ikke fradrages i øvrige indtægter.

I Frankrig kan et underskud fra en indkomstkilde som hovedregel fradrages i positiv indkomst fra andre indkomstkilder. En undtagelse gælder ved underskud fra landbrugsvirksomhed, såfremt summen af de øvrige indkomster overstiger 40.000 F.

I Canada kan et erhvervsmæssigt tab som hovedregel fuldtud fradrages i anden indkomst. En undtagelse gælder ved underskud fra landbrugsvirksomhed, når landbrugsvirksomheden må anses for den pågældendes bierhverv. I så fald er det begrænset, hvor stort et beløb der kan overføres.

I Norge, Holland, Vesttyskland, England og USA kan underskud ved erhvervsvirksomhed fradrages i positiv indkomst fra andre kilder.

I Belgien kan underskud fra en kategori af erhvervsmæssig virksomhed fratrækkes i overskud fra andre kategorier af erhvervsmæssig virksomhed. Underskud af erhvervsmæssig virksomhed kan derimod ikke fratrækkes i indkomster, der stammer fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

V. Tidligere overvejelser og forslag m.v.

Flere udvalg har udarbejdet redegørelser for forhold, der er omfattet af nærværende udvalgs kommissorium. Der har både været tale om generelle redegørelser og om redegørelser indenfor specielle områder. Endvidere har der været fremsat flere lovforslag indenfor området, og heraf er et enkelt blevet vedtaget som lov. I det følgende redegøres der for de tidligere overvejelser og forslag m.v.

A. Udvalget om lystgårde.

Udvalget var nedsat af landbrugsministeriet og afgav betænkning den 21. september 1967.

Udvalget havde til opgave at undersøge mulighederne for gennem bestemmelser i lovgivningen at hindre eller begrænse opnåelse af skattemæssige fordele ved erhvervelse og drift af landbrugsejendomme som lystgårde. Udvalget undersøgte herefter mulighederne for en praktisk gennemførelse af lovregler, der hindrer, at underskud bringes til fradrag i anden indtægt.

Udvalget mente ikke at kunne fastlægge et kriterium, der kunne lægges til grund ved afgrænsningen af de landbrugsejendomme, som antages erhvervet og besiddet helt eller delvis med andet formål end almindelig erhvervsmæssig landbrugsdrift. På den ene side kan man næppe karakterisere en ejendom som en lystejeendom alene fordi den over en kortere eller længere periode udviser underskud og fordi ejeren har indtægt ved anden erhvervsvirksomhed, hvori underskudet kan fradrages. Et sådant underskud kan meget vel være erhvervsmæssigt begrundet. På den anden side kan der foreligge "lystgårdsdrift", selv om driften viser overskud. Dette vil være tilfældet,

når overskuddet typisk ligger væsentligt under, hvad der kunne forventes fra den pågældende ejendom under normal landbrugsmæssig drift.

Udvalget fandt, at de mulige løsninger kunne inddeles i to hovedgrupper:

- a. Fastsættelse af bestemmelser, der helt udelukker fradrag af landbrugsunderskud i anden indkomst og
- b. Fastsættelse af bestemmelser, der begrænser det fradragsberettigede underskud ved landbrugsdrift, eventuelt hindrer underskud i at opstå.

ad a.

Med hensyn til de løsninger, der helt udelukker fradrag, pegede udvalget på tre muligheder:

1. Krav om et minimumsafkast af en landbrugsejendom.
2. Landbrugsejendomme, der fortsat drives med underskud, anses for ikke-erhvervsmæssigt drevne landbrug, således at underskuddet ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.
3. Underskuddet kan kun bringes til fradrag i landbrugsindtægt i følgende år.

Den første løsning, der ville bryde med de hidtil almindeligt gældende principper for opgørelsen af den skattepligtige indkomst, mente udvalget sig ikke beføjet til nærmere at overveje.

Den anden løsning ville kræve et kriterium for, hvad der skulle forstås ved "fortsat". Der kan f.eks. være tale om underskud i 3, 4 eller 5 år, eller der kan være tale om 5 underskudsår inden for en periode af 10 år.

Ligeledes er det et spørgsmål, om en periodes driftsresultat skal ses under et. Herudover påpegede udvalget, at løsningen rejste problemet om, hvorledes landbrugsindtægten skulle opgøres adskilt fra indkomstopgørelsen i øvrigt.

Alt i alt fandt udvalget heller ikke at kunne gå ind for en sådan løsning.

For så vidt angår den tredje løsning fremhævede udvalget ligeledes en række problemer.

En særskilt opgørelse af landbrugsindtægten på den ene side og anden indtægt på den anden side stiller således krav om, at det er muligt at afgøre, hvad der er landbrugsvirksomhed og hvorledes landbrugsvirksomhed skal afgrænses over for beslægtede erhverv, der ofte drives sammen med landbrug, f.eks. skovbrug, savværk, gartneri, pelsdyrfarm m.m.

Et andet problem er, hvorledes landbrugsindtægten, henholdsvis underskuddet skal opgøres. Især spørgsmålet om fradrag for renteudgifter gør denne opgørelse vanskelig.

Udvalget nævner således, at det i praksis vil være vanskeligt at henføre bestemte lån til den pågældendes andre virksomheder, eventuelt hans privatforbrug alene. Det kan f.eks. ikke være afgørende, hvilke aktiver der gives sikkerhed i for lånet.

Udvalget påpegede endvidere, at et generelt forbud imod fradrag af landbrugsunderskud i anden indtægt har den mangel, at det omfatter ethvert underskud, uanset hvad underskuddet kan henføres til. Det indebærer, at det også vil omfatte underskud hos egentlige landmænd, som af en eller anden grund har dårlige år. En dispensationsregel, hvorefter fradrag af underskud på landbrugsvirksomhed skulle tillades i anden indkomst, hvis skatteyderen kunne godtgøre, at underskuddet skyldes specielle landbrugsmæssige årsager, fandt udvalget på den anden side ikke hensigtsmæssig. Udvalget nævnte som en mulighed, at man kunne anvende den franske løsning, hvorefter landbrugsunderskud kun nægtes fradraget i anden indtægt, hvis denne er over en vis størrelse.

Udvalget konkluderer, at den tredje løsning rummer en række, specielt afgrænsningsmæssige problemer, men ikke derfor forekommer urealisabel.

ad b.

Med hensyn til de løsninger, der sigter mod at begrænse det fradragsberettigede underskud ved landbrugsdrift, kan der efter udvalgets opfattelse være tale om to muligheder:

1. En mere effektiv udnyttelse af de gældende regler i skattelovgivningen, sigtende mod ved ligningen at reducere det landbrugsunderskud som tillades fradraget i anden indkomst og
2. en mere effektiv udnyttelse af de gældende regler ved ligningen af lystgårde, suppleret med ændringer i skattelovgivningen på de områder, som lystgårdsejernes underskud efter udvalgets undersøgelser typisk kan henføres til, specielt reglerne vedrørende skattefri afskrivning på driftsmidler og driftsbygninger og reglerne vedrørende nedskrivning på varelagre (beholdninger). Udvalget har overvejet det formålstjenlige i en bestemmelse om, at skattefri afskrivning for ejere af landbrugsejendomme skal være udelukket i det omfang, afskrivningerne ville skabe eller forøge en negativ skattepligtig indkomst af landbrugsvirksomheden. Underskud på landbrugs-

virksomhed, der måtte kunne konstateres uanset nævnte bortfald af adgangen til skattefri afskrivninger, skulle tillades fradraget i anden indkomst.

Efter udvalgets opfattelse vil en sådan bestemmelse kombineret med en mere effektiv udnyttelse af de allerede gældende regler overvejende ramme lystgårdsejere og vil kunne betyde en væsentlig forringelse af den skattemæssige fordel ved erhvervelse af en landbrugsejendom med den hensigt at drive den som lystgård, og ordningen vil derfor antagelig kunne have en prisdæmpende virkning. Ordningen vil kun i beskeden grad ramme de egentlige landmænd, der normalt ingen interesse har i at skabe et underskud. Løsningen vil begrænse og i visse tilfælde borteliminere underskuddet, men vil næppe have samme virkning som en generel bestemmelse om forbud mod fradrag af landbrugsunderskud i anden indkomst.

En løsning af denne art sammenlignet med de øvrige undersøgte løsninger antages af udvalget at være forbundet med de færreste praktiske vanskeligheder.

B. Ligningslovens § 28.

1. Reglerne om visse begrænsninger i adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger m.v. blev indføjet ved lov nr. 509 af 2. oktober 1974 om ændring af ligningsloven.

I korthed går bestemmelsen i § 28 ud på, at ligningsmyndighederne skal forhøje den selvangivne skattepligtige indkomst, hvis den skattepligtige har foretaget skattemæssige afskrivninger, nedskrivninger eller henlæggelser, og den skattepligtige indkomst er mindre end privatforbruget. Bestemmelsen fik virkning fra og med indkomståret 1975. Ved lov nr. 266 af 8. juni 1978 og lov nr. 538 af 1. november 1978 er der gennemført visse ændringer i § 28.

Bestemmelsen går i sin nuværende skikkelse nærmere ud på, at den selvangivne indkomst skal forhøjes under følgende betingelser:

- Der skal være tale om en fuldt skattepligtig person, d.v.s. en person der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1,
- der skal være foretaget skattemæssige afskrivninger, eller være foretaget nedskrivninger på varelagre, som er større end året før, eller der skal være foretaget henlæggelser til investeringsfond,
- det ligningsmæssigt opgjorte privatforbrug skal være større end 70.000 kr. (beløbet pristalsreguleres fra og med indkomståret 1980; for 1981 udgør det 76.100 kr.) og

- privatforbruget skal være større end den selvangivne skattepligtige indkomst.

Forhøjelsen af den selvangivne indkomst sker ved, at de pågældende afskrivninger m.v. begrænses så meget som det er nødvendigt for, at indkomsten kan komme op på et beløb, der svarer til privatforbruget. Forhøjelsen af den selvangivne indkomst kan dog ikke overstige de samlede afskrivnings-, nedskrivnings- og henlæggelsesbeløb.

Afskrivninger, som er bundet til det enkelte år, og som fortabes, hvis de ikke foretages i det pågældende år, kan ikke begrænses. Derudover kan afskrivninger kun begrænses inden for den del af afskrivningen, der for driftsmidler overstiger 10 % af saldoværdien og for bygninger og særlige installationer i disse overstiger 2 % af anskaffelsessummen.

Sker der forhøjelse af den skattepligtige indkomst efter § 28, betyder det ikke, at den skattepligtige fortaber de pågældende afskrivninger m.v., idet afskrivningerne betragtes som ikke foretagne. Der sker alene en udsættelse af afskrivningerne m.v., hvorfor de fremtidige afskrivningsmuligheder forøges tilsvarende.

I bekendtgørelse nr. 140 af 17. april 1975 har ministeren for skatter og afgifter fastsat de nærmere regler om opgørelse af det tilmålede privatforbrug. Samme dato er udsendt en vejledning om reglerne i § 28.

2. I bemærkningerne til det lovforslag, der førte til indførelsen af reglerne i § 28, anføres, at forslaget "tilsigter at hindre urimelig udnyttelse af adgangen til skattemæssige afskrivninger, nedskrivninger og henlæggelser. Efter de gældende regler kan der afskrives m.m. uden hensyn til, hvor langt den skattepligtige indkomst herved nedbringes. Det åbner under visse omstændigheder mulighed for at bringe indkomsten længere ned, end det af det store flertal af befolkningen findes rimeligt - i nogle tilfælde endog ned til nul - således at indkomstbeskatning helt undgås".

Reglerne i § 28 tilsigter at hindre de såkaldte nul-indkomster. Dette gælder dog kun i de tilfælde, hvor indkomsten er nedbragt gennem afskrivninger, nedskrivninger og henlæggelser. Reglen hindrer ikke, og søger ej heller at hindre, at indkomsten nedbringes på anden måde, f.eks. ved renteudgifter. Endvidere er reglen sat i relation til privatforbruget, således at den kun finder anvendelse, hvis dette er større end den selvangivne indkomst. Ende-

lig gælder den kun, såfremt privatforbruget har en vis absolut størrelse.

3. I relation til overvejelserne om en virksomhedsbeskatning kan det fremhæves, at § 28 er udtryk for, at visse udgifter ved erhvervsmæssig virksomhed ikke ubetinget kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder for så vidt også under en virksomhedsbeskatningsordning, idet udgifterne ved virksomhedens drift ikke kan fradrages ved opgørelsen af ejerens øvrige indkomst. Det kan også bemærkes, at størrelsen af privatforbruget har betydning både efter reglen i § 28 og under en virksomhedsbeskatningsordning. I § 28 er dette udtrykt dels ved, at bestemmelsen kun finder anvendelse, hvis privatforbruget er af en vis størrelse, og dels ved at privatforbrugets størrelse i forhold til indkomsten er bestemmende for, om og i givet fald hvor meget indkomsten skal forhøjes. I kommissoriet vedrørende virksomhedsbeskatning spiller forbruget en vis rolle derved, at den del af virksomhedens skattepligtige indkomst, der forbliver indestående i virksomheden - og altså ikke udtages til forbrug - beskattes på samme måde som indkomst i aktie- og anpartsselskaber, medens den del af indkomsten, som den erhvervsdrivende tager ud af virksomheden, i stedet beskattes sammen med ejerens andre indkomster efter de sædvanlige regler for beskatning af personlig indkomst.

Fællestræk er der ligeledes mellem § 28 og den i kommissoriet beskrevne ordning, hvorefter underskud i erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i den erhvervsdrivendes eventuelle andre indtægter, herunder indtægt af anden erhvervsvirksomhed samt lønindtægt. I begge tilfælde er der tale om begrænsninger i adgangen til at fradrage udgifter, enten ved at udgifterne (afskrivninger m.v.) overhovedet ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen for det pågældende år, eller derved at udgifterne ikke kan fradrages i anden indkomst. Der er dog også forskelle på de to ordninger. Den i kommissoriet beskrevne ordning er snævrere end § 28, idet den kun vedrører underskud. Ordningen er på den anden side videre, idet det er uden betydning, hvilke udgifter der har bevirket, at der er opstået et underskud. Den er ikke begrænset til at angå underskud opstået som følge af afskrivninger, nedskrivninger eller henlæggelser. Ligeledes er ordningen videre, fordi den ikke kun skal kunne anvendes, hvor privatforbruget er af en vis størrelse.

C. Lovforslaget om skibsafskrivninger.

1. Den 7. marts 1974 eller omtrent samtidig med lovforslaget, der førte til indførelsen af den under B omhandlede bestemmelse i ligningslovens § 28, blev der fremsat forslag til lov om ændring af afskrivningsloven. Forslaget gik ud på, at der i afskrivningsloven skulle indsættes følgende bestemmelse:

"§ 13 A. Hvis en skattepligtig person ved indkomstårets udgang er anparthaver i interessentskab, partrederi, kommanditselskab eller lignende selskab, der ikke beskattes efter selskabsskatteloven, kan han i dette indkomstår højst foretage afskrivning og forskudsafskrivning på skibe og skibsbygningskontrakter, som selskabet ejer eller har indgået, med et beløb svarende til sit overskud i indkomståret af selvstændig erhvervsvirksomhed inden for skibsfart og skibsbyggeri. Hvis en anparthaver som nævnt i 1. pkt. tillige er eneindehaver af en rederivirksomhed, gælder begrænsningerne i adgangen til at afskrive og forskudsafskrive også for de skibe og skibsbygningskontrakter, der er omfattet af den rederivirksomhed, som han ejer alene.

Stk. 2. Begrænsningerne i adgangen til at afskrive og forskudsafskrive efter stk. 1 gælder ikke for fiskefartøjer og kontrakter om bygning af sådanne fartøjer.

Stk. 3. Ved opgørelsen af det overskud, der er nævnt i stk. 1, ses der bort fra afskrivning og forskudsafskrivning på skibe og skibsbygningskontrakter. Der ses tillige bort fra overskud ved fiskerivirksomhed."

2. Lovforslaget havde ifølge bemærkningerne til formål at dæmpe den tilskyndelse, som afskrivningsreglerne kunne give til at anskaffe skibsanparter med det hovedformål at opnå en skattebesparelse, der ikke stod i rimeligt forhold til den skattepligtiges virksomhed inden for skibsfart eller skibsbyggeri. I bemærkningerne blev det fremhævet, at begrænsningerne alene skulle gælde anparthavere i rederiforetagender, idet det især var på dette område, afskrivningsreglerne havde haft utilsigtede virkninger, men at foranstaltningerne i givet fald kunne udvides til også at omfatte andre aktiver. Sigtet med lovforslaget var således at forhindre, at kommanditister m.v. i rederiforetagender kunne fradrage underskud fra denne virksomhed opstået som følge af afskrivninger i indkomst fra andre indkomstkilder.

3. Forslaget havde for så vidt samme intentioner som den i kommissoriet nævnte ordning, hvorefter underskud hidrørende fra erhvervsvirksomhed ikke skal kunne fradrages i andre indtægter, herunder indtægt af anden erhvervsvirksomhed samt lønindtægt. Forskellen er navnlig, at forslaget er begrænset til at angå underskud opstået i rederivirksomhed på grund af afskrivninger, medens kommissoriets ordning gælder for enhver form for virksomhed og uanset, hvorledes underskuddet er opstået.

D. LO's debatoplæg.

I november 1973 nedsatte LO et skatteudvalg, som i februar 1975 fremkom med et debatoplæg. I debatoplægget foreslår udvalget bl.a. at indrette skattereglerne for alle erhvervsvirksomheder, som om de er selskaber, hvor ejeren og dennes medhjælpende ægtefælle er ansatte som lønmodtagere.

Ud fra den betragtning, at langt de fleste selvstændige erhvervsdrivende har mulighed for at omdanne deres virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab, og da der derved opnås den fordel, at den økonomiske risiko begrænses, samtidig med at den indtjening, der forbliver indestående i virksomheden, undergives en lavere beskatning, er det udvalgets opfattelse, at stadig flere enkeltmandsvirksomheder vil blive omdannet til selskaber.

LO's udvalg finder det derfor konsekvent at indrette skattereglerne for alle erhvervsvirksomheder, som om de er selskaber. Hovedprincippet bør herved være, at beløb, der i årets løb trækkes ud over privatkontoen, beskattes som løn, mens resten af indtjeningen beskattes ligesom selskabsoverskud.

Udvalget er opmærksom på, at en sådan opdeling af personligt ejede virksomheders indtjening til beskatning hos personer og virksomhed vil forudsætte skærpede regnskabskrav, medmindre der skal blive tale om grove skøn.

Udvalget fremhæver, at opdelingen vil betyde en skattelempelse for erhvervsdrivende med stor indtægt, for så vidt de gennem henlæggelser af en del af overskuddet opbygger reserver i virksomheden. På den anden side vil udtræk til privat forbrug, som overstiger den samlede skattepligtige indkomst, medføre en aktuel merskattebetaling i forhold til gældende regler, idet det overskydende beløb efter gældende regler er at anse for formueforbrug. Hvis der således ikke sker opsparing af afskrevne beløb til ny investeringer i virksomheden, kan afskrivningerne ikke nedbringe den løbende skattebetaling.

Der sættes på denne måde en effektiv bremse på muligheden for at udnytte afskrivninger til at nedbringe den personlige indkomst til nul.

Udvalget fremhæver endvidere, at en opdelingsordning vil medføre en skærpelse for ældre virksomhedsindehavere, der er i gang med en gradvis afvikling af virksomheden, og for nyetablerede. Ældre virksomhedsindehavere, der som led i den gradvise afvikling af virksomheden forbruger af egenkapitalen, vil få en stor personlig skat og oparbejde et stort uudnyttet underskud i virksomheden. Dette kunne imødegås ved at afgrænse det personlige udtræk, der løbende skal beskattes, til summen af virksomhedens samlede skattepligtige indkomst og skattemæssige afskrivninger. For nyetablerede finder udvalget, at problemet bør løses over den eksisterende adgang til skattelempe for nyetableret virksomhed.

Hovedreglen bør være, at et oparbejdet skattetilgodehavende i virksomheden udnyttes til modregning i senere overskud, f.eks. inden for en 5-års periode.

Ved ophør af virksomhed finder udvalget, at et oparbejdet skattetilgodehavende skal udbetales til den pågældende.

Udvalget nævner, at det oparbejdede skattetilgodehavende giver en større sikkerhed for dækning af det offentliges krav, herunder f.eks. krav på skyldig moms, samtidig med at refusionsopgøret ved virksomhedens endelige nedlæggelse eller afhændelse giver bedre mulighed for et skøn over, om der faktisk har været drevet erhvervs- virksomhed og ikke blot hobbyvirksomhed, idet myndighederne har en række årsregnskaber til bedømmelse af spørgsmålet.

Endelig nævner udvalget, at opdelingsreglen indebærer, at indtjeningen fra enhver virksomhed opgøres og beskattes særskilt, hvorved muligheden for, at højtlønnede lønmodtagere ved spekulationspræget investering kan bruge fradrag f.eks. for afskrivninger til at nedbringe skatten af lønindtægten, bortfalder. Fradragsretten for virksomhedsunderskud kan kun udnyttes, efterhånden som der i virksomheden bliver en indtjening at foretage fradrag i. Underskud kan aldrig fradrages i anden indkomst.

E. Indkomstskatteudvalget.

I indkomstskatteudvalgets afsluttende redegørelse, der er afgivet i november 1977, indeholdes et afsnit om virksomhedsbeskatning.

Udvalget skulle efter kommissoriet undersøge mulighederne for at gennemføre en ensartet beskatning af indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed, uanset om ejerforholdet er organiseret i selskabsform eller som enkeltmandsfirma.

Den virksomhedsbeskatning, udvalget gjorde til genstand for sine overvejelser, bestod i en ændring af reglerne for den personlige indkomstskat gående ud på, at man hos virksomhedsejeren beskatter virksomhedens overskud efter en proportional sats (på linie med selskabsskatten), medens det beløb, som ejeren tager ud af virksomheden, medregnes til hans personlige progressivt beskattede indkomst (parallelt med beskatningen af løn og udbytte fra et selskab).

Udvalget fandt det nærliggende at søge virksomhedsbeskatningen opbygget, således at den ligner selskabsskatten, og således at det samlede skattetryk, der kommer til at hvile på virksomhedsejeren, nogenlunde svarer til det, der hviler på et selskab og dets hovedaktionær. Da udvalget imidlertid ikke fandt det hensigtsmæssigt at overføre selskabsbeskatningens dobbeltbeskatningssystem, ville det derfor kræve en noget højere beskatningsprocent end den for selskaber gældende.

Udvalget peger dog på, at en sådan forskel i beskatningsprocenterne vil have den uheldige konsekvens, at man ikke når frem til den neutralitet i valget af virksomhedsform, som netop er et hovedformål med indførelsen af en virksomhedsbeskatning.

Udvalget peger iøvrigt på, at det ikke kan være enhver form for erhvervsvirksomhed, der kan drives i selskabsform, som også skal kunne drives som personlig ejet virksomhed med virksomhedsbeskatning. Udgangspunktet må være, at der skal være tale om aktiv selvstændig erhvervsvirksomhed. Medens et selskab alene kan eje aktier og obligationer, skal dette ikke være muligt under en virksomhedsbeskatning.

Udvalget rejser også spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhedsbeskatning skal være tvungen eller frivillig. Udvalget fremhæver i den forbindelse, at kommissoriet må antages at have en dobbelt baggrund; på den ene side at give mulighed for lavere beskatning af opsparing i virksomheden, og på den anden side at udelukke, at afskrivningsreglerne m.v. fører til underbeskatning i forhold til ejerens forbrug. Dette taler efter udvalgets opfattelse for en tvungen ordning.

Et andet problem, udvalget peger på, er de tilfælde, hvor en skattepligtig nok aktivt driver erhvervsvirksomhed, men hvor der er

tale om en biindtægt i forhold til hans øvrige indtægter hidrørende fra anden selvstændig erhvervsvirksomhed, lønindtægt eller andet. Der rejser sig her spørgsmålet om, hvorvidt en sådan bivirksomhed skal kunne undergives virksomhedsbeskatning. Ligeledes er det et spørgsmål, om underskud fra en virksomhed skal kunne fradrages i overskud fra en anden virksomhed.

Det er udvalgets opfattelse, at en virksomhedsbeskatning vil stille krav om en egentlig regnskabspligt for virksomheden.

Dette er en følge af, at det vil være nødvendigt at foretage en opdeling af indtægter, udgifter, aktiver og passiver.

Udvalget nævner i denne forbindelse, at der er væsentlige problemer knyttet til at placere renteindtægter og renteudgifter, hvilket igen hænger sammen med spørgsmålet om, hvilke aktiver og passiver der kan henføres til virksomheden. Realaktiverne vil det normalt være muligt at placere. Derimod finder udvalget, at det i mange tilfælde ikke vil være muligt at placere de finansielle aktiver (aktier, obligationer, pantebreve og andre fordringer samt indestående i pengeinstitutter). Tilsvarende problemer er forbundet med, om en passivpost hører til virksomheden eller til privat-sfæren.

Med hensyn til virksomhedsoverskuddets opdeling i virksomhedsdel og udtræk nævner udvalget, at dette må bygge på de nettobevægelser, årsregnskab og status viser. I sin enkleste form vil virksomhedens skattepligtige indkomst udgøre driftsoverskuddet / udtrækket, medens udtrækket indgår i ejerens personlige indkomst.

Udvalget fremhæver imidlertid, at denne regel ikke gælder undtagelsesfrit, og at det er nødvendigt at overveje, under hvilke betingelser en ejer uden personlig indkomstbeskatning kan trække beløb ud af virksomheden. Det må bl.a. overvejes, under hvilke betingelser ejeren uden personlig indkomstbeskatning kan trække beløb ud af virksomheden, f.eks. fordi der er tale om tilbagebetaling af beløb, han tidligere har indskudt. Endvidere må det overvejes, hvornår ejeren kan hæve opsparet og beskattet overskud fra tidligere år med den virkning, at beløbene beskattes hos ham, men fradrages hos virksomheden. Ligeledes må det overvejes, hvorledes underskud i virksomheden skal behandles, bl.a. fordi underskud både kan opstå som følge af, at ejerens udtræk overstiger virksomhedens overskud og som følge af, at virksomhedens driftsresultat (før fradrag af ejerens udtræk) udviser underskud.

Udvalget fremhæver, at virksomhedsbeskatningen alene vil kunne tjene til at sikre, at der svares progressiv indkomstskat af ejerens udtræk. Hvis ejeren imidlertid ikke foretager udtræk af virksomheden, men i stedet bruger formue uden for virksomheden, eller stifter gæld, vil etableringen af en virksomhedsbeskatning muliggøre, at ejeren kan spare op til en lav beskatningsprocent, samtidig med at han kan fastholde et stort privatforbrug. Dette kunne imødegås ved at stille krav om en "normal" driftsherreløn, hvilken løsning udvalget dog udtrykker skepsis overfor.

Udover at beskæftige sig med udformningen af en virksomhedsbeskatning har udvalget beskæftiget sig med de økonomiske virkninger af en virksomhedsbeskatning.

Udvalget konstaterer, at under de gældende regler hviler den personlige beskatning på indkomsten og ikke på personens forbrug. Den sonderer i princippet heller ikke mellem, om indkomsten hidrører fra selvstændig erhvervsvirksomhed, lønnet arbejde, renter, pensioner eller andet.

Tanken om en virksomhedsbeskatning indebærer et brud med den retstilstand.

Udvalget peger på to hovedsynspunkter, der har ligget bag ønsket om en virksomhedsbeskatning.

Det ene er, at man vil tilgodese opsparing i virksomheden. Det andet har været at søge sikret, at der finder indkomstbeskatning sted i de tilfælde, hvor forbruget (væsentligt) overstiger den samlede eller den skattepligtige indkomst.

Udvalget udtaler imidlertid, at der er grund til at antage, at de mål, der søges tilstræbt med en virksomhedsbeskatning, i højere grad vil kunne nås med andre midler. For så vidt angår det første hovedhensyn, at fremme opsparingen, påpeger udvalget, at det endda vil kunne forekomme, at indehaveren af en nyoprettet erhvervsvirksomhed i de første år bliver stillet ringere under en virksomhedsbeskatning end under de gældende regler. Udvalget finder, at det er mere nærliggende at anvende midler, der tager direkte sigte på at styrke investeringerne i såvel gamle som unge virksomheder, f.eks. investeringstilskud, forbedrede afskrivningsregler m.v.

For så vidt angår det andet hovedhensyn, at forhindre kombinationen af et stort forbrug og en 0-indkomst, finder udvalget det mere nærliggende at nå et acceptabelt resultat ved en videreudvikling af reglerne i ligningslovens § 28. En indførelse af en virksomhedsbeskatning finder udvalget derimod vil føre til en forskels-

behandling af lønmodtagere. Den utilfredshed, der under de nuværende forhold findes på grund af forskellen mellem aktieselskabsbeskatningen på den ene side og beskatningen af privat drevet virksomhed på den anden side, vil under en virksomhedsbeskatning komme til at foreligge i forholdet mellem erhvervsdrivende og lønmodtagere.

Endelig peger udvalget på muligheden af lovændringer, der åbner mulighed for alle erhvervsdrivende til at drive virksomhed under en eller anden selskabsform.

Udvalget finder, at det i denne forbindelse nok vil være naturligt at indføre visse ændringer i de skattemæssige regler for omdannelse til selskabsform navnlig med henblik på at sikre imod, at overskud i det nydannede selskab kan tages ud af selskabet uden beskatning hos aktionæren. Det kan således overvejes at gøre såkaldte skattefri omdannelser betinget af, at den væsentligste del af den omdannede virksomheds nettoaktiver vederlægges den hidtidige indehaver i form af aktier eller anparter i selskabet. Endvidere bør det forhindres, at der ved udlån m.v. fra selskab til aktionær er mulighed for vilkårlig udskydelse af personbeskatningen. Det kunne indgå i overvejelserne samtidig at foretage en vis liberalisering af andre skattebestemmelser, der under de nuværende forhold lægger hindringer i vejen for omdannelse til selskabsform.

Udvalget finder, at det må være muligt at kombinere regler af den foran nævnte karakter på en sådan måde, at de forskellige hensyn, der har ført til overvejelserne om en virksomhedsskat, imødekommes ved fremtidige omdannelser til selskabsform. Udvalget er opmærksom på, at selskabsskattekommissionen er i færd med undersøgelser og overvejelser på dette område.

F. Lovforslaget om private renteudgifter.

Den 4. december 1979 fremsatte ministeren for skatter og afgifter forslag til lov om ændring af forskellige skattelove m.v. (Omlægning af fradraget for private renteudgifter).

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget har det til formål over en årrække at omlægge fradraget for private renteudgifter fra et fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til et fradrag i de beregnede skatter.

Renter af erhvervsmæssig gæld skal som hidtil kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Forslaget indebærer således en opdeling i private og erhvervsmæssige renteudgifter.

Opdelingen skal ske på grundlag af, hvad det pågældende provenu er anvendt **til**. I forslaget er det dog udtrykt som et generelt princip, at en renteudgift anses for privat, medmindre den skattepligtige godtgør, at udgiften er erhvervsmæssig.

Omlægningen af rentefradraget skal efter forslaget kun gælde for skattepligtige personer, men ikke for skattepligtige dødsboer eller for selskaber. Både dødsboskatten og selskabsskatten er proportionale skatter, hvorfor en omlægning her vil være uden betydning.

Den foreslåede omlægning af fradraget for private renteudgifter til fradrag i skatten skal efter lovforslaget ske gradvis over en overgangsperiode. Denne gradvise omlægning af fradraget for private renteudgifter skal ikke alene omfatte private renteudgifter af lån optaget før overgangsperiodens begyndelse, men også renteudgifter af private lån optaget i overgangsperioden.

For de skattepligtige, der alene er lønmodtagere, opstår der ikke spørgsmål om opdeling, idet samtlige renteudgifter må anses for private. For selvstændige erhvervsdrivende, hvis skattepligtige indkomst uden fradrag for renteudgifter ikke overstiger proportionalgrænsen, har en opdeling ikke større betydning.

Tilbage bliver den kreds af erhvervsdrivende, der har en indkomst, der ligger over proportionalsskattegrænsen.

Den skattemæssige behandling af disse skattepligtiges renteudgifter rejser en række temmelig komplicerede problemer. I bemærkningerne til lovforslaget anføres det herom: "Selv om skatteyderens regnskaber eller selvangivelse indeholder en specifikation af de forskellige aktiv- og passivposter, vil der normalt ikke kunne siges noget om, til hvilke aktivposter de forskellige gældsposter refererer sig.

Selvstændige erhvervsdrivende foretager i årets løb køb og salg af formueaktiver, optager lån og betaler afdrag, opnår indtægter og afholder driftsudgifter. Den erhvervsdrivendes formueopgørelse i regnskabet eller på selvangivelsen giver kun et billede af aktiverne og passiverne på opgørelsesdagen, og der kan i almindelighed ikke heraf udledes noget sikkert om formuebevægelserne i det forløbne indkomstår. Det er derfor vanskeligt i praksis at vurdere, om en del af den selvstændige erhvervsdrivendes forbrug er finansieret ved lån, der omfattes af fradragsomlægningen, eller om de lån, der er optaget i indkomstårets løb, fuldt ud er medgået til at finansiere erhvervsvirksomheden.

Endvidere er det karakteristisk for den privatejede selvstændige erhvervsvirksomhed, at kapitalindestående heri sammen med ejerens øvrige formue i sin helhed tjener til sikkerhed for de samlede forpligtelser, hvadenten de er erhvervsmæssige eller private, og tilsvarende tilfalder hele virksomhedens overskud den erhvervsdrivende, der også personlig må dække et eventuelt underskud. Da det således ikke kan læses direkte ud af den erhvervsdrivendes regnskaber, hvortil et givet låneprovenu er anvendt, er skattemyndighederne ved afgørelsen af, om renterne af en låneoptagelse kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller i de pålignede skatter, henvist til at skønne over, om det på baggrund af en samlet vurdering af skatteyderens økonomiske dispositioner kan anses for godtgjort, at låneprovenuet er anvendt i erhvervsvirksomheden.

Efter forslaget gælder der herefter en formodning for, at alle en persons renteudgifter er private. Vægten af den bevisbyrde, der herved lægges på de skattepligtige, må antages i praksis i et vist omfang at variere under hensyn til arten af det lån, som den skattepligtige vil hævde er anvendt erhvervsmæssigt.

Ligningsmyndighederne må herved lægge vægt på samtlige omstændigheder i forbindelse med låneoptagelsen. F.eks. vil det kunne være af betydning, hvem der har ydet lånet, og på hvilke vilkår, samt om der er stillet sikkerhed for lånet og i bekræftende fald hvilken.

Den nævnte bevisbyrde vil formentlig være forholdsvis vanskelig at løfte for lån, der er ydet af et realkreditinstitut eller pengeinstitut som prioritetslån i fast ejendom, der - som f.eks. en ejerbolig - tjener et privat formål. Lovens forhåndsformodning vil efter sagens natur vanskeligt kunne afkræftes, hvor det drejer sig om prioritetsgæld, der er optaget i forbindelse med ejerboligens anskaffelse. Det samme gælder et byggelån vedrørende ejerboligen og en prioritetsgæld, der er optaget til indfrielse af byggelån eller sælgerprioritet. Derimod vil den skattepligtige efter omstændighederne forholdsvis lettere kunne godtgøre, at en del af provenuet i forbindelse med omprioritering af ejerboligen, nemlig provenuet af tillægslånet eller låneforøgelsen, er anvendt til finansiering af den erhvervsmæssige virksomhed.

Omvendt vil bevisbyrden for realkreditlån, der er stiftet i forbindelse med anskaffelse af en ren erhvervsejendom, næppe være så svær at løfte, medens et tillægslån i en sådan ejendom vil på-

lægge den skattepligtige en bevisbyrde af lignende vægt som et tillægslån i en ejerbolig.

For gæld i forbindelse med løsøre vil tilsvarende bevisbyrde være meget tung at løfte, når lånet optages samtidig med - eller dog tidsmæssigt i nær tilknytning til - anskaffelsen af varige forbrugsgoder, som f.eks. biler, lystbåde, hårde hvidevarer osv., og der for lånet enten stilles sikkerhed i de pågældende goder, eller tages ejendomsforbehold af sælgeren (afbetalingsgæld). Omvendt vil bevisbyrden i forbindelse med en sædvanlig leverandørkredit for løsøre, der efter arten må antages at være bestemt til anvendelse eller omsætning i virksomheden, i almindelighed næppe volde store vanskeligheder for den skattepligtige.

Meget ofte vil de daglige ind- og udbetalinger i en erhvervs- virksomhed foregå over en konto i et pengeinstitut, således at virksomheden har et løbende - og stadigt varierende - gældsforhold til pengeinstituttet, som regel i form af en kassekredit. På en sådan kassekredit eller lignende kredit med adgang til variabel udnyttelse vil virksomhedens indehaver også kunne hæve til privatforbrug. Det kan imidlertid være vanskeligt at opgøre på årsbasis, hvor meget de private udtræk på kreditten beløber sig til, og det vil i øvrigt heller ikke give et realistisk grundlag for at bedømme, i hvilket omfang kreditten er anvendt til ikke-erhvervsmæssige formål. Endvidere må det erindres, at de i årets løb foretagne indskud kan repræsentere både virksomhedsmidler og private midler. Selv om det kunne lade sig gøre at øremærke de enkelte træk på kreditten, vil det alligevel støde på store vanskeligheder at beregne den del af de påløbne renter, som kan siges at vedrøre de ikke-erhvervsmæssige udtræk. Man må derfor normalt antage, at hele kreditten skattemæssigt betragtes som et sammenhængende lånearrangement.

Udgangspunktet er således, at den skattepligtige må godtgøre, at f.eks. en kassekredit i sin helhed er erhvervsmæssigt anvendt, som forudsætning for, at den fulde udgift til renter og løbende provision kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

Dette udgangspunkt må antages at tilskynde de skattepligtige til at tilrettelægge anvendelsen af en sådan konto med adgang til variabel udnyttelse på en sådan måde, at bevisbyrden lettes.

I almindelighed må det antages, at ligningsmyndighederne ikke vil stille store krav til beviset, hvis anvendelsen af kontoen er tilrettelagt på en sådan måde, at ind- og udbetalinger på kontoen alene omfatter betalingsmellemværender, der står i nær forbindelse

med virksomhedsudøvelsen, og når samtidig gælden på kontoen sammenlagt med den øvrige virksomhedsgæld (f.eks. varegæld, restgæld på driftsmidler, prioritetsgæld i driftsbygninger) står i et rimeligt forhold til virksomhedens omfang og behov for lånekapital.

Omfatter kontoen både erhvervsmæssige og private betalinger, øges kravene til bevisførelsen for omfanget af den erhvervsmæssige renteudgift.

Hvis kontoen anvendes i flæng til erhvervsmæssige og private betalinger, må det kræve en meget sikker bevisførelse fra den skattepligtiges side at godtgøre, at en del af renterne m.v. er en erhvervsmæssig udgift.

I tilfælde, hvor virksomhedens samlede passiver forøges, uden at det modsvares af en forøgelse af aktiverens værdi eller begrundes i særlige forhold, som f.eks. et driftsunderskud, må der stilles store beviskrav for, at gældsforøgelsen - eller en del heraf - kan anses for at være nødvendig for at erhverve eller sikre indtægten fra virksomheden. I det omfang sådant bevis ikke kan føres, vil den hertil svarende del af renteudgiften ikke kunne fratrækkes som en driftsudgift, men alene give grundlag for fradrag i de beregnede skatter."

Efter forslaget er det som nævnt en betingelse for fradragsret ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, at en renteudgift er erhvervsmæssig. Som en undtagelse herfra har man dog fundet det rimeligt, at der også kan gives fradrag i indkomsten for renteudgifter, der påhviler den skattepligtige som følge af erhvervsmæssig virksomhed, der er ophørt inden for de 3 foregående indkomstår.

Lovforslaget blev ikke vedtaget, men i forbindelse med behandlingen i folketinget blev der den 21. december 1979 vedtaget en folketingsbeslutning indeholdende en opfordring til regeringen om i folketingsåret 1979-80 med henblik på vedtagelse i samme folketingsår at fremsætte lovforslag om gennemførelse af en omlægning af fradragsret for private renteudgifter efter retningslinier, der svarer til de principper lovforslaget bygger på.

I december 1980 er med forhenværende finansminister Thorkil Kristensen som formand nedsat et udvalg, der skal undersøge behovet og mulighederne for en ændret skattemæssig behandling af renter.

G. Beslutningsforslag om selskabsbeskatning af personligt ejede virksomheder.

Den 19. februar 1980 fremsatte Socialistisk Folkeparti forslag til folketingsbeslutning om, at personligt ejede virksomheder, interessentselskaber m.v. inddrages under selskabsbeskatningen.

I forslaget opfordres regeringen til at fremsætte lovforslag om at udvide reglerne for selskabsbeskatning til at omfatte alle typer af virksomheder uanset organisationsform.

For personligt ejede virksomheder bør virksomheden og dens ejer derefter blive beskattet hver for sig, således at ejeren vil blive personligt beskattet af alt, hvad der udtages af virksomheden i form af løn eller udbytte, medens virksomheden vil blive beskattet efter reglerne for selskabsbeskatning.

Beslutningsforslaget blev ikke vedtaget.

VI. Formålet med en virksomhedsbeskatning.

A. Baggrunden for, at der er rejst spørgsmål om eventuel gennemførelse af en virksomhedsbeskatning, er en opfattelse af, at de gældende regler om beskatning af overskud ved erhvervsmæssig virksomhed i visse henseender er uhensigtsmæssige og har uheldige virkninger.

Efter denne opfattelse er det urigtigt at undergive erhvervsmæssig indtægt forskellig beskatning, alt eftersom indtægten er indtjent i en personligt drevet virksomhed eller den er indtjent af et aktie- eller anpartsselskab. Erhvervsmæssig indtægt af samme størrelse og sammensætning bør beskattes ens, hvad enten der er tale om en personlig virksomhed eller et selskab. For personligt drevne virksomheders vedkommende må beskatningen af virksomhedsindtægten derfor også ske uden sammenhæng med beskatningen af ejerens eventuelle andre indtægter. Beskatningen af erhvervsindtægt må med andre ord være neutral i forhold til valget af organisationsform for virksomheden.

Kravet om neutralitet i beskatningen stilles også med hensyn til beløb, som ejere eller aktionærer hæver i virksomheden. I personligt drevne virksomheder sker der ingen beskatning hos ejeren af beløb, som han hæver i virksomheden. Den samlede beskatning bliver her stående ved den - progressive - beskatning, der har fundet sted af virksomhedsoverskuddet under sammenlægning med ejerens eventuelle andre indkomster. For så vidt angår virksomheder drevet i selskabsform sker der derimod beskatning hos aktionærer af beløb, der hæves i virksomheden og udloddes som udbytte. Her består den samlede beskatning derfor af den - proportionale - beskatning af indkomsten i selskabet og den - progressive - beskatning af det

udloddede udbytte hos aktionærerne. Der er dog ved den gennemførte ordning med skattegodtgørelse til aktionærer sket en delvis ophævelse af den således foreliggende økonomiske dobbeltbeskatning. Sker hævnningen først ved likvidation af selskabet, sker beskatningen hos aktionærerne i form af særlig indkomstskat, såfremt hævnningen sker i samme år, som opløsningen af selskabet finder sted.

Kravet om neutralitet i beskatningen, både så længe overskuddet forbliver indestående i virksomheden, og når det hæves af ejere eller aktionærer, har i kommissoriet fået udtryk ved det angivne formål om at sikre en ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i aktie- og anpartsselskaber. Dette betragter udvalget som det overordnede formål med en virksomhedsbeskatning efter kommissoriet. Når det derfor i kommissoriet også angives, at den del af virksomhedsindkomsten, der hæves, skal fradrages i virksomhedens skattepligtige indkomst og beskattes hos ejeren, anser udvalget for så vidt dette som sekundært i forhold til det overordnede formål med neutralitet i beskatningen af indtægten fra erhvervsvirksomheden. Heri ligger to ting. For det første, at bestemmelsen om fradrag i virksomhedsindkomsten for den del heraf, der hæves, ikke nødvendigvis behøver at overføres til at gælde tilsvarende for selskaber. For det andet, at det i så fald heller ikke vil være strengt nødvendigt fuldt ud at fastholde denne fradragsregel inden for virksomhedsbeskatningen. Såfremt det overordnede formål med en ensartet beskatning bedre tilgodeses på anden måde end ved en sådan fradragsregel, så vil det efter udvalgets forståelse af kommissoriet ikke være nødvendigt at fastholde fradragsreglen under virksomhedsbeskatningen. Eksempelvis kan jo den økonomiske dobbeltbeskatning af selskab og aktionærer ophæves ved en godtgørelse til aktionærerne i stedet for gennem fradrag hos selskabet for udloddet udbytte. Findes en godtgørelsesordning mere hensigtsmæssig, bør det overvejes at sikre den ensartede beskatning på anden måde end ved som led heri at fastholde fradragsreglen under virksomhedsbeskatningen og indføre den i selskabsbeskatningen. Der henvises til bemærkningerne herom nedenfor i afsnittene VIII og XV.

B. Der gør sig også en anden opfattelse gældende bag tanken om eventuelt at gennemføre en virksomhedsbeskatning. Efter denne opfattelse er det uheldigt, at et eventuelt underskud af erhvervsvirksomheden kan fradrages i ejerens andre indkomster som f.eks. indkomst af liberalt erhverv, lønindtægt, renteindtægt o.a. I for-

hold til andre lønmodtagere, som må betale fuld skat af deres lønindtægt, forekommer det efter denne opfattelse ikke rimeligt, at lønmodtagere, der ved siden af lønindtægten har en erhvervsvirksomhed med underskud, gennem fradrag af underskuddet så at sige reducerer og måske helt eliminerer skatten af lønindtægten.

Selv om man principielt afskærer adgang til at fradrage virksomhedsunderskud i anden indkomst, vil det som en undtagelse herfra kunne bestemmes, at sådant fradrag vil kunne foretages for så vidt angår virksomhedsunderskud opstået i de første år efter etableringen af den pågældende virksomhed.

Såfremt der sker en særskilt opgørelse og beskatning af indkomsten ved erhvervsmæssig virksomhed, må hovedreglen imidlertid være, at et eventuelt underskud af virksomheden ikke kan fratrækkes i ejerens andre indkomster. Der bør efter udvalgets opfattelse heller ikke fastsættes en regel, der giver adgang hertil. Derimod bør der - som et naturligt led i en virksomhedsbeskatning - fastsættes regler om, at underskud af virksomheden kan fratrækkes i efterfølgende års overskud af virksomheden, jfr. nærmere bemærkningerne i afsnit IX.

Hvis der ikke gennemføres en generel virksomhedsbeskatning, kan det overvejes at indføre specielle regler, der udelukker, at virksomhedsunderskud fratrækkes i ejerens andre indkomster ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst. Efter kommissoriet er det pålagt udvalget at overveje, om der i givet fald bør gennemføres en sådan særlig ordning. Der henvises herom til afsnit XVI nedenfor.

C. Som et selvstændigt formål med en virksomhedsbeskatning har endvidere været anført, at der derved sker en lempeligere beskatning af den del af virksomhedsindkomsten, som opspares. Dette vil i mange tilfælde betyde en skattelettelse på linie med tilfælde, hvor en erhvervsvirksomhed organiseres i selskabsform. Endvidere vil den lempeligere beskatning tilskynde til, at overskud i virksomheden ikke hæves, men forbliver indestående i virksomheden med deraf følgende mulighed for investeringer i og udvidelser af den erhvervsmæssige aktivitet.

D. En virksomhedsbeskatning vil i nogle tilfælde medvirke til, at der sker en indkomstbeskatning, selv om ejerens skattepligtige indkomst opgjort efter de nugældende regler er negativ. En negativ

skattepligtig indkomst kan udover et dårligt driftsresultat skyldes f.eks., at der er foretaget store afskrivninger eller nedskrivninger over den skattepligtige indkomst. Der kunne i sådanne tilfælde specielt inden socialindkomstens indførelse være tale om, at det gennem skattefri ydelser som f.eks. boligsikring, børnetilskud m.v. er muligt for den skattepligtige at opretholde et forholdsvis stort privatforbrug. Det har fra forskellig side været kritiseret, at der under sådanne omstændigheder ikke finder nogen indkomstbeskatning sted. Man har fundet, at der henset til det store privatforbrug på en eller anden måde burde være grundlag for en beskatning. Sådanne overvejelser har ligget bag gennemførelsen af bestemmelserne i ligningslovens § 28 om begrænsning af af- og nedskrivninger i tilfælde, hvor privatforbruget overstiger den skattepligtige indkomst. Under en virksomhedsbeskatning, hvor nettoresultatet af erhvervsvirksomheden ikke influerer på opgørelsen og beskatningen af andre indtægter, vil det på samme måde som nu for selskabers vedkommende være muligt at gennemføre særlige erhvervsfremmende skatteregler, og det vil ligeledes i nogle tilfælde kunne sikres, at der sker en vis beskatning, selv om virksomhedsindkomsten er negativ. Det må dog understreges, at den beskatning, der her bliver tale om, ikke har karakter af en forbrugsbeskatning, idet skattens størrelse ikke er afhængig af størrelsen af det privatforbrug, der kan opgøres.

VII. Afgrænsning af virksomhedens økonomi.

A. Ved den form for virksomhedsbeskatning, som er beskrevet i kommissoriet, sker der ikke etablering af erhvervsvirksomheden som et nyt retssubjekt adskilt fra den skattepligtige person. Ved overgangen til virksomhedsbeskatning sker der ingen ændring af ejerforholdet til virksomheden. Det er stadig den skattepligtige person, der ejer virksomheden og hæfter for dens forpligtelser. Virksomhedsbeskatningen er således i realiteten alene en regnskabsmæssig udskillelse af virksomhedsindtægten til beskatning efter andre regler end de, der gælder om beskatning af ejerens øvrige indtægter.

Noget andet kan eventuelt blive tilfældet under den ordning, som udvalget også skal overveje: en ny og enkel selskabsform, hvor selskabsindkomsten, det vil sige virksomhedsindkomsten under en række skatte- og regnskabsmæssige betingelser beskattes med selskabskat. Denne ordning er behandlet nedenfor i afsnit XIV. Ved bemærkningerne i det følgende bortses der i det hele fra ordningen med en særlig selskabsform.

Det, der skal være genstand for virksomhedsbeskatning og som altså regnskabsmæssigt skal kunne udskilles af ejerens samlede indtægter, er efter kommissoriet "den del af virksomhedens skattepligtige indkomst, der forbliver indestående i virksomheden". Den øvrige del af virksomhedens skattepligtige indkomst - i kommissoriet omtalt som "den del af indkomsten, som den erhvervsdrivende tager ud af virksomheden" - holdes uden for virksomhedsbeskatningen og beskattes under sammenlægning med den skattepligtiges indtægter uden for virksomheden.

Det er herefter en hovedforudsætning for en virksomhedsbeskatningsordning, at der med tilstrækkelig sikkerhed kan foretages en opgørelse af en virksomheds skattepligtige indkomst. En anden hovedforudsætning er, at der med tilstrækkelig sikkerhed kan foretages en opgørelse af den del af denne indkomst, som forbliver indestående i virksomheden.

Allerede efter de nugældende regler må der i en række tilfælde tages stilling **til**, om der foreligger en erhvervsvirksomhed, og hvorledes virksomhedens skattepligtige indkomst skal opgøres.

Erhvervsvirksomhed som særskilt indkomstkilde indgår i en række lovbestemmelser. Der anvendes forskellige betegnelser, således også "selvstændig virksomhed", "selvstændig erhvervsvirksomhed", "virksomhed" og "erhvervsmæssig virksomhed". Af sådanne lovbestemmelser skal nævnes kildeskattelovens § 4, stk. 2, a) ("selvstændig virksomhed"), § 26 A ("erhvervsvirksomhed") og § 37 A ("erhvervsvirksomhed"), investeringsfondslovens § 2 ("selvstændig erhvervsvirksomhed"), § 3, stk. 6, ("erhvervsvirksomhed") og § 4, stk. 1, ("selvstændig erhvervsvirksomhed"), selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og stk. 3-4 ("erhvervsmæssig virksomhed"), afskrivningslovens § 2, stk. 1, ("erhvervsvirksomhed"), §§ 6 og 12 ("virksomhed"), etableringskontolovens § 5 ("selvstændig erhvervsvirksomhed") og § 11, stk. 2 og 3 ("virksomhed"), lov om særlig indkomstskat m.v. § 5 A ("virksomhed") samt ligningslovens § 27 ("selvstændig erhvervsvirksomhed").

I mange tilfælde vil der næppe være større vanskeligheder forbundet med at afgøre, om der foreligger en erhvervsvirksomhed eller ej. Den praksis, der har udviklet sig vedrørende de forskellige bestemmelser i skattelovgivningen om erhvervsvirksomhed, må i tvivlstilfælde kunne være vejledende, ligesom der må lægges vægt på, hvorledes retsordenen i øvrigt ser på det pågældende forhold.

Hvis der således er tvivl om, hvorvidt der i det konkrete tilfælde foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed eller lønarbejde, vil kildeskattelovens § 43, stk. 1, om personligt arbejde i tjenesteforhold og den praksis, der har udviklet sig omkring denne bestemmelse, i særlig grad kunne være vejledende. Af momenter, der indgår i bedømmelsen, kan nævnes, om hvervgiveren har instruktionsbeføjelser overfor den pågældende, om denne ejer de maskiner og redskaber, der benyttes ved arbejdet, om arbejdet udføres fra egne lokaler, og om den pågældende selv afholder udgifterne i forbindelse med arbejdets udførelse.

I praksis forekommer en del agentur- og entrepriselignende forhold, der i en række henseender ligger nærmere lønarbejde end selvstændig erhvervsvirksomhed. De bør i almindelighed ikke henregnes til erhvervsvirksomhed.

Indtægt af liberalt erhverv, som f.eks. advokat, arkitekt, læge, revisor m.v. må efter udvalgets opfattelse i almindelighed anses for indtægt ved erhvervsvirksomhed.

For så vidt angår fast ejendom finder udvalget, at drift af udlejningsejendomme er erhvervsvirksomhed, medens dette ikke er tilfældet med hensyn til parcelhuse.

Drives en erhvervsvirksomhed af flere i forening, er de enkeltes andele i overskuddet indtægt af erhvervsvirksomhed. Det samme gælder indtægt hidrørende fra deltagelse i et kommanditselskab.

Det må efter udvalgets opfattelse være en forudsætning for, at en virksomhed er omfattet af virksomhedsbeskatning, at der er tale om en vis aktiv erhvervsudøvelse. En virksomhed, der alene består i at eje værdipapirer som aktier og obligationer, kan ikke blive omfattet af ordningen. Indgår værdipapirerne derimod i om sætningen hos f.eks. en veksellerervirksomhed, foreligger der aktiv erhvervsudøvelse, og virksomheden vil være omfattet af ordningen.

Ved en virksomheds skattepligtige indkomst må forstås den del af den skattepligtiges samlede skattepligtige indkomst, som hidrører fra virksomheden. Når der skal foretages en opgørelse heraf, må det kunne afgøres, hvilke indtægter, udgifter og fradrag, der vedrører virksomheden. I praksis vil bedømmelsen heraf ofte blive foretaget ud fra en forestilling om en samlet "økonomi" for virksomheden. Virksomheden opfattes som en samlet økonomisk enhed, og ud fra forestillingen herom vil man i tvivlstilfælde søge afgjort, om bestemte indtægter, udgifter eller fradrag er så tæt knyttet til virksomhedsøkonomien iøvrigt, at de må henregnes til virksomhedens indkomst.

Afgørende elementer i en virksomheds økonomi er de aktiver og passiver, der danner grundlag for erhvervsudøvelsen, samt de økonomiske bevægelser i form af udgifter og indtægter, der finder sted som led i erhvervsudøvelsen. Virksomhedens aktiver og passiver er endvidere det umiddelbare grundlag for en del af virksomhedens henholdsvis indtægter og udgifter. Så selv om de erhvervsmæssige aktiver og passiver ikke skal udskilles til en særskilt formuebeskat-

ning, er det af væsentlig betydning at bestemme, hvilke af en skattepligtig persons aktiver og passiver, der er knyttet til erhvervsvirksomheden, og hvilke der henhører til hans personlige økonomi. Bemærkninger om dette spørgsmål gøres herefter nedenfor under B.

Vedrørende opgørelse af skattepligtig indkomst og den del heraf, der vedrører virksomheden, har udvalget iøvrigt forudsat, at det er de sædvanlige regler om opgørelse af skattepligtig indkomst, der skal anvendes. Udvalget har således ikke særskilt overvejet, om der bør foretages ændringer i disse regler ved indførelse af en virksomhedsbeskatning. Der er dog enkelte steder i fremstillingen gjort bemærkninger om eventuelle ændringer af visse opgørelsesregler.

Til bestemmelse af, hvilken del af virksomhedens indkomst, der forbliver indestående i virksomheden, skal der foretages afgrænsninger dels overfor den del af virksomhedens indkomst, der tages ud af virksomheden, og dels overfor de indskud og udtræk af kapital, der finder sted. Bemærkninger om disse spørgsmål gøres nedenfor i afsnit VIII.

B. Når der i praksis skal tages stilling til, hvilke af en skattepligtig persons aktiver og passiver, der skal henføres til erhvervsvirksomheden, og hvilke der henhører under hans personlige økonomi, vil mulighederne for en sådan bedømmelse være meget forskellige. For visse arter af aktiver og passiver vil det i reglen være ret let at afgøre, om de hører til virksomhedsøkonomien eller til den personlige økonomi. For andre arter af aktiver og passiver vil afgørelsen ofte være langt vanskeligere.

1. Med hensyn til aktiver vil det for realaktiver som bygninger, maskiner osv. i reglen være forholdsvis let at afgøre, om de hører til virksomheden. For finansielle aktiver som bank- og sparekasseindeståender, aktier, obligationer, kassebeholdning osv. vil afgørelsen være vanskeligere.

Kriteriet for, om realaktiver hører til erhvervsvirksomheden eller til den personlige økonomi, må som udgangspunkt være, om aktivet anvendes i virksomheden eller privat. Der kan i den forbindelse henvises til, at kriteriet for, hvilke aktiver der kan afskrives på i forbindelse med en af en gift person drevet erhvervsvirksomhed, er, at aktiverne anvendes i virksomheden, jfr. kildeskattelovens § 26 A.

En række aktiver vil udelukkende blive anvendt erhvervsmæssigt. Det gælder f.eks. værksted, maskiner, værktøj. For sådanne aktiver vil der ikke opstå afgrænsningsproblemer. Andre aktiver vil lige så klart blive anvendt udelukkende privat, eksempelvis bolig, privat bil, privat båd, sommerhus. For disse aktiver opstår der ej heller afgrænsningsvanskeligheder.

Visse realaktiver vil imidlertid have blandet anvendelse. Det gælder f.eks. for bygninger, der både rummer privat bolig, værksted, lagerbygning og evt. kontor. Det gælder også for biler, der anvendes både privat og i virksomheden. Spørgsmålet er, i hvilket omfang disse aktiver skal indgå i erhvervsvirksomheden. Et naturligt udgangspunkt i denne forbindelse vil være reglerne i afskrivningsloven. I lovens § 8 bestemmes det således, at af det samlede beregnede afskrivningsbeløb for et blandet driftsmiddel kan som skattemæssig afskrivning alene fradrages et beløb, som svarer til den erhvervsmæssige andel i driftsmidlets benyttelse i det pågældende indkomstår. Tilsvarende er det i lovens § 20 bestemt, at der på bygninger med blandet benyttelse kun kan afskrives forholdsmæssigt på den del af bygningen, der anvendes til formål, der berettiger til afskrivning. I det omfang, hvori der således kan foretages skattemæssig afskrivning på et driftsmiddel eller en bygning med blandet anvendelse, må driftsmidlet eller bygningen anses for henhørende til erhvervsvirksomheden.

Selv om der af særlige grunde er foretaget begrænsninger i adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger på et aktiv, påvirker dette ikke afgørelsen af, at aktivet i sin helhed henhører under virksomheden, når begrænsningen i afskrivningsadgangen ikke er begrundet i, at aktivet tillige benyttes privat. Når således kun halvdelen af anskaffelsessummen for driftsmidler anskaffet i sidste halvdel af indkomståret kan medregnes til saldo værdien, medfører dette ingen begrænsning i driftsmidlets placering i erhvervsvirksomheden og dermed under virksomhedsbeskatningen. På lignende måde har det forhold, at der ikke kan afskrives på et driftsmiddel i det år, hvori en virksomhed afhændes, ingen indvirkning på, at driftsmidlet lige indtil virksomhedens afhændelse henhører under virksomheden. Selvstændige kontorbygninger, der benyttes af virksomheden, henhører under denne og under virksomhedsbeskatningen, selv om der efter afskrivningslovens § 18, stk. 3, ikke kan foretages afskrivning på bygningen. Udlejningsejendomme er omfattet af

virksomhedsbeskatningen, uagtet der ikke kan afskrives på selve bygningerne.

Med hensyn til de finansielle aktiver så som obligationer, aktier, indeståender i pengeinstitutter og kassebeholdning, er det vanskeligere at sondre mellem aktiver tilhørende virksomheden og private aktiver. Det kan i nogle tilfælde være overordentlig vanskeligt at godtgøre, at eksempelvis et bankindestående eller en kontantbeholdning af en bestemt størrelse er et nødvendigt eller dog et helt naturligt led i driften af en virksomhed.

Under hensyn til de således foreliggende vanskeligheder finder udvalget, at man bør tage som udgangspunkt, at virksomhedsindehaveren selv skal kunne afgøre, hvilke finansielle aktiver der er knyttet til virksomheden. De aktiver, der herefter opføres i virksomhedsregnskabet, accepteres som erhvervsmæssige med den virkning, at renter og afkast af aktiverne er erhvervsmæssig indkomst og dermed undergivet virksomhedsbeskatning. En foretaget placering af finansielle aktiver enten i virksomhedsøkonomien eller i den personlige økonomi kan ikke senere vilkårligt ændres. Noget andet er, at der kan indskydes yderligere kapital i virksomheden eller hæves beløb i virksomheden.

Kun hvor der foreligger et helt åbenbart misforhold mellem de finansielle aktiver, som virksomhedsejeren har henført til virksomheden, og virksomhedens kapitalbehov, skal der være mulighed for, at skattemyndighederne kan tilsidesætte placeringen af aktiverne. Dette vil være et led i skattemyndighedernes almindelige ligningsmæssige kontrol. Det er en betingelse for placering af aktiver og disses afkast under virksomhedsbeskatningen, at aktiverne indgår som et led i virksomhedsudøvelsen, og om denne betingelse må anses for opfyldt, kan på sædvanlig måde påses af de skattelignende myndigheder.

Det kunne overvejes, om der er grund til at opstille en særlig formodnings- eller bevisbyrderregel om, at det påhviler den skattepligtige at godtgøre, at aktiver af finansiell karakter indgår i driften af en erhvervsvirksomhed. Dette spørgsmål behandles nedenfor i afsnit X om bevisspørgsmål.

Såfremt der gennemføres ændrede regler om beskatning af renteindtægter og renteudgifter, vil sådanne ændringer kunne påvirke vurderingen af det her behandlede spørgsmål. Bliver der i en eller anden udstrækning tale om en mere lempelig beskatning af visse renteindtægter, vil dette kunne gøre det mindre betænkeligt at lade

det bero på en virksomhedsejers afgørelse, om bestemte aktiver af finansiell karakter henhører til virksomheden eller til den personlige økonomi. Virkningen af sådanne ændrede regler om rentebeskatning må dog naturligvis helt afhænge af reglernes nærmere indhold.

2. For den skattepligtiges passiver skal der på lignende måde som for aktiverne foretages udskillelse af de passiver, der må henføres til erhvervsvirksomheden.

På tilsvarende måde som anført foran for finansielle aktivers vedkommende kan det for passivers vedkommende være vanskeligt at fastslå, at en bestemt gældspost og den dermed forbundne renteudgift er et nødvendigt eller dog helt naturligt led i driften af en virksomhed.

Udvalget er derfor også for passivernes vedkommende af den opfattelse, at det bør være udgangspunktet, at virksomhedsindehaveren selv skal kunne afgøre, om en bestemt passivpost skal anses for henhørende til virksomhedsøkonomien eller den private økonomi.

Også her må ligningsmyndighederne dog kunne tilsidesætte placeringen af en gældspost og den dertil hørende renteudgift, når det er helt åbenbart, at placeringen ikke svarer til de faktiske forhold. Er f.eks. renteudgifterne af en kassekredit, der udelukkende benyttes i erhvervsvirksomheden, placeret i den personlige økonomi, må ligningsmyndighederne i stedet kunne anse den for henhørende til virksomhedsøkonomien.

Til støtte for vurderingen af, hvor en gældspost og renteudgiften heraf bør placeres, vil der navnlig kunne tænkes anvendt følgende kriterier:

1. Låneprovenuets anvendelse,
2. Gældstypen eller
3. Gælden fordelt efter en fordelingsnorm.

Efter lovforslaget om omlægning af fradraget for private renteudgifter - omtalt foran under V.F. - anses det for afgørende ved sontringen mellem privat og erhvervsmæssig gæld, hvad låneprovenuet er anvendt til. Som et led i vurderingen af lånets karakter indgår gældstypen som et bevismiddel.

Gæld sikret ved pant i ejerbolig anses således som privat gæld, når lånet er ydet af et realkreditinstitut eller pengeinstitut som prioritetslån i forbindelse med ejerboligens anskaffelse. Det samme gælder sælgerpantebreve. Lån, der ydes som tillægslån (eller ejerpantebreve) uden at have forbindelse med om- eller tilbygninger,

kan derimod være erhvervsmæssig gæld, hvis låneprovenuet er anvendt i erhvervsvirksomheden. Det samme gælder ejerpantebreve, der er lagt til håndpant for en kassekredit, der anvendes i erhvervsvirksomheden.

Da det må anses for umuligt at "øremærke" de enkelte træk på en kassekredit, betragtes hele kreditten skattemæssigt som et sammenhængende lånearrangement.

Prioritetslån, der ydes i en erhvervsbygning, vil som udgangspunkt blive betragtet som erhvervsmæssig gæld, når gælden stiftes i forbindelse med erhvervelse eller forbedring af ejendommen. Til-lægslån kan både være erhvervsmæssige og private.

Udvalget finder, at de foran anførte synspunkter kan være vejledende for, hvorledes gældsposter skal placeres under en virksomhedsbeskatning. For så vidt angår tilfælde, hvor en virksomheds indtægter og udgifter passerer en kassekreditkonto, er udvalget dog af den opfattelse, at kontoen henhører under virksomhedsøkonomien, uanset om ejerens hævninger til privatforbrug passerer kontoen. Der kan efter udvalgets opfattelse højst blive tale om at foretage en fordeling af renteudgifterne på virksomhedsøkonomien og den personlige økonomi, såfremt hævningerne i et givet tidsrum er usædvanlige store - set på baggrund af virksomhedens og ejerens økonomiske forhold -, og såfremt ejeren i forbindelse med hævningerne har anskaffet større formuegoder som bil, lystfartøj, sommerhus m.v.

På samme måde som for de finansielle aktiver kan der være grund til at overveje, om der bør opstilles særlige formodnings- eller bevisbyrderegler for, hvor passiver bør placeres. For passivernes vedkommende måtte det blive regler i retning af, at det påhviler den skattepligtige at godtgøre, at bestemte passivposter henhører under den personlige økonomi. Spørgsmålet behandles nedenfor under afsnit X om bevisspørgsmål.

Såfremt der som nævnt foran under 1. gennemføres ændrede regler om rentebeskatning, vil dette kunne påvirke vurderingen af problemerne i forbindelse med den rette placering af gældsposter og renteudgifter. Bliver der tale om, at den økonomiske virkning af fradraget for renteudgifter bliver mindre, vil dette således utvivlsomt også have den virkning, at vanskelighederne ved at gennemføre den rette placering af gæld og renteudgifter bliver mindre. Vurderingen heraf må dog naturligvis også her afhænge af det nærmere indhold af de ændrede regler.

Mulighederne for at opstille en mere fast fordelingsnorm for opdeling af renteudgifter i en erhvervsmæssig og en privat del er omtalt i redegørelsen fra indkomstskatteudvalget, betænkning nr. 805, bilag 3. Som muligt grundlag for en fordeling af renteudgifterne angives her:

1. Forholdet mellem skatteyderens erhvervsaktiver og private aktiver.
2. Fradrag som en procentdel af erhvervsaktiverne.
3. Fradrag for renteudgifter, der overstiger en beregnet rente af privataktiverne.

Disse metoder forudsætter alle tre, at der kan sondres mellem erhvervsaktiver og private aktiver, hvilket for så vidt betyder, at man har de samme sondringsproblemer som anført i det foregående vedrørende virksomhedsbeskatningen.

Generelt må det siges, at med en skematisk fordelingsregel vil der forekomme en del tilfælde, hvor fordelingen er i åbenlys uoverensstemmelse med de faktiske forhold. Da endvidere sondringsproblemerne som nævnt stadig foreligger, ses disse beregningsmetoder ikke at indeholde nogen fordel.

VIII. Bevægelser mellem virksomhedens økonomi og den personlige økonomi.

Undersøgelsen i det foregående afsnit af, hvorledes afgrænsningen af virksomhedens økonomi overfor den personlige økonomi foretages, har været af statisk karakter, idet den har været rettet mod virksomhedens tilstand på ethvert tidspunkt. I nærværende afsnit gennemgås spørgsmål i forbindelse med den for så vidt dynamiske situation, hvor der foregår bevægelser enten fra den personlige økonomi til virksomhedsøkonomien eller omvendt. Sådanne bevægelser forekommer først ved overgang til virksomhedsbeskatning, det vil sige navnlig ved påbegyndelse af erhvervsvirksomhed. Bevægelser imellem virksomhedsøkonomien og den skattepligtiges personlige økonomi forekommer endvidere løbende, medens virksomheden består, og endelig i forbindelse med ophør af virksomhedsbeskatning, det vil sige navnlig ved ophør med at drive erhvervsvirksomhed. De tre faser behandles i det følgende hver for sig.

A. Påbegyndelse af virksomhed.

Ved påbegyndelse af en virksomhed, der er omfattet af reglerne om virksomhedsbeskatning, udarbejder den skattepligtige en åbningsstatus, der viser, hvilke aktiver og passiver der er knyttet til virksomheden ved dens start.

Er det en allerede bestående virksomhed, der undergives virksomhedsbeskatning, udarbejdes på samme måde en åbningsstatus over de aktiver og passiver, der må henføres til virksomheden.

Der bliver i så fald spørgsmål om, hvorvidt overgangen til virksomhedsbeskatning bør udløse beskatning efter samme eller lig-

nende regler som ved overdragelse af aktiver f.eks. til et aktieselskab.

Overgangen til virksomhedsbeskatning har ikke karakter af en overdragelse af aktiver og passiver. Der foreligger ikke noget nyt retssubjekt, hvortil virksomheden overføres. Den skattepligtige person er fortsat ejer af virksomheden, og der er derfor ikke grundlag for beskatning af eventuelt konstaterede avancer efter reglerne om beskatning af avancer konstateret ved salg, afståelse o.l.

Spørgsmålet om, hvorvidt der ved indførelse af virksomhedsbeskatning bør fastsættes regler om beskatning af avancer, der konstateres ved overgangen til virksomhedsbeskatning, bør efter udvalgets opfattelse besvares benægtende. De omhandlede avancer er oparbejdet i tiden indtil påbegyndelsen af virksomhedsbeskatning, og der sker ikke ved denne overgang en sådan realisation, at der bør udløses en beskatning af eventuelle avancer. Som tidligere nævnt er det i virkeligheden alene en regnskabsmæssig udskillelse af virksomhedens økonomi, der foretages ved overgangen til virksomhedsbeskatning. Dette bør efter udvalgets opfattelse ikke give grundlag for en beskatning af de derved regnskabsmæssigt konstaterede avancer. Derimod bør det sikres, at disse avancer medregnes ved opgørelsen af avancer eller tab, der konstateres ved senere salg af virksomheden eller de enkelte aktiver. Dette er nærmere omtalt nedenfor under B. og C.

Om de enkelte arter af aktiver, der indskydes i eller overføres til virksomheden ved påbegyndelsen af virksomhedsbeskatning, bemærkes følgende:

1. Realaktiver.

Driftsmidler.

Disse indskydes i virksomheden med anskaffelsesbeløbene. Overførelse fra en allerede bestående virksomhed sker til den værdi, som driftsmidlerne er nedskrevet til.

Specielt for så vidt angår "småaktiver" med en anskaffelsessum på ikke over 1.800 kr. bemærkes, at disse aktivers anskaffelsessum efter afskrivningslovens § 3, stk. 2, kan fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted. (Den bogførte værdi er altså 0). Det samme gælder aktiver, hvis levealder må antages ikke at overstige 3 år, jfr. afskrivningslovens § 3, stk. 1. Efter afskrivningslovens § 3, stk. 5, skal salgssummen for sådanne driftsmidler fuldt ud medregnes i den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor afhændelse finder sted.

Følges disse regler, betyder det, at "småaktiver" for så vidt ikke anses for indskudt egenkapital, og at salgssummen for sådanne aktiver kommer til at indgå i virksomhedens skattepligtige indkomst.

Personbiler overføres til bogført værdi forstået som den nedskrevne værdi af den del af anskaffelsessummen, der ligger under 65.000 kr., med tillæg af den ikke afskrivningsberettigede del af anskaffelsessummen og evt. forbedringsudgifter.

Overføres der driftsmidler, der er anskaffet ved anvendelse af investeringsfondsmidler, vil den bogførte værdi være anskaffelsessummen med fradrag af de investeringsfondsmidler, der er anvendt.

Disse værdiansættelser kan efter omstændighederne afvige væsentligt fra værdien i handel og vandel. Da der imidlertid som nævnt ikke er sket overdragelse til et andet retssubjekt, synes der ikke at være grundlag for at anvende andre værdiansættelser end de nævnte. Den skattepligtige vil fremtidig foretage afskrivninger m.v. i den virksomhedsbeskattede indkomst, medens han tidligere har kunnet foretage sådanne fradrag i den - som regel - højere beskattede personlige indkomst. Til gengæld vil det ofte have været til fordel for ham, at investeringsfondshenlæggelser, udgift til anskaffelse af "småaktiver" og aktiver med begrænset levetid har kunnet fratrækkes i hans personlige indkomst på henlæggelses/anskaffelsestidspunktet, hvorimod en salgssum - for småaktiver - skal tages til indtægt og beskattes hos virksomheden.

Varelager.

Ved omdannelse af en virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab kan varelager i almindelighed overdrages til den skattemæssigt nedskrevne værdi. Dette gælder dog ikke, hvis den sidst foretagne nedskrivning er procentvis større end ved nedskrivningen ved det foregående regnskabsårs begyndelse. Denne undtagelse skal forhindre, at overdrageren med henblik på virksomhedsomdannelse udnytter nedskrivningsmulighederne maksimalt og dermed opnår størst muligt fradrag i den skattepligtige almindelige indkomst.

Efter udvalgets opfattelse vil der være grund til at anvende samme regler for værdiansættelsen af varelager ved en virksomheds overgang til virksomhedsbeskatning.

Fast ejendom.

Ved omdannelse af en virksomhed til aktie- eller anpartsselskab tillades det i praksis som hovedregel ikke, at afskrivnings-

berettigede faste ejendomme overføres til bogført værdi. Dette er begrundet med, at overdragelse til denne værdi kan medføre, at der ikke sker genbeskatning af de af overdrageren foretagne afskrivninger efter bestemmelserne i afskrivningslovens § 29.

Ved virksomhedsomdannelser som anført knyttes bogført værdi, handelsværdi og ejendomsværdi sammen på følgende måde:

- a. Hvis bogført værdi + foretagne afskrivninger er mindre end den officielle ejendomsværdi, skal ejendomsværdien anvendes.
- b. Hvis bogført værdi + foretagne afskrivninger er større end ejendomsværdien, skal overdragelsen ske til bogført værdi + de pågældende afskrivninger.
- c. Hvis bogført værdi + foretagne afskrivninger er større end handelsværdien, skal handelsværdien anvendes.

Under en virksomhedsbeskatningsordning, hvor der ikke skal ske beskatning af avancer som følge af selve overgangen til virksomhedsbeskatning, er det af mindre betydning, til hvilken af flere mulige værdier en fast ejendom opføres i åbningsstatus. Bestræbelserne må gå i retning af at sikre, at der ved senere afståelse af ejendommen sker fornøden beskatning af den derved konstaterede avance, det vil sige de genvundne afskrivninger. Sådant beskatning sker efter de fastsatte regler med udgangspunkt i anskaffelsessum, afskrivninger osv. uden at det derved har betydning, til hvilken værdi ejendommen er medtaget ved påbegyndelse af virksomhedsbeskatning.

Efter udvalgets opfattelse vil det således ikke være nødvendigt at fastsætte nærmere regler om værdigrundlaget ved inddragelse af en fast ejendom under virksomhedsbeskatning.

Debitorer.

Debitorer tillades som hovedregel overført til bogført værdi. Denne må også kunne anvendes ved overgang til virksomhedsbeskatning.

Good-will.

Er der i den hidtil drevne virksomhed opført en good-will og foretaget afskrivninger herpå, kan good-will overføres til den nedskrevne værdi. Har der ikke hidtil været opført good-will, skal der ikke overføres noget beløb herfor ved overgang til virksomhedsbeskatning. Dette hænger sammen med, at der ved senere salg af virksomheden skal ske beskatning af eventuel fortjeneste på good-will

i forhold til ejerens oprindelige etablering eller køb af virksomheden, jfr. bemærkningerne herom nedenfor under B. og C.

2. Finansielle aktiver.

Indestående på investeringsfondskonto.

Hvis ejeren af en virksomhed før overgang til virksomhedsbeskatning har foretaget henlæggelse til investeringsfond, opstår spørgsmål om, hvordan der skal forholdes med disse midler.

Da der ikke sker nogen afhændelse af virksomheden, er betingelserne i investeringsfondslovens § 10 om efterbeskatning for henlæggelsesåret ikke til stede.

Spørgsmålet er herefter, om overgang til virksomhedsbeskatning i denne forbindelse bør sidestilles med afhændelse. Antages dette, skal der ske en efterbeskatning, hvad der vil kunne virke som en hindring for overgangen. Man kan ikke henvise ejeren til at anvende investeringsfondsmidlerne før overgang til virksomhedsbeskatning. Det ville være irrationelt, hvis ejeren tvinges til at anskaffe driftsmidler på et tidspunkt, hvor dette ikke er motiveret i hensyn til virksomhedens drift.

Udvalget er herefter af den opfattelse, at overgang til virksomhedsbeskatning ikke i denne forbindelse bør sidestilles med afhændelse. Henlæggelser til investeringsfond bør fortsætte i virksomheden på samme vilkår, som de er foretaget af ejeren. Dette betyder bl.a., at de i investeringsfondsloven opstillede frister for anvendelse af henlæggelsen gælder uanset overgangen til virksomhedsbeskatning.

Hvis en investeringsfondshenlæggelse herefter ikke er benyttet inden fristens udløb, skal der efter investeringsfondslovens § 9 ske beskatning af henlæggelsesbeløbet - med et rentetillæg - for det indkomstår, hvori fristen udløber. Tilsvarende beskatning skal ske, hvor der under særlige omstændigheder sker frigivelse af en investeringsfondshenlæggelse inden fristens udløb. Udvalget finder, at beskatningen i disse tilfælde, hvor investeringsfondshenlæggelsen ikke har fundet anvendelse efter virksomhedens overgang til virksomhedsbeskatning, må foretages hos ejeren personligt. Henlæggelsesbeløbet med rentetillæg skal således ikke medregnes ved opgørelsen af virksomhedsindkomsten, men i ejerens personlige skattepligtige indkomst.

Kontante midler.

Kontante midler kan indskydes svarende til virksomhedens kapitalbehov. Det må være virksomhedsejerens vurdering heraf, der er afgørende, således at skattemyndighederne alene kan gribe regulerende ind, hvis størrelsen af de kontante midler, der måske derefter indsættes på konto i et pengeinstitut, står i åbenbart misforhold til virksomhedens omfang.

Værdipapirer.

Der må være en vis mulighed for, at virksomhedsindehaveren kan indskyde værdipapirer i virksomheden. I hvilket omfang dette kan ske, må ligeledes afhænge af virksomhedens kapitalbehov. Skattemyndighederne må også her have adgang til at tilsidesætte sådanne indskud, hvis de ikke konkret skønnes at være velbegrundede. Det må især påses, at selve besiddelsen af værdipapirer ikke anses for og bliver behandlet som erhvervsmæssig virksomhed.

Indeståender i pengeinstitutter.

Indeståender i banker, sparekasser m.v. overføres med tilskrevne renter indtil overgangsdagen. Også her kan overførelse alene ske i det omfang, det er påkrævet af hensyn til virksomhedens kapitalbehov.

Som altovervejende hovedregel kan det herefter om tilfælde, hvor en bestående virksomhed går over til virksomhedsbeskatning, siges, at der sker en succession i ejerens skattemæssige stilling med hensyn til de forskellige aktiver.

B. Under virksomhedens drift.

I tiden, hvor virksomheden er undergivet virksomhedsbeskatning, beskattes virksomhedens overskud på tilsvarende måde som indkomsten i et aktie- eller anpartsselskab. Efter de nugældende regler betyder dette, at nettooverskuddet undergives en beskatning på 40 pct. Nettooverskuddet opgøres som udgangspunkt efter de sædvanlige regler om opgørelse af skattepligtig indkomst.

I samme tidsrum sker der en selvstændig beskatning af ejerens eventuelle øvrige indtægter. Også disse øvrige indtægter opgøres som udgangspunkt efter de sædvanlige regler om opgørelse af skattepligtig indkomst. Beskatning sker efter reglerne om beskatning

af personlig indkomst, det vil sige progressivt for statsindkomsts-kattens vedkommende.

Under den løbende virksomhedsbeskatning kan der ske bevægelser fra den personlige økonomi til virksomhedsøkonomien og fra virksomhedsøkonomien til den personlige økonomi. Spørgsmålet er, hvorledes sådanne bevægelser eventuelt påvirker virksomhedsbeskatningen og beskatningen af ejerens øvrige indtægter. Det må herved stadig erindres, at der ved overgang til virksomhedsbeskatning ikke etableres et nyt retssubjekt, og at der således ikke ved indskydelsen af aktiver i virksomheden eller ved udtræk af aktiver sker nogen overførelse eller overgang af ejendomsretten til aktiverne. Såvel aktiver indskudt i virksomheden som øvrige aktiver tilhører den skattepligtige. På den anden side kan der være grund til at understrege, at der ved indskyden eller udtræk af aktiver er tale om reelle økonomiske bevægelser.

Når ejeren under den løbende virksomhedsbeskatning indskyder yderligere aktiver i virksomheden, behandles dette forhold skattemæssigt på samme måde, som når aktiver indskydes ved påbegyndelse af virksomhed. Som det fremgår af bemærkningerne herom foran under A., sker der i så fald en succession i ejerens skattemæssige stilling. Der bliver altså ikke udløst nogen beskatning som følge af overgangen af aktiverne til virksomheden.

Vanskeligere problemer foreligger, hvor ejeren trækker aktiver ud af virksomheden, eller hvor han afhænder et eller flere af virksomhedens aktiver. De to spørgsmål behandles i det følgende hver for sig.

1. Udtræk af virksomheden. (Overførelse af aktiver fra virksomhedsøkonomien til den personlige økonomi).

a. Når ejeren trækker kapital, der tidligere er indskudt i virksomheden, ud af denne, skal der efter kommissoriet ikke ske fradrag af det udtrukne beløb ved opgørelsen af virksomhedsindkomsten, ligesom beløbet ikke skal medregnes til ejerens personlige skattepligtige indkomst. Er det derimod en del af virksomhedens indkomst, som ejeren tager ud af virksomheden, skal beløbet fradrages i virksomhedsindkomsten og sammenlægges med ejerens andre indkomster uden for virksomheden.

Det bliver således helt afgørende for ordningens gennemførelse, at det i de enkelte tilfælde af udtræk af kapital fra virksomheden kan fastslås, om der er grundlag for fradrag i virksomheds-

indkomsten og tillæg til den personlige indkomst, eller der ikke er det.

Skillelinien skal som udgangspunkt fastlægges efter, om det er en del af virksomhedsoverskuddet, der hæves, eller det er tidligere indskudt kapital, der trækkes ud.

Hvis ejeren overfører midler fra virksomheden til sig selv f.eks. ved at hæve af virksomhedens kontantbeholdning eller af virksomhedens indeståender i pengeinstitutter, ses det umiddelbart, at der ikke er grundlag for at konstatere, om de hævede midler hidrører fra virksomhedens overskud eller fra indskudt kapital. I virkeligheden gælder det samme også, når det er andre aktiver, der trækkes ud af virksomheden. Indskudte aktiver vil ofte være solgt og derved ombyttet med andre aktiver, ligesom der ofte vil være indkøbt aktiver for midler hidrørende fra virksomhedens overskud. Midlerne i virksomheden er i denne forbindelse en helhed eller en enhed, og heller ikke den skattepligtige har grundlag for at angive, hvorfra hævede midler hidrører. Om der skal ske beskatning hos ejeren af det hævede beløb, kan derfor ikke baseres på oplysning fra ham om, hvorfra det hævede beløb hidrører. Overlod man det således til ejeren at angive, hvorfra beløbet hidrørte, ville det i virkeligheden føre til, at ejeren - for så vidt med rette - helt kunne bestemme, om der skulle ske beskatning eller ej.

Skal der sikres beskatning af overskud, som hæves, vil det derfor efter udvalgets opfattelse være nødvendigt at opstille en prioriteringsregel gående ud på, at hævede beløb anses for hævet overskud, så længe der i virksomheden foreligger overskudsbeløb fra det løbende år og fra tidligere år. Først når overskudskontoen er opbrugt, bliver der tale om udtræk af tidligere indskudt kapital.

b. Når det i kommissoriet anføres, at overskudsbeløb, der hæves, skal fragå i virksomhedsindkomsten og sammenlægges med ejerens personlige indkomster, er det udtryk for, at overskudsbeløb, der hæves, skal undergives en samlet beskatning svarende til den skat, ejeren må betale af personlige indtægter, som står til rådighed for hans forbrug. Når beløbet hæves, beskattes det hos ejeren under sammenlægning med hans andre indtægter. Kan årets hævninger rummes inden for årets virksomhedsoverskud, følger det af udvalgets kommissorium, at der ved opgørelsen af det skattepligtige virksomhedsoverskud skal indrømmes fradrag for hævningerne. Overstiger hævningerne årets virksomhedsoverskud, anses den overskydende hæv-

ning for foretaget af tidligere virksomhedsbeskattet overskud, så langt dette rækker. I dette tilfælde skal der under en eller anden form gives credit for den tidligere betalte virksomhedsskat.

Når beløbet helt eller for en dels vedkommende ikke kan rummes i overskuddet for hævningsåret, bør der efter udvalgets opfattelse ikke ske efterregulering af virksomhedsbeskatningen for de tidligere år. Den yderligere skat, ejeren skal betale som følge af, at han nu hæver af tidligere års overskud, bør fremkomme på den måde, at det overskudsbeløb, der i tidligere år er beskattet med virksomhedsskat, sammenlægges med ejerens eventuelle andre personlige indtægter og dermed undergives sædvanlig progressiv beskatning hos ham. I den således beregnede skat gives der credit eller skattegodtgørelse for den tidligere erlagte virksomhedsskat af overskudsbeløbet. I overensstemmelse med det i kommissoriet anførte sker der således alt i alt alene beskatning af de hævde overskudsbeløb med det beløb, som følger af beskatningen hos ejeren personlig. Der bliver hverken helt eller delvis tale om nogen økonomisk dobbeltbeskatning hos virksomhed og ejer, idet der ved beskatningen hos ejeren i det år, hvor overskudsbeløb vedrørende tidligere år hævses, indrømmes fuld skattegodtgørelse for den tidligere betalte virksomhedsskat.

Det overskudsbeløb, der skal medregnes til ejerens personlige indkomst, er ikke det beløb, der nu hævses, men det dertil svarende overskudsbeløb, hvoraf der har været svaret virksomhedsskat. Det vil sige det hævde beløb med tillæg af virksomhedsskatten. I et skematisk eksempel med en virksomhedsbeskatningsprocent på 40 vil det sige, at hvis ejeren nu hæver 60 kr., som ikke kan rummes i hævningsårets overskud, er det udtryk for, at han hæver 100 kr. af tidligere års overskud, som har været beskattet med virksomhedsskat. Under forudsætning af, at disse 100 kr. kan rummes i tidligere års overskud, skal de herefter medregnes i ejerens personlige skattepligtige indkomst. Såfremt de her beskattes med en personskat på f.eks. 70 pct. eller 70 kr., gives der credit heri med den tidligere erlagte virksomhedsskat på 40 kr. Den forskelsskat, der betales ved hævning af 100 kr. af tidligere års overskud, bliver således 30 kr. og den samlede skat herefter 70 kr.

Beskatningsforløbet i disse tilfælde kan for så vidt siges at **være** det samme som for betaling af skat af aktieudbytter efter de gældende regler. Det fulde aktieudbytte skal medregnes til aktionæ-

rens skattepligtige indkomst, og i den beregnede skat gives der herefter credit for den tidligere erlagte udbytteskat.

Rent praktisk vil der dog være den forskel, at medens aktionæren som regel kender størrelsen af det aktieudbytte - uden fradrag af udbytteskat -, som han skal medregne på selvangivelsen, så vil virksomhedsindehaveren ikke umiddelbart kende størrelsen af det overskudsbeløb, der i disse tilfælde skal medregnes i indkomsten. Han kender størrelsen af det beløb, han hæver, men dette beløb skal omregnes, så den dertil svarende virksomhedsskat tillægges. Det er for så vidt en forholdsvis enkel omregning, men såfremt man vil undersøge, at den skattepligtige selv skal foretage omregningen i forbindelse med udfyldelsen af selvangivelsen, kan man lade ham selvangive det hævde beløb, og så i stedet lade skattemyndighederne foretage omregningen i forbindelse med skatteberegningen.

c. Er det andre aktiver end kontante midler, ejeren trækker ud af virksomheden og overfører til den personlige økonomi, bliver der tilføjede spørgsmål om, hvorvidt der er grundlag for beskatning af for tjenesten eller tabet, der konstateres ved overførelsen.

Når realaktiver således udtages af ejeren, overgår de fra at være driftsmidler til at være privat anvendte formuegoder.

Efter afskrivningslovens § 32 sidestilles sådanne overførsler i denne lov med salg (og køb) af de pågældende formuegoder.

Dette gælder for aktiver som omhandlet i afskrivningslovens afsnit I og II, jfr. § 32, stk. 1 og stk. 2.

Afskrivningslovens afsnit I omhandler maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt. Herunder falder også biler. Afsnit II omfatter maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål.

Overføres driftsmidler således fra virksomhedsdelen til privatdelen, sidestilles dette med salg fra virksomheden og som køb fra ejerens side.

I henhold til afskrivningslovens § 32, stk. 4, betragtes værdien i handel ogandel på overførelsestidspunktet som salgssum og købesum.

Konsekvensen af denne bestemmelse bliver således, at virksomheden står som sælger - til handelsværdien -, når ejeren udtager driftsmidler til privat brug. Virksomheden skal således reducere saldoværdien med "salgssummen" for det udtagne driftsmiddel, jfr.

afskrivningslovens § 2, stk. 3. Bliver saldoværdien herefter negativ, skal dette beløb tages til indtægt af virksomheden i henhold til reglerne herom i afskrivningslovens § 5.

Er der tale om en personbil, skal skattepligtig indkomst/tab opgøres af virksomheden i henhold til bestemmelserne i afskrivningslovens § 6 A, stk. 4.

For blandede driftsmidler finder bestemmelserne om avance/tabsopgørelse i afskrivningslovens § 9 anvendelse.

For så vidt angår aktiver, der ikke saldoafskrives (f.eks. personbiler), betyder afskrivningslovens bestemmelser sammenholdt med virksomhedsbeskatningen dels, at den konstaterede gevinst eller det konstaterede tab i forbindelse med overgangen til privat anvendelse indgår i årets resultatopgørelse, dels at handelsværdien for det udtagne aktiv betragtes som en hævning, der kan fratrækkes i virksomheden, og undergives personlig beskatning hos virksomhedsejeren.

For bygninger, der har været afskrevet, gælder, at hvis de ikke sælges, men overgår til f.eks. privat benyttelse, er der ikke hjemmel til at foretage beskatning. Når ejeren således udtager en fast ejendom til privat benyttelse, skal virksomheden ikke medtage nogen avance i årets resultatopgørelse.

2. Salg af aktiver.

Skattepligtige fortjenester og tab, der konstateres ved salg af aktiver under virksomhedens drift, bør efter udvalgets opfattelse være undergivet virksomhedsbeskatning på tilsvarende måde som virksomhedens løbende overskud. Det vil sige, at avancer og tab henføres til virksomhedens skattepligtige indkomst, og at skattebetalingen foretages af virksomhedens midler.

Er der tale om aktiver anskaffet før overgangen til virksomhedsbeskatning, bør der som anført foran under A. ikke ved overgangen ske beskatning af avancer, der kunne konstateres ved en ansættelse af aktiverens værdi på overgangstidspunktet. Sådanne avancer bør dog ikke undtages fra beskatning, men medregnes ved opgørelsen af avancer eller tab ved senere salg af de pågældende aktiver. Dette betyder, at der ved opgørelsen af avancen eller tabet ved det senere salg som anskaffelsessum må regnes med anskaffelsessummen ved ejerens oprindelige anskaffelse af aktivet.

Det anførte bør efter udvalgets opfattelse også gælde, når der er tale om særlig indkomst. Særlig indkomst under virksomhedens løbende drift vil navnlig være:

Genvundne afskrivninger på bygninger og installationer, lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 2, afskrivningslovens § 29. Det samme gælder genvundne afskrivninger på dræningsanlæg.

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 13.

Fortjeneste/tab ved afhændelse m.v. af tidsbegrænsede rettigheder, lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 4.

Fortjeneste/tab ved afhændelse m.v. af retten ifølge udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt, lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 5.

Når et sådant aktiv er erhvervet før overgangen til virksomhedsbeskatning, bør der også som anskaffelsessum regnes med den oprindelige anskaffelsessum.

Avancen eller tabet bør i disse tilfælde i det hele opgøres efter samme regler som for særlig indkomst, der tilfalder aktie- eller anpartsselskaber. Endvidere medregnes den opgjorte særlige indkomst til virksomhedens almindelige skattepligtige indkomst på samme måde som for selskaber, Derved opnås, at alle indtægter og udgifter knyttet til erhvervsvirksomheden undergives virksomhedsbeskatning, hvad enten der er tale om virksomhedens løbende overskud eller om fortjenester ved salg af virksomhedens aktiver. Endvidere opnås det, at i tilfælde, hvor der kan være tvivl om, hvorvidt en avance er almindelig eller særlig indkomst, sker beskatningen i alle tilfælde hos virksomheden, uden at en eventuel ændret bedømmelse af det nævnte forhold har nogen indflydelse på beskatning af ejerens personlige indkomst.

Beskatningen af særlig indkomst efter selskabsskattereglerne vil i nogle tilfælde være en lempeligere beskatning end, hvis beskatning var sket efter personskattereglerne. Hvor der er tale om salg af et aktiv anskaffet før overgangen til virksomhedsbeskatning, og hvor avancen derfor for så vidt omfatter avance oparbejdet før overgangen, vil der således med hensyn til denne del af avancen kunne ske en noget lempeligere beskatning end efter personskattereglerne. Udvalget anser dog denne ulempe ved den skitserede ordning for væsentlig mindre end de navnlig praktisk-administrative ulemper, der ville være forbundet såvel med en ordning med avancebeskatning ved overgang til virksomhedsbeskatning som med en ordning med beskatning af særlig indkomst som personlig indkomst for ejeren.

Mår der i en virksomhed er indvundet en særlig indkomst og der er svaret skat heraf, indestar det overskydende eller resterende be-

løb i virksomheden. Det spørgsmål kan rejses, om indehaveren bør forskelsbeskattes, når han senere hæver dette beløb. Hæver han af det almindelige overskud, beskattes han fuldtud af det hævede beløb og får så godskrevet den tidligere erlagte virksomhedsskat. På tilsvarende måde kunne man forestille sig, at når han senere hæver særlig indkomst, må han svare fuld særlig indkomstskat efter personreglerne og så heri få godskrevet den virksomhedsskat, der tidligere er svaret af den særlige indkomst. Udvalget er dog mest tilbøjeligt til at mene, at man ikke i disse tilfælde bør gennemføre en forskelsbeskatning. Dels er der her ikke tale om forskellen mellem en proportional og en progressiv beskatning. Der er ikke tale om en progressiv beskatning, der skal "indhentes" ved hjælp af forskelsbeskatning. Og dels er reglerne om opgørelsen af særlig indkomst, herunder de forskellige fradrag heri og tillæg hertil, indrettet på en sådan måde, at der i mange tilfælde ikke er større forskel på beskatningsresultatet, hvad enten den særlige indkomst beskattes efter personskattereglerne eller efter selskabsskattereglerne. I nogle tilfælde fører iøvrigt personskattereglerne til det laveste beskatningsresultat.

3. Betalingen af virksomhedsskat.

Virksomhedsskatten påhviler ejeren som en personlig forpligtelse på linie med den skat, han skal betale af hævede overskudsbeløb og andre personlige indtægter. Såfremt ejeren anvender virksomhedens midler til at betale virksomhedsskatten, kan det spørgsmål rejses, om forholdet skal betragtes således, at ejeren trækker midler ud af virksomheden med den virkning, at han skal beskattes af det udtrukne beløb i det omfang, beløbet kan rummes på overskudskontoen. Havde det været et aktie- eller anpartsselskab, der indtjente overskuddet, skulle selskabet betale skatten, og der ville ikke blive tale om, at aktionærerne i den anledning skulle beskattes af det beløb, der var anvendt til betaling af selskabets skat. Ud fra det i kommissoriet angivne hovedformål med en virksomhedsbeskatning: at sikre en ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i selskaber finder udvalget herefter, at betaling af virksomhedsskat med virksomhedens midler ikke bør medføre beskatning, som når overskud hæves.

4. Særligt om indkomst fra udlandet.

Hvor en del af en virksomheds indkomst er indtjent i udlandet, bliver der spørgsmål om at lempe beskatningen her i landet under hensyn til beskatningen i udlandet.

Sådan lempelse indrømmes enten i form af såkaldt exemption, hvor den udenlandske indkomst principielt ikke medregnes til den danske skattepligtige indkomst, eller i form af såkaldt credit, hvor der gives fradrag i den beregnede danske skat for den i udlandet betalte skat.

a. Exemptionslempelse.

Den udenlandske indkomst fritages her for dansk skat, uanset om der faktisk er betalt skat i udlandet af denne indkomst eller ej.

Når den udenlandske indkomst og den eventuelle udenlandske skat holdes udenfor den danske beskatning, skal der under virksomhedsbeskatning ikke foretages posteringer af disse indkomst- og skattebeløb på den særlige overskudskonto, der føres med henblik på at sikre beskatning hos ejeren personlig af overskudsbeløb, der hæves i virksomheden, jfr. nærmere afsnit X. Der skal ikke ske nogen beskatning hos ejeren personlig i anledning af, at han hæver den udenlandske indkomst. Ifølge den foran under punkt 1.a. omtalte prioriteringsregel kan den udenlandske indkomst dog ikke hæves uden skattemæssig virkning, før alt beskattet overskud i virksomheden er hævet med deraf følgende beskatning hos ejeren personlig.

For så vidt angår tilfælde, hvor den udenlandske indkomst skal tages i betragtning ved beregningen af skatten af den skattepligtiges eventuelle danske indkomster ("Progressionsforbehold"), skal udvalget pege på muligheden af, at dette kan ske i forbindelse med den pågældendes personlige beskatning for det år, hvori den udenlandske indkomst indtjenes. Det ville både regnskabsmæssigt og skatteberegningmæssigt være særdeles besværligt, såfremt virkningen først indtrådte det år, hvor den udenlandske indkomst hæves.

I- visse tilfælde - ved exemption efter såkaldt "ny metode" - skal underskud i dansk indkomst modregnes i den udenlandske indkomst med den virkning, at fremførsel af underskud til de efterfølgende år tilsvarende begrænses. Under virksomhedsbeskatning må der herved forstås virksomhedsunderskud inden fradrag for beløb, som ejeren hæver i virksomheden. Det er iøvrigt samme underskudsbe-

greb, som anvendes ved de almindelige regler om den skattemæssige behandling af virksomhedsunderskud, jfr. herom afsnit IX.A.

b. Creditlempelse.

Den udenlandske indkomst medregnes her til den danske skattepligtige indkomst, og der gives i den beregnede skat credit (fradrag) for betalt udenlandsk skat, dog højst med den del af den beregnede danske skat som forholdsmæssigt svarer til den udenlandske indkomst.

Såfremt den udenlandske skat udgør højst 40 pct. af den udenlandske indkomst, vil den samlede danske og udenlandske skat under virksomhedsbeskatningsordningen udgøre 40 pct.

Under hensyn til, at en del af den samlede skat betales til udlandet, og for at sikre den korrekte forskelsbeskatning hos ejeren personlig af hævede overskudsbeløb må i disse tilfælde den udenlandske indkomst behandles på tilsvarende måde som tidligere virksomhedsbeskattet overskud. Det kan rent praktisk ske ved, at den udenlandske indkomst efter fradrag af et beregnet skattebeløb på 40 pct. posteres på kontoen for virksomhedsoverskud. Når denne indkomst hæves, sker der forskelsbeskatning hos ejeren personlig på tilsvarende måde, som når der hæves af tidligere virksomhedsbeskattede overskudsbeløb.

Forholdet kan illustreres ved nedenstående skematiske eksempel. I eksemplet er forudsat en skattepligtig indkomst på 300.000 kr., der alene hidrører fra udenlandsk erhvervsindkomst. Der er regnet med en skat heraf på 175.800 kr., svarende til en beskatningsprocent på ialt 58,6. Endvidere er forudsat beskatning i udlandet på 30 pct.

1) Gældende regler:

dansk skat	85.800 kr.
udenlandsk skat	<u>90.000 "</u>
skat ialt	<u>175.800 kr.</u>

2) Virksomhedsbeskatning:

dansk skat	30.000 kr.	
udenlandsk skat	<u>90.000 "</u>	
skat ialt	120.000 kr.	120.000 kr.

Transport	120.000 kr.
Ved hævnning af den udenlandske indkomst	
180.000 kr. (300.000 kr. •/• skat 120.000	
kr.) beskattes ejeren personlig med	
(180.000 kr. + 120.000 kr.) x 58,6 pct.	
•/• 120.000 kr. =	<u>55.800 "</u>
herefter skat ialt	<u>175.800 kr.</u>

Såfremt den udenlandske skat udgør mere end 40 pct. af den udenlandske indkomst, vil der efter de nugældende regler alene blive indrømmet credit for den udenlandske skat med 40 pct. Den yderligere udenlandske skat vil blive en art endelig merskat udover den "normale" skat.

Dette forhold kan illustreres ved nedenstående skematiske eksempel, hvor samme fremgangsmåde er anvendt som i det tidligere eksempel. Den udenlandske skat er her på 50 pct.

1) Gældende regler:

dansk skat	25.800 kr.
udenlandsk skat	<u>150.000 "</u>
skat ialt	<u>175.800 kr.</u>

2) Virksomhedsbeskatning:

dansk skat	0 kr.
udenlandsk skat	<u>150.000 "</u>
skat ialt	150.000 kr. 150.000 kr.

Ved hævnning af den udenlandske indkomst	
180.000 kr. (300.000 kr. •/• credit for	
udenlandsk skat maksimalt 40 pct. eller	
120.000 kr.) x 58,6 pct. •/• 120.000 kr. =	<u>55.800 "</u>
herefter skat ialt	<u>205.800 kr.</u>

Virksomhedsejeren vil i disse tilfælde i almindelighed blive undergivet en højere samlet skat end efter de nugældende regler, i eksemplet med yderligere 30.000 kr. Udvalget finder, at dette kan imødegås på den måde, at der ved ejerens personlige beskatning for det år, hvor den udenlandske indkomst indtjenes, indrømmes ham den credit for udenlandsk skat, som han efter foranstående er blevet afskåret fra at udnytte. Denne credit beregnes med en procentsats, der svarer til forskellen mellem den udenlandske skattesats (dog

maksimalt den samlede beskatningsprocent for ejeren personlig i indtjeningsåret) og virksomhedsskattesatsen på 40 pct. Denne løsning kan for så vidt siges at ligge på linie med det foran anførte om exemption med progressionsforbehold.

C. Ophør af virksomhed.

1. Når den skattepligtige ophører med at drive en erhvervsvirksomhed, der har været omfattet af virksomhedsbeskatning, skal der ske en afslutning af virksomhedsbeskatningen. Ophøret med at drive virksomheden kan ske enten ved at den skattepligtige blot holder op med driften af virksomheden eller derved, at han afhænder, sælger virksomheden.

a. For ophørsåret opgøres virksomhedens indkomst indtil ophørstidspunktet, såvel den almindelige indkomst, overskuddet, som eventuel særlig indkomst.

Indkomst, der konstateres i forbindelse med ophøret eller afhændelsen af virksomheden, bør efter udvalgets opfattelse tillige medregnes til virksomhedens indkomst for ophørsåret. Der er her tale om indkomst, der i realiteten hidrører fra den tid, virksomheden har været i drift, og som derfor også bør være omfattet af virksomhedsbeskatningen. Det vil sige, at avancer og tab, der konstateres ved virksomhedsophøret, må medregnes ved opgørelsen af indkomsten for ophørsåret.

De gældende regler om beskatning i forbindelse med virksomhedsafståelse findes i afskrivningsloven og lov om særlig indkomstskat. Det er her bestemmelserne i §§ 6, 13 og 29 i afskrivningsloven og §§ 2, nr. 1-5 og nr. 13, 6, 6 A og 7 A i lov om særlig indkomstskat, der særlig har betydning.

I henhold til afskrivningslovens § 6 beskattes avance eller tab på samtlige driftsmidler, hvor selve virksomheden afhændes, afstås eller opgives, efter reglerne i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 1. Der kan ikke afskrives på driftsmidlerne i salgsåret, og udgifter til småaktiver og til driftsmidler, hvis levealder ikke overstiger 3 år, kan ikke fradrages i indkomstopgørelsen for salgsåret.

Den særlige indkomst udgør det beløb, hvormed salgssummen overstiger saldo værdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsåret er anvendt til nyanskaffelser. Hvis saldoen ved ophørsårets begyndelse er negativ, udgør den særlige ind-

komst det beløb, hvormed salgssummen med tillæg af et positivt beløb lig den negative saldo overstiger udgifterne til nyanskaffelser i ophørsåret.

Til de nævnte salgssummer henregnes også beløb, der indvindes ved salg af småaktiver og aktiver med en levealder, der ikke overstiger 3 år, og hvor anskaffelsessummen fuldt ud er fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved indkomstår forud for ophørsåret.

Tilsvarende regler som anført foran om opgørelse af fortjeneste gælder om opgørelse af tab ved afståelse.

For personbiler, der ikke indgår i saldoen, opgøres fortjeneste eller tab efter bestemmelsen i afskrivningslovens § 6 A, stk. 4. Overstiger afståelsessummen anskaffelsessummen forhøjet med forbedringsudgifter og med fradrag af samtlige afskrivninger, skal fortjenesten medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori afståelsen finder sted. Et evt. tab fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, dog kun i det omfang tabet overstiger det beløb, som ikke kan afskrives. Sker afhændelsen i forbindelse med afhændelse eller ophør af virksomheden, medregnes avance/tab i den særlige indkomst.

For blandede driftsmidler opgøres fortjeneste eller tab efter reglerne i afskrivningslovens § 9, stk. 1 og 2. Ved salg opgøres avancen som for udelukkende erhvervsmæssigt benyttede biler. Den del af avancen, der svarer til forholdet mellem de i tidligere indkomstår foretagne skattemæssige afskrivninger og de samlede beregnede afskrivninger, medregnes i den skattepligtige indkomst for salgsåret.

Hvis salgssummen er mindre end anskaffelsessummen med fradrag af de samlede beregnede afskrivninger, kan en del af forskelsbeløbet fratrækkes i den skattepligtige indkomst. Fra forskelsbeløbet trækkes den del af anskaffelsessummen, på hvilken der ikke kan afskrives. Af det nedsatte forskelsbeløb kan den del fradrages, der svarer til forholdet mellem de skattemæssige afskrivninger og de samlede beregnede afskrivninger.

Ved salg af bygninger samt særlige installationer i bygninger, hvorpå der kan afskrives, beskattes genvundne afskrivninger, jfr. afskrivningslovens § 29 og lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 2. Genvundne afskrivninger beskattes således som særlig indkomst. Endvidere beskattes fortjeneste ved salg af fast ejendom efter reglerne i § 2, nr. 13, i lov om særlig indkomstskat.

Ved afståelse af virksomheden skal der ske beskatning af den good-will, der afhændes sammen med denne.

Vederlaget kan fastsættes som en ydelse, der fikseres til et beløb en gang for alle, uanset om det eventuelt skal erlægges i afdrag. I dette tilfælde finder bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 3, anvendelse. Avance medregnes til den særlige indkomst, mens tab kan fradrages i anden særlig indkomst.

Vederlaget kan også blive aftalt som en afgift, der sættes i forhold til det udbytte, virksomheden i et nærmere fastsat tidsrum indbringer den nye indehaver. I dette tilfælde vil sælgeren efter nugældende praksis blive indkomstbeskattet af de beløb, der tilfalder ham år for år.

Ved afståelse af varelager og varedebitorer er den konstaterede fortjeneste skattepligtig. Et eventuelt tab er fradragsberettiget.

Ved opgørelsen af avancer og tab, der konstateres ved virksomhedsophøret, lægges den oprindelige anskaffelsessum til grund også i tilfælde, hvor anskaffelsen er foretaget før påbegyndelsen af virksomhedsbeskatning. Derved sikres det, at også den del af avancen/tabet, der reelt er opstået, før virksomhedsbeskatningen satte ind, kommer til beskatning.

b. Ophøret med at drive virksomhed har ikke kun betydning for virksomhedens indkomst for afslutningsperioden, men også for ejerens personlige indkomst for det år, hvori ophøret finder sted. Den del af virksomhedsbeskatningsordningen, der består i, at ejeren beskattes personligt af overskudsbeløb, når han hæver dem, må også føres til ende. Det betyder, at det samlede beløb, der resterer på overskudskontoen ved virksomhedsophøret, må medregnes til ejerens personlige skattepligtige indkomst på samme måde, som når han under den løbende drift af virksomheden hæver overskudsbeløb, jfr. herom foran under B.1.

Det vil i nogle tilfælde kunne være betydelige skattebeløb, der på dette grundlag pålignes ejeren for ophørsåret. Udvalget finder, at der bør være adgang til at afdrage beløbet over en nærmere fastsat årrække. Afdragsperioden og de øvrige vilkår for afdragsordningen bør være fastsat i loven eller i bekendtgørelse udstedt i henhold til loven, således at de skattepligtige ikke henvises til bevillingsmæssige tilladelser i de enkelte tilfælde, men har direkte krav på en i lov eller bekendtgørelse nærmere angivet af-

dragsordning. Udvalget finder, at en afdragsperiode på indtil 5 år normalt vil være passende. Det er dog muligt, at der bør fastsættes forskellige afdragsperioder afhængig af størrelsen af det skattebeløb, der skal betales, og af den likviditetsmæssige situation for den skattepligtige. I sidstnævnte forbindelse kan det have betydning, om salgssummen eventuelt erlægges over en afdragsperiode.

2. Ophøret med at drive erhvervsvirksomhed kan finde sted i forbindelse med, at virksomhedsejerens skattepligt ophører.

Såfremt skattepligten ophører på grund af virksomhedsejerens fraflytning til udlandet, sker afviklingen af virksomhedsbeskatningen i det hele efter de foran under 1. omtalte regler, jfr. herved også bestemmelserne i § 5 A i lov om særlig indkomstskat m.v.

Hvis ejeren efter ophøret af den fulde skattepligt fortsætter med at drive virksomheden her i landet og således er begrænset skattepligtig af virksomhedsindtægten, vil virksomheden fortsat være omfattet af virksomhedsbeskatningsordningen, som i det hele også gælder for personer, der er begrænset skattepligtige her til landet.

Ophører skattepligten på grund af virksomhedsejerens død forholdes der i beskatningsmæssig henseende i det hele efter bestemmelserne i kildeskattelovens afsnit II og III om beskatningen i forbindelse med dødsfald. Reglerne om beskatning af indkomst i "mellemprioroden", om boers skattepligt, om passivering og succession finder således anvendelse.

3. Der kan tænkes tilfælde, hvor selve virksomhedsbeskatningen ophører, men den skattepligtige fortsætter med at drive virksomheden. Det kan kun forekomme i det omfang, virksomhedsbeskatning tilrettelægges som en valgfri ordning, og det yderligere fastsættes, at den skattepligtige, der har valgt at lade sig omfatte af ordningen, kan bestemme, at han fra et vist tidspunkt ikke længere skal være omfattet af ordningen. Som anført nedenfor i afsnit XIII bør det være et led i en eventuel sådan ordning, at den skattepligtige alene kan melde sig ud af ordningen med virkning fra udløbet af et indkomstår. Denne forudsætning er lagt til grund for de efterfølgende bemærkninger.

For det sidste indkomstår, hvor virksomheden er omfattet af virksomhedsbeskatning, foretages sådan beskatning på ganske samme

måde som for det eller de foregående år med virksomhedsbeskatning.

Når der alene sker ophør af virksomhedsbeskatningen og den skattepligtige fortsætter med at drive erhvervsvirksomheden, sker der ikke nogen overdragelse af virksomhedens aktiver m.v. til et andet retssubjekt. Der bør derfor efter udvalgets opfattelse ikke ske nogen beskatning af de fortjenester eller tab, som for så vidt kan konstateres i forbindelse med afslutningen af virksomhedsbeskatningen. Sådanne fortjenester eller tab må derimod indgå i fortjenester eller tab, der opgøres ved senere afhændelser af de pågældende aktiver m.v. eller ved senere salg eller ophør med driften af erhvervsvirksomheden. Det må følgelig bestemmes, at de oprindelige anskaffelsessummer for de pågældende aktiver skal lægges til grund ved opgørelsen af fortjenester eller tab ved senere realisation i form af afhændelse af aktiverne eller salg eller ophør med drift af virksomheden.

Ophøret af virksomhedsbeskatningen får derimod virkning for ejerens personlige beskatning. De beløb, der på ophørstidspunktet indestår på overskudskontoen, må medregnes til ejerens personlige skattepligtige indkomst i ophørsåret. Dette er et nødvendigt led i afviklingen af virksomhedsbeskatningen på samme måde, som når denne ophører som følge af salg af virksomheden eller ophør med drift af virksomheden, jfr. herom foran under punkt 1. b. Som dér anført kan det være betydelige beløb, der på denne måde skal medregnes til ejerens skattepligtige indkomst. Der bør derfor også her være adgang til at afdrage skattebeløbene over en periode på indtil 5 år efter samme regler som anført foran under 1. b.

IX. Den skattemæssige behandling af et opgjort underskud ved virksomhedens drift.

A. I indkomst skatteudvalgets afsluttende redegørelse gøres opmærksom på, at det ved gennemførelsen af en virksomhedsbeskatningsordning må overvejes, hvorledes underskud i virksomheden skal behandles, bl.a. fordi underskud kan opstå både som følge af, at ejerens udtræk overstiger virksomhedens overskud, og som følge af, at virksomhedens driftsresultat (før fradrag af ejerens udtræk) udviser underskud.

Tilsvarende anføres i den norske betænkning om virksomhedsbeskatning, at underskud i næringsvirksomhed vil opstå såvel, når driftsudgifterne er større end bruttoindtægten, som når der ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst foreligger fradragsret for ejerens hævninger til privatforbrug, og disse hævninger er større end nettonæringsindtægten.

Når det i det følgende gøres til genstand for nærmere overvejelse, hvorledes underskud under virksomhedsbeskatningen skal behandles, må det forudsætningsvis være klarlagt, om der er tale om samme vide underskudsbegreb som omhandlet i indkomstskatteudvalgets redegørelse og i den norske betænkning, eller om der ved underskud ved virksomhedens drift alene skal forstås det negative driftsresultat, således som dette opgøres efter nugældende regler, d.v.s. uden fradrag for de af virksomhedsindehaveren i årets løb foretagne hævninger.

Udgangspunktet for begrebsfastlæggelsen må tages i den del af udvalgets kommissorium, som omhandler virksomhedens fradrag for

de af den erhvervsdrivende hævede beløb. Når det her anføres, at den del af virksomhedens indkomst, som han tager ud af virksomheden, skal fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst, og det endvidere siges, at beløb, som ejeren trækker ud af tidligere i virksomheden indskudt kapital, ikke skal fratrækkes ved indkomstopgørelsen, er det efter udvalgets opfattelse hermed angivet, at hævede beløb kun skal påvirke indkomstopgørelsen for virksomheden i det omfang, beløbene kan rummes i skattemæssigt overskud opgjort efter sædvanlige regler om opgørelse af skattepligtig indkomst.

Denne opfattelse hos udvalget ligger endvidere til grund for den foran i afsnit VIII.B.1. opstillede prioriteringsregel, hvorefter hævede beløb anses for hævet overskud, sålænge der i virksomheden foreligger overskudsbeløb fra det løbende år og fra tidligere år. Hævninger, der overstiger årets overskud og evt. akkumuleret overskud, anses derimod for udtræk af tidligere indskudt kapital (formueforbrug), der ikke skal fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst.

Følges denne opfattelse, kan hævninger således ikke i sig selv bevirke et skattemæssigt virksomhedsunderskud, jfr. herved det i afsnit X opstillede eks. 1 - år 4. Det lægges derfor i det følgende til grund, at underskud i de relationer, hvori det forekommer under virksomhedsbeskatningsordningen, begrebsmæssigt alene omfatter de tilfælde, hvor driftsresultatet (excl. indehaverens hævninger) er negativt.

Ved denne begrebsindsnævring i forhold til opfattelsen i indkomstskatteudvalget og i den norske betænkning undgås de problemer om beskatning af udtræk i underskudstilfælde, som eksempelvis i det norske "Skattedelingsudvalg" har givet anledning til betydelig uenighed. Det i Norge rejste spørgsmål om, hvorvidt udtræk, som der ikke er dækning for i virksomhedens overskud, skal personbeskattes i hævningsåret eller registreres til senere beskatning, når virksomheden igen giver tilstrækkeligt overskud til både at dække årets hævninger og tidligere akkumulerede overskydende udtræk, bliver ikke aktuelt, når underskud defineres snævert som anført, og der opstilles en prioriteringsregel for hævningerne som foreslået af udvalget.

B. Spørgsmålet er herefter, hvorledes et opgjort driftsunderskud for virksomheden skal behandles skattemæssigt. Skal det kunne fratrækkes i ejerens andre indtægter, og kan det videreføres til fradrag i efterfølgende års overskud eller andre indtægter?

Umiddelbart forekommer det at være et naturligt led i virksomhedsbeskatningsordningen, at underskud af virksomheden kun kan fratrækkes i efterfølgende års overskud af virksomheden.

Den opdeling mellem virksomhedens økonomi på den ene side og ejerens personlige økonomi på den anden side, som en virksomhedsbeskatning nødvendiggør, jfr. afsnit VII, fører i øvrigt efter udvalgets opfattelse rent logisk til, at nettoresultatet af erhvervs- virksomheden ikke umiddelbart kan influere på opgørelsen og beskatningen af andre indtægter. Det ville derfor kræve indføjelser af en særlig bestemmelse i regelkomplekset vedrørende beskatningsordningen, såfremt underskudsoverførsel fra virksomhedssfæren til personsfæren eller omvendt skulle være tilladt. Udvalget finder, at der ikke bør fastsættes en sådan overførselsregel gældende under virksomhedens normale løbende drift. Det er derimod muligt, at der ved påbegyndelse og/eller ophør af erhvervsvirksomheden bør være en vis adgang til underskudsoverførsel. Dette er nærmere omtalt nedenfor under C.2 og 3.

C. I det følgende gennemgås hver for sig den skattemæssige behandling af virksomhedens negative driftsresultat 1) ved dens overgang til virksomhedsbeskatning, 2) under den løbende drift, medens virksomheden er undergivet virksomhedsbeskatning, og 3) ved virksomhedens ophør. Herunder gøres bemærkninger om, hvordan der bør forholdes med negativ særlig indkomst, dels i tilfælde hvor den skattepligtige almindelige virksomhedsindkomst er positiv, dels i tilfælde hvor virksomhedens driftsresultat er negativt.

1. Overgang til virksomhedsbeskatning.

Det vil ved en allerede bestående virksomheds overgang til virksomhedsbeskatning være nødvendigt at fastsætte overgangsregler, hvorved der tages stilling til, om overførsel i medfør af ligningslovens § 15 af underskud for indkomståret (-årene) før virksomhedsbeskatningsordningens ikrafttræden skal ske med virkning for opgørelsen af indehaverens personlige indkomst eller med virkning for virksomhedens indkomstopgørelse.

Det må efter udvalgets opfattelse være naturligt at bedømme virksomhedsbeskatningen som et selvstændigt system, der bortset fra successionen i ejerens skattemæssige stilling med hensyn til de aktiver, der knyttes til virksomheden, ikke har nogen skattemæssig forbindelse med ejerens indkomstopgørelser for tidligere år. Virksomhedsindehaverens underskud for tidligere år behøver endvidere ikke - eller ikke udelukkende - at hidrøre fra virksomhedens drift.

Endvidere vil en regel om fradrag i virksomhedens skattepligtige indkomst af tidligere års negative indkomst betyde et brud med såvel den gældende adgang til at overføre underskud efter ligningslovens § 15 til fradrag i ejerens *egen* indkomstopgørelse, som med reglen i kildeskattelovens § 26, stk. 2, om fradrag i ægtefællens positive indkomst for det (de) følgende indkomstår.

Udvalget finder ikke anledning til at foreslå disse bestemmelser ændret i forbindelse med gennemførelse af virksomhedsbeskatningen, og mener herefter, at tidligere års underskud kan fradrages som hidtil i den personlige indkomst.

Det kan iøvrigt tilføjes, at såfremt ejeren ikke har andre personlige indtægter, hvori et sådant tidligere underskud kan fradrages, vil han kunne hæve af et eventuelt foreliggende overskud i virksomheden med den virkning, at det hævdede beløb beskattes som personlig indkomst, hvori det tidligere underskud kan fradrages.

2. Under virksomhedens drift.

a. Der er i udvalget enighed om, at negativ almindelig indkomst under virksomhedens løbende drift skal kunne fremføres til fradrag i positiv almindelig indkomst af virksomheden for de nærmest efterfølgende 5 indkomstår i henhold til den almindelige regel i ligningslovens § 15.

Ved visse former for erhvervsvirksomhed, især mindre landbrugsvirksomheder, kan det i den første tid efter påbegyndelsen af driften være sædvanligt eller nødvendigt, at driften delvis finansieres af indehaverens indtægt fra lønnet arbejde eller af andre indtægter. I det omfang der i virksomheden i sådanne tilfælde foretages indskud til dækning af underskud, finder udvalget, at der for så vidt angår de første år efter virksomhedens påbegyndelse bør kunne indrømmes fradrag for underskuddet i ejerens personlige indkomst. Når indskuddet således er anvendt til betaling af virksomhedsunderskud-

det, vil det være naturligt at bestemme, at underskuddet ikke kan videreføres til fradrag i virksomhedsoverskud for efterfølgende år. Ved at anvende lønindtægt til betaling af underskuddet giver den skattepligtige således afkald på at reducere senere overskud med underskudsbeløbet. Han har i en vis forstand derved betalt virksomhedsskat af det indskudte beløb. Samtidig har han fået fradrag i den personlige indkomst (lønindtægten) for det indskudte beløb. Når han senere hæver det indskudte beløb, må han derfor betale forskelsskat op til fuld personlig skat, på tilsvarende måde som når han hæver overskudsbeløb i virksomheden.

Negativ særlig indkomst i virksomheden bør som anført i afsnit VIII B.2. på samme måde som ved indkomstopgørelsen i aktie- eller anpartsselskaber fragå i samme indkomstårs positive almindelige virksomhedsindkomst. Overstiger den negative særlige indkomst årets positive almindelige indkomst, overføres det udækkede beløb til fradrag primært i følgende års positive almindelige indkomst, sekundært i senere års positive særlige indkomst. På tilsvarende måde forholdes, hvis der i et indkomstår foreligger positiv særlig indkomst, men negativ almindelig indkomst.

b. Såfremt den skattepligtige driver flere erhvervsmæssige virksomheder, der hver for sig er omfattet af virksomhedsbeskatningen, finder udvalget, at virksomhederne i relation til virksomhedsbeskatningen og beregningen af virksomhedsskat må behandles som en enhed. Dels forekommer det naturligt at opfatte driften af de flere virksomheder som en samlet udøvelse af virksomhed af erhvervsmæssig karakter i modsætning til den skattepligtiges erhvervelse af indtægter af anden karakter. Dels ville det i praksis i mange tilfælde være vanskeligt at foretage en nøjagtig adskillelse af indtægter og navnlig udgifter i de forskellige virksomheder. Det gælder navnlig, hvor der foreligger virksomheder af beslægtet karakter som f.eks. landbrug og gartneri. Selv om virksomhederne ikke er af beslægtet karakter, vil der iøvrigt kunne foreligge vanskeligheder ved adskillelsen, idet der f.eks. kan være tale om fælles udgifter, generalomkostninger o.l. for de flere virksomheder.

Det anførte indebærer, at et eventuelt driftsunderskud af en virksomhed vil fragå i overskud af en anden erhvervsvirksomhed, som drives af den skattepligtige. Bliver resultatet herefter, at der alt i alt foreligger et nettounderskud, kan dette ikke fradrages i ejerens personlige indkomst.

Udvalget finder dog, at der bør gælde to undtagelser fra den nævnte adgang til at modregne underskud af en erhvervsvirksomhed i overskud af en anden erhvervsvirksomhed.

For det første bør der ikke være adgang til at modregne underskud af en landbrugsejendom i overskud af en derfra helt forskellig erhvervsvirksomhed. Driver den skattepligtige f.eks. et liberalt erhverv som advokat, læge eller lignende og samtidig en landbrugsvirksomhed, er forholdet ikke meget forskelligt fra det, der foreligger, hvor en person med lønindtægt samtidig driver en landbrugsvirksomhed, og hvor der efter det foran under a. anførte normalt ikke er adgang til at modregne et landbrugsunderskud i lønindtægten. Der vil efter udvalgets opfattelse kun sjældent foreligge tvivl om, hvorvidt en virksomhed har en fra landbrugsvirksomhed helt forskellig karakter.

For det andet bør der ikke kunne modregnes, når der er tale om virksomheder af forskellig art (branche) og endvidere ejerforholdet til virksomhederne er forskelligt. Deltager den skattepligtige f.eks. i et kommanditselskab samtidig med, at han er ejer af en personligt drevet virksomhed, vil det ikke være vanskeligt at foretage indkomstopgørelserne hver for sig, ligesom der i disse tilfælde ikke er tale om en indbyrdes økonomisk forbindelse mellem virksomhederne.

3. Ophør af virksomhed.

I ophørsåret må en negativ særlig eller almindelig indkomst, på samme måde som under den løbende drift, kunne fratrækkes i den anden indkomstart for samme år.

I modsætning til situationen under den løbende drift kan et udækket underskud i ophørsåret ikke fremføres til fradrag i følgende års virksomhedsoverskud. I det omfang kontoen for akkumuleret overskud er positiv, finder udvalget det nærliggende at til-lade underskuddet overført til denne konto. Kan det akkumulerede overskud rumme underskuddet, må overførsel til denne konto med-føre, at den virksomhedsskat, der er betalt af et overskudsbeløb svarende til det overførte underskud, refunderes ejeren. Dette er en følge af, at der er tale om overførsel af underskud og ikke en hævning.

Kan denne konto ikke rumme slutårets underskud, opstår der spørgsmål om, hvordan det resterende underskud skal behandles.

Enten kan det tillades, at det resterende underskud fremføres til fradrag i den skattepligtiges indkomst for samme eller senere år, eller det kan bestemmes, at yderligere fradrag af underskuddet ikke kan foretages.

Udvalget vil finde det rimeligt at tillade restunderskuddet overført til personindkomsten for samme og om fornødent de følgende 5 indkomstår i overensstemmelse med bestemmelsen i ligningslovens § 15.

I det omfang en virksomhedsbeskatningsordning eventuelt tilrettelægges som en frivillig ordning med adgang til frivilligt at udtræde af ordningen, vil det dog være betænkeligt at tillade et restunderskud overført til fradrag i ejerens indtægter af anden karakter. Det vil kunne give anledning til, at en skattepligtig vælger at udtræde af ordningen for at opnå fradrag af underskud i personlige indtægter og derved omgår reglen om, at dette ikke kan lade sig gøre under virksomhedens drift. Udvalget finder derfor, at der i tilfælde, hvor en skattepligtig kan vælge at udtræde af virksomhedsbeskatningsordningen, ikke bør være adgang til at overføre et eventuelt restunderskud til fradrag i den skattepligtiges andre indtægter i samme eller senere indkomstår.

X. Regnskabsførelsen under virksomhedsbeskatning.

Under en virksomhedsbeskatning skal der som tidligere omtalt foretages en udskillelse af de indtægter og udgifter, der er knyttet til virksomheden, fra ejerens øvrige indtægter og udgifter. Dette nødvendiggør, at der sker en egentlig bogføring af virksomhedens indtægter og udgifter. Hvad enten der bliver tale om en obligatorisk eller en valgfri virksomhedsbeskatningsordning, vil det således være en forudsætning for, at en virksomhed bliver omfattet af ordningen, at den er undergivet regnskabspligt.

Spørgsmålet bliver herefter, om der må stilles yderligere krav til regnskabsførelsen end de, der efter de gældende regler følger af at være undergivet regnskabspligt. Der kan herunder være tale om, at der må ske en udbygning af den løbende bogføring i virksomheden, eller om, at der ved siden af det sædvanlige regnskab må føres et særligt regnskab med posteringer af betydning for de to opgørelser af henholdsvis virksomhedens og ejerens skattepligtige indkomst.

Det skal bemærkes, at regnskabsbeskrivelsen i det følgende er udtryk for de mindstekrav, der efter udvalgets opfattelse må stilles til regnskabsførelsen. Det er muligt, at en nærmere tilrettelægning af en virksomhedsbeskatningsordning vil vise, at det vil være hensigtsmæssigt at stille visse yderligere krav til regnskabet. Udvalget har imidlertid ikke set det som sin opgave at foretage en helt detaljeret gennemgang af regnskabsførelsen, men som nævnt at udfinde de mindstekrav, der må opstilles i denne henseende.

Ved udvalgets vurdering er der taget hensyn såvel til, at regnskabsførelsen ikke bør besværliggøres mere end nødvendigt, som til, at regnskabsførelsen i rimeligt omfang bør kunne danne grundlag for den ligningsmæssige kontrol med, at virksomhedsindkomsten er gjort rigtigt op.

Som nævnt i afsnit VIII A må der til virksomheder omfattet af virksomhedsbeskatningen stilles det regnskabsmæssige krav, at der ved ordningens påbegyndelse udarbejdes en åbningsstatus, hvorved virksomhedens økonomi og den private økonomi adskilles.

Under virksomhedens drift vil det efter udvalgets bedømmelse stort set ikke være påkrævet at stille andre krav til regnskabsførelsens omfang og indhold end de, der allerede følger af bogføringsloven og af mindstekravsbekendtgørelsen af 1976 (bekendtgørelse nr. 461 af 8. september 1976).

Udvalget er af den opfattelse, at det specifikke mål med virksomhedsbeskatningen: at holde kontrol med det til enhver tid værende virksomhedsbeskattede overskud, som skal undergives differencebeskatning ved hævning, kan nås uden at stille yderligere regnskabskrav af særligt indviklet karakter.

Det må anses for tilstrækkeligt og nødvendigt til dette formål, at der i virksomheden føres en særlig konto (konto for akkumuleret virksomhedsbeskattet overskud), der registrerer følgende:

1. Det skattepligtige virksomhedsoverskud (før ejerens hævn-
ninger).
2. Ejerens hævnninger.
3. Den beregnede skat af virksomhedens nettooverskud.

Denne konto for virksomhedsoverskud føres principielt uden for det egentlige bogholderi. Finder virksomhedsejeren det mest praktisk, er der dog intet i vejen for, at de oplysninger, der skal fremgå af kontoen, indgår i det egentlige bogholderi, hvor de må føres på en særlig beholdningskonto, hvorefter fremgår, hvad der kan hæves af ejeren mod forskelsbeskatning.

ad 1: På kontoen for virksomhedsoverskud krediteres årets virksomhedsoverskud før ejerens hævnninger. Alene årets almindelige indkomst føres på kontoen, idet positiv særlig indkomst forudsættes at være undtaget fra forskelsbeskatning ved hævning, jfr. afsnit VIII B.2.

Er virksomhedsindkomsten negativ, må underskuddet ikke fragås på kontoen, men må holdes på en særlig konto med henblik på fremføring til fradrag i følgende års overskud. Det ikke udnyttede underskud vises særskilt under egenkapitalen i årsregnskabet.

Negativ særlig indkomst fragår først i årets positive særlige indkomst. En eventuel overskydende negativ særlig indkomst fragår

i årets positive almindelige indkomst, og kun nettooverskuddet krediteres kontoen for virksomhedsoverskud.

ad 2: På kontoen debiteres årets nettohævninger. Overstiger hævningerne den fremførte saldo fra det forudgående år med tillæg af årets virksomhedsoverskud debiteres på kontoen alene det beløb, der er nødvendigt for at nedbringe saldoen til 0. (Den overskydende hævning anses som hævet indskudskapital). Overstiger ejerens løbende indskud i virksomheden omvendt årets hævninger, angives hævningerne med 0. (Den overskydende indbetaling anses som yderligere indskudt egenkapital. Indskudskapitalen føres på en særskilt underkonto af egenkapitalen).

ad 3: På kontoen debiteres den beregnede virksomhedsskat. Virksomhedsskatten beregnes af årets virksomhedsoverskud (jfr. ovenfor under 1) + årets nettohævninger (jfr. ovenfor under 2).

De nævnte bevægelser på kontoen for virksomhedsoverskud kan alle registreres i forbindelse med årsregnskabet's udfærdigelse, og medfører således ikke, at virksomhedsindehaveren bliver nødsaget til at anlægge sit regnskab og sin løbende bogføring efter andre principper, end han hidtil har anvendt. De eventuelle vanskeligheder af regnskabsmæssig art under virksomhedsbeskatningsordningen foreligger herefter mere i forbindelse med foretagelsen af den korrekte adskillelse af virksomhedens økonomi fra ejerens private økonomi, end i - når denne adskillelse først er bragt i orden - at udfærdige regnskabsmæssigt korrekte opgørelser over virksomhedens og ejerens skattepligtige indkomster.

I nedenstående to eksempler illustreres anvendelsen af kontoen for akkumuleret virksomhedsbeskattet overskud. I eksemplerne følges en virksomhed fra overgang til virksomhedsbeskatning (år 1) og i de første 4 år. Det er i overensstemmelse med det i afsnit VIII.B.3. anførte forudsat, at betaling af virksomhedsskat ikke behandles som hævning, og at der således ikke i denne anledning skal ske tillæg til ejerens personlige skattepligtige indkomst af det betalte skatebeløb. I eksemplerne er der gået ud fra en beskatning af virksomhedsoverskuddet med 40 pct. For så vidt angår beregning af skattegodtgørelsen i tilfælde, hvor der hæves af tidligere års overskud, henvises til afsnit VIII B.1.b. Det skal understreges, at eksemplerne ikke tilsigter en udtømmende regnskabsmæssig opstilling, men alene har til formål at vise de særlige posteringer, der følger af virksomhedsbeskatningen.

Eksempel 1:

År 1

Den indskudte egenkapital ved virksomhedens overgang til virksomhedsbeskatning	200.000 kr.
Årets overskud	110.000 kr.
Årets hævninger	60.000 kr.

Årets nettooverskud efter hævninger eller den skattepligtige virksomhedsindkomst udgør således	50.000 kr.
Skat heraf udgør 40 pct.	20.000 kr.

Den indskudte egenkapital, 200.000 kr., bogføres til kredit for kontoen for indskudt egenkapital.

Kontoen for virksomhedsoverskud vil i år 1 være ført således:

	Debet		Kredit
Hævninger	60.000 kr.	Overskud	110.000 kr.
Virksomhedsskat	20.000 kr.		
Saldo	30.000 kr.		

I årsregnskabet vil egenkapitalen være opført på følgende måde:

Aktiver	Passiver
	Egenkapital:
	Overskud 110.000 kr.
	+ Hævninger <u>60.000</u> kr.
	50.000 kr.
	+ Årets skat <u>20.000</u> kr.
	Virksomhedsoverskud 30.000 kr.
	Indskudskapital <u>200.000</u> kr.
	230.000 kr.

Ejeren indkomstbeskattes af hævningerne, 60.000 kr.

Det formueskattepligtige beløb udgør, såfremt der ikke skal foretages reguleringer, den bogførte egenkapital, 230.000 kr.
+ den på statutidspunktet endnu ikke betalte virksomhedsskat.

År 2

Årets overskud	210.000 kr.
Årets hævninger	110.000 kr.
Virksomhedens skattepligtige indkomst udgør	100.000 kr.
Årets skat 40 pct. heraf	40.000 kr.

Kontoen for virksomhedsoverskud vil i år 2 være ført således:

	Debet		Kredit
Hævninger	110.000 kr.	Fremført saldo	30.000 kr.
Virksomhedsskat	40.000 kr.	Overskud	210.000 kr.
Saldo	90.000 kr.		

I årsregnskabet vil egenkapitalen være opført på følgende måde:

Aktiver	Passiver
	Egenkapital:
	Tidligere års overskud
	efter fradrag af hæv-
	ninger og skat
	30.000 kr.
	Årets overskud
	210.000 kr.
	+ Årets hævninger
	110.000 kr.
	100.000 kr.
	+ Årets skat
	40.000 kr.
	60.000 kr.
	90.000 kr.
	Indskudskapital
	200.000 kr.
	i alt
	290.000 kr.

Ejeren skal medregne 110.000 kr. ved indkomstopgørelsen, medens formuen opgøres som de 290.000 kr. + den på statustidspunktet endnu ikke betalte virksomhedsskat.

År 3

Årets overskud	0 kr.
Hævning	45.000 kr.

Da der foreligger hævning af akkumuleret overskud (primosaldoen er 90.000 kr.), udgør skattegodtgørelsen 2/3 af 45.000 kr.

(svarende til 40 pct. af 75.000 kr.) = 30.000 kr.

idet skattegodtgørelsen, som godskrives indehaveren, ikke indbetales til virksomheden.

Kontoen for virksomhedsoverskud vil i år 3 være ført således:

	Debet		Kredit
Hævninger	45 .000 kr.	Fremført saldo	90.000 kr.
Virksomhedsskat	o kr.	Overskud	o kr.
Saldo	45 .000 kr.		

I årsregnskabet vil egenkapitalen herefter være opført på følgende måde:

Aktiver	Passiver
	Egenkapital:
	Tidligere års overskud
	efter fradrag af hæv-
	ninger og skat
	90.000 kr.
	Årets overskud
	o kr.
	+ Hævning
	45 .000 kr.
	45 .000 kr.
	Indskudskapital
	200.000 kr.
	i alt
	245.000 kr.

Ejeren skal medregne 75.000 kr. ved indkomstopgørelsen, men får en skattegodtgørelse på 30.000 kr., som han beholder udenfor virksomheden sammen med de faktisk udtagne 45.000 kr.

År 4

Årets overskud o kr.

Hævning 70.000 kr.

Da primosaldoen for akkumuleret overskud kun udviser en saldo på 45.000 kr., vil der kun kunne indrømmes en skattegodtgørelse på 2/3 af 45.000 kr. (svarende til 40 pct. af 75.000 kr.)= 30.000 kr.

Af årets hævninger, 70.000 kr., overføres 45.000 kr. til debet for konto for virksomhedsoverskud, som herefter er nedbragt til 0 kr. Restbeløbet, 25.000 kr., debiteres konto for indskudskapital, således at denne herefter udviser en kreditsaldo på 175.000 kr.

Kontoen for virksomhedsoverskud vil i år 4 være ført således:

	Debet		Kredit
Hævninger	45.000 kr.	Fremført saldo	45.000 kr.
(Ifølge regnskabet: 70.000 kr.)			
Virksomhedsskat	0 kr.	Overskud	0 kr.
Saldo	0 kr.		

I årsregnskabet vil egenkapitalen herefter være opført på følgende måde:

Aktiver	Passiver
	Egenkapital:
	Tidligere års overskud
	efter fradrag af hævninger
	45.000 kr.
	Årets hævninger
	45.000 kr.
	<u>0 kr.</u>
	Indskudskapital
	200.000 kr.
	+ Rest hævning
	25.000 kr.
	<u>175.000 kr.</u>
	i alt
	175.000 kr.

Ejeren skal ved indkomstopgørelsen medregne hævet restvirksomhedsoverskud, 75.000 kr., og får en skattegodtgørelse på 30.000 kr. Disse 30.000 kr. beholder ejeren udenfor virksomheden sammen med de faktisk udtagne 70.000 kr.

I det følgende eksempel vises behandlingen af et virksomhedsunderskud.

Eksempel 2:

År 1 som eksempel 1.

År 2 som eksempel 1.

År 3

Årets overskud ÷ 100.000 kr.

Hævning 75.000 kr.

Da primosaldoen for akkumuleret overskud udviser en saldo på 90.000 kr., vil der kunne indrømmes ejeren en skattegodtgørelse på 2/3 af 75.000 kr. (svarende til 40 pct af 125.000 kr.)
= 50.000 kr.

Kontoen for virksomhedsoverskud vil i år 3 være ført således:

	Debet		Kredit
Hævninger	75.000 kr.	Fremført saldo	90.000 kr.
Virksomhedsskat	0 kr.	Overskud	0 kr.
		(Ifølge regn- skabet: ÷ 100.000 kr.)	
Saldo	15.000 kr.		

Årets underskud, 100.000 kr., må ikke fragå på kontoen, men holdes på en særlig konto.

I årsregnskabet vil egenkapitalen herefter være opgjort på følgende måde.

Aktiver	Passiver
	Tidligere års overskud efter fradrag af hæv- ninger og skat 90.000 kr.
	÷ Årets hævninger <u>75.000 kr.</u>
	<u>15.000 kr.</u>
	Årets underskud ÷ <u>100.000 kr.</u>
	Indskudskapital <u>200.000 kr.</u>
	i alt 115.000 kr.

Ejeren skal ved indkomstopgørelsen medregne 125.000 kr., men får en skattegodtgørelse på 50.000 kr., som han beholder udenfor virksomheden sammen med de faktisk udtagne 75.000 kr.

År 4

Årets overskud 80.000 kr.
Hævning 60.000 kr.

Udnyttet underskud fra foregående år andrager 100.000 kr., og der fremføres til fradrag i årets overskud 80.000 kr., således at dette er 0 kr.

Da primosaldoen for akkumuleret beskattet overskud kun udviser en saldo på 15.000 kr., vil der kunne indrømmes ejeren en skattegodtgørelse på 2/3 af 15.000 kr. (svarende til 40 pct. af 25.000 kr.) = 10.000 kr.

Af årets hævning, 60.000 kr., overføres 15.000 kr. til debet for konto for beskattet virksomhedsoverskud, som herefter er udlignet. Resthævning, 45.000 kr., skal fragå i indskudskapitalen.

Kontoen for virksomhedsoverskud vil i år 4 være ført således:

	Debet		Kredit
Hævninger	15.000 kr.	Fremført saldo	15.000 kr.
(Ifølge regnskab : 60.000 kr.)			
Virksomhedsskat	0 kr.	Overskud	0 kr.
		(Ifølge regnskab : 80.000 kr. +	
		fremført underskud 100.000 kr.)	
Saldo	0 kr.		

Årets overskud, 80.000 kr., fratrækkes på konto for sidste års ikke udnyttede underskud, hvorefter kontoen herfor andrager 20.000 kr.

I årsregnskabet vil egenkapitalen herefter være opgjort på følgende måde:

Aktiver	Passiver
	Tidligere års overskud
	efter fradrag af hæv-
	ninger og skat 15.000 kr.
	Årets hævninger 60.000 kr.
	heraf overført
	til fradrag i
	indskudskapitalen <u>45.000 kr.</u> <u>15.000 kr.</u>
	<u>o kr.</u>
	Tidligere års ikke ud-
	nyttede underskud 100.000 kr.
	Årets overskud <u>80.000 kr.</u>
	÷ 20.000 kr.
	Indskudskapital 200.000 kr.
	÷ Resthævning <u>45.000 kr.</u>
	<u>155.000 kr.</u>
	i alt 135.000 kr.

Ejeren skal ved indkomstopgørelsen medregne hævet restvirksomhedsoverskud, 25.000 kr., men får en skattegodtgørelse på 10.000 kr., som han beholder udenfor virksomheden sammen med de faktisk udtagne 60.000 kr.

Underskud, der er mere end 5 år gammelt, overføres til fradrag i indskudskapitalen.

XI. Bevispørgsmål.

1. Under en virksomhedsbeskatningsordning vil der i en del tilfælde være tvivl om, hvorvidt bestemte aktiver, passiver, indtægter eller udgifter henhører under virksomhedsøkonomien eller under ejerens personlige økonomi. Ejeren har eksempelvis anset en post aktier for henhørende til virksomhedsøkonomien eller en gældspost for henhørende til den personlige økonomi. Ligningsmyndigheden kan være af en anden opfattelse eller måske blot være i tvivl om, hvorvidt den placering, den skattepligtige har foretaget, er den rigtige. I så fald vil den skattepligtige blive opfordret til at sandsynliggøre, at den placering, han har foretaget, stemmer overens med de faktiske forhold. I nogle tilfælde vil det her være ret let for den skattepligtige at løfte den bevisbyrde, der således påhviler ham. Det er muligvis tilstrækkeligt, at han giver ligningsmyndigheden adgang til at gennemse hans regnskabsmateriale eller bestemte dokumenter. I andre tilfælde vil det være vanskeligere og måske endda særdeles vanskeligt for ham at løfte bevisbyrden. Det vil eksempelvis kunne være meget vanskeligt at godtgøre, at en bestemt renteindtægt har en sådan sammenhæng med driften af virksomheden, at renteindtægten må anses for erhvervsmæssig. Eller omvendt, at f.eks. en del af renteudgiften på en kassekreditkonto ingen forbindelse har med driften af virksomheden og derfor må henføres til den personlige økonomi.

Det er et spørgsmål, om der under hensyn til de således foreliggende bevisvanskeligheder bør opstilles særlige bevisbyrderegler eller formodningsregler. Sådanne regler, der iøvrigt kan have en mere eller mindre fast karakter, må gå ud på, at et forhold, om hvis karakter der foreligger tvivl, anses for at have en bestemt karakter, indtil der bliver ført bevis for, at forholdet har en anden - den modsatte - karakter. Det bør derfor være en forudsæt-

ning for opstilling af en egentlig bevisbyrderegel, at det typisk vil være vanskeligt at fremlægge bevis for karakteren af det pågældende forhold. Endvidere bør det i almindelighed være en forudsætning, at der kan opstilles en sådan bevisregel, at dens anvendelse i et rimeligt og overvejende omfang fører til de "rigtige" resultater, det vil sige de resultater, som ville foreligge, hvis der kunne skaffes fuldt bevis for forholdene.

I forbindelse med virksomhedsbeskatningsordningen vil der herefter navnlig kunne blive tale om at opstille bevisbyrderegler i retning af, at bestemte aktiver og indtægter anses for henhørende til den personlige økonomi, medmindre den skattepligtige godtgør, at de henhører til virksomhedsøkonomien, eller i retning af, at bestemte passiver og udgifter omvendt henhører til virksomhedsøkonomien, medmindre den skattepligtige godtgør, at de henhører under den personlige økonomi.

I lovforslaget af 4. december 1979 om omlægning af fradraget for private renteudgifter fra et fradrag ved indkomstopgørelsen til et fradrag i de beregnede skatter var medtaget en særlig bevisbyrderegel. Den gik ud på, at renter af gæld anses for at være af privat karakter, medmindre den skattepligtige godtgør, at renteudgiften er afholdt som driftsudgift i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed. Reglen er nærmere omtalt foran i afsnit V.F. Omlægning af fradraget til et fradrag i skatten gjaldt kun i det omfang, renteudgiften oversteg renteindtægter af privat karakter, og i denne forbindelse bestemtes det, at det påhviler den skattepligtige at godtgøre, at renteindtægterne ikke er renter af driftskapital.

Tilsvarende bevisbyrderegler kan tænkes opstillet i forbindelse med en virksomhedsbeskatningsordning.

Udvalget finder dog, at der i hvert fald ikke bør opstilles generelle bevisbyrderegler. Sådanne regler ville - under de nu gældende rentebeskatningsregler - gå ud på, at den skattepligtiges aktiver og afkast heraf henhører til den personlige økonomi, medmindre den skattepligtige godtgør, at de henhører til virksomhedsøkonomien, medens passiver og udgifter heraf henhører til virksomhedsøkonomien, medmindre den skattepligtige godtgør, at de henhører til den personlige økonomi. I vidt omfang ville sådanne regler være overflødige, idet der i mange tilfælde slet ikke eller næsten ikke vil foreligge tvivl om placeringen af aktiver og passiver m.v. Reglerne ville endda i et vist omfang virke besværlig-

gørende. Endvidere er baggrunden for de nævnte regler ikke helt entydig. Som regel vil det være en økonomisk fordel for den skattepligtige at henføre aktiver og indtægter til virksomhedsøkonomien og at henføre passiver og udgifter til den personlige økonomi. Men der vil også forekomme tilfælde, hvor en modsat placering kan være økonomisk fordelagtig for den skattepligtige. Hvis eksempelvis den skattepligtige kun har personlig indkomst af nogenlunde samme størrelse som personfradraget og derfor ikke skal betale nogen skat af denne indkomst, vil han under disse forhold være interesseret i at søge en renteudgift, som egentlig henhører til den personlige økonomi, henført til virksomhedsøkonomien. Her ville en bevisbyrde-regel om, at bl.a. renteudgifter henhører til virksomhedsøkonomien, medmindre den skattepligtige godtgør, at de henhører til den personlige økonomi, for så vidt virke uheldig og lette den skattepligtige adgangen til den ukorrekte placering af udgiften.

De områder, hvor der navnlig kan være grund til at overveje særlige bevisbyrde-regler, er med hensyn til finansielle aktiver og med hensyn til gældsposter. Det kunne her - ligeledes på baggrund af de nugældende rentebeskatningsregler - bestemmes, at den skattepligtige må godtgøre, at finansielle aktiver som aktier, obligationer og indeståender i pengeinstitutter og disse aktivers afkast henhører under virksomhedsøkonomien, ligesom han omvendt må godtgøre, at passiver og renteudgifter henhører under den personlige økonomi.

Udvalget nærer dog også en vis betænkelighed ved gennemførelse af sådanne mere begrænsede bevisbyrde-regler. Baggrunden for sådanne regler er - på samme måde som anført lige foran med hensyn til generelle regler - ikke helt entydig. Også begrænsede bevisbyrde-regler vil derfor kunne lette adgangen til at foretage ukorrekte placeringer af indtægter og udgifter, ligesom det efter udvalgets opfattelse iøvrigt må antages, at sådanne regler i måske ikke helt få tilfælde vil føre til resultater, som ikke svarer til de faktiske forhold. Endelig finder udvalget, at værdien af bevisbyrde-regler som de nævnte ikke bør overvurderes. Hvad enten der fastsættes bevisbyrde-regler eller ej, skal der i mange tilfælde føres bevis vedrørende et bestemt forhold. I praksis vil beviskravene naturligvis være større, når den skattepligtige skal godtgøre det modsatte af, hvad bevisbyrde-reglen udviser. Men selv i disse tilfælde vil afgørelsen vedrørende det omtvistede forhold komme til at bero på en helt konkret bedømmelse af de fremlagte oplysninger

og bevisligheder. Udvalget finder det herefter alt i alt rigtigst ikke at nedtage de omhandlede bevisbyrderegler i virksomhedsbeskatningsordningen. Skulle man alligevel beslutte sig for at medtage dem i en eventuel ordning, finder udvalget, at der til de skattelignende myndigheder bør udsendes en udførlig vejledning om, hvorledes de forskellige bevissituationer skal praktiseres under hensyntagen til de vedtagne bevisbyrderegler. Allerede hensynet til en nogenlunde ensartet administration på dette område må tilsige, at der gives bedst mulig vejledning til ligningsmyndighederne.

2. Bevisusikkerhed på et bestemt område kan som anført under 1. føre til overvejelser om opstilling af særlige bevisbyrderegler. Bevisusikkerheden kan imidlertid også føre til overvejelser om ændrede materielretlige regler på området. Selve det forhold, at der foreligger en betydelig bevisusikkerhed, kan føre til en ændret udformning af de regler, der overvejes på området.

a. Under virksomhedsbeskatningsordningen kan det som anført under 1. være meget vanskeligt at afgøre, om bestemte finansielle aktiver og deres afkast henhører under virksomhedsøkonomien eller under den personlige økonomi. Det kan derfor overvejes, om det som led i ordningen ligefrem bør bestemmes, at sådanne aktiver og deres afkast altid holdes udenfor virksomhedsbeskatningen. Reglen kunne begrænses til visse finansielle aktiver som f.eks. obligationer, aktier og lignende værdipapirer.

Udvalget finder, at en sådan regel ikke bør medtages, heller ikke en regel begrænset til visse finansielle aktiver. For det første er der utvivlsomt tilfælde, hvor det må anses for en driftsmæssig nødvendighed for en erhvervsvirksomhed at være i besiddelse af finansielle aktiver som f.eks. en bestemt post aktier af undertiden betydelig størrelse. Det vil efter udvalgets opfattelse ikke være rigtigt at holde disse aktiver udenfor en virksomhedsbeskatning. Endvidere kan det som led i driften af en erhvervsvirksomhed være helt naturligt i en periode at være i besiddelse af finansielle aktiver. En del af virksomhedens overskud spares måske op med henblik på en større maskinanskaffelse eller anden investering. Her ville det efter udvalgets opfattelse ikke være rimeligt at henføre afkastet af sådanne midler anbragt i finansielle aktiver til den personlige økonomi. Endelig bør det i den forbindelse anføres, at

det, efter at en virksomhed er blevet omfattet af virksomhedsbeskatning, kan være en rimelig disposition at anbringe en del af virksomhedsoverskuddet i finansielle aktiver. Hvis man her i et eller andet omfang forlangte disse aktiver og deres afkast overført til den personlige økonomi, ville det være det samme som at forlange, at ejeren hævede disse overskudsbeløb med deraf følgende forskelsbeskatning. Det ville stride mod andre hensyn bag virksomhedsbeskatningsordningen, hvorefter ejeren kan vælge at lade overskud forblive indestående i virksomheden med den virkning, at der - indtil han senere måtte vælge at hæve overskuddet - alene skal svares virksomhedsskat af dette overskud.

b. Under hensyn til de betydelige vanskeligheder, der i en del tilfælde vil foreligge i forbindelse med opdelingen af aktiver og passiver på virksomhedsøkonomien og den personlige økonomi, kunne det overvejes at gennemføre en ordning, hvorefter det er en forudsætning for virksomhedsbeskatning, at virksomheden drives som aktieselskab eller anpartsselskab. Udvalget finder, at overvejelser om en sådan ordning falder udenfor udvalgets kommissorium, og skal derfor kun gøre kortfattede bemærkninger herom.

En forudsætning for den nævnte ordning måtte det være, at en erhvervsvirksomhed altid kunne drives i form af aktie- eller anpartsselskab. De gældende begrænsninger i adgangen hertil måtte derfor ophæves. I overvejelserne herom måtte dog også indgå almindelige erhvervsretlige hensyn.

Ordningen ville for så vidt løse problemerne i forbindelse med afgrænsningen mellem virksomhedsøkonomi og personlig økonomi. Efter stiftelsen af et aktie- eller anpartsselskab er selskabets virksomhed og dets økonomi adskilt fra aktionærernes personlige økonomi, bortset fra netop de beløb, der udloddes som udbytte eller i forbindelse med selskabets ophør.

Men sammenhængende hermed etableres der ved selskabsstiftelsen et selvstændigt retssubjekt. Det betyder bl.a., at overførsel af aktiver mellem aktionærer og selskab har karakter af en overdragelse, som i princippet udløser beskatning af derved konstateret fortjeneste eller tab. Allerede dette forhold viser, at der er tale om virksomhedsbeskatning af en helt anden karakter end forudsat i kommissoriet. Der henvises i denne forbindelse til bemærkningerne i afsnit VIII om bevægelser mellem virksomhedens økonomi og den personlige økonomi.

XII. Bør en eventuel ordning omfatte alle personer, der driver erhvervsmæssig virksomhed.

A. Virksomhedsbeskatning skal efter kommissoriet kunne komme på tale for så vidt angår indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Der ligger forudsætningsvis heri en vis begrænsning af anvendelsesområdet for virksomhedsbeskatning over for det område, indenfor hvilket beskatningsreglerne for aktie- og anpartsselskaber anvendes. Et aktie- eller anpartsselskab behøver efter gældende regler ikke at drive aktiv erhvervsvirksomhed, men vil være omfattet af selskabsskattelovens bestemmelser, selv om det eksempelvis alene ejer aktier og obligationer. Virksomhedsbeskatning af en personligt ejet virksomhed må derimod som anført i afsnit VII.A. have til forudsætning, at der udøves en aktiv selvstændig erhvervsvirksomhed, således at det ikke vil være muligt at henføre en virksomhed, der alene ejer værdipapirer, under en virksomhedsbeskatningsordning.

B. Med denne begrænsning som udgangspunkt kan herefter rejses det spørgsmål, om en eventuel ordning bør omfatte alle skatteydere, der driver selvstændig virksomhed, eller om det er påkrævet eller hensigtsmæssigt ud fra nærmere angivne kriterier at holde mindre erhvervsvirksomheder uden for ordningen.

1. Som nævnt i afsnit X vil det være en forudsætning for, at en virksomhed bliver omfattet af virksomhedsbeskatning, at den er undergivet regnskabspligt, ligesom det vil være en følge af ordningen, at der pålægges virksomhederne visse yderligere regnskabskrav. De minimumskrav, der må stilles til regnskabsføringen, vil også selv ganske små virksomheder, der måtte blive omfattet af ordningen, være nødsaget til at indordne sig under.

Det er udvalgets opfattelse, at der må tages hensyn til den regnskabsforpligtelse, som delingen mellem virksomhedens økonomi og den personlige økonomi medfører. Det vil ikke være hensigtsmæssigt at pålægge grupper af næringsdrivende en forpligtelse til at efterleve regnskabsregler, som de ikke har forudsætninger for at kunne opfylde.

2. I den afsluttende redegørelse fra indkomstskatteudvalget anføres, at det med de krav om en særlig opgørelse af virksomhedsoverskuddet, som en virksomhedsbeskatning stiller, må være en forudsætning, at virksomheden er undergivet egentlig regnskabspligt (fuldstændigt driftsregnskab og årsstatus). Indkomstskatteudvalget finder, at mere beskedne former for næringsvirksomhed bør holdes uden for virksomhedsbeskatning og dermed fra kravet om regnskabspligt. Eksempelvis nævnes forpagtning af cykelstald eller parkeringsplads, avissalg fra stude eller kiosk eller isbod. En særlig beskatningsform mener indkomstskatteudvalget heller ikke er påkrævet for meget små landbrug samt fiskeri uden anvendelse af fiskekuttere eller større redskaber, idet en virksomhedsbeskatning gående ud på, at den del af overskuddet, der forbliver indestående i virksomheden, beskattes på linie med selskabsindkomst, i reglen vil være uden betydning for disse næringsdrivende som følge af, at hele indtjeningen normalt vil blive anvendt til forbrug.

3. Den norske betænkning om virksomhedsbeskatning, som omtalt i afsnit IV, anfører som et argument for at lade samtlige erhvervsvirksomheder være omfattet af den i betænkningen foreslåede skattemæssige deling af personligt næringsdrivendes formue og indtægt, at det herved vil være muligt at udskille al næringsindtægt og undergive denne den beskatning, som findes hensigtsmæssig. Det norske udvalg finder dog ligesom indkomstskatteudvalget, at praktiske hensyn, herunder især de minimumskrav til regnskabsføring, som en deling af formue og indtægt nødvendigvis må medføre, umuliggør, at alle erhvervsdrivende kan komme ind under ordningen.

Det norske forslag retter sig derfor først og fremmest mod virksomheder af en vis størrelse, som har behov for at foretage investeringer og muligheder for og ønsker om at ekspandere. Med hensyn til virksomhedsejere, som kun i meget ringe omfang har behov for tilførsel af kapital til nyinvesteringer, og som hvert år

til privat forbrug udtager hele virksomhedens overskud, antages det at være uden eller dog af meget ringe betydning, om disse undergives en virksomhedsbeskatning, da det samlede virksomhedsoverskud ligesom efter de gældende regler vil blive underkastet den progressive personbeskatning, når det ikke forbliver indestående i virksomheden. Det er opfattelsen i det norske udvalg, at det er ejerne af de større og de største virksomheder, der sædvanligvis har et privatforbrug, som er mindre end virksomhedernes årlige overskud, og udvalget er derfor nået til den konklusion, at det store antal mindre næringsdrivende ikke automatisk bør komme ind under en virksomhedsbeskatningsordning. Udvalget vil dog på den anden side ikke udelukke disse virksomheder fra den særlige beskatningsform, hvis de selv har et ønske om at komme ind under ordningen og opfylder de stillede regnskabskrav, og udvalget er derfor fremkommet med det forslag, at der bør fastsættes en grænse med pligt for alle næringsdrivende over grænsen til at tilslutte sig den foreslåede delingsordningedens næringsdrivende under grænsen selv kan afgøre, om de vil omfattes af ordningen eller ikke.

4. I afsnit XIII vil det blive nærmere overvejet, om en eventuel virksomhedsbeskatningsordning bør være obligatorisk eller valgfri.

a. Under en obligatorisk ordning finder udvalget, at der bør fastsættes mindstegrænser for de virksomheder, der skal være omfattet af ordningen.

Mindstegrænserne kan fastsættes ud fra forskellige kriterier. Vægten kan således lægges på størrelsen af omsætningen eller indtjeningen, på antallet af ansatte i virksomheden eller på størrelsen af den kapital, der er investeret i virksomheden.

I overvejelserne kan også indgå, om ordningen fortrinsvis skal omfatte visse brancher, herunder navnlig de typiske produktions-, transport- eller handelsvirksomheder. Det er især disse virksomheder, der har mulighed for at, ekspandere, og hvor ekspansionen kræver ny kapital bl.a. til anskaffelse af bygninger, skibe, driftsmidler eller varelager. Som påpeget af indkomstskatteudvalget vil en udskillelse efter et sådant kriterium være overordentlig vanskelig at gennemføre, og resultaterne vil nok forekomme ret vilkårlige. På den ene side er nogle former for handelsvirksomhed næppe særligt kapitalkrævende, og produktions- og

handelsvirksomheder, som er velkonsoliderede og uden planer om eller praktisk mulighed for at ekspandere, kan have et meget beskeden behov for kapitaltilførsel. På den anden side kan der inden for visse andre erhverv være behov for betydelig kapital til udvidelse af virksomheden, f.eks. ved "tilkøb" af en anden virksomhed.

De foran nævnte kriterier: omsætningens eller indtjeningens størrelse, antallet af ansatte, størrelsen af den investerede kapital forekommer hver for sig ikke fuldt tilfredsstillende ud fra formålet med at holde mindre virksomheder udenfor ordningen.

Indkomstskatteudvalget og det norske udvalg har med forskellige begrundelser stillet sig skeptiske over for en udskillelse, der alene er baseret på bruttoomsætningens størrelse. I det norske forslag er afgrænsningen af små-virksomheder fastsat som en kombination af omsætningen og nettoindtægten, således at der er foreskrevet pligt for den næringsdrivende til at lade sig undergive virksomhedsbeskatning, såfremt enten omsætningens eller nettoindtægten størrelse overstiger de fastsatte beløbsgrænser.

Udvalget finder, at afgrænsningen af de noget større virksomheder, der skal være omfattet af en obligatorisk ordning, mest hensigtsmæssigt kan foretages på grundlag af de to kriterier: størrelsen af virksomhedens omsætning og antallet af ansatte i virksomheden. Når enten omsætningens størrelse eller antallet af ansatte er over de fastsatte grænser og virksomheden således er blevet omfattet af ordningen, bør virksomheden efter udvalgets opfattelse principielt forblive under ordningen, selv om størrelsen af omsætningen eller antallet af ansatte på et senere tidspunkt kommer under de fastlagte grænser.

b. Under en valgfri ordning - eller i det omfang en iøvrigt obligatorisk ordning er valgfri - må betænelighederne ved at medtage mindre og helt små virksomheder under ordningen være væsentlig mindre.

En virksomhedsejer, der vælger at lade virksomhedsindtægten undergive virksomhedsbeskatning, vil dermed også have accepteret de betingelser og vilkår, der gælder for virksomhedsbeskatningen, herunder de fastsatte krav til regnskabsføringen i virksomheden.

Det er dog ikke uden videre givet, at enhver virksomhed uanset dens størrelse skal kunne vælge virksomhedsbeskatning. Mindre virksomheder, hvor overskuddet stort set medgår til forbrug i takt med

indtjeningen, vil ikke have væsentlig økonomisk fordel af virksomhedsbeskatning. Her vil administrative hensyn i nogen grad tale for, at sådanne mindre virksomheder holdes udenfor ordningen. De øgede regnskabskrav under virksomhedsbeskatningsordningen vil i et vist omfang medføre en forøgelse af lignings- og kontrolarbejdet for skattemyndighederne. Dette må navnlig gælde med hensyn til små-virksomheder, hvor bogføringen i forvejen er tilrettelagt på en forholdsvis enkel måde.

Udvalget finder dog ikke, at de nævnte betænkeligheder har en sådan vægt, at der bør fastsættes mindstegrænser for virksomheder, der skal kunne tilslutte sig en valgfri ordning. Adgangen til at blive omfattet af en valgfri ordning bør derfor efter udvalgets opfattelse stå åben for enhver virksomhedsejer, som vil undergive sig de vilkår, som gælder for virksomhedsbeskatning, herunder pligten til at føre regnskab som anført i afsnit X.

XIII. Bør en eventuel ordning være obligatorisk eller valgfri.

A. I kommissoriet tages der ikke stilling til, om en eventuel virksomhedsbeskatningsordning skal være obligatorisk eller valgfri.

Ved en overvejelse af dette spørgsmål kan man tænke sig en kombination af en obligatorisk og en valgfri ordning, således at virksomhedsbeskatningen gøres obligatorisk for visse erhvervsdrivende og frivillig for andre. En frivillig ordning kan enten indebære, at virksomheden forbliver under ordningen, når den først er omfattet af ordningen, eller at den pågældende kan forlade ordningen, eventuelt efter et vist varsel.

Med visse undtagelser - navnlig for så vidt angår landbrugs-
mæssig virksomhed - har erhvervsdrivende mulighed for at omdanne deres virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab med den virkning, at den del af virksomhedens skattepligtige indkomst, der forbliver i virksomheden, undergives proportionalbeskatning. Der eksisterer for så vidt allerede en art frivillig virksomhedsbeskatning. Det er i reglen større handels- og håndværksvirksomheder, der organiseres som aktie- eller anpartsselskaber, og inden for industrien er aktie- og anpartsformen den dominerende.

B. Indkomstskatteudvalget anfører i sin afsluttende redegørelse, at man ved vurderingen af, om en virksomhedsbeskatningsordning skal være tvungen eller frivillig, må tage hensyn til, at ordningen giver mulighed for en lavere beskatning af opsparet erhvervsindkomst, samt til at der for erhvervsvirksomheder gælder regler om af- og nedskrivning m.v., som kan føre til underbeskatning i forhold til ejerens forbrug. Indkomstskatteudvalget henviser til, at virksomhedsbeskatning kan være attraktiv for den ene ejer, medens den vil

stille en anden ejer dårligere end under de gældende regler. For den enkelte ejer kan en virksomhedsbeskatning være fordelagtig i visse perioder og ufordelagtig i andre, afhængig af virksomhedens økonomiske udvikling.

De virksomhedsejere, der ikke ønsker at opspare, men som ønsker at nedbringe den skattepligtige indkomst, eller dog udskyde progressionsbeskatningen, vil vælge at forblive under de gældende skatteregler. Indkomstskatteudvalget mener på denne baggrund, at virksomhedsbeskatningen må være en obligatorisk ordning.

C. I den norske betænkning om virksomhedsbeskatning behandles spørgsmålet om, hvorvidt virksomhedsbeskatningen skal være obligatorisk eller frivillig, i sammenhæng med spørgsmålet om, hvilke erhvervsdrivende, der skal være omfattet af virksomhedsbeskatningen. Det norske udvalg anfører, at man ved afgørelsen af, hvilke næringsdrivende, der skal være omfattet af en obligatorisk virksomhedsbeskatning, må tage hensyn til de regnskabsmæssige krav, som virksomhedsbeskatningen forudsætter. Det norske udvalg finder det ikke hensigtsmæssigt at pålægge grupper af næringsdrivende regnskabsmæssige forpligtelser, som de kun vanskeligt kan opfylde, men udvalget mener på den anden side, at ingen næringsdrivende bør holdes uden for virksomhedsbeskatningen, hvis de er indstillet på at opfylde regnskabskravene. Det norske udvalg mener, at næringsdrivende, der opfylder visse betingelser med hensyn til størrelsen af bruttoomsætning og indtægt, skal undergives obligatorisk virksomhedsbeskatning. Næringsdrivende, der ikke undergives virksomhedsbeskatning som obligatorisk ordning, bør efter udvalgets opfattelse have adgang til at blive omfattet af virksomhedsbeskatningen. Det norske udvalg foreslår, at næringsdrivende, der deltager i ordningen på frivillig basis, gives mulighed for at forlade den igen efter opsigelse med fire års varsel.

D. Ved afgørelsen af, om virksomhedsbeskatningen skal være obligatorisk eller valgfri, må en række forhold i forbindelse med ordningens forudsætninger og nærmere udformning tages i betragtning.

1. Som anført navnlig i afsnit X vil indførelse af en virksomhedsbeskatningsordning forudsætte, at de virksomheder, der bliver omfattet af ordningen, er undergivet regnskabspligt, ligesom der som følge af ordningen må stilles visse særlige krav til regnskabs-

førelsen. For nogle erhvervsdrivende vil opfyldelsen af disse krav indebære betydelige vanskeligheder. Dette vil naturligvis navnlig gælde for erhvervsdrivende, som efter gældende regler er fritaget for regnskabs- og bogføringspligt, men også for erhvervsdrivende, hvis regnskabsførelse er af beskedent omfang og eventuelt kun omfatter et kasseregnskab, vil de regnskabskrav, der forudsættes under virksomhedsbeskatningen, kunne give betydelige problemer.

Meget taler derfor for, at mindre erhvervsdrivende fritages for en eventuel obligatorisk virksomhedsbeskatning, når de ikke efter de gældende regler om regnskabs- og bogføringspligt kan forventes at føre regnskab i videre omfang. Reglerne om regnskabs- og bogføringspligt må antages at være udformet ud fra en vurdering af, i hvilket omfang det er rimeligt at forvente regnskabsførelse hos erhvervsdrivende. Dette hensyn må også gøre sig gældende under en virksomhedsbeskatningsordning.

For lidt større erhvervsdrivende med et mere udbygget bogholderi vil de regnskabskrav, der forudsættes under virksomhedsbeskatningsordningen, næppe give vanskeligheder med hensyn til registreringer af hævninger og indskud i virksomheden.

2. Fremkommer der et driftsunderskud i en erhvervsvirksomhed, der er undergivet virksomhedsbeskatning, kan dette ikke fratrækkes i ejerens indkomster af anden art, jfr. foran afsnit IX.

En erhvervsdrivende vil således efter omstændighederne kunne have interesse i at holde sig uden for ordningen.

3. Hvis ejeren hvert år hæver virksomhedens overskud, vil virksomhedsbeskatningen ikke indebære nogen fordel for den pågældende, der i det hele vil blive beskattet som om denne beskatningsordning ikke var gældende for hans vedkommende.

4. Under en eventuel valgfri virksomhedsbeskatning må der tages stilling til, hvorledes der skal forholdes i tilfælde, hvor en virksomhed har flere indehavere.

Principielt vil der ikke være noget i vejen for at tillade, at hver af indehaverne for sit vedkommende kan vælge, om han vil undergives virksomhedsbeskatning. Der kan i den forbindelse henvises til, at interessenter og kommanditister hver for sig kan afskrive på deres ideelle andel af interessentskabets eller kommanditselskabets aktiver. Det er dog muligt, at det ville give visse

praktiske vanskeligheder for mellemværendet mellem indehaverne, såfremt nogle af dem var omfattet af virksomhedsbeskatningen og andre ikke.

5. Under en frivillig virksomhedsbeskatningsordning med adgang til at udtræde af ordningen sker der ved udtræden beskatning hos ejeren af de beløb, der er opsamlet på overskudskontoen, jfr. afsnit VIII.C.3. Det kan være betydelige beløb, der i sådanne tilfælde fremkommer til - progressiv - beskatning hos ejeren, og det er derfor det anførte sted foreslået, at der gives ejeren adgang til en lovreguleret afdragsordning. Såfremt der herved fastlægges forholdsvis favorable afdragsvilkår for den skattepligtige, bør der samtidig fastsættes visse begrænsninger i den frie adgang til at udtræde af virksomhedsbeskatningsordningen. Det kan bestemmes, at udtræden tidligst kan ske et vist antal år efter overgangen til virksomhedsbeskatning. Dette kan eventuelt kombineres med en regel om, at den skattepligtige endvidere først kan gå ind i ordningen igen et vist antal år efter, at han er udtrådt af ordningen.

6. En valgfri virksomhedsbeskatningsordning vil i et vist omfang kunne udnyttes på den måde, at ejeren i en periode forud for en planlagt overgang til virksomhedsbeskatning foretager udskydelse af skattebetalingen ved benyttelse af reglerne om ned- og afskrivning samt investeringsfondshenlæggelse. Ejeren opnår herved, at en del af indkomsten for perioden forud for overgangen til virksomhedsbeskatning ikke undergives beskatning som personlig indkomst efter en progressiv skatteskala, men henføres til perioden efter overgangen til virksomhedsbeskatning og undergives beskatning efter reglerne om aktie- og anpartsselskaber.

Dette forhold kunne tale for, at ordningen blev obligatorisk, i hvert fald for virksomheder over en vis størrelse.

7. I det omfang en ordning bliver valgfri, således at en virksomhedsejer kan tilslutte sig ordningen og eventuelt forlade ordningen igen, bør det af praktiske grunde bestemmes, at tilslutning alene kan ske med virkning fra begyndelsen af et indkomstår, og at udmeldelse på tilsvarende måde alene kan ske med virkning fra udløbet af et indkomstår.

E. Alle virksomheder, der omfattes af en virksomhedsbeskatningsordning, må føre regnskab i overensstemmelse med de særlige regnskabskrav, der her stilles. Det må som nævnt gøre det betænkeligt at gennemføre en rent obligatorisk ordning, idet en del navnlig mindre virksomheder vil kunne have vanskeligt ved at opfylde disse regnskabskrav.

Omvendt vil der som ligeledes nævnt være knyttet visse betænkeligheder til en frivillig ordning. Forinden indtræden i ordningen vil den skattepligtige kunne have udnyttet af- og nedskrivningsreglerne til at unddrage indkomst fra den progressive beskatning. Ved udtræden kan han udnytte eventuelle fordelagtige regler, der tilsigter at afbøde beskatningen af indkomst accumuleret på overskudskontoen. Disse udnyttelsesmuligheder er navnlig betænkelige, hvis der gives fri adgang til at indtræde i og udtræde af ordningen.

Under hensyn til bl.a. de regnskabskrav, der stilles til virksomhederne, finder udvalget, at ordningen i begyndelsen kan gøres valgfri eller alene obligatorisk for virksomheder over en ret betydelig størrelse og således indtil videre valgfri for virksomheder under denne størrelse. På baggrund af de erfaringer, der gøres de første år, kan det så senere overvejes, om der er grundlag for at gennemføre en obligatorisk ordning eller for at udvide området for en allerede gennemført delvis obligatorisk ordning.

I den udstrækning ordningen tilrettelægges som en frivillig ordning, finder udvalget, at der under hensyn til mulighederne for at udnytte indtræden og udtræden af ordningen ikke bør være helt fri adgang til at tilslutte sig ordningen eller træde ud af den. Når en skattepligtig har tilsluttet sig ordningen, bør han i et vist tidsrum være bundet til denne beskatningsform. Og når han er trådt ud af ordningen, bør der ligeledes være en karenstid, inden han igen kan vælge at tilslutte sig ordningen.

XIV. Bør en eventuel ordning gennemføres inden for rammerne af en ny og enkel selskabsform ("det tredie selskab")?

A. Ifølge kommissoriet skal udvalget overveje, om det i stedet for den særlige virksomhedsbeskatning vil være hensigtsmæssigt at indføre en ny og enkel selskabsform, der i modsætning til aktie- og anpartsselskaber ikke bygger på begrænset hæftelse. Ved at opfylde en række lovbestemte skatte- og regnskabsmæssige betingelser skulle virksomheder, der vælger denne selskabsform, få indkomst, der anvendes til konsolidering af virksomheden, beskattet med selskabsskat.

Muligheden for at indføre en sådan ny selskabsform var ligeledes fremme i indkomstskatteudvalget. I udvalgets bemærkninger vedrørende virksomhedsbeskatning anføres følgende:

"Det har været fremført i udvalget, at der kan tænkes oprettet en ganske ny selskabsform, der i modsætning til aktie- og anpartsselskaber ikke drives med begrænset hæftelse, og som derfor ikke har behov for helt samme selskabsretlige lovregulering som disse allerede kendte selskabstyper. En sådan ny selskabstype kunne være karakteriseret ved alene at være baseret på en "skatte- og regnskabsmæssig kontrakt" på basis af en særlig lovgivning, hvori de væsentlige træk fra selskabsbeskatningen kunne danne grundlag."

Indkomstskatteudvalget anfører ikke yderligere bemærkninger om dette spørgsmål.

Nærværende udvalg har anmodet statsautoriseret revisor Preben Juul Kjær, der var medlem af indkomstskatteudvalget, samt advokat, dr. jur. Jørgen Hansen, direktør, cand.polit. Bjarne Hastrup og

advokat R. Koch-Nielsen om at udarbejde en redegørelse for, hvorledes den i kommissoriet beskrevne ny selskabsform nærmere kan tænkes udformet. Redegørelsen er gengivet nedenfor under B.

B. Redegørelsen for en ny og enkel selskabsform.

"I det følgende er omtalt en selskabsform, der som arbejdstitel blot er kaldt Det Tredie Selskab (TS), og som tænkes anerkendt som en selvstændig juridisk person i selskabsretlig, skatteretlig og andre henseender på samme måde som nu gælder for anparts- og aktieselskaber. Redegørelsen tilsigter ikke at være udtømmende.

Det fremhæves indledningsvis, at TS i modsætning til anparts- og aktieselskaber er baseret på, at deltagerne i et TS er personligt ansvarlige for TS' forpligtelser på samme måde som deltagerne i et interessentskab. Overskuddet i et TS deles principielt lige mellem deltagerne, men der kan indgås aftale om andet. Det vigtigste er dog at fremhæve, at TS¹ overskud først fremkommer, efter at deltagerne i TS har fået løn i henhold til aftale, og at udlodning af overskud til deltagerne skattemæssigt sidestilles med løn, således at det årlige overskud, når det udloddes, ikke dobbeltbeskattes til forskel fra udlodning af overskud af et anparts- eller aktieselskab.

Der er lagt vægt på at beskrive en selskabsform, som skal kunne finde anvendelse både på enkeltmandsvirksomheder og forskellige former for samvirke, ligesom selskabsformen skal kunne anvendes indenfor de liberale erhverv, håndværkere, handlende og mindre industriforetagender.

Når en virksomhed opnår en vis størrelse, der ikke er forsøgt fastlagt nærmere, men som især karakteriseres ved, at ejeren/ejerne typisk ikke er eller behøver at være identiske med den daglige ledelse, må det antages, at (overgang til) anparts- eller aktieselskabsformen i nogle situationer vil være mere hensigtsmæssig. Der er derfor i den nedenstående redegørelse gjort en række bemærkninger om overgang fra TS til ApS eller A/S.

Det har været målsætningen at forsøge at beskrive en selskabsform, der især er ganske enkel at etablere og tillige nogenlunde ukompliceret at administrere, og det er fundet hensigtsmæssigt at lade den beskrevne selskabsform have visse lighedspunkter med selskaber med begrænset ansvar og andre lighedspunkter med enkelt-

raandsfirmaet eller selskaber med ubegrænset ansvar. Det erkendes dog, at der vil være knyttet visse problemer både til etableringen og administrationen af et TS, især for så vidt angår opdelingen mellem TS' formue og deltagerens private formue.

1. Stiftelse af TS. (Formalitetskrav).

Stiftelse af TS kan finde sted ved, at man meddeler f.eks. det lokale skattevæsen, at man fra en bestemt dato ønsker at drive virksomhed i TS form. Man bør tillade stiftelse med en vis tilbagevirkende kraft, eventuelt således at stiftelsen finder sted senest samtidig med indsendelse af selvangivelse, jfr. reglerne om etablering af sambeskatning.

Såfremt andet ikke er vedtaget, har et TS vedtægter svarende til standardvedtægter udarbejdet af f.eks. Handelsministeriet. Et tilsvarende princip kendes i forvejen fra ejerlejlighedsforeninger. Ved fravigelse af standardvedtægterne, herunder ved ændring i tegningsreglen, må man nok kræve, at offentlig registrering finder sted enten i det lokale handelsregister eller eventuelt i et centralt register, f.eks. Aktieselskabs-Registeret. Det kunne eventuelt kræves, at et TS skulle angive navnene på deltagerne (indehaverne, partnerne) på brevpapir og bestillingssedler.

Det vil være naturligt at foreskrive, at et TS kun kan have et formål, der svarer til deltagerens profession, og at en kombination af flere i sig selv lovligt formål ikke kan forenes i samme TS.

2. Selskabets organer.

2.1. Deltagermødet.

2.2. Revision.

Ad 2.1. Deltagermødet.

Deltagermødets kompetence er altomfattende, for så vidt særlig kompetence ikke er tillagt TS¹ revision.

Deltagermødet består af (aktive) professionsudøverne i virksomheden, d.v.s. de personer, der i dag i et personligt firma er partnere/indehavere.

Indtræden kan kun finde sted ved eenstemmig beslutning fra det eksisterende deltagermøde, med mindre andet er foreskrevet i vedtægterne.

Udtræden kan finde sted med 6 måneders varsel fra den udtrædendes side. Ekskludering af deltagermødet og dermed af TS kan finde sted ved eenstemmighed fra de øvrige deltagere. Der gives ligeledes i dette tilfælde 6 måneders varsel, med mindre andet er aftalt.

Udtrædende deltagere hæfter for gammel gæld indtil 1 år efter udtræden, med mindre TS ved deltagerens udtræden var "utvivlsomt solvent" (bevisbyrde-regel).

Deltagermødets beslutninger træffes som udgangspunkt ved eenstemmighed. I en intern forretningsorden kan dog bestemmes anderledes.

Deltagerne hæfter for TS' gæld, herunder for professionelle skadesvoldende handlinger begået af deltagerne og andre personer, der måtte være ansat i TS. Herudover hæfter deltagerne for pensionerede deltageres krav på pension, se dog afsnit 8. Hæftelsen er direkte, solidarisk og personlig. Man kan eventuelt lade den være subsidiær i forhold til TS¹ formue parallelt med reglerne om kaution.

Deltagermødet repræsenterer TS udadtil.

Enhver deltager er legitimeret til at indgå retshandler på TS' vegne, såfremt disse er et led i TS' almindelige virksomhed.

Deltagernes indbyrdes forhold reguleres i loven, i vedtægterne og ved eventuel særlig aftale med TS.

Deltagermødet tager ligeledes stilling til anvendelsen af TS' overskud. Der kan være tale om udlodning til deltagerne eller henlæggelse til driftskapital. Endelig kan der være tale om overførsel af driftskapital til grundkapital og endelig igen beslutning om udlodning af grundkapital til deltagerne.

Overførsel af driftskapital påvirker deltagernes nominelle kapital i selskabet.

Deltagermødet tager endvidere stilling til dækning af TS' underskud, herunder om TS skal tilføres yderligere (kontante) midler i form af indskud fra deltagerne.

Beslutning om TS' likvidation og ophør af virksomhed træffes ligeledes af deltagermødet.

Ved indtræden af en ny deltager i TS tegnes (tildeles) et nom. fastsat beløb af grundkapitalen, der som udgangspunkt indskydes til pari, med mindre andet er aftalt. Grundkapitalen behøver ikke nødvendigvis indbetales kontant, men kan eventuelt op-

samles af TS i forbindelse med udbetaling af overskud og/eller i forbindelse med udbetaling af løn.

Ved udtræden af TS har den udtrædende deltager krav på indløsning af sin andel til pari, med mindre andet er aftalt på forhånd eller aftales i forbindelse med udtrædelsen.

Ind- og udtræden af et TS udløser således ikke salg resp. køb hos de bestående deltagere.

Krav på pension bevares eller afregnes kontant, men afhænger iøvrigt af TS¹ vedtægter eller særlig aftale, se herom afsnit 8.

Deltagermødet tager ligeledes stilling til aflønning af deltagerne. Aflønningen er som udgangspunkt ens for samtlige deltagere, med mindre andet aftales fra tid til anden.

Hvis virksomheden drives af kun én deltager, ligger det i sagens natur, at en væsentlig del af de generelle bestemmelser for TS bliver indholdsløse. De tilbageblevne formalitetskrav er da hovedsagelig af regnskabs- og revisionsmæssig karakter.

Ad 2.2. Regnskab og revision.

Der bør stilles krav til regnskabet for et TS svarende til reglerne i den såkaldte "mindstekravsbekendtgørelse" nr. 461 af 8. september 1976. Derudover bør der formentlig stilles krav om, at regnskabet revideres af en regnskabskyndig person, jfr. § 64 i anpartsselskabsloven.

Det bør være en bestanddel af regnskabskravene, at der skal ske en behørig adskillelse af TS' kapital og deltagernes private formue. Det vil især være nødvendigt at præcisere, hvornår et givet beløb kan betragtes som indskud i TS, som dettes grundkapital, jfr. afsnit 3. Behovet for adskillelse er dog ikke så stort, som ved anparts- og aktieselskaber eller som kommanditisten i forhold til et kommanditselskab, idet hæftelsen i disse tilfælde er begrænset til indskuddet. Der kan derfor i denne henseende ikke parallelliseres til reglerne i det såkaldte "kommanditistcirkulære" (statsskattedirektoratets cirkulære nr. 443 af 17. december 1975). I lighed med reglerne i dette cirkulære bør det dog være gældende, at et beløb kun kan betragtes som indskud, når der foreligger en egentlig overdragelse. Eventualforpligtelser i form af kaution, garanti o.lign. vil således ikke være tilstrækkeligt.

løvrigt henvises til afsnit 5 om de skattemæssige problemer.

3. TS-kapitalen.

Et TS har to slags kapital: Grundkapitalen og driftskapitalen. Man bør være opmærksom på, at termen "driftskapital" i forbindelse med et TS er anvendt i en lidt anden betydning end den formelle regnskabstekniske definition tilsiger.

Grundkapitalen tilvejebringes ved indskud, og dens størrelse er ikke nødvendigvis fikseret i standardvedtægterne, men afhænger af driftskapitalens størrelse, jfr. senere. Såfremt det ønskes, kan der udarbejdes individuelle vedtægter, hvor grundkapitalens størrelse angives.

Driftskapitalen, der normalt er beskattet med selskabsskat, optjenes. Driftskapitalen påvirkes herudover af almindelige kapitalbevægelser, der normalt ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, såsom op- eller nedskrivning af fast ejendom m.v., jfr. iøvrigt afsnit 5. Man kunne forestille sig, at driftskapitalen ikke måtte overstige grundkapitalen gange 10. Dette skal i givet fald ses som udtryk for, at den lempeligere opsparing i et TS sammenlignet med et interessentskab eller et personligt firma ikke skal kunne finde sted i et for stort forhold til grundkapitalen.

I stiftelsessituationen kunne man indrømme en periode på f.eks. 5 år fra stiftelsen at regne til at opfylde kravet til forholdet mellem driftskapital og grundkapital, hvilket ville indebære, at et TS kunne stiftes uden nogen grundkapital.

Et driftsårs overskud før skat kan enten udloddes eller henlægges som driftskapital. Såfremt overskud udloddes, opnår TS fradragsret for det udloddede udbytte. Herved undgås den dobbeltbeskatning, som kendes fra anparts- og aktieselskaber.

Driftskapitalen efter skat kan overføres til grundkapitalen, hvorimod det ikke giver nogen mening at overføre grundkapital til driftskapital. Overførsel af driftskapital til grundkapital medfører en ved lov særlig fastsat skat af det overførte beløb. Denne skat skal fastsættes på en sådan måde, at den effektive beskatning kommer til at svare til en gennemsnitlig beskatning af personlig indkomst, når henses til, at det overførte beløb i forvejen beskattes med selskabsskat.

En anden mulighed er, at overførslen indregnes forholdsmæssigt til deltagernes skattepligtige indkomst, hvorved progressionstrækket bestemmes individuelt for hver enkelt deltager. Den beregnede skat påhviler TS .

Udlodning af grundkapital kan ske skattefrit.

Tab i et TS afskrives først på driftskapitalen og derefter på grundkapitalen. Der bør samtidigt være regler, der tillader en skattefri retablering af grundkapitalen til den oprindelige størrelse ved overførsler fra nyindtjent driftskapital. Sådanne regler vil kunne svare til de gældende regler om fremførsel af underskud.

Beslutning om nedsættelse og forhøjelse af grundkapitalen træffes eenstemmigt af deltagermødet, med mindre andet er aftalt.

4. Kapitalandelene i et TS.

Kapitalandelene kan tænkes overført til

- 1) TS selv eller
- 2) trediemand med samtykke fra deltagermødet.

Overførsel af kapitalandele bør som udgangspunkt ske til pari, med mindre andet er aftalt. Ved udtræden kan den udtrædende kræve, at hans kapitalandel indløses ved træk på grundkapitalen, hvilket for den udtrædende medfører skattefrihed. Men, såfremt en del af grundkapitalen er gået tabt, kan han alene kræve sin forholdsmæssige kapitalandel indløst. Der konstateres derved et tab.

De kapitalandele, der indløses af TS, skal betragtes som annulleret i og med indløsningen.

Overdragelse af kapitalandele til trediemand med TS' samtykke, bør nok skulle ske til handelsværdi.

Der vil måske kunne forekomme tilfælde, hvor indløsning af kapitalandele til mindre end handelsværdien, vil tilføre de øvrige deltagere en formuefordel, og det vil måske især forekomme, hvor den eller de øvrige deltagere er nært beslægtede med den udtrædende. I sådanne tilfælde vil der typisk foreligge en gave i skattemæssig henseende, og hvor dette er tilfældet, må forholdet i skatteligningen behandles herefter.

5. Den skattemæssige behandling af et TS.

Indkomsten for et TS opgøres selvstændigt og som udgangspunkt efter skattelovgivningens regler. Den skattepligtige fortjeneste beskattes med selskabsskat. Det fremhæves, jfr. indledningen, at den skattepligtige indkomst i et TS først fremkommer, når der er foretaget fradrag for både løn og udloddet overskudsandel.

Sondring mellem aktiver/aktiviteter, der foregår i TS, og aktiver/aktiviteter, der foregår hos deltageren personlig, må si-

kres af de regnskabsmæssige krav, der stilles, jfr. afsnit 2.2., hvor det tillige er præciseret, at eventualforpligtelser ikke kan betragtes som indskud.

Renter af gæld (og tilgodehavender) må placeres det sted, hvor den aktuelle forpligtelse (eller tilgodehavende) kan konstateres. Hvis der er tale om et solidarisk skyldforhold for TS og deltagerne, skal det fremgå af TS' regnskab, hvilken del af gælden, der påhviler TS, og renteudgiften skal behandles tilsvarende.

Skattemæssigt vil det nok være nødvendigt at registrere op- og nedskrivninger, som ikke umiddelbart skal beskattes, jfr. afsnit 3, således at beskatning kan effektueres, når udlodning finder sted.

Der svares ikke formueskat af TS, men forholdsmæssigt af deltagerne. Den skattepligtige formue opgøres enten som en til kapitalandelen svarende andel i TS' formue eller efter de for unoterede aktier gældende regler.

6. Skat på kapitalandele.

Beskatning af fortjeneste eller tab ved afhændelse af andele kan som udgangspunkt ske efter samme regler som ved aktier og anparter.

Det vil næppe volde problemer at udfinde afståelsessummen, men en nøjagtig opgørelse af anskaffelsessummen hænger sammen med de i afsnit 2.2. omhandlede regnskabskrav, idet anskaffelsessummen normalt vil svare tildet foretagne indskud. Der vil i denne henseende kunne henvises til det ligeledes i afsnit 2.2. omtalte "kommanditistcirkulære", hvor det er præciseret, hvorledes et indskud skal opgøres for en kommanditist, og hvor det især er karakteristisk, at foretagne indskud (overdragelser) og aktuelle forpligtelser kan medregnes, medens eventualforpligtelser såsom kautions- eller garantiforpligtelser ikke kan medregnes.

7. Kreditorforfølgning.

7.1. TS' kreditorer.

TS' kreditorer kan frit bestemme, om de vil holde sig til selskabet eller rette deres krav direkte mod de enkelte deltagere. TS skal nok selvstændigt kunne erklæres konkurs, uden at deltagerne boer nødvendigvis skal tages under konkursbehandling.

7.2. Private kreditorer.

Private kreditorer kan gøre deres krav gældende mod den nominelle værdi af deltagernes andel i grundkapitalen. Kreditoren kan kun få udbetalt den relevante del af grundkapitalen, hvis dette vedtages eenstemmigt (d.v.s. tillige af den, hvem andelen tilhører) eller såfremt kreditor opnår dom. Denne lidt usædvanlige bestemmelse retfærdiggøres ved, at deltageren mod hvem kreditorforfølgningen er rettet, vil være at betragte som havende opsagt sit medlemskab af TS med sædvanligt varsel. Han har derfor eventuelt et krav på at få udbetalt forskellen mellem pari og vurderingen, eller eventuelt en pligt til at indbetale til TS til op til pari, såfremt han havde været pligtig til at afstå sin andel til mindre end pari.

8. Udtræden på grund af alder, pensionering.

Indløsning af kapitalandel skal finde sted ved udtræden på grund af alder eller i forbindelse med pensionering, med mindre andet er aftalt. TS påtager sig en pensionsforpligtelse over for den udtrædende efter de i vedtægterne givne retningslinier eller eventuelt på grundlag af en aftale, indgået med TS. TS' deltagere hæfter for den udtrædendes pension, med mindre andet er aftalt, eller med mindre frigørelse finder sted gennem tegning af en forsikring. Det bemærkes herved, at en deltager betragtes som ansat i TS, og de i loven om beskatning af pensionsordninger gældende regler for ansættelsesforhold finder derfor anvendelse.

TS kan båndlægge midler til sikkerhed for pensionsydelse. Dette kan være foreskrevet i vedtægterne eller senere aftalt. Båndlæggelsen, som vel i et vist omfang har karakter af selv-båndlæggelse, skal være fritaget for kreditorforfølgning under forudsætning af, at der ikke ved dispositionen ligefrem begås skyldnersvig el.lign. Iøvrigt skal TS efter båndlæggelsen have så mange midler til fri disposition, at det er "utvivlsomt solvent".

9. Stiftelse af et TS.

Stiftelse af et TS kan som tidligere nævnt finde sted ved, at deltagerne underskriver en overenskomst herom og eventuelt tillige udarbejder særlige vedtægter. Samtidig skal der ske meddelelse om stiftelsen til skattevæsenet.

Ændringer i deltagerkredsen skal anmeldes i det omfang, deltagerne er nævnt ved navn i vedtægterne.

Såfremt man forestiller sig, at TS under alle omstændigheder skal være registreret, vil det blive relevant, at TS' revisor hvert år eventuelt via deltagermødet indsender en revisionserklæring som bevis på, at regnskabskravene er opfyldt fra selskabets side.

9.1. Stiftelse ved indskud af bestående personlig virksomhed.

TS overtager aktiverne fra den bestående virksomhed til nedskrevne (bogførte) værdier. Den bogførte værdi vil udgøre TS¹ fremtidige grundkapital. Såfremt der registreres en handelsværdi, vil den værdi, der består af forskellen mellem handelsværdien og den nedskrevne værdi, udgøre driftskapitalen. Dette vil sige, at goodwill og opskrivinger først beskattes ved overførsel til grundkapitalen eller ved udlodning. Det vil endvidere sige, at goodwill tilhører TS som selvstændig juridisk person.

Indestående på investeringsfondskonto eller etableringskonti kan indskydes som driftskapital.

9.2. Stiftelse ved omdannelse af et ApS eller A/S.

TS indtræder i de bogførte værdier. Denne værdi vil samtidig udgøre TS¹ grundkapital. Forskellen mellem handelsværdien af selskabets aktiver og den bogførte værdi opføres som driftskapital. Aktionærernes andel i aktiekapitalen anvendes som fordelingsnøgle for så vidt angår TS' grundkapital.

De ovennævnte bestemmelser vil nødvendigvis kræve ændringer for så vidt angår omdannelse af personlige firmaer til aktie- og anpartsselskaber. Dette skyldes, at der ikke ved omdannelse af et personligt firma til et TS foretages goodwillbeskatning.

10. Opløsning af et TS.

Ved opløsning af et TS kan grundkapitalen udtages i forhold til kapitalbesiddelsen. Udtagelsen finder sted uden skattemæssige konsekvenser, da hele grundkapitalen er beskattet i forvejen.

Driftskapitalen udloddes til deltagerne forholdsmæssigt. Denne udlodning beskattes som almindelig indkomst, eller særlig indkomst, jfr. reglerne om beskatning af likvidationsprovenu ved li-

kvidation af aktie- og anpartsselskaber samt reglerne om ophør af virksomhed. Der henvises løvrigt til afsnit 3, stk. 6 og 7.

10.1 .Opløsning af et TS ved omdannelse til et ApS/A/S.

Ved omdannelse af et TS til et ApS/A/S kan grundkapitalen overføres som aktiekapital i det nystiftede selskab. Grundkapitalens nominelle værdi anses som anskaffelsessummen for anparterne/aktierne.

Såfremt grundkapitalens størrelse ikke opfylder lovgivningens krav til anparts- eller aktiekapitalens størrelse, og såfremt der iøvrigt er tilstrækkelige aktiver i TS i form af driftskapital, kunne man forestille sig, at lovens mindstekrav blev opfyldt, men at anskaffelsesværdien desuagtet skulle ned sættes til den nominelle værdi af grundkapitalen, der f.eks. kun var på 15.000 kr. Beskatningen vil da finde sted ved overdragelse af anparterne/aktierne.

Det nystiftede anparts- eller aktieselskab skulle kunne indtræde i de bogførte værdier."

C. I tilslutning til redegørelsen har forfatterne bemærket følgende:

"Det er vor opfattelse, at de i redegørelsen indeholdte bemærkninger nok opfylder kravet om at beskrive en ny selskabsform, og at kravet om at den del af selskabets indkomst, der anvendes til konsolidering, beskattes som selskabsindkomst, således at dobbeltbeskatning af udbytte undgås, ligeledes er opfyldt. Derimod mener vi ikke, at ønsket om at denne selskabsform tillige skulle være "enkel" er opfyldt. Hvis kravet om enkelhed sammenlignes med de gældende regler for anparts- og aktieselskaber.

Det er yderligere vor opfattelse, at det næppe vil være muligt at opfylde kravet om, at der skal foreligge et "selskab", altså en selvstændig juridisk person, samtidigt med at kravet om enkelhed opfyldes. Et sådant krav vil kun kunne opfyldes ved en væsentlig svækkelse og udvanding af de gældende regler for anparts- og aktieselskaber, og det vil næppe være tilrådeligt eller forsvarligt.

Det er derfor arbejdsgruppens opfattelse, at den udarbejdede redegørelse ikke fører til et resultat, som vi kan anbefale til videre overvejelser. Det forekommer os at være klart, at den omtalte selskabsform er uantagelig som en obligatorisk selskabsform

for de i betragtning kommende erhvervsdrivende, og som en fakultativ selskabsform forekommer den at være overflødig sammenlignet med de i forvejen bestående muligheder.

Under udarbejdelsen af den udbedte redegørelse er arbejdsgruppen kommet til det resultat, at ændrede og forbedrede regler for selskabsdannelse indenfor de bestående rammer, f.eks. i form af et successionsprincip, hvorved omdannelse til aktie- eller anpartsselskaber under visse klart definerede betingelser skal kunne ske uden realisationsbeskatning, vil kunne dække samtlige de væsentlige motiver, der synes at ligge bag ønskerne om en særlig virksomhedsbeskatning, og dermed overflødiggøre behovet for en ny selskabsform."

D. Forfatterne af redegørelsen giver således udtryk for den opfattelse, at den i redegørelsen skitserede ny selskabsform ikke kan anbefales til videre overvejelse. Den skitserede ordning kan ikke betegnes som enkel, og den er i hvert fald uantagelig som obligatorisk selskabsform for de i betragtning kommende erhvervsdrivende.

Udvalget må anlægge samme vurdering. Redegørelsen viser efter udvalgets opfattelse, at der ikke opnås væsentlige fordele ved en virksomhedsbeskatning tilrettelagt for virksomheder drevet i en ny selskabsform som nævnt i kommissoriet. Der foreligger i så fald nogenlunde samme problemer som ved en virksomhedsbeskatning uden forudsat selskabsdannelse. Redegørelsen synes at vise, at det ikke bliver lettere at løse de forskellige problemer, selv om virksomhederne drives i den skitserede selskabsform. Der kan eksempelvis henvises til bemærkningerne i redegørelsens afsnit 5. om mulighederne for at sondre mellem selskabets og deltagernes aktiver/aktiviteter, herunder mulighederne for at placere renteudgifter og renteindtægter rigtigt.

XV. Bør en eventuel ordning suppleres med ændringer i de gældende regler om beskatning af selskaber og aktionærer.

I tilknytning til overvejelserne vedrørende udformning af en virksomhedsbeskatning skal udvalget ifølge kommissoriet vurdere, hvilke ændringer i gældende selskabs- og aktionærbeskatning der er ønskelige for at sikre en ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i aktie- og anpartsselskaber, herunder eventuel ophævelse af den resterende dobbeltbeskatning af udloddet selskabsudbytte.

Med henblik herpå gennemgås i det følgende de områder, hvor der foreligger forskelle mellem den virksomhedsbeskatningsordning, der er skitseret i de foregående afsnit, og de gældende regler om selskabs- og aktionærbeskatning. Der kan på de enkelte områder vise sig grund til at tilnærme den skitserede virksomhedsbeskatningsordning yderligere til de gældende aktionær- og selskabsbeskatningsregler eller til at tilnærme disse regler til reglerne for virksomhedsbeskatningen. Endelig kan der på enkelte områder foreligge særlige grunde, som taler for at fastholde forskellen mellem de to ordninger.

A. Når ejeren af en virksomhed, der er omfattet af virksomhedsbeskatningsordningen, hæver beløb i virksomheden, fragår de ved opgørelsen af virksomhedens indkomst og beskattes som personlig indkomst for ejeren. Kan beløbene ikke rummes i årets overskud, betragtes de som hævet af tidligere års overskud og beskattes ligeledes som personlig indkomst for ejeren, idet der dog gives

ejeren credit for den tidligere betalte virksomhedsskat. Resultatet bliver i begge tilfælde, at der betales fuld personlig skat og ikke mere af det i virksomheden indtjente.

Når aktionærer hæver beløb som udbytte, beskattes udbyttet som personlig indkomst for aktionærerne. I princippet opretholdes samtidig selskabets beskatning af selskabsindkomsten. Der finder på denne måde en slags økonomisk dobbeltbeskatning sted. Ved lov nr. 404 af 20. august 1976 er der foretaget en vis lempelse af denne dobbeltbeskatning. Lempelsen består i, at der indrømmes aktionærerne en særlig skattegodtgørelse på 15 pct. af den udloddede indkomst. Det svarer til 22,5 pct. af den selskabsskat, der er svaret af den pågældende indkomst. Skattegodtgørelsen skal medregnes til aktionærens skattepligtige indkomst. Skattegodtgørelsen ydes i form af en nedsættelse af aktionærens sluskat med godtgørelsesbeløbet. Ved et lovforslag fremsat den 28. januar 1981 er skattegodtgørelsen foreslået forhøjet til 25 pct. af det udloddede beløb, hvad der svarer til 37,5 pct. af den betalte selskabsskat.

I det omfang der således ikke er indrømmet fuld skattegodtgørelse for den betalte selskabsskat, består der en væsentlig forskel mellem de gældende regler om selskabs- og aktionærbeskatning og den virksomhedsbeskatningsordning, der er angivet i udvalgets kommissorium.

En ensartet beskatning kan sikres ved - som angivet i kommissoriet - at ophæve den resterende dobbeltbeskatning af udloddet selskabsudbytte.

Det kan ske enten ved en udbygning af den gennemførte skattegodtgørelsesordning, eller ved en ændring af selskabsskattereglerne således, at selskabsindkomst, der udloddes som udbytte, fradrages i selskabsindkomsten og beskattes fuldt ud hos aktionærerne i det år, hvor udlodningen sker.

Det er udvalgets opfattelse, at såfremt fuldstændig ophævelse af den tilbageværende dobbeltbeskatning af selskabsindkomst ønskes gennemført for at sikre en samlet ensartet beskatning af på den ene side den personligt drevne erhvervsvirksomhed og dennes indehaver og på den anden side aktie- eller anpartsselskabet og dets aktionærer eller anpartshavere, bør dette ske ved en udbygning af skattegodtgørelsesordningen.

Udvalget henviser herom til den i selskabsskattekommissionens betænkning af 11. februar 1972 udarbejdede redegørelse for de hen-

syn, der har ført til at foretrække godtgørelsesordningen fremfor den såkaldte fradragsordning. Det skal herved særligt fremhæves, at en ordning, hvorefter dobbeltbeskatningen lempes gennem et fradrag af det udloddede udbytte i selskabets skattepligtige indkomst, som anført af selskabsskattekommissionen har den ulempe, at der vil blive indrømmet selskabet fradragsret også for udbytte, der tilfalder udenlandske aktionærer, uden at der vil bestå tilsvarende muligheder for at opnå en udvidet ret til beskatning af udbyttet hos disse aktionærer. Selskabsindkomst, som går til udlandet, vil derfor blive skattebelastet i meget ringe grad. Skattegodtgørelsesordningen, som alene er knyttet til udbytter, der fuldt ud beskattes her i landet, indeholder som følge heraf ikke denne svaghed.

Endvidere henvises til, at de øvrige EF-lande i det væsentlige har valgt at søge problemerne vedrørende dobbeltbeskatningen løst ved anvendelse af godtgørelsesordningen.

B. Ved opgørelsen af et selskabs skattepligtige indkomst fratrækkes vederlag til aktionærer, der udfører arbejde f.eks. som direktører i selskabet. Dette gælder også i selskaber, hvori en enkelt eller få aktionærer har den afgørende indflydelse, idet der dog i visse situationer, navnlig hvis selskabets kapitalinteresser ikke er tilstrækkeligt tilgodeset, kan blive tale om at statuere maskeret udbytte i det omfang, det fastsatte vederlag overstiger, hvad der må anses for "normalt" for det pågældende arbejde.

Arbejdsvederlaget fratrækkes som nævnt ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst og beskattes som personlig indkomst for aktionæren. Der er således ikke her tale om nogen økonomisk dobbeltbeskatning.

Man kunne forestille sig, at det som led i virksomhedsbeskatningsordningen bestemtes, at der for ejeren af virksomheden skulle fastsættes et arbejdsvederlag, en driftslederløn. Vederlaget måtte i de fleste tilfælde fastsættes efter et temmelig usikkert skøn, og navnlig for de skattelignende myndigheder ville det være særdeles vanskeligt at bedømme, til hvilket beløb et sådan vederlag i de enkelte tilfælde rettelig bør sættes. Allerede af denne grund bør en sådan ordning så vidt muligt undgås. Hertil kommer, at overskud, der hæves af ejeren, fragår i virksomhedens skattepligtige indkomst på tilsvarende måde som arbejdsvederlag til en hovedaktionær. Driftslederlønnen kan således under virksomheds-

beskatningsordningen siges at være indeholdt i de hævede beløb med samme skattemæssige resultat som for arbejdsvederlaget til en hovedaktionær. Udvalget finder herefter ikke, at der som led i virksomhedsbeskatningsordningen bør fastsættes en driftslederløn til virksomhedsejeren.

C. Efter kildeskattelovens § 37 A beskattes indkomsten fra en ægtefælles eller begge ægtefællers erhvervsvirksomhed hos den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden, men der er efter anmodning fra ægtefællerne adgang til at overføre en del af overskuddet til beskatning hos den anden ægtefælle, hvis denne har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Udvalget er af den opfattelse, at disse regler om beskatning af medhjælpende ægtefæller i princippet bør opretholdes under en virksomhedsbeskatningsordning. Her må de dog få en sådan udformning, at det, der kan overføres til beskatning hos den medhjælpende ægtefælle, er en andel af de overskudsbeløb, der hæves for det pågældende år. Derved opretholdes i realiteten nogenlunde ligestilling med forholdet ved selskabsbeskatningen, hvor der i selskabets skattepligtige indkomst kan foretages fradrag for vederlag til f.eks. en hovedaktionærs ægtefælle, såfremt vederlaget står i rimeligt forhold til arbejdsindsatsen, ligesom ægtefællen beskattes af et sådant vederlag som almindelig lønindtægt.

D. Den skat, der i et givet år skal betales af et aktie- eller anpartsselskab, er beregnet på grundlag af selskabets indkomst i det foregående år. Der er ikke gennemført samtidighedsbeskatning for aktie- og anpartsselskaber.

Under en virksomhedsbeskatningsordning skal ejeren dels betale virksomhedsskat af virksomhedens overskud og dels betale personlig skat af sine andre indtægter. Til disse andre indtægter skal medregnes beløb, han hæver af virksomhedens overskud. Det vil her være en praktisk nødvendighed, at de to indkomstopgørelser - af virksomhedsoverskuddet og af ejerens andre indtægter - foretages på grundlag af samme indkomstperiode. Navnlig ved påbegyndelse og ophør af virksomhedsbeskatning samt i tilfælde, hvor der bliver tale om at omplacere indtægter eller udgifter fra virksomhedssfæren til den personlige sfære eller omvendt, ville der foreligge særdeles store vanskeligheder, såfremt der skulle anvendes forskellige indkomstperioder.

Såfremt der i denne henseende skulle søges skabt ligestilling mellem virksomheds- og selskabsbeskatningen måtte det derfor efter udvalgets opfattelse ske ved, at der gennemførtes samtidighedsbeskatning for aktie- og anpartsselskaber. Dette bør dog ikke gennemføres uden en selvstændig undersøgelse af dette spørgsmål, en undersøgelse som må omfatte andre væsentlige synspunkter og hensyn end de, der har tilknytning til overvejelserne om en virksomhedsbeskatningsordning. Udvalget har anset en sådan selvstændig undersøgelse for at ligge udenfor udvalgets kommissorium.

XVI. Bemærkninger om en særlig ordning, hvorefter underskud ved driften af en erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i den skattepligtiges eventuelle andre indtægter.

Ifølge kommissoriet skal udvalget overveje en ordning, hvorefter underskud i erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i den erhvervsdrivendes eventuelle andre indtægter, herunder indtægt af anden erhvervsvirksomhed samt lønindtægt.

Udvalget har i henhold til kommissoriet alene behandlet underskud i egentlig erhvervsvirksomhed og er således ikke kommet ind på modregning af andre former for underskud.

Foran i afsnit IX er der redegjort for, hvorvidt der under en virksomhedsbeskatningsordning skal kunne foretages modregning af et eventuelt virksomhedsunderskud i ejerens andre indtægter.

A. Ifølge de gældende regler kan underskud ved erhvervsmæssig virksomhed fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette er en følge af bestemmelsen i statsskattelovens § 4, hvorefter "den skattepligtiges samlede årsindtægt" med visse nærmere fastsatte undtagelser betragtes som skattepligtig indkomst.

1. Såfremt den for et indkomstår opgjorte skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud efter ligningslovens § 15 fradrages i den skattepligtige indkomst for de nærmest efterfølgende fem indkomstår, idet underskuddet dog kun kan overføres til et senere indkomstår, hvis det ikke kan rummes inden for et tidligere indkomstårs skattepligtige indkomst.

For skattepligtige, der er gift, gælder tillige bestemmelsen

i kildeskattelovens § 26, stk. 2, hvorefter den ene ægtefælles skattemæssige underskud i størst muligt omfang skal fradrages i den anden ægtefælles skattepligtige indkomst, hvis ægtefællerne er sambeskattede ved indkomstårets udløb. Det er alene det herefter resterende underskud, der kan fremføres i medfør af ligningslovens § 15.

Når den skattepligtige for et indkomstår har haft en negativ særlig indkomst, kan et til den negative særlige indkomst svarende beløb fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, jfr. § 9, stk. 3, i lov om særlig indkomstskat.

Udviser den for et indkomstår opgjorte skattepligtige almindelige indkomst et underskud, kan dette underskud fradrages i den skattepligtige særlige indkomst for samme år. Overstiger underskuddet den særlige indkomst, anvendes bestemmelsen i ligningslovens § 15 på det overskydende beløb, jfr. § 9, stk. 4, i lov om særlig indkomstskat.

Efter § 9, stk. 5, i lov om særlig indkomstskat kan underskud, der fra tidligere indkomstår er fremført efter ligningslovens § 15, endvidere fradrages i skattepligtig særlig indkomst.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15 videreføres i princippet ved skifte på grund af dødsfald, samt ved uskiftet bo, jfr. de nærmere regler herom i kildeskattelovens §§ 29, 31 og 32.

2. Underskud ved erhvervsmæssig virksomhed kan som nævnt fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Er der derimod tale om en virksomhed af mere hobbypræget karakter, kan underskud herved ikke fratrækkes i indtægter af anden karakter.

Det kan være vanskeligt at afgøre, hvorvidt der i det konkrete tilfælde foreligger en egentlig erhvervsvirksomhed eller blot en virksomhed af hobbypræget karakter. Forudsætningen for, at det kan antages, at en virksomhed drives erhvervsmæssigt, er, at driften er tilrettelagt med rentabel drift for øje. Hvis driften af en virksomhed fortsætter gennem en årrække, uanset at virksomheden hvert år giver et betydeligt underskud, er der efter omstændighederne en formodning for, at virksomheden ikke er af erhvervsmæssig karakter.

Nægtelse af fradragsret for virksomhedsunderskud ud fra en antagelse af, at virksomheden er af hobbymæssig karakter, er i praksis navnlig forekommet med hensyn til landbrugsejendomme.

Ved de afgørelser, der foreligger vedrørende disse tilfælde, er der navnlig lagt vægt på, om der har været anvendt en driftsform, som adskiller sig væsentligt fra den sædvanlige. Såfremt der foreligger en landbrugsejendom, som efter en landbrugsfaglig bedømmelse må antages at være drevet under en for et landbrug af den pågældende karakter sædvanlig driftsform, anses driften for erhvervsmæssig, uanset omdriften har været underskudsgivende gennem en årrække.

Nægtelse af fradragsret for virksomhedsunderskud ud fra en antagelse af, at virksomheden er af hobbymæssig karakter, er i praksis endvidere forekommet med hensyn til hundekenneler, stut-terier, en antikvitetsforretning, en golfbane og et orchidégart-neri. Ved bedømmelsen af disse forhold er der lagt afgørende vægt på, om driften har været tilrettelagt på en sådan måde, at den har været egnet til at frembringe overskud.

3. Ved omtalen af de gældende regler om den skattemæssige be-handling af erhvervsunderskud må endvidere nævnes ligningslovens § 28. Som nærmere omtalt i afsnit V.B. går bestemmelsen ud på, at ligningsmyndighederne under visse omstændigheder kan forhøje den selvangivne skattepligtige indkomst, når den skattepligtige ind-komst er mindre end det opgjorte privatforbrug.

B. Der synes ikke umiddelbart at kunne rettes principielle ind-vendinger mod hovedreglen om, at den sammenregnede nettoindkomst skal lægges til grund ved beskatningen. De skattepligtige vil nor-malt forvalte deres økonomiske aktiver med det formål at opnå et økonomisk afkast, i hvert fald på længere sigt. Underskud af en erhvervsvirksomhed vil i almindelighed kun fremkomme som følge af uventede omstændigheder som f.eks. at forventede indtægter udebliver, eller at uforudsete omkostninger må afholdes. Der fore-kommer dog tilfælde, hvor en virksomhedsdrivende accepterer, at virksomheden tilstadighed giver underskud. Underskuddet kan mod-svares af fordele som fritidsbolig, jagtret m.v., eller der kan være tale om senere at realisere værdistigninger, der eventuelt beskattes lempeligere end løbende erhvervsindkomst. Endelig kan adgangen til at benytte reglerne om afskrivning og investerings-fonds m.v. på kortere sigt være det overvejende formål med virk-somheden.

Udvalget skal som nævnt overveje eventuelle ændringer i de bestående regler om fradrag for underskud fra en erhvervsmæssig virksomhed i andre indtægter. Baggrunden for disse overvejelser må som anført i afsnit VI.B. være, at det under visse omstændigheder kan forekomme mindre rimeligt, at underskud ved erhvervsmæssig virksomhed kan medføre lempeligere beskatning af andre indtægter. Et andet synspunkt, der ligger bag overvejelserne, er, at beskatningen af erhvervsindtægter er udformet ud fra en forudsætning om, at en virksomhed er en rentabel enhed.

De gældende regler, hvorefter underskud fra en erhvervsvirksomhed kan modregnes i anden indkomst, er en konsekvens af det synspunkt, at en skatteydere samlede nettoindkomst kan ses som et udtryk for den pågældendes skatteevne og derfor bør lægges til grund ved påligning af indkomstskat.

En bestemmelse om, at underskud fra en erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i andre indtægter, er et brud med princippet om, at nettoindkomsten skal lægges til grund ved indkomstopgørelsen, men ikke nødvendigvis et brud med skatteevneprincippet som sådant. Bestemmelsen kan efter omstændighederne føre til et resultat, der i højere grad er i overensstemmelse med et skatteevneprincip end de nugældende regler. Der må således foretages en afvejning af de hensyn, der taler for afskaffelse af underskudsfradraget, med de hensyn, der ligger bag de nugældende regler. Udvalget har ikke set det som sin opgave at foretage en sådan afvejning, men har indskrænket sig til at foretage en mere teknisk præget vurdering af de spørgsmål, der opstår i forbindelse med en begrænsning af underskudsfradragsretten.

C. En bestemmelse om, at underskud i erhvervsvirksomhed ikke skal kunne fratrækkes i ejerens eventuelle andre indtægter, må have til forudsætning, at det er praktisk muligt at opgøre nettoresultatet af erhvervsmæssig virksomhed adskilt fra andre indtægter og udgifter, som indgår i den skattepligtige indkomst.

1. Om der foreligger en erhvervsvirksomhed eller ej, må afgøres på samme måde som under en virksomhedsbeskatningsordning. Der kan derfor herom henvises til bemærkningerne foran i afsnit VII, hvor der bl.a. er omtalt en række lovbestemmelser på områder, hvor der allerede efter de gældende regler i en del tilfælde må tages stilling til, om der foreligger en erhvervsvirksomhed.

2. I de enkelte tilfælde vil der kunne foreligge betydelige vanskeligheder i forbindelse med opgørelsen af underskuddet af virksomheden.

Det principielle udgangspunkt må være, at alle indtægter og udgifter, der vedrører erhvervsvirksomheden, og kun sådanne indtægter og udgifter skal indgå i opgørelsen.

Praktiske hensyn kan tilsige, at der for visse indtægters eller udgifters vedkommende gøres fravigelse herfra. Det er vigtigt, at sådanne eventuelle fravigelser og deres nærmere omfang klart er fastlagt i bestemmelserne om ordningen.

I visse af de lovbestemmelser, hvor der efter de nugældende regler skal foretages opgørelse af indtægten af en erhvervsvirksomhed, er der fastsat nærmere regler om denne opgørelse.

For så vidt angår opgørelsen af indkomst ved selvstændig virksomhed, som en hustru efter kildeskattelovens § 4, stk. 2, a), skal ansættes særskilt til skat af, er det således navnlig - i lovens §§ 26 og 26 A -, bestemt, hvilke udgifter og fradrag, der skal foretages ved opgørelsen. Som udgangspunkt er det udgifter og fradrag, der er "knyttet til" de pågældende indtægter. I cirkulæret om kildeskatteloven er det bl.a. anført, at renter af lån kan fradrages i det omfang, lånet må anses for passende i forhold til virksomhedens art og omfang. Renteindtægter eller udbytteindtægter kan ikke medregnes ud over indtægt af en for virksomheden nødvendig driftskapital.

I reglerne om medhjælpende ægtefælle er det bestemt, hvorledes overskuddet af den pågældende erhvervsvirksomhed skal opgøres. Efter kildeskattelovens § 37 A, stk. 2, opgøres overskuddet efter de almindelige regler om opgørelse af skattepligtig indkomst, idet der dog tillægges renteudgifter og valutakurstab og fradrages rente- og udbytteindtægter, herunder skattegodtgørelse, samt valutakursgevinst. Renteindtægter, udbytteindtægter, renteudgifter samt valutakursgevinster og -tab trækkes således ud af den sædvanlige opgørelse af virksomhedens overskud.

Tilsvarende er det i investeringsfondslovens § 4, stk. 1, bestemt, at det overskud af selvstændig erhvervsvirksomhed, som henlæggelsen højst kan andrage 25 pct. af, opgøres efter reglerne for opgørelse af skattepligtig indkomst med tillæg af renteudgifter og valutakurstab og med fradrag af rente- og udbytteindtægter, herunder skattegodtgørelse, samt valutakursgevinst.

Under den ordning, som udvalget skal overveje, vil det på indtægtssiden navnlig være renteindtægter og i et vist omfang udbytteindtægter, som kan volde vanskeligheder. Skatteydere, som kan blive omfattet af ordningen, vil være interesseret i at postere flest mulige indtægter på virksomhedsregnskabet, således at der ikke fremkommer et underskud. Det vil være vanskeligt for skattemyndighederne at påse, at der på virksomhedsregnskabet alene er posteret rente- og udbytteindtægter, som må siges at være oppebåret som et led i driften af virksomheden.

På udgiftssiden vil på tilsvarende måde renteudgifter volde vanskeligheder. Skatteydere, som kan blive omfattet af ordningen, vil her være interesseret i at holde renteudgifter udenfor virksomhedsregnskabet og på den måde undgå eller begrænse et eventuelt underskud. Det vil kunne være særdeles vanskeligt for skattemyndighederne at påse, at renteudgifter i forbindelse med virksomhedens drift kommer til fradrag på virksomhedsregnskabet.

Under hensyn til de betydelige vanskeligheder, der således vil kunne foreligge ved praktisering af en ordning med overskudsopgørelse efter sædvanlige skattemæssige principper, kunne man tænke sig i relation til den særlige underskudsregel at foretage tilsvarende korrektioner af overskudsopgørelsen, som gælder efter de nævnte regler om medhjælpende ægtefæller og om investeringsfondshenlæggelser. I så fald holdes renteindtægter og renteudgifter m.v. udenfor virksomhedsregnskabet, og der opstår derfor ikke spørgsmål om, hvorvidt renteindtægterne eller -udgifterne i de enkelte tilfælde har en så nær tilknytning til virksomhedens drift, at de må medtages i virksomhedsregnskabet.

En sådan korrektion, hvor navnlig renteudgifter holdes udenfor virksomhedsregnskabet, vil dog i en række tilfælde føre til et væsentligt mindre underskud af virksomheden end det, der i realiteten er tale om. Korrektionen vil således betyde en væsentlig begrænsning af virkningerne af den ordning, der tilsigtes. Udvalget finder herefter, at det så vidt muligt bør undgås at holde renteudgifter og renteindtægter udenfor virksomhedsregnskabet.

Uanset de derved foreliggende vanskeligheder er udvalget derfor af den opfattelse, at opgørelsen af virksomhedens underskud (eller overskud) bør foretages på sædvanlig måde. For så vidt angår problemerne i forbindelse med den rette placering af renteindtægter og navnlig renteudgifter mener udvalget, at de bør søges løst efter samme retningslinier som anført foran ved-

rørende virksomhedsbeskatningen. Der henvises herom til bemærkningerne foran i afsnit VII B.1. og 2. Som også der anført vil eventuelle ændrede regler om beskatningen af renteindtægter og renteudgifter kunne påvirke vurderingen af vanskelighederne ved at foretage den rette placering af disse indtægter og udgifter.

D. Efter kommissoriet skal det ikke blot overvejes, om underskud i erhvervsvirksomhed skal kunne modregnes i indtægt af anden karakter som f.eks. lønindtægt, men også om erhvervsunderskud skal kunne modregnes i indtægt af anden erhvervsvirksomhed.

Det skal således undersøges, hvorledes forholdet skal være, når den skattepligtige driver flere erhvervsvirksomheder. Skal underskud i en af virksomhederne kunne modregnes i overskud af den eller de øvrige virksomheder?

Såfremt modregning ikke skal kunne foretages, må det forudsætte, at overskud eller underskud kan opgøres for hver virksomhed for sig, helt uafhængig af opgørelserne for de øvrige virksomheder.

Der vil givetvis være tilfælde, hvor det er vanskeligt at opgøre indkomsten for en virksomhed helt uafhængigt af indtægts- og udgiftsforholdene for andre af den skattepligtige drevne virksomheder. Det vil navnlig gælde, hvor der er tale om beslægtede virksomheder som f.eks. landbrug og gartneri eller taxakørsel og køreskole. Men selv om der er tale om virksomheder af temmelig forskellig karakter, kan det undertiden være vanskeligt at gennemføre isolerede indkomstopgørelser. Virksomhederne kan eksempelvis have fælles regnskabsafdeling eller fælles kørselsafdeling eller . der kan være tale om andre fællesudgifter eller generalomkostninger, som ved indkomstopgørelserne må fordeles på virksomhederne.

Vanskeligheder vil også kunne foreligge med hensyn til finansielle aktiver og passiver og de dertil knyttede indtægter og udgifter. Navnlig mindre virksomheder kan f.eks. lade ind- og udbetalinger foregå over samme kassekreditkonto eller checkkonto. Her måtte det muligvis være nødvendigt at foreskrive, at erhvervsdrivende med flere virksomheder ikke lader ind- og udbetalinger vedrørende forskellige virksomheder foretage over samme bank- eller sparekassekonto.

Under hensyn til de betydelige vanskeligheder, der således vil foreligge ved at gennemføre en adskillelse i henseende til

indkomstoppgørelserne for flere virksomheder drevet af den samme person, finder udvalget, at der bør være adgang til at modregne underskud af en virksomhed i overskud af den eller de øvrige virksomheder. Medvirkende til denne udvalgets opfattelse er også, at der i en del tilfælde vil være en vis indbyrdes økonomisk forbindelse mellem de flere virksomheder, som således kan fremstå som udtryk for en samlet erhvervsaktivitet fra den skattepligtiges side. Dette gælder navnlig, når der er tale om beslægtede virksomheder og især naturligvis, hvor det er virksomheder af helt samme karakter som f.eks. to landbrugsbedrifter.

Der bør dog efter udvalgets opfattelse gælde to undtagelser fra adgangen til at modregne underskud af en erhvervsvirksomhed i overskud af en anden erhvervsvirksomhed. Det er de samme to undtagelser, som efter udvalgets opfattelse bør gøres fra den tilsvarende modregningsadgang under en virksomhedsbeskatningsordning. For det første bør der ikke være adgang til at modregne underskud af en landbrugsejendom i overskud af en derfra helt forskellig virksomhed. For det andet bør der ikke kunne modregnes, når der er tale om virksomheder af forskellig art (branche) og endvidere ejerforholdet til virksomhederne er forskelligt, eksempelvis hvor den skattepligtige er deltager i et kommanditselskab og samtidig er ejer af en personligt drevet virksomhed. Om den nærmere begrundelse for, at der ikke skal kunne modregnes i disse tilfælde, henvises til bemærkningerne i afsnit IX.C.2.b.

E. Under en ordning, hvor underskud af en erhvervsvirksomhed ikke kan fradrages i anden indtægt, bør reglerne i ligningslovens § 15 om fremførsel af underskud til efterfølgende år opretholdes. Inden for den stipulerede frist (nu 5 år) kan fremført underskud ikke fradrages i lønindtægt, formueindtægt m.v., men alene i overskud af samme eller en anden erhvervsvirksomhed (med de begrænsninger, som er anført ovenfor). Er underskud ikke inden fristens udløb modregnet i andet erhvervsmæssigt overskud, fortabes fradragsretten.

Negativ særlig indkomst, der hidrører fra en erhvervsvirksomhed, må ligeledes kunne fradrages i positiv almindelig indkomst, forudsat at denne almindelige indkomst hidrører fra erhvervsvirksomhed.

På tilsvarende måde kan negativ almindelig indkomst hidrøren-

de fra erhvervsvirksomhed fradrages i positiv særlig indkomst, som hidrører fra erhvervsvirksomhed.

F. Når en skattepligtig påbegynder driften af en erhvervsvirksomhed, vil der ofte være et underskud for den første periode, og den pågældende vil være nødt til at have anden indtægt ved siden af. I disse tilfælde vil det efter omstændighederne være uheldigt og egnet til at modvirke etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis underskuddet ikke kan modregnes i anden indkomst. Det vil efter udvalgets opfattelse være rimeligt i de første år efter påbegyndelse af en erhvervsvirksomhed at tillade underskud fradraget i anden indtægt som f.eks. lønindtægt.

Når en skattepligtig ophører med at drive en erhvervsvirksomhed, bør der efter udvalgets opfattelse ikke gælde en udvidet adgang til at overføre ophørsårets og eventuelt de foregående års underskud til de efterfølgende år. Sådant underskud kan alene overføres til de efterfølgende år i overensstemmelse med det foran under E. anførte.

G. Der må fastsættes overgangsregler ved iværksættelsen af en ordning som den omhandlede. Det synes således rimeligt, at erhvervsunderskud, der hidrører fra tiden forud for ordningens ikrafttræden, men som overføres til tiden efter ordningens ikrafttræden i medfør af ligningslovens § 15 fortsat kan fradrages i hele den erhvervsdrivendes indkomst, altså også i andre indtægter end de, der hidrører fra erhvervsvirksomhed. Sådanne regler vil have udtømt deres virkning i løbet af 5 år.

XVII. Økonomiske og administrative virkninger.

A. Økonomiske virkninger.

1. I det følgende er anført nogle statistiske oplysninger vedrørende overskud/underskud hos skattepligtige personer, der driver selvstændig virksomhed. Oplysningerne, der er meddelt udvalget af skattedepartementet, hidrører fra slutligningsstatistikken vedrørende 1978 .

I nedenstående tabel 1 er antallet af ansættelser med henholdsvis overskud og underskud af selvstændig virksomhed fordelt efter størrelsen af de ansatte overskuds- og underskudsbeløb. Desuden er de samlede overskuds- og underskudsbeløb i hver størrelsesgruppe anført. Det bemærkes, at virksomhedsoverskud/underskud er opgjort uden renteindtægter og -udgifter.

Tabel 1. Overskud/underskud af selvstændig virksomhed fordelt efter størrelsen 1978. Antal ansættelser og beløb.

Overskud af selvstændig virksomhed			Underskud af selvstændig virksomhed	
Beløbsstørrelse	Antal	Beløb	Antal	Beløb
Kr.		Mill.kr.		Mill.kr.
1 - 4.999	34.689	79	17.111	34
5.000 - 9.999	22.840	167	7.147	52
10.000 - 14.999	17.276	213	4.215	52
15.000 - 19.999	14.043	244	2.656	46
20.000 - 29.999	24.267	602	3.267	80
30.000 - 39.999	21.360	744	1.813	62
40.000 - 49.999	19.918	894	1.165	52
50.000 - 59.999	19.730	1.079	826	45
60.000 - 69.999	18.393	1.192	560	36
70.000 - 79.999	17.418	1.304	441	33
80.000 - 99.999	30.420	2.727	590	53
100.000 - 149.999	50.850	6.190	745	90
150.000 -	51.912	13.650	973	419
I alt	343.116	29.085	41.509	1.054

Fordelingen af overskud/underskud af selvstændig virksomhed på forskellige socioøkonomiske grupper er vist i nedenstående tabel 2.

Det fremgår af tabellen, at over 95 pct. af overskud ved selvstændig virksomhed indtjenes af personer, der kan betegnes som selvstændige.

Tabel 2. Overskud/underskud af selvstændig virksomhed fordelt på socioøkonomiske grupper 1978. Antal ansættelser og beløb.

Overskud af selvstændig virksomhed			Underskud af selvstændig virksomhed	
	Antal	Beløb	Antal	Beløb
		Mill.kr.		Mill.kr.
Selvstændige	282.831	28.028	16.252	543
Lønmodtagere	46.593	960	19.026	425
Pensionister	13.356	94	6.004	82
Øvrige	336	3	227	4
Samtlige	343.116	29.085	41.509	1.054

I tabel 3 side 142 - 43 er bruttoindkomstansættelsernes størrelsesfordeling vist for selvstændige. Denne fordeling er endvidere kombineret med størrelsesfordelinger for overskud/underskud af selvstændig virksomhed, samlede ligningsmæssige fradrag, almene fradrag samt renteudgifter. Når antallet af selvstændige i denne tabel er højere end i tabel 2, skyldes det, at alle personer registreret som selvstændige indgår i tabel 3, mens de kun indgår i tabel 2, hvis de har indkomst i form af virksomhedsoverskud/underskud.

Tabel 3. Indkomstansættelser for selvstændige fordelt efter bruttoindkomstens størrelse, størrelsen af overskud ved selv-

		Mindre end 5000 kr	5000 - 9999 kr	10000 - 19999 kr	20000 - 29999 kr	30000 - 39999 kr
Overskud virksomh.:						
0	eller negativt	9.773	1.467	3.132	3.178	2.746
1	- 9.999 kr	1.736	2.101	1.721	3.963	3.712
10.000	- 19.999 -	41	58	4.818	2.197	3.283
20.000	- 29.999 -	10	9	339	5.898	2.980
30.000	- 39.999 -	18	7	380	574	6.355
40.000	- 49.999 -	8	3	14	1.270	648
50.000	- 69.999 -	12	4	22	1.056	3.611
70.000	- 99.999 -	11	1	10	24	1.531
100.000	- 149.999 -	11	2	-	3	13
150.000	kr. eller mere	14	1	3	-	3
I alt		11.634	3.653	10.439	18.163	24.882
Ligningsmæssige fradrag i alt						
Negativt eller	0 kr	7.822	1.201	2.550	2.994	2.753
1	- 1.999 -	1.261	982	2.273	4.110	4.989
2.000	- 4.999 -	660	469	2.357	4.024	4.832
5.000	- 9.999 -	217	689	1.105	2.541	3.688
10.000	- 19.999 -	261	101	1.490	2.193	3.749
20.000	- 29.999 -	175	48	167	1.727	1.903
30.000	- 49.999 -	272	60	208	252	2.479
50.000	- kr. eller mere	966	103	289	322	489
I alt		11.634	3.653	10.439	18.163	24.882
Heraf:						
Almene fradrag						
Negativt eller	0 kr	7.846	1.808	4.705	7.781	9.191
1	- 1.999 -	1.947	1.211	2.572	5.812	9.002
2.000	- 4.999 -	1.182	492	2.262	3.701	5.287
5.000	- 9.999 -	359	94	326	642	981
10.000	- 19.999 -	167	26	121	174	308
20.000	- 29.999 -	41	5	22	31	64
30.000	- 49.999 -	37	6	5	13	24
50.000	kr. eller mere	55	11	26	9	25
I alt		11.634	3.653	10.439	18.163	24.882
Renteudgift						
Negativt eller	0 kr	7.913	2.196	5.104	6.022	5.735
1	- 1.999 -	537	413	1.655	3.934	5.239
2.000	- 4.999 -	354	234	1.056	2.357	3.305
5.000	- 9.999 -	376	252	810	2.003	3.032
10.000	- 19.999 -	477	172	707	1.847	3.291
20.000	- 29.999 -	301	104	329	805	1.674
30.000	- 49.999 -	438	123	358	638	1.651
50.000	kr. eller mere	1.238	159	420	557	955
I alt		11.634	3.653	10.439	18.163	24.882

ständig virksomhed, de samlede ligningsmæssige fradrag, almene fradrag samt renteudgifter 1978.

BRUTTOINDKOMST							I ALT
40000 - 49999 kr	50000 - 59999 kr	60000 - 69999 kr	70000 - 79999 kr	80000 - 99999 kr	100000 - 149999 kr	150000 kr eller mere	
Antal ansættelser							
3.546	2.873	2.973	3.085	4.480	3.801	1.726	42.780
2.086	1.372	1.112	1.361	2.435	1.460	363	23.422
2.471	1.605	1.030	802	1.614	1.261	317	19.497
2.868	2.079	1.374	960	1.389	1.198	372	19.476
3.272	2.386	1.658	1.066	1.270	1.158	360	18.504
6.349	3.516	1.956	1.363	1.551	1.096	323	18.097
1.714	7.125	9.265	5.098	4.356	2.879	844	35.986
6.364	4.226	2.047	5.871	14.916	9.492	1.901	46.394
45	2.001	3.671	4.121	8.191	24.207	7.754	50.019
3	4	6	4	45	9.351	42.002	51.436
28.718	27.187	25.092	23.731	40.247	55.903	55.962	325.611
2.599	2.305	1.323	1.235	1.075	1.643	903	28.403
4.175	3.176	2.197	1.417	1.463	1.041	403	27.487
4.870	4.066	3.442	2.822	3.192	2.263	756	33.753
4.162	3.736	3.351	2.976	4.135	3.178	987	30.765
4.722	4.468	4.247	3.986	6.680	5.746	2.055	39.698
2.886	3.070	2.990	2.967	5.664	5.790	2.194	29.581
4.691	3.578	4.133	4.169	7.890	11.542	5.314	44.588
613	2.788	3.409	4.159	10.148	24.700	43.350	91.336
28.718	27.187	25.092	23.731	40.247	55.903	55.962	325.611
8.610	7.119	4.877	3.943	4.570	5.337	2.911	68.698
10.400	9.319	8.001	6.579	10.183	12.125	6.675	84.226
7.454	7.954	8.780	9.171	15.848	21.254	15.490	98.875
1.635	1.908	2.335	2.782	6.436	9.654	9.008	36.160
438	625	789	840	2.224	4.439	6.841	16.992
101	144	177	220	550	1.393	3.207	5.955
55	68	82	142	281	1.039	3.407	5.159
25	50	51	54	155	662	8.423	9.546
28.718	27.187	25.092	23.731	40.247	55.903	55.962	325.611
5.818	4.988	3.715	3.139	3.458	3.879	2.449	54.416
4.649	3.835	3.057	2.390	3.135	2.414	1.238	32.496
3.544	3.007	2.514	2.270	2.998	2.534	1.240	25.413
3.309	3.107	2.734	2.524	3.751	3.373	1.657	26.928
4.146	3.921	3.777	3.493	6.174	5.935	3.439	37.379
2.561	2.764	2.736	2.671	5.052	6.046	3.425	28.468
2.732	3.181	3.662	3.706	7.052	10.740	6.979	41.260
1.959	2.384	2.897	3.538	8.627	20.982	35.535	79.251
28.718	27.187	25.092	23.731	40.247	55.903	55.962	325.611

Som tidligere nævnt er overskud/underskud af selvstændig virksomhed opgjort uden renteindtægter og -udgifter. Hvis man ved opgørelsen af virksomhedsoverskud/underskud medregner renteindtægter og -udgifter vil billedet ændre sig en del. En sådan indregning er det dog ikke muligt at foretage på grundlag af det foreliggende materiale.

I tabel 4 er vist en fordeling af størrelsen af den skattepligtige indkomst for selvstændige 1978.

Tabel 4 . Selvstændige fordelt efter størrelsen af den skattepligtige indkomst 1978.

	SKATTE-					
	Mindre end 5000 kr	5000 - 9999 kr	10000 - 19999 kr	20000 - 29999 kr	30000 - 39999 kr	
Selvstændige	41.578	8.415	25.613	33.864	34.451	

PLIGTIG INDKOMST							I ALT
40000 - 49999 kr	50000 - 59999 kr	60000 - 69999 kr	70000 - 79999 kr	80000 - 99999 kr	100000 - 149999 kr	150000 kr eller mere	
Antal personer							
32.364	28.678	24.899	21.580	25.823	27.482	20.864	325.611

2. For den enkelte skattepligtige person, der driver selvstændig virksomhed, vil virkningen af at blive omfattet af virksomhedsbeskatningsordningen være helt afhængig af hans konkrete økonomiske forhold.

Nedenfor anføres nogle skematiske eksempler på, hvorledes virksomhedsejere i forskellige økonomiske forhold beskattes efter de gældende regler sammenlignet med beskattningen efter virksomhedsbeskatningsordningen.

Eksempel 1.

a. Gældende regler.

Virksomhedsoverskud	100.000 kr.
Formueindtægter	30.000 kr.
	130.000 kr.
Ligningsfradrag	<u>20.000 kr.</u>
Skattepligtig indkomst	110.000 kr.
Indkomstskat (efter 2 personfradrag)	37.686 kr.

b. Virksomhedsbeskatning

1.	Virksomhedsoverskud	100.000 kr.	
	•/. hæver heraf	<u>80.000 kr.</u>	
	Virksomhedsindkomst	<u>20.000 kr.</u>	
	Virksomhedsskat		8.000 kr.
2.	Formueindtægter	30.000 kr.	
	hævet i virksomheden	80.000 kr.	
		110.000 kr.	
	Ligningsfradrag	20.000 kr.	
	Personlig indkomst	90.000 kr.	
	Skat heraf (efter 2 personfradrag)		<u>25.962 kr.</u>
	Skat ialt		33.962 kr.

Eksempel 2.

a. Gældende regler.

Virksomhedsoverskud	1.000.000 kr.
Formueindtægter	200.000 kr.
Spekulationsfortjeneste	<u>400.000 kr.</u>
	1.600.000 kr.
Ligningsfradrag	<u>100.000 kr.</u>
Skattepligtig indkomst	1.500.000 kr.
Indkomstskat (efter 2 personfradrag)	999.772 kr.

b.	Virksomhedsbeskatning.		
1.	Virksomhedsoverskud	1.000.000 kr.	
	•/. hæver heraf	<u>300.000 kr.</u>	
	Virksomhedsindkomst	<u>700.000 kr.</u>	
	Virksomhedsskat		280.000 kr.
2.	Formueindtægter	200.000 kr.	
	Spekulationsfortjeneste	400.000 kr.	
	hævet i virksomheden	<u>300.000 kr.</u>	
		900.000 kr.	
	Ligningsfradrag	<u>100.000 kr.</u>	
	Personlig indkomst	<u>800.000 kr.</u>	
	Skat heraf (efter 2 personfradrag)		<u>512.992 kr.</u>
	Skat ialt		792.992 kr.

Eksempel 3.

a.	Gældende regler.		
	Virksomhedsoverskud		20.000 kr.
	Lønindtægt		<u>70.000 kr.</u>
			90.000 kr.
	Ligningsfradrag		<u>15.000 kr.</u>
	Skattepligtig indkomst		75.000 kr.
	Indkomstskat (efter 1 personfradrag)		25.995 kr.
b.	Virksomhedsbeskatning.		
1.	Virksomhedsoverskud	20.000 kr.	
	hæver ikke heraf	<u>0 kr.</u>	
	Virksomhedsindkomst	<u>20.000 kr.</u>	
	Skat heraf		8.000 kr.
2.	Lønindtægt	70.000 kr.	
	Ligningsfradrag	<u>15.000 kr.</u>	
	Personlig indkomst	55.000 kr.	
	Skat heraf (efter 1 personfradrag)		<u>17.183 kr.</u>
	Skat ialt		25.183 kr.

Eksempel 4.

a. Gældende regler.

Virksomhedsunderskud	'/.	40.000 kr.
Lønindtægt		<u>120.000 kr.</u>
		80.000 kr.
Ligningsfradrag		<u>15 .000 kr.</u>
Skattepligtig indkomst		65.000 kr.
Skat heraf (efter 2 personfradrag)		14.540 kr.

b. Virksomhedsbeskatning.

1. Virksomhedsunderskud	'/.	40.000 kr.
(hæver ikke)		
Skat heraf		0 kr.
2. Lønindtægt		120.000 kr.
Ligningsfradrag		<u>15 .000 kr.</u>
Personlig indkomst		105.000 kr.
Skat heraf (efter 2 personfradrag)		<u>34.755 kr.</u>
	Skat ialt	34.755 kr.

Virksomhedsunderskuddet kan overføres til de efterfølgende år, og hvis det her kan rummes i virksomhedsoverskud, medfører det en skattebesparelse på 16.000 kr., således at skatten ialt for så vidt reduceres med 16.000 kr. til

18.755 kr.

I eksemplerne foran er skattebeløbene beregnet for det enkelte år. Ved en samlet bedømmelse må det tages i betragtning, at hvor ikke hele virksomhedsoverskuddet hæves i det år, hvori det indtjenes, vil der ske en forskelsbeskatning op til fuld personlig skat, efterhånden som det resterende overskud hæves. Beskatningen i de år, hvor hævningerne finder sted, vil så iøvrigt være afhængig af indkomst- og fradragsforholdene i disse år. Under alle omstændigheder opnår en skattepligtig, der ikke hæver hele overskuddet i indtjeningsåret, udsættelse med skattebetalingen

vedrørende restoverskuddet, indtil han - efterhånden - hæver restoverskuddet. Det vil alt efter forholdene kunne være endog meget betydelige skattebeløb, der på denne måde gives udsættelse med betalingen af, jfr. således eksempel 2 foran.

Til eksemplerne bemærkes endvidere, at samtidig med skattebesparelsen eller skatteudsættelsen sker der en begrænsning af de midler, der står til rådighed for ejerens forbrug. Den lavere skat for det enkelte år skyldes, at ejeren lader en del af årets overskud forblive indestående i virksomheden. I eksempel 2 forbliver således 700.000 kr. $\cdot$ /. 280.000 kr. = 420.000 kr. af det samlede overskud på 1.000.000 kr. indestående i virksomheden. Derved nedbringes den del af årets samlede indtægter, der står til rådighed for ejerens forbrug, fra 500.228 kr. til 287.008 kr.

3. Gennemførelse af den skitserede virksomhedsbeskatningsordning vil have betydelige samfundsøkonomiske og fordelingspolitiske virkninger. Da udvalgets opgave har været at undersøge de tekniske muligheder for at gennemføre en sådan ordning, skal der her kun gøres kortfattede bemærkninger om de samfundsøkonomiske og fordelingspolitiske virkninger af ordningen. Disse virkninger vil iøvrigt også i nogen grad afhænge af, hvilke nærmere afgrænsninger af ordningen, man i givet fald beslutter sig for, herunder i hvilket omfang en eventuel ordning gøres obligatorisk.

Gennemføres en ordning, vil en række større virksomheder med betydelige indkomster blive omfattet af ordningen. Dette vil utvivlsomt også gælde, selv om ordningen bliver valgfri for ejerne af disse virksomheder. Der vil for langt de fleste af disse virksomhedsejere være betydelige økonomiske fordele forbundet med, at virksomhederne er omfattet af ordningen, jfr. bemærkningerne foran under 2.

Af tabel 1 anført foran under 1 fremgår bl.a., at godt 100.000 virksomheder i 1978 havde overskud på 100.000 kr. og derover. De samlede overskudsbeløb for disse virksomheder udgjorde ialt knap 20 milliarder kr. Antages det, at en væsentlig del af disse lidt større og store virksomheders indtjening forbliver indestående i virksomhederne og således indtil videre kun bliver beskattet med virksomhedsskat, vil dette umiddelbart have betydning for samfundsøkonomien. Forudsættes det endvidere, at der efter ordningens gennemførelse skal opretholdes samme skatteprovenu som før, må der vedtages andre foranstaltninger, som så kan have

yderligere fordelingspolitiske konsekvenser end de, der følger af selve ordningens gennemførelse. Der kan her eksempelvis blive tale om højere beskatningsprocenter eller tilvejebringelse af et større indkomst- og dermed beskatningsgrundlag.

Ved en bedømmelse af de samfundsøkonomiske virkninger på lidt længere sigt må det imidlertid endvidere tages i betragtning, at de forøgede midler, der forbliver indestående i virksomhederne, må antages at ville øge investeringerne i virksomhederne og i det hele udvide virksomhedsejernes erhvervsmæssige aktivitet. Disse forhold giver grund til at antage, at der vil blive tale om en udvidelse af den økonomiske aktivitet, herunder en forøgelse af beskæftigelsen, og dermed tillige noget bedre indtjeningsmuligheder.

Af tabel 2 anført foran under 1 fremgår bl.a., at ca. 19.000 lønmodtagere i 1978 drev selvstændig virksomhed med underskud som resultat. De samlede underskudsbeløb udgjorde 425 millioner kr. En betydelig del af sådanne underskud vil under en virksomhedsbeskatningsordning som den skitserede ikke kunne bringes til fradrag i lønindtægterne, men alene kunne fratrækkes i eventuelle virksomhedsoverskud for efterfølgende år. Det samme vil være resultatet, såfremt der alene gennemføres den i afsnit XVI omhandlede særlige underskudsregel. Der vil således blive tale om en vis forøgelse af skatteprovenuets på dette grundlag, hvad enten der gennemføres virksomhedsbeskatning eller alene den særlige underskudsregel.

Væsentlige ændringer i selskabs- og aktionærbeskatningen vil ligeledes have økonomiske virkninger, alt efter hvilke nærmere ændringer, der bliver tale om.

B. Administrative virkninger.

Skattemyndighederne vil få nye opgaver og en vis forøgelse af arbejdsbyrden, såfremt der gennemføres en virksomhedsbeskatning.

De væsentligste af de nye opgaver vil være knyttet til den opdeling, der skal foretages af de pågældende virksomhedsejeres økonomi i en virksomhedsdel og en personlig del. De skattepligtige skal i en åbningsstatus foretage opdelingen af aktiver og passiver, og skattemyndighederne skal i det omfang, det er muligt, påse at opdelingen er korrekt foretaget, ligesom de derefter år for år skal følge bevægelserne mellem den personlige økonomi og

virksomhedsøkonomien. Som anført i tidligere afsnit vil en væsentlig del af de herhenhørende vanskeligheder foreligge i forbindelse med placeringen af renteindtægter og navnlig renteudgifter. Selv om der i mange tilfælde ikke vil være større tvivl om den rette placering af f.eks. renteudgifter, vil der dog utvivlsomt forekomme en del tilfælde, hvor der både skal foretages et besværligt undersøgelsesarbejde og træffes vanskelige afgørelser vedrørende den rette placering af sådanne udgifter. Der kan derfor ikke være tvivl om, at ordningen på dette punkt vil betyde en ikke uvæsentlig belastning for de skattelignende myndigheder og for de pågældende klageinstanser.

Den løbende bogføring i virksomhederne vil som anført i afsnit X ikke komme til at adskille sig væsentligt fra den nugældende. Regnskabsligningen hos skattemyndighederne bliver derfor i sig selv næppe væsentligt anderledes end nu, bortset fra, at det bliver yderligere vigtigt at påse, at navnlig beløb, der er hævet i virksomhederne, er korrekt posteret.

I tilfælde, hvor regnskabsmaterialet tilsidesættes som grundlag for indkomstopgørelsen, vil det blive noget vanskeligere for skattemyndighederne at foretage de deraf følgende skønsmæssige indkomstansættelser. Som et nyt led i en skønsmæssig ansættelse vil det i mange sådanne tilfælde være nødvendigt også at skønne over, hvor stort et beløb, virksomhedsejeren i det pågældende år har hævet i virksomheden, og måske tillige, hvor stor en del af dette beløb, der må anses for at hidrøre fra tidligere indkomstår.

Disse sidste momenter vil tillige i en del tilfælde indgå i forskudsregistreringen over de forventede indkomster. Det må forventes, at der bl.a. under hensyn hertil i højere grad end nu bliver brug for, at virksomhedsejerne indgiver forskudsskema. Ligesom for indkomstansættelserne skal der ved forskudsregistreringen angives to indkomstbeløb, et for virksomhedsindkomsten og et for den personlige indkomst.

Forud for ikrafttrædelsen af en evt. ordning og i den første tid derefter vil der for den samlede skatteadministration blive tale om en omfattende instruktions- og vejledningsvirksomhed.

Alt i alt vil gennemførelsen af en virksomhedsbeskatningsordning således medføre, at skattemyndighederne må udføre et ik-

ke ubetydeligt merarbejde og herunder træffe en række tildels ret vanskelige afgørelser. Dette vil navnlig gælde i tiden omkring ordningens ikrafttræden og derefter i noget aftagende grad.

XVIII. Sammenfattende bemærkninger og vurdering.

A. Virksomhedsbeskatningen.

1. Hovedformålet med en virksomhedsbeskatningsordning er - som udtrykt i udvalgets kommissorium - at sikre en ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i aktie- og anpartsselskaber. Med henblik herpå er det pålagt udvalget at overveje en ordning, hvorefter personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, beskattes af den del af virksomhedens indkomst, der forbliver indestående i virksomheden, på samme måde som i aktie- og anpartsselskaber og af indkomst, der tages ud af virksomheden, på samme måde som af personlig indkomst i øvrigt. I tilknytning hertil har udvalget skullet overveje, hvilke ændringer i reglerne om beskatning af selskaber og aktionærer, der er ønskelige for at sikre den nævnte ensartede beskatning.

Udvalget har i overensstemmelse hermed skitseret en ordning, hvorefter der for personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, foretages en regnskabsmæssig og beskatningsmæssig udskillelse af den del af deres indkomst, der hidrører fra erhvervsvirksomheden. Denne del af indkomsten beskattes på samme måde som i aktie- og anpartsselskaber, det vil sige proportionalt og efter de gældende regler med 40 pct. af indkomsten og uden, at der ved skatteberegningen indrømmes personfradrag. Den del af virksomhedens overskud, som ejeren hæver i samme år, beskattes dog ikke på denne måde, men som personlig indkomst for ejeren, det vil sige under sammenlægning med hans øvrige personlige indtægter og med personfradrag ved skatteberegningen. Hæver ejeren beløb af

tidligere års overskud, beskattes sådanne beløb ligeledes som personlig indkomst for ejeren, idet der dog herved indrømmes fradrag i den beregnede skat af den virksomhedsskat, der tidligere er betalt af beløbene.

Heller ikke, når virksomheden giver underskud, kan der ske sammenlægning af indkomstresultatet med ejerens øvrige indtægter. Det vil sige, at underskuddet ikke kan modregnes i disse indtægter. Underskuddet kan alene overføres til fradrag i de efterfølgende års eventuelle overskud af erhvervsvirksomhed.

Som et led i den skitserede ordning har udvalget opstillet en prioriteringsregel, der går ud på, at beløb, som ejeren hæver i virksomheden, primært anses for hævet af årets overskud, dernæst anses for hævet af tidligere års overskud og først derefter, når der ikke længere indestar overskudsbeløb i virksomheden, anses for hævet af virksomhedens kapital. Som der nærmere er redegjort for i afsnit VIII.B.1.a. anser udvalget denne prioritetsregel for nødvendig for at kunne praktisere beskatningen hos ejeren af hævet overskud. Endvidere løser prioriteringsregien vanskelige problemer i forbindelse med tilfælde, hvor virksomheden giver underskud, jfr. herom afsnit IX.A.

Såfremt der ønskes en tilsvarende beskatning af indkomst, der er indtjent i aktie- og anpartsselskaber, må der endvidere ske en ophævelse af den resterende del af den økonomiske dobbeltbeskatning hos selskaber og aktionærer/anpartshavere. Dette kan efter udvalgets opfattelse mest hensigtsmæssigt ske ved en udbygning af den gældende skattegodtgørelsesordning. Der henvises herom til afsnit XV.

I en henseende har udvalget ikke ment at have grundlag for at foreslå ligestilling af beskatningen efter virksomhedsbeskatningsordningen og efter selskabsbeskatningen. Virksomhedsskat må efter udvalgets opfattelse betales af den løbende indkomst på samme måde som for ejerens øvrige indtægter. Udvalget har ikke fundet at have grundlag for at foreslå en sådan samtidighedsbeskatning gennemført for så vidt angår aktie- og anpartsselskaber.

Men bortset fra dette forhold mener udvalget, at der ved den skitserede ordning og med ophævelse af den resterende dobbeltbeskatning af selskaber og aktionærer m.v. vil være tilvejebragt en stort set ensartet beskatning af overskud i personlige firmaer og i aktie- og anpartsselskaber.

2. Den skitserede ordning tilgodeser endvidere det formål, at der ikke - bortset fra de første år efter påbegyndelsen af en erhvervsvirksomhed - skal være adgang til at anvende et underskud af en erhvervsvirksomhed til at nedbringe skatten af indkomst af anden art såsom lønindtægt m.v. Erhvervsmæssigt underskud kan ikke modregnes i sådanne andre indtægter, men alene fremføres til fradrag i efterfølgende års eventuelle virksomhedsoverskud.

Derved sikres også, at der fastholdes en vis beskatning i nogle tilfælde, hvor det ellers var muligt f.eks. ved anvendelse af afskrivnings- og nedskrivningsreglerne at fremkalde en skattepligtig indkomst på 0 eller derunder.

3. Den skitserede ordning vil lette mulighederne for, at virksomhedsejere kan foretage opsparing af indtægterne af virksomheden. I det omfang, ejeren lader disse indtægter forblive indestående i virksomheden, beskattes indtægterne alene proportionalt med selskabsskatteprocenten, 40, altså i mange tilfælde væsentligt lavere end efter de gældende regler om progressiv beskatning af personlig indkomst. Først når ejeren hæver af virksomhedsoverskuddet, sker der beskatning med forskelsbeløbet op til fuld beskatning af personlig indkomst. Selv for de således hævede beløbs vedkommende sker der på denne måde en udsættelse med en del af skattebetalingen, indtil beløbene hæves.

Navnlig for lidt større og for store virksomheders vedkommende, hvor ejeren ikke hæver virksomhedsoverskuddet efterhånden, som det indtjenes, skabes der ved disse lettelser af beskatningen udvidede muligheder for, at ejeren kan foretage investeringer i virksomheden og i det hele kan udvide sin erhvervsmæssige aktivitet.

4. Der er også visse vanskeligheder forbundet med den skitserede ordning. De væsentligste af disse vanskeligheder omtales i dette og de følgende punkter.

For de skattepligtige kan det undertiden være vanskeligt at foretage den rette fordeling af aktiver, passiver, indtægter og udgifter, og for skattemyndighederne kan det være vanskeligt at vurdere, om den fordeling, virksomhedsejeren selv har foretaget, er i overensstemmelse med de faktiske forhold.

For skattemyndighederne og de skattepligtige vil fordelingsspørgsmålet således betyde en vis arbejdsmæssig belastning. I de

enkelte tilfælde kan der blive tale om både besværlige og tidkrævende undersøgelser og om vanskelige afgørelser. Udvalget finder dog, at afgørelserne efter deres art ikke afviger meget fra en række andre afgørelser, som de skattelignende myndigheder må træffe. De heromhandlede afgørelser vil i vidt omfang skulle knyttes til objektive forhold, hvorom der i en del tilfælde kan tilvejebringes fornødne oplysninger.

Selv om der således efter udvalgets opfattelse ikke bør ske nogen overvurdering af de herhenhørende vanskeligheder, finder udvalget, at der alt i alt er tale om en vis administrativ belastning af skattemyndighederne i forbindelse med adskillelsen mellem virksomhedsøkonomi og personlig økonomi.

Specielt vedrørende placeringen af renteudgifter, som er det område, der her frembyder de største vanskeligheder, skal udvalget fremhæve den lettelse, det ville betyde for praktiseringen af ordningen, hvis der blev gennemført sådanne ændringer med hensyn til den skattemæssige behandling af renteudgifter, at virkningen af fradrag for private renteudgifter blev nogenlunde den samme som virkningen af et selskabs fradrag for renteudgifter. Uden iøvrigt at tage stilling til de forskellige forslag, der har været fremme angående ændringer af rentebeskatningen, skal udvalget herved pege dels på det foran under afsnit V.F. omtalte lovforslag om private renteudgifter og dels på den i indkomstskatteudvalgets redegørelse af april 1977 omhandlede renteskatteordning. Efter lovforslaget omlægges fradraget for private renteudgifter fra et fradrag ved indkomstopgørelsen til et fradrag i de beregnede skatter og således, at der herved for statsskattens vedkommende anvendes skatteprocenten på laveste skalatrin. Efter den særlige renteskatteordning holdes renteindtægter og renteudgifter helt udenfor opgørelsen af den skattepligtige indkomst og undergives i stedet en definitiv beskatning derved, at debitor ved rentebetalingen tilbageholder et vist beløb som renteskat og endvidere beholder dette beløb som godtgørelse for bortfaldet af rentefradraget.

5. Det vil efter udvalgets opfattelse som nævnt være et nødvendigt led i virksomhedsbeskatningsordningen, at der opstilles en prioriteringsregel gående ud på, at beløb, som virksomhedsejeren hæver i virksomheden, anses for hævet overskud, så længe der i virksomheden foreligger overskudsbeløb fra det løbende år og fra tidligere år.

Heri ligger, at ejeren regnskabsmæssigt og beskatningsmæssigt ikke kan hæve af den kapital, han har indskudt i virksomheden, uden at der sker forskelsbeskatning som anført - forudsat at der endnu henstår beløb på overskudskontoen.

Det kan umiddelbart opfattes af ejeren som en hemsko, at han således ikke direkte kan vælge at trække indskudt kapital ud af virksomheden uden skattemæssig virkning.

På den anden side må det understreges, at den skattemæssige virkning, der er tale om, netop kun er forskelsbeskatning op til et sådant beløb, at der i alt er svaret skat af det hævede beløb som personlig indkomst for ejeren. Der sker alene det, at den delvise skattecredit, der under virksomhedsbeskatningsordningen gives for så vidt angår skatten af virksomhedens overskud, bringes til ophør, når der hæves beløb, som kan hidrøre fra overskuddet.

Udvalget finder derfor ikke, at den omhandlede prioriteringsregel medfører en reel og urimelig ulempe for virksomhedsejeren, hvortil kommer, at prioriteringsregien som anført må anses for nødvendig for praktiseringen af ordningen.

6. Den daglige bogføring i en virksomhed, der er genstand for virksomhedsbeskatning, kan foregå stort set på samme måde som for virksomheder, der efter de gældende regler er omfattet af regnskabspligt. Der skal herudover og i princippet udenfor den løbende bogføring på en særlig konto foretages registreringer af det skattepligtige virksomhedsoverskud, af virksomhedsskatten og af de beløb, ejeren hæver i virksomheden.

De regnskabskrav, der således stilles, kan ikke betegnes som særligt vanskelige at opfylde, men det er selvsagt vigtigt, at både posteringsreglerne i det løbende bogholderi og på den særlige konto foretages korrekt og udtømmende. Mange posteringsregler har umiddelbar skattemæssig virkning, og såfremt regnskabet må tilside-sættes som ufyldestgørende grundlag for indkomstopgørelsen, bliver der i mange tilfælde tale om Vanskeligere skønmæssige ansættelser end under den nuværende skatteordning, jfr. afsnit XVII.B.

Under hensyn til bl.a. de regnskabskrav, der stilles til virksomhederne, finder udvalget, at ordningen i begyndelsen kan gøres valgfri eller alene obligatorisk for virksomheder over en ret betydelig størrelse og således indtil videre valgfri for virksomheder under denne størrelse.

På grundlag af de erfaringer, der indvindes i de første år under ordningen, kan det så senere overvejes, om der er grundlag for at gøre ordningen obligatorisk eller for at udvide området for en allerede gennemført delvis obligatorisk ordning.

Endvidere skal udvalget understrege vigtigheden af, at der forinden iværksættelsen af en virksomhedsbeskatningsordning udsendes udførlige vejledninger om regnskabsføringen både til de virksomhedsejere, der kan blive omfattet af ordningen, og til de skattelignende myndigheder.

7. For en teknisk vurdering af mulighederne for at praktisere den skitserede ordning er det uden betydning, hvilke økonomiske virkninger ordningen har. For en politisk præget beslutning om, hvorvidt ordningen ud fra en samlet bedømmelse bør søges gennemført, vil det derimod have væsentlig betydning, hvilke økonomiske virkninger ordningen har for de enkelte skattepligtige og for det offentlige *og*, dermed også, hvilke fordelingspolitiske virkninger, der er en følge af ordningen.

Som det fremgår af afsnit XVII vil navnlig en del større virksomheder have betydelig økonomisk fordel af en virksomhedsbeskatningsordning. Så længe virksomhedsejerne her ikke hæver større beløb i virksomhederne, vil der alene skulle svares virksomhedsskat med den proportionale skatteprocent på for tiden 40. Først når virksomhedsoverskuddene senere hæves, udløber den kredit med forskelsskatten op til fuld personlig skat, som ordningen er udtryk for. Det forhold, at betydelige beløb som følge af ordningen vil blive indestående i navnlig større virksomheder, må antages at medføre forøget erhvervsmæssig aktivitet med virkning for både produktion, beskæftigelse og indtjening i virksomhederne.

I den forbindelse kan der være grund til at nævne, at de pågældende virksomhedsejere får indrømmet betydelige skattelettelser uden at skulle påtage sig de forpligtelser, som er en forudsætning for efter gældende regler at drive virksomhed i selskabsform og derved i princippet opnå tilsvarende skattelettelser. Blandt de forpligtelser, der følger med at drive virksomhed i selskabsform, kan nævnes pligten til registrering m.v. i aktieselskabsregisteret, forpligtelsen til at optage medarbejderrepræsentanter i bestyrelsen samt de særlige regnskabsmæssige krav.

8. En stillingtagen til, hvorvidt der bør søges gennemført en virksomhedsbeskatningsordning, må bero på en samlet vurdering af de fordele og ulemper, der vil være knyttet til en sådan ordning. Foran er omtalt de væsentligste af disse fordele og ulemper. Udvalget skal ikke afgive indstilling om, hvorvidt der bør gennemføres virksomhedsbeskatning, men skal alene overveje en sådan ordning og vurdere de praktiske muligheder for dens gennemførelse.

På grundlag af udvalgets undersøgelser og overvejelser skal udvalget herefter som sin vurdering anføre, at den af udvalget skitserede ordning vil kunne tilrettelægges på en sådan måde, at det uanset de administrative og regnskabsmæssige vanskeligheder, der er forbundet med ordningen, kan betegnes som rimeligt forsvarligt at søge den gennemført.

B. Den særlige underskudsregel.

Udvalget har selvstændigt - altså uafhængigt af overvejelserne om en virksomhedsbeskatningsordning - skullet overveje en ordning, hvorefter underskud i erhvervsvirksomhed ikke kan modregnes i den erhvervsdrivendes eventuelle andre indtægter. Der er redegjort herfor i afsnit XVI.

Formålet med indførelse af en sådan særlig underskudsregel er at undgå, at et underskud af en erhvervsvirksomhed kan anvendes til at nedbringe skatten af andre indtægter som f.eks. lønindtægt. Ved udnyttelse af bl.a. afskrivnings- og nedskrivningsreglerne kan i nogle tilfælde fremkaldes et underskud, som efter de gældende regler kan modregnes i ejerens eventuelle andre indtægter med det resultat, at skatten af disse indtægter nedbringes og eventuelt helt elimineres. Ved at foreskrive, at erhvervsunderskud ikke kan modregnes i indkomst af anden art, fastholdes i en række forskelligartede tilfælde beskatningen af en skattepligtig, selv om der kan opføres et underskud på en virksomhed, som han ejer alene eller sammen med andre. - Det samme hensyn er for virksomhedsbeskatningens vedkommende omtalt foran under A.2.

For praktiseringen af den særlige underskudsregel foreligger i et vist omfang de samme vanskeligheder som foreligger i forbindelse med virksomhedsbeskatningen.

Når underskud af erhvervsvirksomhed ikke skal kunne fradrages i anden indkomst, er det vigtigt, at virksomhedsunderskuddet opgøres nøjagtigt og helt uafhængigt af ejerens øvrige indtægter og udgifter. Det kan i praksis være vanskeligt at afgøre, om der i

det enkelte tilfælde er tale om erhvervsvirksomhed eller om anden art af økonomisk aktivitet, og det kan navnlig være vanskeligt at foretage den rette fordeling af indtægter og udgifter på virksomhedsøkonomien og den personlige økonomi. Der vil således også foreligge vanskeligheder for de skattelignende myndigheder med at påse, at den fordeling, som en skattepligtig har foretaget, er i overensstemmelse med de faktiske forhold. Som ligeledes omtalt foran under A.4. for virksomhedsbeskatningens vedkommende finder udvalget dog, at de herhenhørende vanskeligheder ikke bør overvurderes. Der er tale om ligningsmæssige afgørelser, der ikke principielt adskiller sig fra arten af en række andre afgørelser, som ligningsmyndighederne må træffe. Afgørelserne i forbindelse med den særlige underskudsregel skal stort set træffes på grundlag af objektive forhold, hvorom der i mange tilfælde vil foreligge eller kan tilvejebringes oplysninger til støtte for afgørelsen. På samme måde som anført foran for virksomhedsbeskatningens vedkommende vil det også for praktiseringen af den særlige underskudsregel være en betydelig lettelse, såfremt der gennemføres ændringer af rentebeskatningen i retning af lovforslaget om private renteudgifter eller den særlige renteskatteordning, jfr. herom foran under A.4 .

På grundlag af udvalgets undersøgelser og overvejelser vedrørende den særlige underskudsregel skal udvalget som sin sammenfattende vurdering heraf anføre, at en sådan regel kan administreres på en rimeligt forsvarlig måde, og at der således efter udvalgets opfattelse ikke foreligger afgørende tekniske indvendinger imod at søge reglen gennemført.

København, den 28. april 1981.

Per Borum

H. Brüniche-Olsen

Bent Greve

Jørgen Freddy Hansen

Johs. Herslund

V.L. Laustsen

Niels Opstrup

J.Broe Pedersen

/ Lars Hansen Ebbe Lützen.

