



Lovforslag nr. L 25

Folketinget 2016-17

Fremsat den 5. oktober 2016 af skatteministeren (Karsten Lauritzen)

Forslag

til

Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet,¹⁾ fusionsskatteloven og selskabsskatteloven

(Lempelse af elafgift for forlystelser, ændring af reglerne om skattefri spaltning, særlige bonushensættelser, værdiansættelse af kooperationsbeskattede andelsforeningers unoterede aktier samt sambeskatning i forbindelse med konkurs)

§ 1

I lov om afgift af elektricitet, jf. lovbekendtgørelse nr. 1165 af 1. september 2016, foretages følgende ændring:

1. I *bilag 1* udgår »Forlystelser, herunder teaterforestillinger, biografforestillinger m.v.«

§ 2

I fusionsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1017 af 24. august 2015, som ændret ved § 5 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 15 a, stk. 1, 4. pkt., ændres »5.-10. pkt.« til: »5.-11. pkt.«

2. I § 15 a, stk. 1, indsættes som 11. pkt.:

»11) 4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis der i en periode på tre år forud for vedtagelsen af spaltningen er overdraget aktier i det indskydende selskab uden skattemæssig succession til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne med det overdragende eller overdragede selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og hvis aktierne omfattes af aktieavancebeskatningslovens §§ 4 a, 4 b eller 4 c.«

§ 3

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016, som ændret ved § 2 i lov nr. 998 af 30. august 2015, § 20 i lov nr. 395 af 2. maj 2016, § 5 i lov nr.

428 af 18. maj 2016 og § 1 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 13, stk. 3, indsættes efter »indkomstårets hensættelser«: », særlige bonushensættelser«, og efter »forsikringsmæssige hensættelser« indsættes: »og særlige bonushensættelser«.

2. § 14, stk. 7, affattes således:

»Stk. 7. Aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, værdiansættes til værdien opgjort efter stk. 2-6. Er den skattemæssige værdi af aktierne efter 1. pkt. negativ, ansættes værdien til nul.«

3. I § 31 C, stk. 8, 1. pkt., ændres »sambeskatningen« til: »sambeskatning i alle indkomstperioder«.

§ 4

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2017.

Stk. 2. § 2, nr. 1 og 2, har virkning for spaltninger med spaltningsdato fra og med den 1. januar 2017.

Stk. 3. § 3, nr. 1, har virkning fra og med indkomståret 2016.

Stk. 4. § 3, nr. 2, har virkning for opgørelse af formuen for indkomståret, der påbegyndes fra og med den 1. januar 2017. Skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, kan vælge at få genoptaget skatteansættelsen for indkomstårene 2015 og 2016, således at aktier værdiansættes efter selskabsskattelovens § 14, stk. 7, som affattet ved denne lovs § 3, nr. 2. Skattepligtige omfattet af selskabsskat-

¹⁾ Loven har som udkast været notificeret i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2015/1535/EU om en informationsprocedure med hensyn til tekniske forskrifter samt forskrifter for informationssamfundets tjenester (kodifikation).

telovens § 1, stk. 1, nr. 3, hvis indkomstår 2017 er påbegyndt før den 1. januar 2017, kan vælge at værdiansætte aktier for indkomståret 2017 efter selskabsskattelovens § 14, stk. 7, som affattet ved denne lovs § 3, nr. 2.

Stk. 5. § 3, nr. 3, har virkning for konkursdekreter, der afsiges fra og med den 1. januar 2017.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
2. Lovforslagets enkelte elementer
 - 2.1. Lempelse af elafgiften for forlystelser
 - 2.1.1. Gældende ret
 - 2.1.2. Lovforslaget
 - 2.2. Skattefri spaltning
 - 2.2.1. Gældende ret
 - 2.2.2. Lovforslaget
 - 2.3. Fradrag for særlige bonushensættelser
 - 2.3.1. Gældende ret
 - 2.3.2. Lovforslaget
 - 2.4. Værdiansættelse af kooperationsbeskattede andelsforeningers unoterede aktier
 - 2.4.1. Gældende ret
 - 2.4.2. Lovforslaget
 - 2.5. Sambeskatning i forbindelse med konkurs
 - 2.5.1. Gældende ret
 - 2.5.2. Lovforslaget
3. Økonomiske konsekvenser for det offentlige
4. Administrative konsekvenser for det offentlige
5. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet
6. Administrative konsekvenser for erhvervslivet
7. Administrative konsekvenser for borgerne
8. Miljømæssige konsekvenser
9. Forholdet til EU-retten
10. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
11. Sammenfattende skema

1. Indledning

Det er regeringens målsætning at sikre bedre vilkår for virksomheder i hele Danmark. Det skal blandt andet ske ved at gøre det billigere og lettere at drive virksomhed. Regeringen ønsker også at føre en politik, der bidrager til at skabe vækst og udvikling i hele Danmark. På den baggrund foreslås det med dette lovforslag at lempe elafgiften for forlystelser, samt at lempe visse elementer af erhvervsbeskatningen. Herudover indeholder lovforslaget elementer, der sikrer mod en utilsigtet anvendelse af eksisterende regler.

Lovforslaget gennemfører en del af regeringens aftale med Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti om Vækst og Udvikling i hele Danmark, hvor det er aftalt at lempe elafgiften for forlystelser. Forslaget medfører, at virksomheder, der anvender elektricitet til procesformål i forbindelse med forlystelsesvirksomhed, kan få godtgjort elafgiftsbetalingen ned til 0,4 øre pr. kWh. Dermed opnås en betydelig lempelse i elafgiften for forlystelser. Formålet med lovforslaget er således at udvide kredsen af virksomheder, der kan benytte de almindelige regler om procesgodtgørelse i lov om afgift af elektricitet.

Derudover har lovforslaget til formål at sikre, at livsforsikringsselskaber igen får fradrag for de særlige bonushensættelser. Finanstilsynet har på grund af ændret EU-regule-

ring udstedt en ny regnskabsbekendtgørelse, som medfører, at der fra den 1. januar 2016 ikke længere i skattelovgivning- en er hjemmel til, at livsforsikringsselskaber kan fradrage særlige bonushensættelser. Regnskabsbekendtgørelsen ændrer dog ikke på, at de særlige bonushensættelser udgør en del af de forsikringsmæssige hensættelser. På den baggrund foreslås det særskilt i skattelovgivningen at sikre, at livsforsikringsselskaberne igen får fradrag for de særlige bonushensættelser.

Endvidere har lovforslaget til formål at sikre, at værdiansættelsen af kooperationsbeskattede foreningers aktiver er den samme, uanset om aktiverne ejes direkte af andelsforeningen eller via et datterselskab. Kooperationsbeskattede andelsforeninger beskattes på grundlag af værdien af deres formue. Ved opgørelsen af værdien af formuen har de kooperationsbeskattede andelsforeninger hidtil benyttet den såkaldte formueskattekursregel. Formueskattekursreglen er dog ophævet med virkning for de kooperationsbeskattede andelsforeninger fra indkomståret 2015. Uden brug af formueskattekursreglen vil de kooperationsbeskattede andelsforeninger skulle opgøre værdien af aktierne efter andre metoder, der kan medføre, at aktierne vil blive værdiansat højere. Dette vil medføre en højere årlig beskatning af de kooperationsbeskattede andelsforeninger. Regeringen ønsker generelt at forbedre rammebetingelserne for erhvervslivet, her-

under andelsforeningerne. Det foreslås derfor i lovforslaget at lempe beskatningen af de kooperationsbeskattede andelsforeninger.

Hvis de kooperationsbeskattede andelsforeninger ejer aktiver og passiver direkte, værdiansættes disse efter lempelige regler ved den årlige opgørelse af den skattepligtige formue, idet der ved værdiansættelsen bl.a. ikke medtages værdien af evt. goodwill. Det er ikke hensigtsmæssigt, at de kooperationsbeskattede andelsforeninger skal beskattes hårdere ved at have aktiver placeret i datterselskaber, frem for at aktiverne er direkte ejet. Derfor foreslås det at ændre reglerne for værdiansættelse af aktier i disse tilfælde. Forslaget indebærer, at de kooperationsbeskattede andelsforeninger samlet set ikke vil opleve en nævneværdig højere beskatning som følge af formueskattekursreglens ophævelse.

Derudover foreslås en ændring af fusionsskattelovens regler om skattefri spaltning uden tilladelse fra SKAT, da der er usikkerhed om, hvorvidt holdingkravet er tilstrækkeligt effektivt i visse situationer. Ændringen skal således medvirke til, at der ikke kan ske omgåelse af holdingkravet ved skattefri spaltning uden tilladelse.

Endelig har lovforslaget til formål at sikre, at konkursramte selskabers skattemæssige underskud i indkomståret ikke skal kunne udnyttes af tidligere koncernforbundne selskaber, da dette bl.a. vil kunne begrænse mulighederne for, at det konkursramte selskabs kreditorer får dækning for deres krav, hvis konkursboet er skattepligtigt. Ændringen sikrer samtidig, at der ikke opstår tvivl om, hvorvidt indkomsten for den pågældende periode tillige anses for konkursindkomst efter konkursskatteloven.

2. Lovforslagets enkelte elementer

2.1. Lempelse af elafgift for forlystelser

2.1.1. Gældende ret

Momsregistrerede virksomheder har som hovedregel mulighed for at få godtgjort størstedelen af afgiften af elektricitet, der er anvendt til procesformål i virksomheden. I 2017 udgør elafgiften til procesformål inden godtgørelse 91 øre pr. kWh og 0,4 øre pr. kWh efter godtgørelse, jf. elafgiftslovens §§ 11, stk. 1, nr. 1 og 11 c, stk. 1. Procesformål kan eksempelvis være drift af maskiner eller produktionsanlæg.

Visse liberale erhverv - herunder erhverv der beskæftiger sig med forlystelsesaktiviteter - har efter gældende ret ikke mulighed for at få godtgjort afgiften af elektricitet til procesformål. Disse erhverv fremgår af bilag 1 til lov om afgift af elektricitet.

2.1.2. Lovforslaget

Som det fremgår af regeringens aftale med Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti om vækst og udvikling i hele Danmark, er det u hensigtsmæssigt, at forlystelser er sidestillet med liberale erhverv, såsom advokater, arkitekter, reklamevirksomheder og revisorer, da

aktiviteterne i bl.a. forlystelsesparker i væsentlig grad adskiller sig fra disse.

Det foreslås derfor, at forlystelser fremadrettet bliver omfattet af de almindelige regler for godtgørelse af elafgift for elektricitet anvendt til procesformål. Det betyder, at forlystelser, herunder teaterforestillinger, biografforestillinger m.v. vil udgå af bilag 1 i lov om afgift af elektricitet. Herefter vil momsregistrerede virksomheder, der betaler elafgift af elektricitet anvendt til procesformål i eksempelvis forlystelsesparker, biografteatre og teatre, kunne få godtgjort elafgiften ned til 0,4 øre pr. kWh.

Derved vil en række virksomheder opnå en betydelig lempelse i betaling af elafgift. Dette vil være til gavn for dele af erhvervslivet og kan dermed bidrage til at skabe vækst og udvikling.

2.2. Skattefri spaltning

2.2.1. Gældende ret

Det er skattelovgivningens udgangspunkt, at salg af aktiver udløser realisationsbeskatning. Dog er et selskabs salg af aktier skattefrit, hvis der er tale om henholdsvis datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier eller skattefri porteføljeaktier. Datterselskabsaktier er aktier, hvor selskabet ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Koncernselskabsaktier er aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter selskabsskattelovens § 31 eller kan sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31 A. Skattefri porteføljeaktier er aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller multilateral handelsfacilitet, og som ejes af et selskab m.v., der ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i porteføljeselskabet.

Der er således i flere tilfælde mulighed for, at et selskab kan afstå aktier skattefrit. Derimod vil salg af andre aktiver som udgangspunkt udløse realisationsbeskatning. Der er dermed forskel i beskatningen, alt efter om et selskab afstår aktier i et datterselskab, eller om alle datterselskabets aktiver i stedet sælges.

Reglerne om skattefri omstrukturering i fusionsskatteloven giver mulighed for, at selskaber f.eks. kan gennemføre en fusion eller spaltning, uden at det udløser beskatning. I stedet indtræder det modtagende selskab i det indskydende selskabs skattemæssige stilling, således at aktiver og passiver, der er i behold hos det indskydende selskab ved omstruktureringen bliver behandlet, som om de var anskaffet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum, ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst. Dermed udskydes beskatningen til en senere skattepligtig afståelse.

Der er to metoder til at gennemføre en skattefri spaltning. For det første kan en skattefri spaltning ske med tilladelse fra SKAT. SKAT påser i den forbindelse konkret, om transaktionen sker på baggrund af forretningsmæssige hensyn. SKAT kan således meddele afslag, hvis det vurderes, at spaltningens hovedformål er skatteunddragelse eller skatteundgåelse, og såfremt transaktionen ikke må anses for at bli-

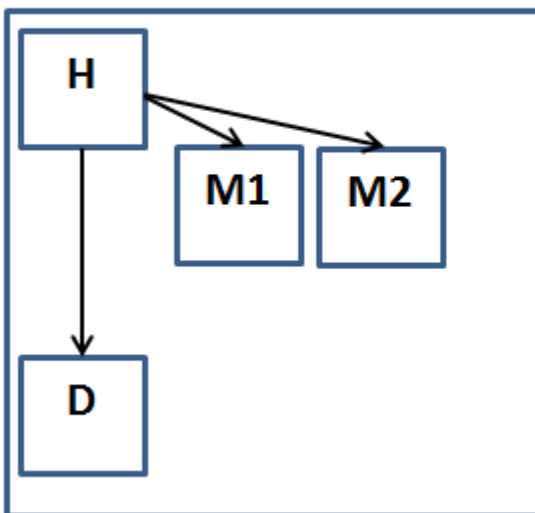
ve foretaget ud fra gyldige forretningsmæssige årsager. For det andet kan en skattefri spaltning ske uden tilladelse fra SKAT. I sådanne tilfælde vil de deltagende selskaber i spaltningen være omfattet af en værnsregel - den såkaldte holdingregel.

Holdingreglen indebærer, at selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen i et af de deltagende selskaber eller besidder skattefri porteføljeaktier, ikke må afstå aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på tre år efter vedtagelsen af spaltningen.

Holdingkravet bevirker, at aktierne i de indskydende og modtagende selskaber ikke kan afstås i tre år efter vedtagelsen af spaltningen, uden at spaltningen anses for at være gennemført skattepligtigt. Formålet med holdingkravet er således at forhindre, at skattepligtigt ved salg af aktiver uden videre kan omgås ved i stedet reelt at afstå aktiverne skattefrit via en skattefri omstrukturering.

Det er dog muligt at gennemføre en efterfølgende skattefri omstrukturering inden for tre-årsperioden, uden at holdingkravet anses for at være brudt. Holdingkravet vedrørende spaltningen vil i så fald i sin restløbetid blive videreført og anvendes på selskabsdeltageren i henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende omstrukturering samtidig med, at der evt. vil opstå et nyt holdingkrav, der løber tre år fra gennemførelsen af den nye skattefrie omstrukturering, som er gennemført uden tilladelse.

Figur 1:



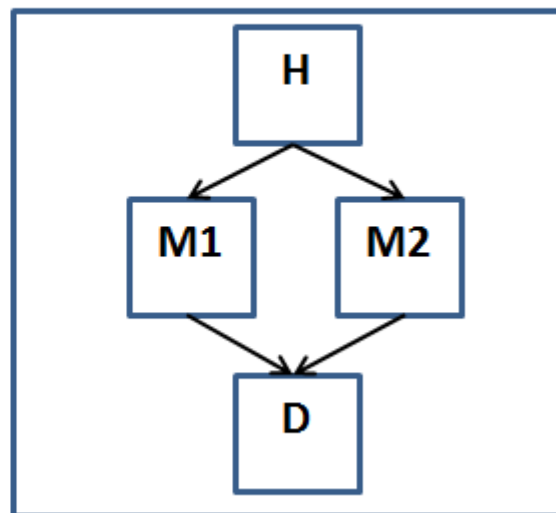
Efterfølgende ophørsspalttes det oprindelige datterselskab D skattefrit og uden tilladelse fra SKAT, så det ene af de to nystiftede datterselskaber bliver ejer af et datterselskab med den aktivitet, som moderselskabet H ønsker solgt. Det andet nystiftede datterselskab bliver ejer af et datterselskab med resten af aktiviteten. Ved spaltningen opstår der et holdingkrav i forhold til de nystiftede datterselskabers aktier i det spaltede datterselskab D, hvilket betyder, at de to nystiftede datterselskaber M1 og M2 ikke kan sælge deres andele af det oprindelige datterselskab D i tre år efter spaltningen uden at blive avancebeskattet.

2.2.2. Lovforslaget

Det foreslås at minimere risikoen for omgåelse af værnsreglen ved at justere holdingkravet i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, således at et selskab ikke kan foretage en skattefri spaltning uden tilladelse fra SKAT, hvis der i en periode på tre år forud for vedtagelsen af spaltningen er gennemført overdragelse af aktier i det indskydende selskab uden skattemæssig succession til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Skatteministeriet er af SKAT blevet gjort opmærksom på, at fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt., om holdingkravet eventuelt kan omgås på en relativt enkel måde, der fører til, at der afstås aktiver skattefrit, som ved direkte salg ville udløse beskatning.

Omgåelsesmetoden består i, at et selskab H, som ønsker, at datterselskab D afstår aktiver, etablerer to nye datterselskaber M1 og M2. Det er skattefrit og uden væsentlige omkostninger for H at etablere M1 og M2. H sælger herefter D til M1 og M2 i ejerandele, der svarer til forholdet mellem værdien af den aktivitet i D, der ønskes solgt, og værdien af den resterende aktivitet. M1 og M2 kan overtage D uden skattemæssige konsekvenser. Se figur 1:



Holdingkravet gælder kun aktierne i det oprindelige datterselskab D. Moderselskabet H kan derfor godt sælge aktierne i de to nystiftede datterselskaber M1 og M2, uden at den forudgående spaltning af det oprindelige datterselskab D anses for skattepligtigt. Salget af f.eks. M1 udløser ikke beskatning, men holdingkravet, som hviler på aktierne i den del af det oprindelige datterselskab D, som er overdraget til M1, vil fortsat eksistere efter et frasalg af M1. Det vil derfor kun have skattemæssige konsekvenser for moderselskabet H, hvis den nye ejer af M1 afstår den del af det oprindelige dat-

terselskab D, som er overdraget til M1 inden for tre-årsperioden.

Værnsreglen om holdingkrav ved skattefri spaltning uden tilladelse fra SKAT kan således som udgangspunkt relativt enkelt omgås ved, at selskabet forud for spaltningen etablerer f.eks. to nye selskaber, hvoraf det ene, der består af de aktiver, der ønskes overdraget skattefrit, efterfølgende kan afstås, uden at dette er i strid med holdingkravet.

Omgåelsesmetoden ses ikke anvendt i praksis, og der kan være tvivl om, hvorvidt den kan gennemføres lovligt i ethvert tilfælde. Således fremgår det af retspraksis, at domstolene i flere tilfælde har underkendt en transaktion eller transaktioner, der er gennemført i sammenhæng eller som led i en samlet plan med det formål at omgå skatteregler. Det er f.eks. tilfældet i SKM2011.501.HR og SKM2016.16.HR, hvor Højesteret vurderede, at den eller de pågældende transaktioner ikke var tilstrækkeligt forretningsmæssigt begrundede og var en del af en samlet plan om at undgå beskatning. EU-domstolen har desuden i sag C-321/05, Hans Markus Kofoed mod Skatteministeriet, vurderet, at det afgørende for, om der er tale om en samlet plan i relation til fusionslovens § 15 C om tilførsel af aktiver, er, om pengeydelsen er bindende aftalt som et tillæg til den modydelse, der består i selskabsandele i det modtagende selskab, således at pengeydelsen dermed udgør en integreret del af modydelsen. En stillingtagen hertil må efter EU-Domstolens afgørelse ske på grundlag af en samlet bedømmelse af alle foreliggende omstændigheder i den konkrete sag.

Omgåelsesmodellen forudsætter, at der før den skattefri spaltning, som foretages uden tilladelse fra SKAT, er gennemført overdragelse af aktier i det selskab, som spaltes, uden at overdragelsen har udløst beskatning til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne. På den baggrund foreslås det, at der i sådanne situationer skal indhentes en tilladelse hos SKAT til at gennemføre spaltningen skattefrit. Efter den foreslåede justering vil det således fortsat være muligt at foretage en skattefri spaltning både med og uden tilladelse fra SKAT, medmindre der tre år forud for spaltningen er gennemført skattefri overdragelse af aktier i det indskydende selskab til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne.

I tilfælde, hvor der efter forslaget skal indhentes en tilladelse fra SKAT, giver forslaget SKAT mulighed for at vurdere, om der i det konkrete tilfælde spaltes med henblik på at undgå eller udskyde en beskatning. SKAT kan meddele afslag på anmodningen eller ved tilladelse stille vilkår om, at det skal anmeldes til SKAT, hvis en virksomhed f.eks. afstår eller påregner at afstå selskaber, der i realiteten svarer til, at der er afstået aktiver skattefrit, og som ville have udløst skat, hvis de var afstået direkte ud af selskabet.

I de tilfælde, hvor tilladelse skulle have været indhentet fra SKAT, fordi transaktionen er gennemført i sammenhæng eller som led i en samlet plan med det formål at omgå skattereglerne, vil transaktionen være skattepligtig.

2.3 Fradrag for særlige bonushensættelser

2.3.1 Gældende ret

Livsforsikringselskaber har hidtil haft mulighed for skattemæssigt at foretage fradrag for særlige bonushensættelser, som en del af de forsikringsmæssige hensættelser, jf. selskabsskatteovens § 13, stk. 3. Særlige bonushensættelser er midler, der er hensat til pensioner, men hvortil der er knyttet særlige betingelser om dækning af tab på investeringer. Særlige bonushensættelser tilfalder således de forsikrede, men det gælder dog kun, hvis forsikringselskabet kan dække sit solvenskrav.

Særlige bonushensættelser er en hybrid mellem egenkapital og en hensættelse til de forsikrede. Særlige bonushensættelser udgør principielt en del af de forsikringsmæssige hensættelser, men kendetegnes ved at de i modsætning til øvrige forsikringsmæssige hensættelser i visse tilfælde kan medregnes ved opgørelsen af basiskapitalen. Basiskapitalen er den kapital, der skal være til stede til dækning af selskabets forpligtelser. Basiskapitalen skal således først og fremmest dække forsikringsmæssige forpligtelser, som det ikke er muligt at dække på anden vis.

Regnskabssteknisk har særlige bonushensættelser tidligere været placeret under de forsikringsmæssige hensættelser. Ved implementeringen af Solvens II direktivet (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv nr. 2009/138/EF af 25. november 2009 om adgang til og udøvelse af forsikrings- og genforsikringsvirksomhed) har Finanstilsynet udstedt bekendtgørelse nr. 937 af 27. juli 2015 om finansielle rapporter for forsikringselskaber og tværgående pensionskasser (regnskabsbekendtgørelsen), som trådte i kraft den 31. december 2015. Regnskabsbekendtgørelsen ændrer bl.a. den regnskabsmæssige placering af de særlige bonushensættelser, således at de særlige bonushensættelser regnskabsmæssigt nu er placeret som en del af posten Overskudskapital. Under posten Overskudskapital, føres forpligtelser, der opfylder kriterierne for at kunne medregnes i kapitalgrundlaget i henhold til reglerne i bekendtgørelse nr. 1724 af 16. december 2015, om opgørelse af kapitalgrundlaget.

Skattemæssigt har fradraget for de særlige bonushensættelser været knyttet til hensættelsernes regnskabsmæssige placering under de forsikringsmæssige hensættelser. Den nye regnskabsbekendtgørelse, hvorefter særlige bonushensættelser placeres som en del af posten Overskudskapital, betyder, at der ikke længere er hjemmel til at kunne foretage fradrag for livsforsikringselskabernes særlige bonushensættelser.

2.3.2. Lovforslaget

Finanstilsynet har på grund af ændret EU-regulering udstedt en ny regnskabsbekendtgørelse. I regnskabsbekendtgørelsen placeres de særlige bonushensættelser som en del af posten Overskudskapital. Baggrunden for ændringen af den regnskabsmæssige placering af de særlige bonushensættelser er, at Solvens II-direktivet ikke tillader kapitalgrundlagselementer, der samtidig indeholder forpligtelser over for de forsikrede. I skattelovgivning er der normalt ikke fradrag

for hensættelser til posten Overskudskapital, og ændringen medfører derfor, at der fra den 1. januar 2016 ikke længere i skattelovgivningen er hjemmel til, at livsforsikringsselskaber kan fradrage særlige bonushensættelser. Regnskabsbekendtgørelsen ændrer dog ikke på, at de særlige bonushensættelser stadig udgør en del af de forsikringsmæssige hensættelser.

På baggrund heraf foreslås det, at selskabsskattelovens § 13, stk. 3, ændres, således at det klart fremgår af loven, at der er fradrag for særlige bonushensættelser på lige fod med andre forsikringsmæssige hensættelser. Ændringen sikrer, at livsforsikringsselskaber har fradrag for de særlige bonushensættelser, selv om disse hensættelser regnskabsmæssigt er placeret som en del af posten Overskudskapital.

2.4 Værdiansættelse af kooperationsbeskattede andelsforeningers unoterede aktier

2.4.1. Gældende ret

Beskatning af andelsforeninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1 nr. 3, er en formuebeskatning, der benævnes kooperationsbeskatning.

De kooperationsbeskattede andelsforeningers opgjorte formue danner grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige indkomst opgøres således som en procentdel af formuen. Den opgjorte skattepligtige indkomst beskattes herefter med 14,3 pct., jf. selskabsskattelovens § 19, stk. 1.

Formuen opgøres efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2-8. Reglerne i § 14, stk. 2-7, er indsat ved lov nr. 1219 af 27. december 1996 som konsekvens af formueskattens bortfald fra og med indkomståret 1997 og dermed ophævelsen af reglerne om opgørelse af den skattepligtige formue. Med ændringen var der ikke tilsigtet ændringer i forhold til tidligere lovgivning og administrativ praksis, og reglerne for opgørelse af den skattepligtige formue for andelsforeninger blev således videreført fra de tidligere regler om opgørelse af formueskatten.

Formuen opgøres som den kooperationsbeskattede andelsforenings aktiver med fradrag af passiver. Aktiver og passiver opgøres som udgangspunkt til handelsværdien, dog bortses der fra goodwill og lignende immaterielle aktiver m.v.

Selv om udgangspunktet for formueopgørelsen er handelsværdien, indgår eksempelvis varelagre, husdyrbesætninger, ejendomme og afskrivningsberettigede driftsmidler typisk til lavere skattemæssige værdier.

For værdiansættelse af unoterede aktier gælder efter selskabsskattelovens § 14, stk. 7, at aktier, der ikke er frit omsættelige, samt aktier i selskaber, i hvilke mindst 2/3 af samtlige aktier ejes af en enkelt forening, medregnes ved opgørelsen af formuen med mindst 80 pct. af handelsværdien.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, at aktier og anparter, der ikke er børsnoterede, medregnes efter gældende regler ved opgørelsen af den skattepligtige formue efter en kurs (skattekurs), der beregnes af Told- og Skatte-

styrelsen, jf. Folketingstidende 1997-98, tillæg A, spalte 2141. Det fremgår desuden af forarbejderne, at skattekurserne optrykkes hvert år i en kursliste. Skattekurserne beregnes efter regler, der er fastsat af ligningsrådet, og er alene et stærkt formaliseret skøn over aktiernes og anparternes handelsværdi til brug for formueopgørelsen.

Formueskattekursreglen har efter praksis været anvendt til værdiansættelse af kooperationsbeskattede andelsforeningers unoterede aktier i delejede datterselskaber, mens aktier i helejede datterselskaber værdiansættes efter indre værdi. Dette fremgår af Landsskatterettens kendelse offentliggjort som SKM2002. 599. LSR, hvor værdien af aktier i helejede datterselskaber i overensstemmelse med tidligere praksis efter den dagældende § 19 i ligningsloven ansættes til den skattemæssige værdi af selskabernes egenkapital, dog mindst til nul, mens aktier i øvrige selskaber ansættes til skattekursen.

Reglerne for brug af formueskattekursen til opgørelse af værdien af unoterede aktier er ophævet med virkning for indkomståret 2015 for kooperationsbeskattede andelsforeninger, jf. cirkulære nr. 9054 af 4. februar 2015 om ændring af cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.

Kooperationsbeskattede andelsforeninger kan derfor fra og med indkomståret 2015 ikke benytte formueskattekursreglen som grundlag for beregning af værdien af unoterede aktier i ikke helejede selskaber til brug for formueopgørelsen. For helejede selskaber gælder det uændret, at aktierne kan værdiansættes til den skattemæssige indre værdi fraregnet goodwill og andre immaterielle aktiver.

Kooperationsbeskattede andelsforeninger kan herefter som udgangspunkt anvende de gældende beregningsregler i aktie- og goodwillcirkulærene, jf. TSS - cirkulære 2000-9 og 2000-10, som udtrykker Skatterådets vejledende retningslinjer for opgørelsen af selskabers værdi. Ved værdiansættelse efter disse cirkulærer vil blandt andet goodwill indgå i den årlige værdiansættelse af unoterede aktier. Det vil som hovedregel medføre højere værdiansættelser af formuen og dermed en højere beskatning af de kooperationsbeskattede andelsforeninger i forhold til værdiansættelse efter den tidligere formueskattekursregel.

2.4.2. Lovforslaget

Det foreslås at ændre reglerne for værdiansættelse af unoterede aktier ejet af kooperationsbeskattede andelsforeninger, således at værdien af aktier opgøres på samme måde som opgørelse af aktiver og passiver, der er ejet direkte af andelsforeningen.

Herved sikres det, at ophævelsen af formueskattekursreglen ikke medfører en højere beskatning af kooperationsbeskattede andelsforeninger. Hvis de kooperationsbeskattede andelsforeninger ejer aktiver og passiver direkte, værdiansættes de efter lempelige regler ved den årlige opgørelse af den skattepligtige formue, idet f.eks. goodwill ikke medregnes. Det er ikke hensigtsmæssigt, at de kooperationsbeskattede andelsforeninger skal beskattes hårdere, ved at have ak-

tiver placeret i datterselskaber frem for at aktiverne er direkte ejet.

Det foreslås, at aktierne værdiansættes efter reglerne i selskabsskattelovens § 14, stk. 2-6. Herved sikres det, at virkningen af ophævelsen af reglerne for brug af formueskatteskursen til værdiansættelse af aktier neutraliseres for de operationsbeskattede andelsforeninger. Ændringen betyder således, at opgørelsesmetoden svarer til, at aktierne værdiansættes til den skattemæssige indre værdi efter de dagældende principper for formuebeskatning. Denne opgørelsesmetode har hidtil efter praksis været anvendt for aktier i helejede datterselskaber. Med den foreslåede formulering af selskabsskattelovens § 14, stk. 7, vil denne værdiansættelsesmetode også skulle anvendes for aktier i selskaber, der ikke er helejede.

Det foreslås herudover at videreføre det hidtidige princip om, at hvis den skattemæssige indre værdi af aktier opgøres til en negativ værdi, værdiansættes aktierne til nul. Aktierne vil således efter forslaget ikke kunne værdiansættes til en negativ værdi.

2.5. Sambeskatning i forbindelse med konkurs

2.5.1. Gældende ret

Et moderselskab og datterselskaber, hvori moderselskabet har bestemmende indflydelse, udgør en koncern. Det følger af selskabsskatteloven, at koncernforbundne selskaber m.v. i Danmark skal sambeskattes (national sambeskatning). Som en undtagelse hertil gælder, at et selskab, der tages under konkursbehandling, skal holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31 C, stk. 8.

Det følger endvidere af sambeskatningsreglerne i selskabsskatteloven, at når der i løbet af et indkomstår etableres koncernforbindelse mellem to selskaber eller koncernforbindelsen mellem to selskaber ophører, så kan der opstå flere indkomstperioder i det samme indkomstår.

Efter konkursskattelovens bestemmelser omfatter konkursindkomsten for selskaber m.v. skyldnerens indtægter og udgifter fra begyndelsen af det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, og indtil konkursdekretets afsigelse samt konkursboets indkomst indtil konkursens slutning.

Landsskatteretten har i en afgørelse af 25. september 2015 SKM2015.695.LSR fastslået, at undtagelsen til reglerne om sambeskatning alene finder anvendelse for den indkomstperiode i et indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Afgørelsen indebærer, at i de situationer, hvor et konkursramt selskab er frasolgt koncernen i løbet af indkomståret, men inden konkursdekretet afsiges, vil det konkursramte selskab

skulle indgå i sambeskatningen for den indkomstperiode i indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse. Det medfører, at et skattemæssigt underskud opstået i indkomstperioden, hvor der har været koncernforbindelse, kan modregnes i de øvrige koncernforbundne selskabers eventuelle skattemæssige overskud.

Landsskatteretten har ikke taget stilling til samspillet mellem indkomstopgørelsen efter selskabsskatteloven og indkomstopgørelsen efter konkursskatteloven. Det efterlader en usikkerhed om, hvorvidt indkomsten for en indkomstperiode i indkomståret både skal indgå i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten og i tilfælde af skattepligt efter konkursskatteloven i konkursindkomsten.

2.5.2. Lovforslaget

Det foreslås at ændre selskabsskattelovens § 31 C, stk. 8, 1. pkt., om adgang til sambeskatning i forbindelse med konkurs. Efter den foreslåede ændring vil et selskab ikke kunne indgå i en sambeskatning i nogen indkomstperiode i det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, og efterfølgende indkomstår. Det indebærer, at selv om et selskab frasælges koncernen, inden konkursdekretet afsiges, vil det konkursramte selskab skulle holdes ude af sambeskatning i hele indkomståret og dermed også holdes ude af sambeskatning i de indkomstperioder i indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse.

Med den foreslåede ændring vil det konkursramte selskabs skattemæssige underskud ikke kunne udnyttes af sambeskattede selskaber for den eller de indkomstperioder i det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges. Et eventuelt opstået skattemæssigt underskud i indkomstperioder under sambeskatning følger det konkursramte selskab ud af sambeskatningen og vil alene kunne fratrækkes i selskabets eventuelle skattepligtige konkursindkomst efter konkursskatteloven.

Den foreslåede ændring indebærer også, at der skabes sikkerhed for, at en indkomst ikke både indgår i den skattepligtige indkomst efter selskabsskatteloven og i konkursindkomsten efter konkursskatteloven, idet indkomsten i alle indkomstperioder i hele indkomståret alene vil indgå i konkursindkomsten, såfremt der statueres skattepligt efter konkursskattelovens bestemmelser.

3. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Forslaget om lempelse af elafgiften for forlystelser vil medføre et umiddelbart mindreprovenu på omkring 40 mio. kr. og omkring 30 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd i 2017, jf. tabel 1.

Tabel 1

Mio. kr. (2016-niveau)	2017	2018	2019	2020	Varig virkning
Umiddelbart provenu	-40	-40	-40	-40	-20
Provenu efter tilbageløb	-40	-40	-40	-40	-20
Provenu efter tilbageløb og adfærd	-30	-30	-30	-30	-20

Grundlaget for elafgiften forventes at udvise en vækst, der er mindre end udviklingen i BNP. Det medfører, at det varige mindreprovenu er lavere end det umiddelbare provenu. Det varige mindreprovenu vurderes at udgøre omkring 20 mio. kr. årligt efter tilbageløb og adfærd.

Forslaget om ændring af holdingkravet sikrer en mere robust værnsregel, som understøtter, at der ikke opstår et utilsigtet mindreprovenu i forbindelse med en skattefri spaltning.

Derudover indebærer forslaget om fradrag for særlige bonushensættelser sikrer, at der ikke opstår et utilsigtet mindreprovenu som følge af den ændrede regnskabsmæssige placering af særlige bonushensættelser.

Til sidst præciserer forslaget om sambeskatning i forbindelse med konkurs, at underskud opstået i det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, ikke kan udnyttes af andre sambeskattede selskaber, hvorved der ikke kan opstå et eventuelt utilsigtet mindreprovenu. Derudover sikres, at disse underskud skattemæssigt forbliver hos det konkursramte selskab og her kan modregnes i en eventuel skattepligtig konkursindkomst. Dette vil understøtte både private og offentlige kreditorers muligheder for at få dækning for deres krav.

4. Administrative konsekvenser for det offentlige

Forslaget om værdiansættelse af kooperationsbeskattede andelsforeningers noterede aktier skønnes at medføre administrative engangsomkostninger til kommunikation og håndtering af genoptagelsesadgang af en ikke væsentlig betydning.

De øvrige foreslåede ændringer skønnes ikke at indebære væsentlige administrative konsekvenser for det offentlige.

5. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Med forslaget om lempelse af elafgiften for forlystelser vil forlystelser kunne opnå godtgørelse for størstedelen af den del af afgiftsbetaling, der kan henregnes til proces. Det vil betyde, at en lang række virksomheder med forlystelsesaktiviteter vil få en lempelse af elafgiften med godt 90 øre pr. kWh for procesforbrug i 2017. I 2017 udgør elafgiften til proces inden godtgørelse 91 øre pr. kWh og 0,4 øre pr. kWh efter godtgørelse. Det vurderes, at den umiddelbare lempelse for forlystelsesaktiviteter vil udgøre ca. 40 mio. kr. i 2017.

Forslaget om fradrag for særlige bonushensættelser sikrer, at den ændrede regnskabsmæssige placering af særlige bonushensættelser ikke får økonomiske konsekvenser for erhvervslivet. Ved udgangen af 2014 er der ifølge regnskabsindberetningerne til Finanstilsynet et indestående på ca. 35 mia. kr. posteret som særlige bonushensættelser for i alt fem livsforsikringselskaber. Hvis der ikke skabes hjemmel til fradrag vil beløbet komme til beskatning i 2016.

Med forslaget om værdiansættelse af kooperationsbeskattede andelsforeningers noterede aktier sikres, at aktiver i andelsforeningen værdiansættes på samme måde, uanset om aktivet er placeret i et datterselskab eller er direkte ejet.

Hensigten med forslaget er at undgå en stigning i de kooperationsbeskattede andelsforeningers beskatning, der ellers ville være fulgt med ophævelsen af formueskattekursreglen. I enkelte tilfælde kan der dog for de kooperationsbeskattede andelsforeninger forekomme afvigelse i både positiv og negativ retning.

De øvrige foreslåede ændringer vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

6. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) bemærker, at lovforslaget medfører administrative byrder for erhvervslivet. Det vurderes, at de administrative byrder ikke overstiger 4 mio. kr.

7. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget indeholder ikke administrative konsekvenser for borgerne.

8. Miljømæssige konsekvenser

Nedsættelse af elafgiften efter godtgørelse forventes at medføre et øget elforbrug i relation til forlystelsesaktiviteter. Produktion af elektricitet er omfattet af EU's kvotehandelsystem. Øgede danske drivhusgasudledninger vil derfor i henhold til systemet over tid neutraliseres af mindredledning andre steder, og ændringerne i den danske udledning inden for kvotesektoren vil dermed ikke samlet set have en klimaeffekt. Dog skal det bemærkes, at der i kvotesystemet pt. er et overskud af kvoter, hvorfor der må forventes en klimaeffekt på kort og mellemlang sigt.

De øvrige foreslåede ændringer har ingen miljømæssige konsekvenser.

9. Forholdet til EU-retten

Det er Europa-Kommissionens vurdering, at godtgørelsesbestemmelserne i lov om afgift af elektricitet sammenholdt med lovens bilag 1 indeholder elementer af statsstøtte, idet visse virksomheder kan benytte sig af den lave processats, mens den type virksomheder, der fremgår af lovens bilag 1, betaler den fulde sats.

Ordningen er omfattet af anvendelsesområdet for Europa-Kommissionens forordning (EU) nr. 651/2014 af 17. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108 (gruppefritagelsesforordningen). Gruppefritagelsesforordningen anvendes inden for områder, hvor det vurderes, at støtte kan iværksættes uden Europa-Kommissionens godkendelse. Da der inden forslaget fremsættelse er foretaget underretning om elafgiftslovens godtgørelsesbestemmelser til Europa-Kommissionen med hjemmel i gruppefritagelsesforordningen, vil det også være nødvendigt at underrette Europa-Kommissionen om ændringen i lovens bilag 1. Ændringen kan dog sættes i kraft uden Europa-Kommissionens forudgående godkendelse, da denne anmeldelse ligeledes kan ske efter gruppefritagelsesordningen.

Betingelserne for at anvende gruppefritagelsesforordningen er, at støtteordningen er udformet i overensstemmelse med Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (energibeskatningsdirektivet), at modtagerne af afgiftslempelsen udvælges på grundlag af gennemsigtige og objektive kriterier, og at støtteordningen baseres på en lempelse af afgiftssatsen eller på udbetaling af en fast kompensation.

Den danske elafgift er udformet i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivet. Der betales som hovedregel samme sats for el, der anvendes til procesformål i liberale erhverv. Satsen er som udgangspunkt 0,4 øre pr. kWh. Visse liberale erhverv er undtaget fra muligheden for at få procesgodtgørelse i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivets artikel 11, stk. 4. Elafgiftsloven er derudover indrettet sådan, at det sikres, at energibeskatningsdirektivets minimumsafgiftssats på 0,4 øre pr. kWh betales af alle virksomheder. Udvælgelsen af modtagerne af procesgodtgørelsen sker på grundlag af de i loven angivne objektive kriterier. Godtgørelsen kan således alene tildeles momsregistrerede virksomheder, der ikke er anført i lovens bilag 1, og som har forbrugt den afgiftspligtige elektricitet til procesformål. Ordningen er endelig udformet som en udbetaling af den faste kompensation. Det er derfor Skatteministeriets vurdering, at betingelserne for at anmelde ændringen af elafgiftsloven efter gruppefritagelsesforordningen konkret er opfyldt.

Forslaget notificeres derudover som udkast i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/1535 (informationsproceduredirektivet).

De øvrige foreslåede ændringer indeholder ikke EU-retlige aspekter.

10. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 1. juli 2016 til den 5. august 2016 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

11. Sammenfattende skema

Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser/ mindredgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Lovforslaget vurderes samlet set at medføre et varigt mindreprovenu på ca. 20 mio. kr. årligt efter tilbageløb og adfærd.

Advokatsamfundet, Arbejdsbevægelsens Erhvervsråd, ARI, Biobrændselsforeningen, Borger- og Retssikkerhedschefen i SKAT CEPOS, Brancheforeningen for Biogas, Brancheforeningen for Decentral Kraftvarme, CEPOS, Ceva, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Energi, Dansk Erhverv, Dansk Fjernvarme, Dansk Gasteknisk Center, Dansk Told- og Skatteforbund, Danske Advokater, Danske Biografer, Danske Teatres Fællesorganisation, Danva, Den danske Skattemæglerforening, DI, DVCA, Ejendomsforeningen Danmark, Ejerlederne, Energi Danmark, Energi- og Olieforum, Energiklagenævnet, Energinet.dk, Energistyrelsen, Energitilsynet, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finansrådet, Finanstilsynet, Forbrugerrådet Tænk, Foreningen af Danske Skatteankenævn, Foreningen for Forlystelsesparker i Danmark, Foreningen for Danske Kraftvarmeværker, Foreningen Danske Revisorer, Foreningen for Danske Biogasanlæg, Forsikring & Pension, FSE, FSR – danske revisorer, HK-Kommunal, HORESTA, Håndværksrådet, IBIS, InvesteringsFondsBranchen, KL, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Lokale Pengeinstitutter, Mellemfolkeligt Samvirke, Mineralolie Brancheforeningen, Nationalbanken, Nationalt Center for Miljø og Energi, Noah, Nordisk Folkecenter for Vedvarende Energi, Partnerskabet for brint og brændselsceller, Realkreditforeningen, Realkreditrådet, Restaurationsbranchen.dk, Sammenluttede Danske Energiforbrugere, Samvirkende Energi- og Miljøkontorer, SEGES, Skatteankestyrelsen, Sikkerhedsstyrelsen, SRF Skattefaglig Forening, Vedvarende Energi, VELTEK.

Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Forslaget om værdiansættelse af kooperationsbeskattede andelsforeningers uoterede aktier vurderes samlet at medføre administrative engangsomkostninger til kommunikation og håndtering af genoptagelsesadgang af ikke nævneværdig grad.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Det vurderes, at forslaget vedrørende lempelse af elafgift for elektricitet anvendt til forlystelser umiddelbart vil udgøre en lempelse for forlystelsesaktiviteter på ca. 40 mio. kr. i 2017.	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Forslaget om nedsættelse af elafgiften efter godtgørelse forventes at medføre et øget elforbrug i relation til forlystelsesaktiviteter. Produktion af elektricitet er omfattet af EU's kvotehandelssystem. Øgede danske drivhusgasudledninger vil i henhold til systemet over tid neutraliseres af mindredudledning andre steder, og ændringerne i den danske udledning inden for kvotesektoren vil dermed ikke samlet set have en klimaeffekt. Der må dog forventes en klimaeffekt på kort og mellemlang sigt.
Forholdet til EU-retten	Europa-Kommissionen skal underrettes om ændringen af elafgiftsloven i henhold til gruppefritagelsesforordningen (Kommissionens forordning (EU) nr. 651/2014). Forslaget notificeres derudover som udkast i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/1535 (informationsproceduredirektivet).	
Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser	Ja	Nej X

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Efter gældende ret kan momsregistrerede virksomheder som udgangspunkt få tilbagebetalt afgiften af elektricitet forbrugt til procesformål i virksomheden ned til EU's minimumssats på 0,4 øre pr. kWh. Det følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, at virksomheder der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt elafgiften af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet. Tilbagebetalingen nedsættes som udgangspunkt med 0,4 øre pr. kWh, jf. elafgiftslovens § 11 c, stk. 1. Tilbagebetaling kan dog som udgangspunkt ikke finde sted for så vidt angår af-

sætning af de i bilag 1 til elafgiftslovens nævnte ydelser, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2. Af bilag 1 i elafgiftsloven fremgår en række liberale erhverv – herunder forlystelser, teaterforestillinger, biografforestillinger m.v.

Virksomheder omfattet af bilag 1 betaler derfor omkring 90 øre pr. kWh for elektricitet forbrugt i virksomheden.

Udgangspunktet i den danske elafgift har siden revisionen i 1979 været, at kun husholdningerne belastes med afgiften. Derimod belastes erhvervslivet som udgangspunkt ikke af afgiften, bortset fra visse liberale erhverv, som skulle belastes på samme måde som husholdningerne.

Det foreslås at fjerne forlystelser, herunder teaterforestillinger, biografforestillinger m.v., fra bilag 1 i lov om afgift

af elektricitet. Virksomheder, der udbyder forlystelsesaktiviteter, vil herefter kunne få tilbagebetalt afgiften af elektricitet ned til EU's minimumssats på 0,4 øre pr. kWh.

Som det fremgår af regeringens aftale med Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti om vækst og udvikling i hele Danmark, er det uhensigtsmæssigt, at forlystelser er sidestillet med liberale erhverv såsom advokater, arkitekter, reklamevirksomheder og revisorer, da aktiviteterne i bl.a. forlystelsesparker i væsentlig grad adskiller sig fra disse.

Til § 2

Til nr. 1

Fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 1-10 pkt., om skattefri spaltning foreslås ændret. Der er tale om en redaktionel ændring som følge af den forslåede ændring i lovforslagets § 2, nr. 2, hvor der indsættes et 11. pkt. i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1. På baggrund af ændringen vil den pågældende lovbestemmelse i fusionsskatteloven, således blive ændret til § 15 a, stk. 1, 1-11. pkt.

Til nr. 2

Skattefri spaltning kan gennemføres enten med eller uden tilladelse fra SKAT. Efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt., gælder det, at en spaltning uden tilladelse fra SKAT er betinget af, at selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen eller aktier, der er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i et af de deltagende selskaber, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på tre år efter vedtagelsen af spaltningen. Begrænsningen gælder alene for selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af aktierne i enten det indskydende eller modtagende selskab.

Et holdingkrav bevirker, at aktierne i de indskydende og modtagende selskaber ikke kan afstås i tre år efter vedtagelsen af spaltningen, uden at spaltningen anses for at være gennemført skattepligtigt. Det er dog tilladt at afstå aktier inden for tre-års-perioden, såfremt det sker i forbindelse med en skattefri omstrukturering, hvor der ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne situationer vil den oprindelige tre-års-binding blive overført til de aktier, der erhverves i forbindelse med efterfølgende omstruktureringer.

Det foreslås, at der indsættes et 11. pkt. i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, således at det fortsat er muligt at foretage en skattefri spaltning både med og uden tilladelse fra SKAT, medmindre der tre år forud for spaltningen er gennemført en skattefri overdragelse af aktier i det indskydende selskab til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne. Ændringen skal sikre, at der ikke kan ske omgåelse af holdingkravet ved skattefri spaltning uden tilladelse. En skattefri spaltning vil med forslaget være betinget af en tilladelse fra SKAT, hvis der tre år forud for spaltningen er gennemført en koncernforbunden selskabsoverdragelse, der ikke er omfattet af successionsreglerne i skattelovgivningen, og overdragelsen ikke har været skattepligtig, fordi de overtagne aktier kan

overdrages skattefrit efter aktieavancebeskatningsloven. Det skyldes, at omgåelsesmodellen er betinget af, at der før den skattefri spaltning, som foretages uden tilladelse fra SKAT, er gennemført overdragelse til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne, af aktier i det selskab, som spaltes, uden at overdragelsen har udløst beskatning, jf. punkt. 2.2.2. i lovforslaget.

Det foreslås, at fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt., der giver mulighed for, at der kan gennemføres en skattefri spaltning uden tilladelse, ikke finder anvendelse, hvis der inden for en periode på tre år forud for spaltningen er foretaget en selskabsoverdragelse til et koncernforbundet selskab som defineret i kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Derudover skal aktierne som indskydes i selskabet uden skattemæssig succession være omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 4 a, 4 b eller 4 c.

Det foreslås således, at SKAT gives mulighed for at vurdere, om spaltningen gennemføres med henblik på at undgå eller udskyde beskatning, jf. forslaget § 2, nr. 2. SKAT kan meddele afslag på anmodningen, hvis det vurderes, at spaltningens hovedformål er skatteunddragelse eller skatteundgåelse, og såfremt transaktionen ikke foretages ud fra gyldige forretningsmæssige årsager.

Til § 3

Til nr. 1

Finanstilsynet har efter implementeringen af Solvens II direktivet udstedt en ny regnskabsbekendtgørelse, der medfører, at de særlige bonushensættelser fremover regnskabsmæssigt er placeret som en del af posten Overskudskapital. Efter den tidligere regnskabsbekendtgørelse var de særlige bonushensættelser regnskabsmæssigt placeret som en del af de forsikringsmæssige hensættelser. Dette medførte, at de særlige bonushensættelser skattemæssigt var fradragsberettigede som en del af hensættelserne til de forsikrede, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 3.

Særlige bonushensættelser udgør principielt en del af de forsikringsmæssige hensættelser men kendestegnes ved, at de i modsætning til øvrige forsikringsmæssige hensættelser i visse tilfælde kan medregnes ved opgørelsen af basiskapitalen. Baggrunden for ændringen af den regnskabsmæssige placering af de særlige bonushensættelser er, at Solvens II-direktivet ikke tillader kapitalgrundlagselementer, der samtidig indeholder forpligtelser over for de forsikrede.

Skattemæssigt er det normalt en betingelse for fradrag, at der er tale om hensættelser til de forsikrede. Ændringen af de regnskabsmæssige regler betyder derfor, at der ikke længere er hjemmel i skattelovgivningen til at kunne foretage fradrag for særlige bonushensættelser, da de ikke længere er placeret under posten forsikringsmæssige hensættelser.

De særlige bonushensættelser er en hybrid, der har egenkapitalpræg, men som også udgør en hensættelse til de forsikrede. Uanset den regnskabsmæssige ændring vil de særlige bonushensættelser have uændret indhold. Det foreslås på den baggrund, at selskabsskattelovens § 13, stk. 3, ændres,

således at det klart fremgår af loven, at der er fradrag for de særlige bonushensættelser på lige fod med andre forsikringsmæssige hensættelser. Det betyder, at de særlige bonushensættelser indsættes eksplicit i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, hvorefter forsikringsselskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan foretage fradrag for de særlige bonushensættelser.

Til nr. 2

For værdiansættelse af unoterede aktier gælder efter selskabsskattelovens § 14, stk. 7, at aktier, der ikke er frit omsættelige, samt aktier i selskaber, i hvilke mindst 2/3 af samtlige aktier ejes af en enkelt forening, medregnes ved opgørelsen af formuen med mindst 80 pct. af handelsværdien.

Da handelsværdien oftest ikke eksisterer ved unoterede aktier, blev aktierne værdiansat efter formueskatteskursen, indtil formueskatteskursen blev ophævet med virkning for indkomståret 2015 for andelsforeninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, jf. cirkulære 9054 af 4. februar 2015 om ændring af cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.

Forud for ophævelsen fulgte det af de dagældende regler og praksis, at unoterede aktier blev værdiansat efter formueskatteskursreglerne. Hvis der var tale om helejede selskaber, blev aktierne dog værdiansat til den skattemæssige indre værdi. Formueskatteskursen var den skatteskurs, der indtil ophævelsen i februar 2015 årligt blev beregnet af SKAT til brug for opgørelsen af bl.a. aktier, der ikke er børsnoterede.

Kooperationsbeskattede andelsforeninger kan derfor fra og med indkomståret 2015 ikke benytte formueskatteskursen som grundlag for beregning af værdien af unoterede aktier i ikke helejede selskaber til brug for formueopgørelsen. Kooperationsbeskattede andelsforeninger skal som udgangspunkt anvende de gældende beregningsregler, hvorefter blandt andet goodwill vil indgå i den årlige værdiansættelse af unoterede aktier.

Det foreslås på den baggrund at fastsætte i selskabsskattelovens § 14, stk. 7, at unoterede aktier ved opgørelsen af andelsforeningens formue skal værdiansættes til en værdi, som svarer til den værdi, der ville blive opgjort ved anvendelse af reglerne i § 14, stk. 2-6.

Med den foreslåede affattelse af selskabsskattelovens § 14, stk. 7, værdiansættes aktierne, således at formuen opgøres på samme måde, uanset om andelsforeningens formue er ejet gennem et selskab eller direkte af andelsforeningen.

Herudover foreslås det at videreføre princippet om, at hvis den skattemæssige indre værdi af aktier opgøres til et negativt beløb, værdiansættes aktierne til nul. Aktierne vil således efter forslaget ikke kunne værdiansættes til en negativ værdi.

Den foreslåede opgørelsesmetode svarer i vidt omfang til de allerede gældende principper for opgørelse af helejede datterselskabsaktier, hvor værdien opgøres til den skattemæssige indre værdi. Ved aktiernes skattemæssige indre

værdi forstås selskabets samlede formue (egenkapital) i procent af aktiekapitalen. Den foreslåede ændring har således alene betydning for unoterede aktier, der er delejede, da disse i dag skal opgøres til handelsværdien som følge af, at reglerne for værdiansættelse efter formueskatteskursreglerne er ophævede.

I de særlige tilfælde, hvor det kan være forbundet med store vanskeligheder at opgøre værdien af unoterede aktier efter reglerne i selskabsskattelovens § 14, stk. 2-6, videreføres hidtidig praksis for, at der kan ske værdiansættelse af aktierne til den regnskabsmæssige indre værdi, fraregnet værdien af goodwill og andre immaterielle aktiver. Ved aktiernes regnskabsmæssige indre værdi forstås den regnskabsmæssige egenkapital. Det kan f.eks. være relevant at tage udgangspunkt i den regnskabsmæssige indre værdi, hvis selskabet, der skal værdiansættes, er udenlandsk, og det således er forbundet med stort besvær at estimere det udenlandske selskabs værdi opgjort efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2-6.

Til nr. 3

Det følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 1, at koncernforbundne selskaber m.v. skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. selskabsskattelovens § 31 C.

I selskabsskattelovens § 31 C defineres koncernforbundne selskaber m.v., herunder hvilke betingelser der gælder for at anse selskaber m.v. for koncernforbundne. Det defineres således, at et moderselskab sammen med datterselskaber, hvori moderselskabet har bestemmende indflydelse, udgør en koncern.

Som en undtagelse til denne hovedregel fremgår det af selskabsskattelovens § 31 C, stk. 8, 1. pkt., at et selskab, der tages under konkursbehandling, skal holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges.

Et selskabs indkomstår defineres i selskabsskattelovens § 10, stk. 1, 2. pkt., som kalenderåret, medmindre selskabet efter selskabsskattelovens § 10, stk. 2, 4. pkt., vælger et forskudt indkomstår. Det følger af selskabsskattelovens § 10, stk. 5, at alle sambeskattede selskaber skal have samme indkomstår som administrationsselskabet.

Af konkursskattelovens § 3 fremgår det, at for selskaber m.v. omfatter konkursindkomsten skyldnerens indtægter og udgifter fra begyndelsen af det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges og indtil konkursdekretets afsigelse, samt konkursboets indkomst indtil konkursens slutning.

Der ses således at være sammenhæng mellem bestemmelserne i selskabsskattelovens § 31 C, stk. 8, og konkursskattelovens § 3, hvorefter en given indkomst ikke både indgår i opgørelsen af indkomsten efter selskabsskattelovens bestemmelser og i opgørelsen af konkursindkomsten efter konkursskattelovens bestemmelser.

Landsskatteretten har i SKM2015.695.LSR truffet en afgørelse, hvorefter et konkursramt selskab kunne indgå i sambeskatningen for den del af indkomståret, hvor der var koncernforbindelse. Afgørelsen blev begrundet med, at selskabsskattelovens § 31, stk. 8, ikke fandt anvendelse for den indkomstperiode i indkomståret, hvor der var koncernforbindelse, idet konkursdekretet blev afsagt, efter det pågældende selskab var frasolgt koncernen.

I den konkrete sag indebar afgørelsen, at det konkursramte selskabs underskud, i perioden hvor der var koncernforbindelse, kunne udnyttes af de øvrige sambeskattede selskaber. Afgørelsen tager ikke stilling til, om indkomsten for denne periode også omfattes af konkursindkomsten efter konkurskattelovens § 3, i det omfang der måtte blive statueret konkurskattepligt efter konkurskattelovens § 14.

Det foreslås at ændre begrebet sambeskatningen i selskabsskattelovens § 31 C, stk. 8, 1. pkt., til sambeskatning i alle indkomstperioder, således at det klart fremgår, at et konkursramt selskab skal holdes ude af sambeskatning i alle indkomstperioder i det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges. Der henvises til det under punkt. 2.5.1. beskrevne i de almindelige bemærkninger om, at der kan opstå flere indkomstperioder i samme indkomstår.

Den foreslåede ændring indebærer, at selv om et selskab udgår af en koncern i forbindelse med et frasalg eller lignende, inden konkursdekretet afsiges, kan selskabet ikke indgå i sambeskatning for det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges. Det fastslås således, at indkomståret i relation til selskabsskattelovens § 31 C, stk. 8, omfatter alle indkomstperioder i det pågældende indkomstår og ikke blot den indkomstperiode, hvori konkursdekretet afsiges.

Med den foreslåede ændring vil det ikke være muligt via frasalg eller lignende forinden konkursdekretets afsigelse at udnytte et konkursramt selskabs underskud i sambeskattede selskabers indkomst for den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse. Den foreslåede ændring indebærer samtidig, at der ikke opstår tvivl om, hvorvidt indkomsten for denne periode både indgår i indkomsten efter selskabsskatteloven og i konkursindkomsten efter konkurskatteloven.

Til § 4

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. januar 2017.

Ikrafttrædelsestidspunktet er i overensstemmelse med regeringens målsætning om, at ny lovgivning, der har virkning

for erhvervslivet, skal træde i kraft enten den 1. juli eller den 1. januar.

I øvrigt betyder det foreslåede ikrafttrædelsestidspunkt, at momsregistrerede virksomheder, der betaler elafgift af elektricitet anvendt til procesformål i eksempelvis forlystelsesparker, biografer og teatre, kan få godtgjort elafgiften ned til 0,4 øre pr. kWh. fra og med den 1. januar 2017.

Det foreslås i *stk. 2*, at forslaget § 2, nr. 2, om skattefri spaltning, har virkning for spaltninger med spaltningsdato den 1. januar 2017 eller senere.

Det foreslås i *stk. 3*, at lovforslagets § 3, nr. 1, om fradrag for særlige bonushensætter, har virkning fra og med indkomståret 2016. Dermed kan den gældende retstilstand opretholdes, idet den nye regnskabsbekendtgørelse trådte i kraft den 1. januar 2016.

Det foreslås i *stk. 4*, at lovforslagets § 3, nr. 2, har virkning for indkomstår, der påbegyndes fra og med den 1. januar 2017. Det foreslås desuden, at kooperationsbeskattede andelsforeninger kan vælge at anvende bestemmelsen i selskabsskattelovens § 14, stk. 7, til at værdiansætte aktier til brug for formueopgørelsen for indkomstårene 2015 og 2016. Kooperationsbeskattede andelsforeninger, der har værdiansat unoterede aktier til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2015 og 2016, kan således få genoptagelse af skatteansættelsen for indkomstårene 2015 og 2016. Det foreslås ligeledes, at selskaber, der har påbegyndt indkomståret 2017 inden lovens ikrafttrædelsestidspunkt den 1. januar 2017, kan vælge at anvende bestemmelsen i selskabsskattelovens § 14, stk. 7, til at værdiansætte aktier til brug for formueopgørelsen.

Med forslaget kan den enkelte kooperationsbeskattede andelsforening vælge at anvende bestemmelsen i selskabsskattelovens § 14, stk. 7, til at værdiansætte aktier til brug for formueopgørelsen tilbage i tid. Bestemmelsen sikrer, at ophævelsen af formueskattekursen ikke medfører en højere beskatning af kooperationsbeskattede andelsforeninger.

Det foreslås i *stk. 5*, at lovforslagets § 3, nr. 3, har virkning for konkursdekreter, der afsiges fra og med den 1. januar 2017. Det indebærer, at et konkursramt selskab skal holdes ude af sambeskatning i alle indkomstperioder i det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, hvis konkursdekretet afsiges den 1. januar 2017 eller senere.

Lovforslaget sammenholdt med gældende ret

*Gældende formulering**Lovforslaget***Bilag 1****Liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift, jf. § 11, stk. 2**

Advokater.

Arkitekter.

Bureauer (bl.a. vagtbureauer, ægteskabsbureauer).

Forlystelser, herunder teaterforestillinger, biograf-forestillinger m.v.

Landinspektører.

Mæglere.

Reklame.

Revisorer.

Rådgivende ingeniører

§ 15 a. Ved spaltning af et selskab har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skattefor-

§ 1

I lov om afgift på elektricitet, jf. lovbekendtgørelse nr. 1165 af 1. september 2016, foretages følgende ændringer:

1. I *bilag 1* udgår »Forlystelser, herunder teaterforestillinger, biograf-forestillinger m.v.«

§ 2

I fusionsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1017 af 24. august 2015, som ændret ved § 5 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 15 a, stk. 1, 4. pkt., ændres »5.-10. pkt.« til: »5.-11. pkt.«.

2. I § 15 a, stk. 1, indsættes som 11. pkt.:

»4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis der i en periode på tre år forud for vedtagelsen af spaltningen overdrages aktier i det indskydende selskab uden skattemæssig succession til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne med det overdragende eller overdragede selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og hvis aktierne omfattes af aktieavancebeskatningslovens §§ 4 a, 4 b eller 4 c.«

valtningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen og kan foreskrive, at der specifikt udarbejdes dokumenter, der skal indsendes inden for de frister, der er nævnt i § 6, stk. 3, eller § 6, stk. 4. Ved spaltning af et selskab har selskaberne som nævnt i 1. pkt. adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, jf. dog 5.-10. pkt. Anvendelsen af 4. pkt. er betinget af, at selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen eller aktier, der er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i et af de deltagende selskaber, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på 3 år efter vedtagelsen af spaltningen. Uanset 5. pkt. kan aktierne i et deltagende selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af den nævnte selskabsdeltager eller det pågældende deltagende selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder den i 5. pkt. nævnte betingelse i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefrie omstrukturering. 4. pkt. finder ikke anvendelse, hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse på spaltning omfattet af stk. 3, hvis en selskabsdeltager, der beskattes af aktierne i det indskydende selskab efter aktieavancebeskatningslovens § 17, og som samtidig kan modtage skattefrit udbytte af disse aktier, vederlægges med andet end aktier i det eller de modtagende selskaber. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis en person eller et selskab, der har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, hverken er hjemmehørende i EU/EØS eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

§ 13. - - -*Stk. 1-2. - - -*

Stk. 3. Forsikringselskaber kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 4-10 eller § 13 F fradrage beløb, der er medgået til skat efter pensionsafkastbeskatningslovens § 8, i det omfang indkomstårets skat efter pensionsafkastbeskatningslovens § 8 har reduceret indkomstårets hensættelser eller ydelser til de forsikrede vedrørende det indkomstår, der svarer til indkomståret efter denne lov, og beløb, der hensættes til dækning af forpligtelser over for de forsikrede i form af forsikringsmæssige hensættelser.

§ 14. - - -*Stk. 1-6. - - -*

Stk. 7. Aktier, der ikke er frit omsættelige, samt aktier i selskaber, i hvilke mindst 2/3 af samtlige aktier ejes af en enkelt forening, medregnes ved opgørelsen af formuen med mindst 80 pct. af handelsværdien.

§ 31 C. - - -*Stk. 1. - - -*

Stk. 8. Et selskab, der tages under konkursbehandling, skal holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Ved ophøret af sambeskatningen finder § 31 A, stk. 10, anvendelse.

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 680 af 20. maj 2015, som ændret ved § 2 i lov nr. 998 af 30. august 2015, § 20 i lov nr. 395 af 2. maj 2016, § 5 i lov nr. 428 af 18. maj 2016 og § 1 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 13, *stk. 3*, indsættes efter »indkomstårets hensættelser«: », særlige bonushensættelser«, og efter »forsikringsmæssige hensættelser« indsættes: » og særlige bonushensættelser«.

2. § 14, *stk. 7*, affattes således:

»*Stk. 7.* Aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, værdiansættes til værdien opgjort efter stk. 2-6. Er den skattemæssige værdi af aktierne efter 1. pkt. negativ, ansættes værdien til nul.«

3. I § 31 C, *stk. 8, 1. pkt.*, ændres »sambeskatningen« til: »sambeskatning i alle indkomstperioder«.