



Fremsat den 29. marts 2017 af skatteministeren (Karsten Lauritzen)

Forslag

til

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

(Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.)

§ 1

I boafgiftsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 47 af 12. januar 2015, som ændret ved § 2 i lov nr. 540 af 29. april 2015 og § 6 i lov nr. 1888 af 29. december 2015, foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 1, indsættes efter »staten«: », jf. dog §§ 1 a og 1 b,«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Boafgiften betales med den i stk. 4 anførte sats af værdien af aktier og virksomheder, der tilfalder en fysisk person, der opfylder betingelserne i dødsboskattelovens § 36, stk. 1, for succession i det overdragne, og som efter dødsboskattelovens § 37, stk. 1, 1. og 2. pkt., kan succedere med hensyn til værdier, der overstiger modtagerens andel i boet, og som ikke er omfattet af den personkreds, hvor der skal betales tillægsboafgift af arv. Hvis afdøde ikke har efterladt sig afkom, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse på aktier og virksomheder, som tilfalder afdødes søskende og disses børn og børnebørn, hvorefter reglerne om tillægsboafgift ikke finder anvendelse.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 er det en betingelse,

- 1) at afdøde har ejet virksomheden det seneste år umiddelbart forud for dødsfaldet ved ejerskab af en personligt ejet virksomhed eller ved ejerskab af aktier i et selskab, der har ejet virksomheden i den anførte periode, og
- 2) at afdøde eller dennes nærtstående i mindst 1 år af afdødes ejertid har deltaget aktivt i virksomheden enten ved i en personligt ejet virksomhed at have deltaget i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang eller ved i en virksomhed i selskabsform at have deltaget i selskabets ledelse. Som afdødes nærtstående anses afdødes ægtefælle, søskende, søskendes afkom og den i § 22, stk. 1 og 2, anførte personkreds.

Stk. 3. Stk. 1 finder anvendelse uanset, at boet har valgt beskatning efter dødsboskattelovens § 28, stk. 3, at der ved udlodningen ikke konstateres en gevinst, at dødsboet er fritaget for at betale indkomstskat efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt., eller at udlodningen ikke opfylder dødsboskattelovens § 38.

Stk. 4. Boafgiften efter stk. 1 udgør 13 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2016 eller 2017, 7 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2018, 6 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2019 og 5 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2020 eller senere. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for boer efter personer, for hvilke der afsiges dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom i de anførte år.

§ 1 b. Foretager arvingen eller legataren inden udløbet af en periode på 3 år fra udlodningen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktier eller virksomheder, der er omfattet af § 1 a, forhøjes boafgiften efter § 1 a, stk. 1, til 15 pct., idet forhøjelsen af afgiften dog reduceres forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen. Afgiftspligten efter 1. pkt. påhviler arvingen eller legataren.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af arvingen eller legatarens død, livstruende sygdom eller ved gave til en erhverver omfattet af den i § 22, stk. 1, anførte personkreds. Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag.

Stk. 3. Har arvingen eller legataren hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mel-

lem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af § 1 a, stk. 1, indtil udløbet af den i stk. 1 anførte 3-årsperiode, betinget af, at der over for told- og skatteforvaltningen stilles betryggende sikkerhed for en eventuel afgiftsforhøjelse efter stk. 5. Sikkerheden skal stå i passende forhold til det eventuelle forhøjelsesbeløb og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse. Har personen hjemsted i et land, der er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, og flytter personen efterfølgende til et land, der ikke er omfattet af nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, forhøjes boafgiften efter stk. 5, medmindre der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Har personen hjemsted i et land, der ikke er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, og flytter personen efterfølgende til et land, der er omfattet af nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning.

Stk. 4. Har overdragelsen af et aktiv omfattet af § 1 a, stk. 1 medført et skattemæssigt tab, der kan udnyttes af boet, modregnes den i 2. pkt. anførte procentsats af aktivets værdi i skatteværdien af tabet ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst. Procentsatsen udgør 2 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2016 eller 2017, 8 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2018, 9 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2019 og 10 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2020 eller senere.«

3. I § 6, *stk. 2*, indsættes som *4. pkt.*:

»Ved beregning af boafgift af aktier eller en virksomhed efter § 1 a fordeles bundfradraget forholdsmæssigt mellem henholdsvis den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales boafgift efter § 1, stk. 1, og den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales afgift efter § 1 a.«

4. Efter § 12 indsættes:

»§ 12 a. Er arvebeholdningen helt eller delvist omfattet af § 1 a, kan told- og skatteforvaltningen ændre boets fordeling i boopgørelsen. Hvis told- og skatteforvaltningen vil ændre boets fordeling, skal den give boet og skifteretten meddelelse herom inden 3 måneder efter boopgørelsens modtagelse. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.«

5. I § 13, *stk. 1*, indsættes efter 1. pkt.:

»Indgår der i arvebeholdningen aktier eller en virksomhed, der er omfattet af § 1 a, skal gæld og andre byrder, der vedrører virksomheden m.v., fratrækkes ved opgørelsen af den værdi, hvormed virksomheden m.v. indgår i afgiftsgrundlaget. Bliver afgiftsgrundlaget efter henholdsvis § 1 eller § 1 a, herved negativt, modregnes det negative afgifts-

grundlag i et eventuelt positivt afgiftsgrundlag efter henholdsvis § 1 eller § 1 a.«

6. I § 13, *stk. 1*, indsættes som 5. pkt.:

»Boudgifter fordeles forholdsmæssigt mellem arvebeholdninger omfattet af henholdsvis § 1, stk. 1, og § 1 a, stk. 1, medmindre en boudgift direkte er knyttet til et bestemt aktiv eller gældspost m.v.«

7. I § 17, *stk. 1*, indsættes efter »dødsboer«: », bortset fra opkrævning af forhøjet afgift efter § 1 b, stk. 1«.

8. Efter § 21 indsættes i kapitel 4:

»§ 21 a. Arvingen eller legatøren skal ved forhøjelse af boafgiften efter § 1 b, stk. 1, give meddelelse om overdragelsen senest 4 uger fra overdragelsen til told- og skatteforvaltningen. § 26, stk. 2, 1. og 3. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved afgiftsforhøjelse efter 1. pkt., hvoraf der ikke er betalt afgift.

Stk. 2. Foreligger en anmeldelse om afgiftsforhøjelse ikke rettidigt, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Hvis en ansættelse efter 1. pkt. er for lav, skal arvingen eller legatøren give told- og skatteforvaltningen underretning herom, idet fristerne i § 26, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Forhøjelsen, jf. § 1 b, stk. 1, forrentes fra overdragelsen med en rentesats på 1 pct. p.a. over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Afgiften forfalder til betaling senest 4 uger efter, at arvingen eller legatøren har modtaget afgiftsopkrævningen fra told- og skatteforvaltningen med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere. Falder den sidste rettidige betalingsdag på en helligdag eller lørdag, forlænges fristen til den følgende hverdag.«

9. I § 23, *stk. 1*, indsættes efter »personer«: », jf. dog §§ 23 a og 23 b,«.

10. Efter § 23 indsættes:

»§ 23 a. Gaveafgiften betales med den i stk. 4 anførte sats af værdien af aktier og virksomheder, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, 5 og 6, eller kildeskattelovens 33 C, stk. 1. Hvis gavegiver ikke har afkom, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse på aktier og virksomheder, som tilfalder gavegivers søskende og disses børn og børnebørn.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 er det en betingelse,

- 1) at gavegiver har ejet virksomheden det seneste år umiddelbart forud for overdragelsen, enten ved ejerskab af en personligt ejet virksomhed eller ved ejerskab af aktier i et selskab, der ejer virksomheden på overdragelsestidspunktet, og
- 2) at gavegiver eller dennes nærtstående i mindst 1 år af gavegivers ejertid har deltaget aktivt i virksomheden, enten ved i en personligt ejet virksomhed at have deltaget i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang eller ved i en virksomhed i selskabsform at have deltaget i selskabets ledelse. Som gavegivers nærtstå-

ende anses gavegivers ægtefælle, søskende, søskendes afkom og den i § 22, stk. 1, anførte personkreds.

Stk. 3. Ved beregning af gaveafgift af gaver omfattet af stk. 1 og gaver omfattet af § 22, stk. 1, fordeles grundbeløbet, jf. § 22, stk. 1 og 2, forholdsmæssigt mellem henholdsvis den del af gaverne, hvoraf der skal betales gaveafgift efter stk. 1, og den del af gaverne, hvoraf der skal betales afgift efter § 23, stk. 1.

Stk. 4. Gaveafgiften efter stk. 1 udgør 13 pct. for gaver ydet i 2016 eller 2017, 7 pct. for gaver ydet i 2018, 6 pct. for gaver ydet i 2019 og 5 pct. for gaver ydet i 2020 eller senere.

§ 23 b. Foretager gavemodtager inden udløbet af en periode på 3 år fra modtagelsen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktierne eller virksomheden, forhøjes gaveafgiften efter stk. 1 til 15 pct., idet forhøjelsen af afgiften dog reduceres forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen. Afgiftspligten af forhøjelsen påhviler gavemodtager.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af erhververs død, livstruende sygdom eller gave til en erhverver omfattet af den i § 22, stk. 1, anførte personkreds. Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag.

Stk. 3. Har gavemodtageren hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af stk. 1 betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed over for told- og skatteforvaltningen for en eventuel afgiftsforhøjelse til 15 pct. efter stk. 5. § 1 a, stk. 6, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Har overdragelsen af et aktiv ved gave omfattet af § 23 a, stk. 1, medført et skattemæssigt tab, der kan udnyttes af overdrageren i det indkomstår, hvori overdragelsen finder sted, modregnes den i 2. pkt. anførte procentsats af gavens værdi i skatteværdien af tabet ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst. Procentsatsen, jf. 1. pkt., udgør 2 pct. for gaver ydet i 2016 eller 2017, 8 pct. for gaver ydet i 2018, 9 pct. for gaver ydet i 2019 og 10 pct. for gaver ydet i 2020 eller senere.«

11. Efter § 26 indsættes:

»§ 26 a. Gavemodtagerne skal ved forhøjelse af afgiften efter § 23 b, stk. 1, senest 4 uger fra overdragelsen give meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen. § 26, stk. 2, 1. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse ved afgiftsforhøjelse efter 1. pkt., hvoraf der ikke er betalt afgift.

Stk. 2. Foreligger en anmeldelse om afgiftsforhøjelse ikke rettidigt, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Hvis en an-

sættelse efter stk. 1 er for lav, skal gavemodtager give told- og skatteforvaltningen underretning herom, idet fristerne i § 26, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Afgiftsforhøjelsen, jf. § 23 a, stk. 5, forrentes fra overdragelsen med en rentesats på 1 pct. p.a. over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Afgiften forfalder til betaling senest 4 uger efter, at gavemodtageren har modtaget afgiftsopkrævningen fra told- og skatteforvaltningen. Falder den sidste rettidige betalingsdag på en helligdag eller lørdag, forlænges fristen til den følgende hverdag.«

12. § 27, stk. 2, 2. og 3. pkt., affattes således:

»Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.«

13. Efter § 27 indsættes:

»§ 27 a. Er en gave helt eller delvist omfattet af § 23 a, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen ændre parternes fordeling i gaveanmeldelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til fordelingen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage fordelingen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.«

§ 2

I aktieavancebeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1148 af 29. august 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.« til: »passiv kapitalanbringelse«, og i nr. 3, 2. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

2. I § 34, stk. 5, 2. pkt., indsættes efter »finansieringsvirksomhed«: »og er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber«, og som 3. pkt. indsættes:

»For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.«

3. I § 34, stk. 6, 1. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.« til: »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet,« ændres til:

»fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse,« og »udlejningsejendomme,« ændres til: »sådanne ejendomme,«.

4. I § 34, stk. 6, 6. pkt., ændres »udlejningsejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

§ 3

I dødsboskatteoven, jf. lovbekendtgørelse nr. 333 af 2. april 2012, som ændret ved § 7 i lov nr. 1354 af 21. december 2012, § 4 i lov nr. 1394 af 23. december 2012, § 7 i lov nr. 1395 af 23. december 2012, § 4 i lov nr. 792 af 28. juni 2013 og § 7 i lov nr. 202 af 27. februar 2015, foretages følgende ændringer:

1. I § 29, stk. 3, 1. pkt., ændres »i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.« til: »af passiv kapitalanbringelse.«

2. I § 29, stk. 3, 2. pkt., indsættes efter »finansieringsvirksomhed:«, og selskabet er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber«, og efter 2. pkt. indsættes:

»For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.«

3. I § 29, stk. 3, 3. pkt., der bliver 4. pkt., ændres »som udlejning af fast ejendom.« til: »for passiv kapitalanbringelse.«

4. I § 29, stk. 3, 5. pkt., der bliver 6. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende« til: »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet« ændres til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der efter 4. pkt. skal anses for passiv kapitalanbringelse«, og »udlejningsejendomme« ændres til: »sådanne ejendomme«.

5. I § 29, stk. 3, 10. pkt., der bliver 11. pkt., ændres »udlejningsejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

§ 4

I lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto, jf. lovbekendtgørelse nr. 1175 af 30. oktober 2014, som ændret ved § 6 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 7, stk. 2, nr. 2, 1. og 4. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende« til: »passiv kapitalanbringelse«.

2. I § 7, stk. 2, nr. 2, 2. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom« til: »passiv kapitalanbringelse«.

3. I § 7, stk. 2, nr. 2, 4. pkt., ændres »sådan virksomhed,« til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der efter nr. 2, 1. pkt., skal anses for passiv kapitalanbringelse,« og »udlejningsejendomme« ændres til: »sådanne ejendomme«.

§ 5

I pensionsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1088 af 3. september 2015, som ændret ved § 4 i lov nr. 1883 af 29. december 2015, § 5 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 9 i lov nr. 1888 af 29. december 2015 og § 6 i lov nr. 1554 af 13. december 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 15 A, stk. 3, 1. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende,« til: »passiv kapitalanbringelse,«.

2. I § 15 A, stk. 3, 5. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom« til: »passiv kapitalanbringelse«.

3. I § 15 A, stk. 4, 1. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el. lign.« til »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet,« ændres til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der efter stk. 3, 1. pkt., skal anses for passiv kapitalanbringelse,« og »udlejningsejendomme,« ændres til: »sådanne ejendomme,«.

§ 6

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015, som ændret ved § 1 i lov nr. 1665 af 20. december 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 5, stk. 1, indsættes som nr. 11:

»11) Boafgiftslovens § 12 a, der ikke vedrører værdiansættelse efter boafgiftslovens § 12.«

2. I § 26, stk. 7, indsættes efter »ultimo for dette indkomstår:«, jf. dog 2. pkt.«

3. I § 26, stk. 7, indsættes som 2. pkt.:

»Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, anvendes værdipapirets anskaffelses-sum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2.«

4. I § 27, stk. 4, indsættes efter »ultimo for dette indkomstår:«, jf. dog 2. pkt.«

5. I § 27, stk. 4, indsættes som 2. pkt.:

»Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven

eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, anvendes værdipapirets anskaffelses-sum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1.«

§ 7

I virksomhedsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1114 af 18. september 2013, som ændret ved § 9 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, § 1 i lov nr. 992 af 16. september 2014, § 4 i lov nr. 202 af 27. februar 2015 og i § 13 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 22 c, stk. 2, nr. 4, 1. og 4. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende« til: »passiv kapitalanbringelse«.

2. I § 22 c, stk. 2, nr. 4, 4. pkt., ændres »sådan virksomhed,« til: »udlejning af fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign., der efter 1. pkt. skal anses for passiv kapitalanbringelse,«, og »udlejningsejendomme,« ændres til: »sådanne ejendomme,«.

§ 8

I lov om skifte af dødsboer, jf. lovbekendtgørelse nr. 1335 af 26. november 2015, som ændret ved § 3 i lov nr. 447 af 9. juni 2004, foretages følgende ændring:

1. I § 80, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:
»Told- og skatteforvaltningen opkræver boafgift efter boafgiftslovens § 1 a, stk. 6.«

§ 9

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

Stk. 2. § 1, nr. 1-8, har virkning for udlodninger fra boer vedrørende personer, der er afgået ved døden den 1. januar 2016 eller senere, og for personer, for hvilke der er afsagt dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom den 1. januar 2016 eller senere. Det er en betingelse, at udlodningen af aktierne eller virksomheden opfylder betingelserne for at kunne udloddes med skattemæssig succession i dødsboskattelovens § 36, stk. 1, jf. § 29, stk. 3, som ændret ved denne lovs § 3.

Stk. 3. § 1, nr. 9-13, har virkning for overdragelser, der sker den 1. januar 2016 eller senere. For overdragelse af aktier er det en betingelse, at overdragelsen opfylder betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, som ændret ved denne lovs § 2.

Stk. 4. §§ 2, 3 og 5 har virkning for overdragelser, der sker den 1. juli 2017 eller senere, jf. dog stk. 5.

Stk. 5. Ved opgørelsen af, om et selskabs virksomhed i overvejende grad skal anses for at bestå af fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, som ændret ved denne lovs § 2, finder aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, jf. lovbekendtgørelse nr. 1082 af 8. september 2015, anvendelse for perioden til og med den 1. juli 2017.

Stk. 6. § 6, nr. 2-5, har virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere indkomstår.

Stk. 7. Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, 2. pkt., og § 27, stk. 4, 2. pkt., som indsat ved denne lovs § 6, nr. 2 og 3, finder tillige anvendelse for indkomståret 2017, selv om det tidligste indkomstår inden for fristen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27 ikke er indkomståret 2017, men et tidligere indkomstår.

§ 10

Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning
2. Lovforslagets formål og baggrund
 - 2.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder
 - 2.2. Værdiansættelse i forbindelse med generationsskifte
 - 2.2.1. Regler om værdiansættelse
 - 2.2.2. Gennemsigthed og forudberegnelighed ved værdiansættelse
 - 2.3. Genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer
3. Lovforslagets enkelte elementer
 - 3.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder
 - 3.1.1. Gældende ret
 - 3.1.1.1. Bo- og tillægsboafgift
 - 3.1.1.2. Gaveafgift
 - 3.1.1.3. Skattemæssig succession ved generationsskifte af selskaber
 - 3.1.1.4. Generationsskifte af personligt ejede virksomheder
 - 3.1.1.5. Generationsskifte ved død
 - 3.1.2. Lovforslaget
 - 3.1.2.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgiften
 - 3.1.2.2. Generationsskifte af selskaber – justering af pengetankreglen
 - 3.1.2.3. Generationsskifte ved død
 - 3.2. Pensionsbeskatningsloven
 - 3.2.1. Gældende ret
 - 3.2.2. Lovforslaget
 - 3.3. Etablerings- og iværksætterkontoloven samt virksomhedsskatteoven
 - 3.3.1. Gældende ret
 - 3.3.1.1. Etablerings- og iværksætterkontoloven
 - 3.3.1.2. Virksomhedsskatteoven
 - 3.3.2. Lovforslaget
 - 3.4. Justering af 6-måneders fristen for SKATs behandling af gaveanmeldelser
 - 3.4.1. Gældende ret
 - 3.4.2. Lovforslaget
 - 3.5. Genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.
 - 3.5.1. Gældende ret
 - 3.5.2. Lovforslaget
4. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige
 - 4.1. Økonomiske konsekvenser for det offentlige
 - 4.2. Administrative konsekvenser for det offentlige
5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet
6. Administrative konsekvenser for borgerne
7. Miljømæssige konsekvenser
8. Forholdet til EU-retten
9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
10. Sammenfattende skema

1. Indledning

Lovforslaget udmønter aftalen om nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte indgået af V-regeringen med Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti som led i aftalen om finansloven for 2016.

Af aftalen fremgår, at aftaleparterne er enige om, at familieejede virksomheder skal sikres gode rammevilkår i forhold til overdragelse til næste generation. Der afsættes derfor 200 mio. kr. i 2016 og 2017 til en nedsættelse af bo- og

gaveafgiften ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed. Denne ramme øges til 800 mio. kr. i 2018, 900 mio. kr. i 2019 og 1.000 mio. kr. i 2020 og frem.

De familieejede virksomheder bidrager til vækst og skaber kontinuitet i en foranderlig verden. Det er derfor afgørende at sikre bedre vilkår, når virksomhederne skal igennem et generationsskifte, i stedet for at trække likviditet ud af virksomhederne.

Forslaget indebærer, at bo- og gaveafgiften nedsættes gradvist fra 15 pct. til 5 pct. fra 2020 ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed (personligt ejede virksomheder samt selskaber) til et nært familiemedlem m.v.

Det vil reducere det ofte betydelige likviditetstab, som betalingen af bo- og gaveafgiften medfører i forbindelse med et generationsskifte, og sikre markant bedre vækst- og investeringsforhold for de ca. 23.000 familieejede virksomheder, der står over for et generationsskifte i de kommende år. Samtidig vil det bidrage til at sikre de ca. 300.000 arbejdspladser i familieejede virksomheder, der bliver berørt af de kommende generationsskifter i danske virksomheder.

Det er samtidig væsentligt, at der er gennemsigtighed og forudberegnelighed for virksomhederne i forhold til principperne og retningslinjerne for værdiansættelsen af virksomheden, af hensyn til at generationsskifte kan gennemføres så enkelt som muligt.

Regeringen vil derfor i sammenhæng med lovforslaget sikre, at det fremover påhviler SKAT at godtgøre, at en værdiansættelse efter de såkaldte aktie- og goodwillcirkulærer ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien. Den juridiske vejledning vil således blive ændret i overensstemmelse hermed.

Det er desuden regeringens ambition frem mod 2025 at tage det sidste skridt, så der ved overdragelse af en virksomhed til næste generation eller en erhvervsdrivende fond slet ikke skal betales bo- og gaveafgift eller overdragelsesafgift. Det vil give de danske familieejede virksomheder de samme gode rammevilkår som i eksempelvis Sverige, hvor der ikke skal betales bo- og gaveafgift.

Herudover indeholder lovforslaget ændring af reglerne om genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v., så reglerne ikke fremover kan resultere i, at der kan ske dobbeltbeskatning henholdsvis dobbeltfradrag.

2. Lovforslagets formål og baggrund

2.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder

Lovforslaget har til formål at styrke rammevilkårene for generationsskifte af familieejede virksomheder.

Forslaget indebærer, at bo- og gaveafgiften nedsættes gradvist fra de nuværende 15 pct. til 5 pct. fra 2020 ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed. Bo- og gaveafgiftsatsen vil dermed udgøre 13 pct. i 2016 og 2017, 7 pct. i 2018, 6 pct. i 2019 og 5 pct. i 2020 og frem. Den foreslåede nedsættelse af bo- og gaveafgiften vil omfatte overdragelse af såvel selskaber som personligt ejede virksomheder.

For at sikre, at nedsættelsen af bo- og gaveafgiften forbeholdes overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed, foreslås det, at afgiftsnedsættelsen baseres på successionsreglerne i skattelovgivningen, hvorved nedsættelsen alene vedrører virksomheder, der kan overdrages med skattemæssig succession. Der stilles ikke herved krav om, at succession rent faktisk vælges, men blot at betingelserne for succession er opfyldt.

Desuden foreslås visse værnsregler, der skal sikre, at det ikke er muligt at opnå nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved en kortvarig (proforma) omlægning af passiv formue til en erhvervsvirksomhed i forbindelse med arv eller gave. Det foreslås således, at der stilles krav om, at overdrageren skal have ejet virksomheden i mindst 1 år forud for overdragelsen, og at erhververen skal opretholde ejerskabet i mindst 3 år. Det foreslås desuden, at der stilles krav om aktiv deltagelse i virksomheden, hvorefter overdrageren eller dennes nærtstående forud for overdragelsen skal have deltaget i ledelsen (selskaber) eller have deltaget aktivt i virksomheden i væsentligt omfang (personligt ejede virksomheder).

Endvidere foreslås visse justeringer af pengetankreglen, der er afgørende for, hvornår der kan ske overdragelse med succession, så det sikres, at reglen bliver mere robust, hvilket skal ses på baggrund af, at pengetankreglen fremover ikke alene vil være afgørende for adgangen til skattemæssig succession, men også for adgangen til nedsat bo- og gaveafgift.

Afgrænsningen af passiv kapitalanbringelse i pengetankreglen foreslås således justeret, så ubebyggede grunde, ejendomsprojekter og lign. skal medregnes som pengetankaktiver ved opgørelsen af, om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

Endvidere justeres pengetankreglen for selskaber, der driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed. Sådanne selskaber er ikke omfattet af pengetankreglen, uanset at næringsvirksomheden med værdipapirer m.v. eventuelt kun udgør en minimal del af selskabets samlede virksomhed, som derfor overvejende kan bestå i passiv kapitalanbringelse. Med forslaget forbeholdes denne fritagelse selskaber, der er underlagt offentligt tilsyn, f.eks. pengeinstitutter. Som konsekvens af de foreslåede ændringer af pengetankreglen foreslås enkelte justeringer i anden lovgivning, hvor samme afgrænsning anvendes.

Herudover er det helt afgørende i forbindelse med generationsskifte, at virksomhederne kan opnå hurtig afklaring i forhold til værdiansættelsen af virksomheden. Det foreslås derfor, at fristen for SKATs behandling af gaveanmeldelser (6-månedersreglen) ændres, således at 6-månedersfristen ikke kan forlænges, men kun suspenderes, hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger.

2.2. Værdiansættelse i forbindelse med generationsskifte

2.2.1. Regler om værdiansættelse

Ifølge boafgiftsloven skal en virksomheds værdi ved beregningen af bo- og gaveafgift fastsættes til handelsværdien. Når der ikke eksisterer en objektivt konstaterbar handelsværdi, må handelsværdien fastsættes ved et skøn.

Ved udøvelsen af skønnet kan der tages udgangspunkt i hjælpereglerne i aktie- og goodwillcirkulærerne (Told- og Skattestyrelsens cirkulærer nr. 44 og 45 af 23. marts 2000). Disse cirkulærer udtrykker Skatterådets vejledende retningslinjer for opgørelsen af selskabers værdi, herunder værdien af goodwill, der medregnes efter en standardiseret model.

SKAT har endvidere i 2009 udarbejdet en vejledning om værdiansættelse af virksomheder, virksomhedsandele og immaterielle aktiver, der indeholder en beskrivelse af mere avancerede værdiansættelsesmetoder, der anvendes til fastlæggelse af markedspriser for virksomheder og immaterielle aktiver ved virksomhedsoverdragelser mellem uafhængige parter. Disse værdiansættelsesmetoder forudsætter bl.a. et nærmere datagrundlag vedrørende den konkrete virksomhed sammenholdt med oplysninger om faktiske transaktioner vedrørende sammenlignelige virksomheder, i det omfang sådanne oplysninger foreligger.

Beregningsmodellen i goodwillcirkulæret er udtryk for en standardiseret beregning af goodwill. Der kan derfor foreligge konkrete omstændigheder, der gør beregningsmodellen mindre anvendelig. I disse tilfælde skal der korrigeres i resultatet, således at den endelige værdiansættelse skønsmæssigt svarer til den pris, en uafhængig tredjemand antages at ville betale. Det er derfor ved anvendelse af beregningsmodellen afgørende, at der tages stilling til, hvorvidt beregningsmodellen giver en realistisk værdiansættelse af goodwill, samt om der i situationen foreligger omstændigheder, der skal tages højde for, jf. cirkulærets pkt. 2. Tilsvarende gælder i forhold til aktiecirkulæret.

Virksomhedens størrelse vil ikke i sig selv være afgørende. Cirkulærenes beregningsmodel tager imidlertid deres udgangspunkt i virksomhedens historiske resultater. Cirkulærene vil således ikke nødvendigvis indikere en markedsværdi ved værdiansættelse af en virksomhed, som må forventes ikke at have samme fremtidige vækst og afkast, som den historisk har haft, og som skaber ikke uvæsentlige immaterielle aktiver, såsom varemærker, patenter, knowhow og lignende. Omvendt vil cirkulærene normalt i højere grad indikere en markedsværdi i relation til virksomheder med en relativt stabil indtjening og vækst og begrænsede immaterielle aktiver. SKAT vil derfor som altovervejende hovedregel ikke gøre gældende, at cirkulærene skal fraviges i disse tilfælde.

Som nævnt skal det altid vurderes, om en værdiansættelse efter hjælpereglen i aktie- og goodwillcirkulærene kan anses for at være udtryk for virksomhedens handelsværdi, eller om der i situationen foreligger omstændigheder, som cirkulærene ikke tager højde for. Et eksempel kan være, at der er tale om en virksomhed med et nyudviklet produkt el.lign., eller at andre omstændigheder begrunder, at virksomheden må forventes at få en fremtidig indtjening, som ikke afspejles i de historiske data, som cirkulærene bygger værdiansættelsen på.

Det kan i den forbindelse være relevant for SKAT at anmode virksomheden om at fremlægge oplysninger til brug for SKATs vurdering af, om cirkulærene er anvendelige ved værdiansættelsen af den konkrete virksomhed.

SKAT skal foretage et konkret skøn over virksomhedens værdi på et underbygget grundlag ved anvendelse af den/de værdiansættelsesmetoder, der er bedst egnet/egnede under de konkrete omstændigheder. SKAT vil skulle begrunde det resultat/den værdi, der fastsættes, herunder redegøre for de forudsætninger, der er lagt til grund. Ved værdiansættelse i

henhold til 2009-vejledningen skal SKAT iagttage de relevante metode og dokumentationskrav. SKATs skøn vil efter fast retspraksis kunne tilsidesættes, hvis skatteyderen kan godtgøre, at skønnet er udøvet på et forkert eller mangelfuldt grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat.

2.2.2. Gennemsigthed og forudberegnelighed ved værdiansættelse

For at sikre gennemsigthed og forudberegnelighed for virksomhederne i forhold til principperne og retningslinjerne for værdiansættelsen af virksomheden i forbindelse med generationsskifte vil regeringen i sammenhæng med lovforslaget sikre, at det fremover påhviler SKAT at godtgøre, at en værdiansættelse efter de såkaldte aktie- og goodwillcirkulærer ikke vil give et retvisende udtryk for handelsværdien, og at værdiansættelse efter en anden metode derfor konkret vil være mere retvisende.

SKAT skal således konkretisere og underbygge, hvorfor en værdiansættelse efter cirkulærene ikke kan anvendes til fastsættelse af handelsværdien og derfor ikke kan lægges til grund for skatte- og afgiftsberegningen.

Den juridiske vejledning vil således blive ændret i overensstemmelse hermed. Der tilsigtes ikke herved en ændring af cirkulærenes anvendelsesområde eller deres vejledende karakter.

2.3. Genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer

Landsskatteretten har i to afgørelser fastslået, at lagerbeskattede værdipapirer ikke er omfattet af de særlige genoptagelsesregler for balanceposter. Genoptagelse kan derfor i dag resultere i, at der kan ske dobbeltbeskatning henholdsvis dobbeltfradrag, ligesom det var tilfældet for balanceposterne før indførelsen af den særlige balancepostregel i 2004.

Det foreslås derfor, at reglerne for genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v. ændres, således at reglerne fremover svarer til de regler, som gælder for såkaldte balanceposter (hensættelser, varelagre m.v.).

3. Lovforslagets enkelte elementer

3.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder

3.1.1. Gældende ret

Arv og gave beskattes efter boafgiftsloven eller statsskatteoven. Boafgiften beregnes under ét af den samlede arvebeholdning, som den afdøde person efterlader sig. Af arv til nære familiemedlemmer beregnes boafgiften som en proportional afgift på 15 pct. ud over et bundfradrag. Af arv, der tilfalder andre, betales tillige en tillægsboafgift på 25 pct. De 25 pct. beregnes efter fradrag af de nævnte 15 pct.

Nærtbeslægtede kan give hinanden afgiftsfrie gaver under visse beløbsgrænser. Af gaver, der overstiger disse beløbsgrænser, betales en gaveafgift på 15 pct. af det overskydende beløb, idet gaver til bedsteforældre og stedforældre pålægges en yderligere afgift på 25 pct. Gaver til ikke-nærtbeslægtede er indkomstskattepligtige.

3.1.1.1. Bo- og tillægsboafgift

Der skal betales en boafgift på 15 pct. af de værdier, som en afdød person efterlader sig til følgende personer:

- Afdødes afkom (dvs. børn, børnebørn, oldebørn osv.), stedbørn og deres afkom.
- Afdødes forældre.
- Afdødes barns eller stedbarns ikke-fraseparerede ægtefælle, uanset om barnet eller stedbarnet lever eller er afdød ved døden.
- Personer, der har haft fælles bopæl med afdøde i de sidste to år før dødsfaldet, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med afdøde i en sammenhængende periode på mindst to år, når den fælles bopæl er ophørt alene på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig, eller en person, der på tidspunktet for dødsfaldet levede sammen på fælles bopæl med afdøde og venter, har eller har haft et barn sammen med afdøde, herunder også når den fælles bopæl er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig.
- Afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle.
- Plejebørn, der har haft bopæl hos afdøde i en sammenhængende periode på mindst fem år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos afdøde sammen med plejebarnet, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 1 og 2.

Ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er undtaget fra boafgiftspligten.

Boafgiften betales af den del af arvebeholdningen, der overstiger et bundfradrag på 276.000 kr. (2016-niveau).

Af værdier, der tilfalder andre end ovennævnte personer, skal der ud over boafgiften på 15 pct. betales en tillægsboafgift på 25 pct., jf. boafgiftslovens § 1, stk. 1. Denne personkreds omfatter eksempelvis afdødes søskende og søskendes børn samt nære medarbejdere i og tidligere ejere af en virksomhed, der ikke samtidig tilhører den ovennævnte personkreds.

Tillægsboafgiften beregnes af værdien af hele den del af arvebeholdningen, der tilfalder andre end de nærmeste pårørende. Det indebærer, at der ikke er noget bundfradrag i grundlaget for beregning af tillægsboafgiften. Før beregningen foretages der fradrag for den del af boafgiften, der hviler på den tillægsafgiftspligtige del af arvebeholdningen. Den afgiftssats, hvormed tillægsboafgiften skal beregnes, bliver hermed i realiteten højst 36,25 pct.

Aktiver og passiver i dødsboer ansættes til aktivernes og passivernes handelsværdi på den opgørelsesdag, der fastsættes i boopgørelsen, jf. boafgiftslovens § 12.

3.1.1.2. Gaveafgift

En person kan afgiftsfrit give gaver, hvis den samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger 61.500 kr. (2016-niveau) til følgende personer:

- Afkom (dvs. børn, børnebørn, oldebørn osv.), stedbørn og deres afkom.
- Afdødt barns eller stedbarns længstlevende ægtefælle.

- Forældre.
- Personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste to år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst to år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig.
- Plejebørn, der har haft bopæl hos gavegiver i en sammenhængende periode på mindst fem år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavegiver sammen med plejebarnet.
- Stedforældre og bedsteforældre.

For gaver ud over 61.500 kr. årligt (2016-niveau) til ovennævnte personkreds betales en afgift på 15 pct. af det overskydende beløb. Gaveafgiften betales af den del af beløbet, der overstiger et bundfradrag på 61.500 kr. (2016-niveau).

Desuden kan en person afgiftsfrit give et barns eller stedbarns ægtefælle (svigerbørn) gaver, hvis samlede værdi ikke pr. år overstiger 21.500 kr. (2016-niveau). For gaver ud over 61.500 kr. (2016-niveau) til stedforældre og bedsteforældre betales en afgift på 36,25 pct.

Gaver mellem ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er afgiftsfri.

Værdien af gaver til andre end dem, der er nævnt ovenfor, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Denne personkreds omfatter eksempelvis gavegivers søskende og søskendes børn samt nære medarbejdere i en virksomhed og tidligere ejere af en virksomhed, der ikke samtidig tilhører den ovennævnte personkreds.

En gaves værdi fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for modtagelsen, jf. boafgiftslovens § 27.

3.1.1.3. Skattemæssig succession ved generationsskifte af selskaber

Aktieavancebeskatningslovens § 34 giver mulighed for i levende live at overdrage aktier m.v. med succession til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d.

Succession indebærer efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 2, at der ikke sker beskatning i forbindelse med selve overdragelsen, men at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling. Modtageren anses herefter for at have erhvervet aktierne m.v. til samme pris, på samme tidspunkt og i samme hensigt som overdrageren. Dermed udskydes beskatningen af afståelsen af aktierne m.v. til det tidspunkt, hvor erhververen eventuelt afstår aktierne m.v., og hvor der ikke kan ske overdragelse med succession. Successionen omfatter alene gevinsten på aktierne m.v. og ikke afgiften eller skatten af en evt. gave, som ydes i forbindelse med overdragelsen.

Det er en betingelse for overdragelse af aktier m.v. med succession, at den enkelte overdragelse udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, at aktierne m.v. ikke er ud-

stedt af et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, at der ikke konstateres et tab ved overdragelsen, og at selskabet ikke er en pengetank, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 2-4.

Efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, er der tale om en pengetank, hvis et selskabs virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Der vil være tale om en pengetank, hvis mindst 50 pct. af indtægterne (indtægtskriteriet) eller mindst 50 pct. af handelsværdien af aktiverne (aktivkriteriet) vedrører udlejning af fast ejendom og/eller besiddelse af kontanter, værdipapirer m.v., jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses ikke for udlejning af fast ejendom. Desuden anses besiddelse af andele omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18 (andelsbeviser eller andele i andelsforeninger) ikke som besiddelse af værdipapirer.

Ved bedømmelsen af, om mindst 50 pct. af indtægterne vedrører udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende, tages hensyn til den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår. Ved bedømmelsen af, om kravet er opfyldt, for så vidt angår aktiverne, tages udgangspunkt i handelsværdien af udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende på overdragelsestidspunktet eller som et gennemsnit af de seneste tre regnskabsår.

Bedømmelsen foretages som et gennemsnit af de seneste tre regnskabsår for at mindske betydningen af udsving i selskabets resultater fra år til år. Ved de seneste tre regnskabsår forstås de seneste tre regnskabsår, der er afsluttet på det tidspunkt, hvor overdragelsen sker. Har selskabet eksisteret i mindre end tre år, foretages vurderingen ud fra de år, selskabet har eksisteret. I tilfælde, hvor et selskab er stiftet ved en skattefri omstrukturering af et tidligere selskab m.v., foretages bedømmelsen ud fra de regnskabsår, det nye selskab har eksisteret.

Pengetankreglen finder ikke anvendelse, hvis der er tale om aktier m.v. i et selskab, som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5, 2. pkt. Endvidere finder minimumskravet til størrelsen af de overdragne ejerandele og pengetankreglen ikke anvendelse ved overdragelse af andelsbeviser og andele i andelsforeninger, jf. aktieavancebeskatningslovens § 18, stk. 1 og 4, og ved overdragelse af næringsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 17. Næringsaktier efter aktieavancebeskatningslovens § 17 omfatter aktier erhvervet som led i handelsnæring med aktier.

Et holdingselskabs primære og ofte eneste aktivitet er at eje aktier i et eller flere datterselskaber. Derfor er succession ved overdragelse af aktierne i et holdingselskab som udgangspunkt ikke muligt, idet selskabet i overvejende grad driver virksomhed i form af passiv kapitalanbringelse ved

udelukkende at eje finansielle aktiver i form af datterselskaber. Der gælder derfor en transparensregel i koncernforhold, hvor der ved opgørelsen efter pengetankreglen ses bort fra afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvor holdingselskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen.

I stedet medregnes den andel af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Endvidere ses bort fra indkomst fra udlejning af fast ejendom mellem et selskab og et datterselskab og ved udlejning mellem datterselskaber. Sådant lejeindkomst skal ved opgørelsen efter pengetankreglen hverken regnes med til aktiv erhvervsvirksomhed eller passiv kapitalanbringelse. Endelig skal fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber ikke anses for en udlejningsejendom i relation til opgørelsen af aktiverne. Værdien af den udlejede ejendom skal derfor regnes med i den aktive del af selskabets virksomhed.

Der kan efter aktieavancebeskatningslovens §§ 35 og 35 A tillige ske succession ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed eller en andel heraf til nære medarbejdere, tidligere nære medarbejdere eller tidligere ejere.

3.1.1.4. Generationsskifte af personligt ejede virksomheder

Efter kildeskattelovens § 33 C er der mulighed for at overdrage en personligt ejet virksomhed i levende live til nære familiemedlemmer m.v. med succession.

Som efter aktieavancebeskatningsloven indebærer succession, at der ikke sker beskatning i forbindelse med overdragelsen, men at erhververen skattemæssigt stilles på samme måde som den, der anskaffede aktivet. Modtageren anses herefter for at have erhvervet aktiverne til samme pris, på samme tidspunkt og i samme hensigt som overdrageren.

En række betingelser skal være opfyldt for, at der kan ske overdragelse med succession.

Der kan efter kildeskattelovens § 33 C succederes i en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 1. pkt. Enkeltstående aktiver kan således ikke overdrages, medmindre de selvstændigt anses for at udgøre en erhvervsvirksomhed. Bestemmelsen har i lighed med pengetankreglen i aktieavancebeskatningsloven som formål at sikre, at successionsadgangen forbeholdes reelle erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed (passiv kapitalanbringelse).

Vurderingen foretages på overdragelsestidspunktet. Der gælder således i modsætning til vurderingen efter aktieavancebeskatningsloven ikke et 3-årigt opgørelseskrav. Efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., anses udlejning af fast ejendom ikke for erhvervsmæssig virksomhed. En undtagelse gælder dog for udlejning af fast ejendom, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, som henregnes til den aktive del af selskabets virksomhed.

I forhold til fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven kan der kun succederes i fortjeneste, der skal

opgøres efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 3. pkt. Hvis den erhvervmæssige del udgør mere end halvdelen af ejendommen, kan der succederes i hele ejendomsavancen.

Der kan ikke succederes i fortjeneste på gæld, der skal beskattes efter reglerne i kursgevinstloven, medmindre det sker efter reglerne i kursgevinstlovens § 23, som omhandler gevinst på gæld i fremmed valuta. Derudover kan aktier m.v. ikke overdrages med succession efter kursgevinstlovens § 33 C, selv om de indgår i en virksomhed.

I lighed med aktieavancebeskatningsloven kan der ikke succederes i aktiver, hvor der ved overdragelsen bliver konstateret et tab, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 3. Tab, som bliver konstateret ved overdragelse af aktiver, skal i stedet trækkes fra ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst.

Der er i modsætning til successionsreglerne i aktieavancebeskatningsloven ingen nedre grænse ved personligt ejede virksomheder for, hvor små ejerandele der berettiger til overdragelse med succession.

Som det er tilfældet efter aktieavancebeskatningsloven, jf. afsnit 3.1.2.1, kan der tillige ske succession ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed eller en andel heraf til nære medarbejdere, tidligere nære medarbejdere og tidligere ejere, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 12 og 13.

3.1.1.5. Generationsskifte ved død

Når et dødsbo udlodder med succession, skal fortjeneste ikke medregnes ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, jf. dødsboskattelovens § 28, stk. 1, 1. pkt.

En række betingelser skal være opfyldt for, at der kan ske udlodning med succession. For det *første* kan der alene succederes i fortjeneste. Tab ved udlodning behandles således skattemæssigt som tab konstateret ved dødsboets salg, jf. dødsboskattelovens § 28, stk. 2.

For det *andet* er successionsadgangen begrænset til udlodning til fysiske personer. Arveladerens længstlevende ægtefælle, samlever, m.v., jf. dødsboskattelovens § 37, stk. 1, 1. pkt., kan succedere fuldt ud i forbindelse med en udlodning, der overstiger deres andel i dødsboet. For andre fysiske personer gælder det, at der kan ske succession i værdier, der svarer til vedkommendes andel i dødsboet.

For det *trede* kan der alene ske udlodning med succession af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en ideel andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Der er dog fastsat særlige regler for udlodning af aktier m.v., jf. nærmere nedenfor. Det er samme type aktiver, der kan overdrages med succession efter dødsboskatteloven, som kan overdrages med succession i levende live efter kildeskattelovens § 33 C.

Betingelserne for udlodning af aktier m.v. med succession fremgår af dødsboskattelovens § 29, stk. 3 og 4. Det er bl.a. et krav, at der ikke er tale om aktier m.v. i et selskab, hvis virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalan-

bringelse. Dette svarer til pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. beskrivelsen under afsnit 3.1.1.3.

Udlodningsmodtageren indtræder efter dødsboskattelovens § 36, stk. 1, i boets skattemæssige stilling. Et udloddet aktiv anses for erhvervet af modtageren på det tidspunkt, til det beløb og under de omstændigheder, hvorved det i sin tid er erhvervet af afdøde, boet eller, når boet er indtrådt i den længstlevende ægtefælles skattemæssige stilling efter dødsboskattelovens § 20, stk. 2, ægtefællen, jf. § 36, stk. 2.

3.1.2. Lovforslaget

3.1.2.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgiften

Det foreslås at nedsætte bo- og gaveafgiften ved overdragelse af erhvervsvirksomheder ved generationsskifte til den nære familie, dvs. den kreds, hvortil der i dag betales 15 pct. i bo- og gaveafgift. Afgiftsnedsættelsen omfatter som udgangspunkt ikke overdragelser, hvor der betales tillægsboafgift, eller indkomstskattepligtige gaver. I tilfælde, hvor arvelader eller gavegiver ikke har afkom, foreslås det dog, at overdragelsen ligeledes kan behandles efter boafgiftslovens regler om nedsat afgift vedrørende erhvervsvirksomheder.

Bo- og gaveafgiftssatsen foreslås nedsat gradvist fra 15 pct. til 13 pct. i 2016 og 2017, 7 pct. i 2018, 6 pct. i 2019 og 5 pct. i 2020 og frem.

For at sikre, at afgiftsnedsættelsen er målrettet generationsskifte af reelle erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed, foreslås det, at afgrænsningen af de virksomheder, der skal være omfattet af nedsættelsen af bo- og gaveafgiften, baseres på de gældende regler om skattemæssig succession i levende live. Ved udlodning fra dødsboer er det den samme personkreds, dvs. de personer, der kan succedere, uanset om værdierne overstiger den pågældendes andel i boet. Det vil ikke være et krav, at parterne rent faktisk vælger at overdrage virksomheden med succession. Det vil være tilstrækkeligt, at betingelserne for at overdrage virksomheden med skattemæssig succession er opfyldt.

Adgangen til skattemæssig succession og dermed også nedsættelse af bo- og gaveafgiften vil således være betinget af, at det selskab, der overdrages, ikke har karakter af en såkaldt pengetank. Et selskab defineres som en pengetank, hvis mindst 50 pct. af virksomhedens aktiver udgøres af passiv kapitalanbringelse, eller mindst 50 pct. af selskabets indtægter stammer fra besiddelsen af sådanne aktiver opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

For personligt ejede virksomheder vil nedsættelse af bo- og gaveafgiften tilsvarende være betinget af, at betingelserne for skattemæssig succession er opfyldt, hvilket indebærer, at der skal være tale om en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Overdragelse af enkeltstående aktiver vil ikke være omfattet af den foreslåede afgiftsnedsættelse, medmindre de selvstændigt kan anses for at udgøre en erhvervsvirksomhed. Udlejningsejendomme kan ikke over-

drages med skattemæssig succession, medmindre ejendommen benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug. Overdragelse af sådanne ejendomme vil derfor ikke være omfattet af afgiftsnedsettelsen.

For at sikre, at det ikke er muligt at opnå afgiftsnedsettelse ved en kortvarig (proforma)omlægning af passiv formue til en erhvervsvirksomhed i forbindelse med arv eller gave, foreslås det endvidere, at der stilles krav om ejerskab af virksomheden (før og efter overdragelsen) og aktiv deltagelse i virksomheden.

For det første foreslås det, at der stilles krav om forudgående ejerskab, således at erhvervsvirksomheden skal være ejet i mindst et år før dødsfaldet eller gavedispositionen, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, og nr. § 23 a, stk. 2.

For det andet foreslås et krav om opretholdelse af ejerskabet til virksomheden i en periode på mindst 3 år efter generationsskiftet svarende til ejertidskravet ved skattefri omstrukturering. I modsat fald ville det ved et salg kort tid efter generationsskiftet kunne opnås en besparelse på afgiften sammenlignet med den situation, hvor den oprindelige virksomhedsejer eller boet sælger virksomheden, hvorefter nettoprovenuet overføres til f.eks. et barn som arv eller gave, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 1, og § 23 b, stk. 1.

For at imødegå, at passiv investering i eksempelvis en mindre del af en erhvervsvirksomhed (porteføljeinvesteringer) giver adgang til nedsat bo- og gaveafgift, foreslås det *for det tredje*, at afgiftsnedsettelsen kun gælder, hvis ejeren eller dennes nærtstående har deltaget i virksomhedens drift i ikke uvæsentligt omfang (personligt ejede virksomheder) eller deltaget i virksomhedens ledelse (virksomheder i selskabsform), jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, og § 23 a, stk. 2. For aktier m.v. er adgang til succession i dag betinget af, at en overdragelse skal omfatte mindst 1 pct. af indskudskapitalen i selskabet. Ved personligt ejede virksomheder gælder der ingen nedre grænse for overdragelse af virksomhedsandele med succession. Der er således ikke i tilstrækkelig grad et værn imod, at en mindre andel af en erhvervsvirksomhed erhverves med henblik på at opnå nedsættelse af bo- eller gaveafgiften.

Endelig foreslås visse justeringer af pengetankreglen, så det sikres, at afgiftsnedsettelsen målrettes reelle erhvervsvirksomheder, jf. afsnit 3.1.2.2 nedenfor.

Nedsættelsen af bo- og gaveafgiften omfatter også modtagere af arv og gave, der er hjemmehørende i udlandet. Hvis en arving f.eks. har hjemsted i en stat, hvor afgiften ikke kan inddrives på grundlag af den nordiske bistaft, EU's inddrivelsesdirektiv eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, vil det imidlertid være vanskeligt at håndhæve et eventuelt bortfald af afgiftsnedsettelsen i de tilfælde, hvor ejertidskravet på 3 år ikke overholdes. Det foreslås derfor, at det ved arv og gave, der tilfalder modtagere i sådanne lande, stilles krav om betryggende sikkerhedsstillelse for betalingen af en eventuel afgiftsforhøjelse ved manglende overholdelse af ejertidskravet.

Der kan ikke ske succession ved udlodning fra skattefri dødsboer, fordi der ikke opstår en skattepligtig avance, men det foreslås, at afgiftsnedsettelsen også skal gælde i dette tilfælde. På grund af beløbsgrænserne for skattefri boer kunne mindre (iværksætter)virksomheder i modsat fald blive afskåret fra afgiftsnedsettelsen.

Det foreslås ligeledes, at en overdragelse med tab, der derfor ikke kan ske med succession, omfattes af afgiftsnedsettelsen, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt. Det foreslås samtidig, at skatteværdien af tabsfradraget hos overdrageren reduceres med afgiftsnedsettelsen.

Den nedsatte bo- og gaveafgift foreslås at skulle gælde for boer vedrørende personer, hvor dødsfaldet er indtrådt den 1. januar 2016 eller senere og for gaveroverdragelser den 1. januar 2016 eller senere, hvis de foreslåede betingelser, herunder i den justerede pengetankregel, er opfyldt. Der kan efter anmodning ske genoptagelse af en eventuel afgiftsberegning foretaget efter de gældende regler, hvis der er tale om boer og gaver omfattet af den nedsatte afgift.

3.1.2.2. Generationsskifte af selskaber – justering af pengetankreglen

For at sikre, at nedsættelsen af bo- og gaveafgiften forbeholdes reelle erhvervsvirksomheder, foreslås visse justeringer af pengetankreglen.

For det *første* foreslås en justering af afgrænsningen i pengetankreglen af, hvilke aktiver der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse), jf. forslag til aktieavancebeskatningslovens § 34, forslag til dødsboskatteoven § 29, forslag til lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto § 7, forslag til pensionsbeskatningslovens § 15 A, og forslag til virksomhedsskatteovens § 22 C. I dag anses ubebyggede grunde og ejendomsprojekter ifølge praksis fra Skatterådet for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen, selv om disse aktiver reelt kan sidestilles med udlejningsejendomme. Selskaber, hvis virksomhed består i udlejning af ejendomme, vil ofte besidde ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, og bl.a. disse selskaber skal således i dag ikke medregne værdien af ubebyggede grunde og ejendomsprojekter under pengetankreglen, men alene eventuelle udlejningsejendomme.

Forslaget indebærer, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er tilsvarende efter gældende regler ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer) medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Omvendt skal fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke medregnes som et pengetankaktiv. Det vil f.eks.

være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typhusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger.

Endelig justeres fritagelsen fra pengetankreglen for selskaber, der driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5, således at fritagelsen forbeholdes selskaber, der er underlagt offentligt tilsyn.

3.1.2.3. *Generationsskifte af selskaber ved død*

Der foreslås, at successionsreglerne i dødsboskatteloven justeres, således at justeringerne af successionsreglerne af pengetankreglen tillige finder anvendelse ved generationsskifte ved død. Der henvises til bemærkningerne i afsnit 3.1.2.1. og 3.1.2.2.

3.2. *Pensionsbeskatningsloven*

3.2.1. *Gældende ret*

Reglen i pensionsbeskatningslovens § 15 A giver personer, der har fået en skattepligtig fortjeneste ved at afstå deres virksomhed, en særlig adgang til at indbetale et beløb svarende til fortjenesten på en ophørspensionsordning med fradragret.

Det er bl.a. en betingelse for at oprette en ophørspensionsordning, at personen har drevet selvstændig erhvervsvirksomhed eller været hovedaktionær i et aktie- eller anpartselskab, der driver erhvervmæssig virksomhed. Der skal være tale om reel erhvervsvirksomhed. Dette indebærer bl.a., at selskabet ikke må have været en såkaldt pengetank.

3.2.2. *Lovforslaget*

Det foreslås, at der foretages en justering af pengetankreglen i pensionsbeskatningslovens § 15 A svarende til de foreslåede ændringer af aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. lovforslagets § 2.

3.3. *Etablerings- og iværksætterkontoloven samt virksomhedsskatteloven*

3.3.1. *Gældende ret*

3.3.1.1. *Etablerings- og iværksætterkontoloven*

Formålet med lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto (herefter benævnt etablerings- og iværksætterkontoloven) er at give et skattemæssigt incitament til at spare op til etablering af egen virksomhed.

Indskud på en etablerings- eller iværksætterkonto kan anvendes til etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed. Dette kan ske enten i form af personligt drevet virksomhed eller i form af et selskab. Det vil sige, at reglerne i størst muligt omfang sidestiller den situation, hvor en iværksætter starter virksomhed i selskabsform, med den situation hvor personen starter personligt drevet virksomhed.

Såfremt en iværksætter ønsker at anvende etablerings- eller iværksætterkontoinnskud til køb af aktier eller anparter, skal en række betingelser være opfyldt. Der skal bl.a. være

tale om et aktivt driftsselskab med reel erhvervmæssig virksomhed. Det vil sige, at der ikke må være tale om passiv kapitalanbringelse. Der er tale om passiv kapitalanbringelse, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Endvidere er det f.eks. et krav, at selskabets virksomhed ikke må antage karakter af passiv kapitalanbringelse inden for en periode på to år efter det tidspunkt, hvor aktierne eller anparterne er anskaffet for etablerings- eller iværksætterkontoinnskud.

Derudover skal der i denne situation ske en skattemæssig udligning af det fradrag, som iværksætteren har opnået ved indskud på en etablerings- eller iværksætterkonto. Den skattemæssige udligning sker i form af genbeskatning af de tidligere foretagne fradrag. Genbeskatningen sker ved en forhøjelse af den personlige indkomst over en 10-årig periode.

3.3.1.2. *Virksomhedsskatteloven*

Reglerne i virksomhedsskattelovens afsnit II A giver mulighed for en særlig kapitalafkastberegning ved fysiske personers køb af aktier eller anparter, når købet sker som led i en virksomhedsovertagelse. Denne kapitalafkastberegning retter op på det forhold, at den skattemæssige værdi af fradraget for renteudgifter knyttet til et lånefinansieret aktie- eller anpartskøb er lavere end fradragsværdien af renteudgifter ved lån til køb af en personligt ejet virksomhed.

Ved køb eller etablering af en personligt ejet virksomhed kan virksomheds- eller kapitalafkastordningen anvendes, hvilket betyder, at erhververen kan opnå fuld skatteværdi af fradraget for de renteudgifter, der er forbundet med købet. Er der derimod tale om, at en person køber en virksomhed, der drives i selskabsform – f.eks. i forbindelse med generationsskifte – kan aktierne eller anparterne ikke inddrages under virksomheds- eller kapitalafkastordningen. Det betyder, at fradraget for renteudgifter knyttet til et lånefinansieret aktie- eller anpartskøb i udgangspunktet har en lavere skatteværdi.

Kapitalafkastordningen for aktier og anparter giver mulighed for på skematisk vis at opnå fuld skatteværdi af fradraget for de renteudgifter, der er forbundet med købet. Det sker ved, at der beregnes et kapitalafkast af de erhvervede aktier eller anparter, som fragår ved opgørelsen af den personlige indkomst og lægges til ved opgørelsen af kapitalindkomsten.

For at målrette kapitalafkastordningen for aktier og anparter til egentlige virksomhedsoverdragelser er der fastsat en række krav, som skal være opfyldt for, at den skattepligtige kan anvende ordningen. Der skal bl.a. være tale om køb af aktier m.v. i et aktivt driftsselskab med reel erhvervmæssig virksomhed. Det vil sige, at der ikke må være tale om passiv kapitalanbringelse. Der er tale om passiv kapitalanbringelse, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.

Den særlige ordning kan endvidere højst løbe i 10 år, og betingelserne skal være opfyldt hvert år, hvor ordningen ønskes anvendt.

3.3.2. Lovforslaget

Som følge af de foreslåede justeringer af pengetankreglen foreslås det at justere de tilsvarende regler i etablerings- og iværksætterkontoloven samt virksomhedsskatte- loven.

Det foreslås, at det fremgår tydeligt af bestemmelserne, at kriteriet er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, det vil sige fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Opregningen i bestemmelserne af, hvilke aktiver der anses for passiv kapitalanbringelse, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Desuden justeres bestemmelserne, således at det udtrykkeligt fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om der er tale om passiv kapitalanbringelse.

I øvrigt henvises der til bemærkningerne i afsnit 3.1.2.2. om justering af afgrænsningen i pengetankreglen af, hvilke aktiver der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse).

Det foreslås at fastholde, at næring ved køb og salg af værdipapirer kan anses for erhvervsmæssig virksomhed, der giver grundlag for at kunne anvende de nævnte regler i etablerings- og iværksætterkontoloven samt virksomhedsskatte- loven.

Formålet med reglerne i etablerings- og iværksætterkontoloven samt virksomhedsskatte- loven er et andet end formålet med pengetankreglen, fordi sigtet med førstnævnte regler er etablering af erhvervsvirksomhed – enten i form af personligt drevet virksomhed eller i form af selskab.

F.eks. er det muligt at etablere personligt drevet virksomhed, der f.eks. udøver næring ved køb og salg af værdipapirer, og samtidig anvende virksomhedsordningen, og der ses ikke grundlag for, at sådan virksomhed ikke skal kunne etableres i et selskab ved anvendelse af de nævnte regler i etablerings- og iværksætterkontoloven samt virksomhedsskatte- loven. Desuden skal kravet om reel erhvervsvirksomhed være opfyldt i en årrække, hvis reglerne i etablerings- og iværksætterkontoloven samt virksomhedsskatte- loven anvendes.

3.4. Justering af 6-måneders fristen for SKATs behandling af gaveanmeldelser

3.4.1. Gældende ret

Gavegiver og gavemodtager skal senest den 1. maj i kalenderåret efter gaveoverdragelsen indgive anmeldelse om gaven og den afgiftspligtige værdi til SKAT. Finder SKAT, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse, kan SKAT ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse.

Fristen begynder dog først at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen.

Har SKAT ikke inden udløbet af 6 måneder fremsat krav om yderligere oplysninger, kan fristen for ændring af værdiansættelsen ikke forlænges ud over 6 måneder fra anmeldelsens modtagelse. Bestemmelsen indebærer, at den samlede sagsbehandlingstid kan forlænges med 6 måneder (med tillæg af gavegiver og gavemodtagers svartid), hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger umiddelbart før fristens udløb.

3.4.2. Lovforslaget

For at sikre hurtig afklaring af værdiansættelsen ved gaveafgiftsberegning foreslås det, at 6-månedersfristen for SKATs sagsbehandling ikke kan forlænges, men kun suspenderes, hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger til brug for værdiansættelsen. Herved kan den faktiske sagsbehandlingstid i SKAT maksimalt udgøre 6 måneder.

3.5. Genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapir m.v.

3.5.1. Gældende ret

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 indeholder de generelle fristregler for gennemførelse af skatteansættelser, som sker på foranledning af enten SKAT eller den skattepligtige.

Fristreglerne er udtryk for en afvejning af på den ene side hensynet til, at der opnås det materielle korrekte resultat, og på den anden side det ofte modsatrettede hensyn til, at den skattepligtige og myndighederne skal kunne indrette sig efter, at en skatteansættelse ikke ændres efter længere tid.

SKAT kan efter reglerne om ordinær genoptagelse senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb varsle en foretagelse eller en ændring af en skatteansættelse. Tilsvarende skal en skattepligtig, som ønsker en skatteansættelse ændret, senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb anmode om genoptagelse af ansættelsen.

Efter udløbet af fristen for ordinær genoptagelse kan en skatteansættelse alene foretages eller ændres efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse.

For de såkaldte balanceposter (hensættelser, opgørelse af varelagre m.v.) gælder der en særlig fristregel i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, der skal sikre, at genoptagelse ikke fører til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag.

Ifølge bestemmelserne kan en ansættelse vedrørende opgørelsen af en balancepost alene foretages eller ændres primo indkomståret, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår. På den måde betinges korrektion af balanceposter af, at indkomstårets balancepost ultimo er den samme som det følgende års primopost. Hvis betingelsen ikke er opfyldt, kan der ikke foretages ændringer af ansættelsen vedrørende opgørelsen af balanceposten primo i det indkomstår, der ligger umiddelbart inden for ansættelsesfristerne.

Reglen har således til formål at tage højde for de særlige problemer, som samspillet mellem reglerne om regulering af balanceposter og frist- og forældelsesreglerne giver anledning til.

Landsskatteretten har i sagerne SKM2015. 124. LSR og SKM2014. 860. LSR fastslået, at den særlige regel for balanceposter i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, efter bestemmelsens forarbejder ikke omfatter lagerbeskattede værdipapirer.

En foretagelse eller ændring af en skatteansættelse for lagerbeskattede værdipapirer skal således ske efter de almindelige regler om lagerbeskatning, hvorefter gevinst eller tab på et værdipapir opgøres som forskellen mellem værdipapirets værdi ved indkomstårets udløb og værdipapirets værdi ved indkomstårets begyndelse i de indkomstår, som genoptages, jf. bl.a. kursgevinstlovens § 33 og aktieavancebeskatningslovens § 23. Som følge heraf kan der ved en foretagelse eller ændring af en skatteansættelse ske et brud på den systematik, som ellers gør sig gældende ved en lagerbeskatning – nemlig at indkomstårets værdi primo svarer til det

foregående indkomstårets værdi ultimo. Tilsvarende gælder i tilfælde, hvor lignende opgørelsesmetoder finder anvendelse, fx matematisk kursopskrivning.

Denne fremgangsmåde ved genoptagelse af skatteansættelser for bl.a. lagerbeskattede værdipapirer kan resultere i, at der kan ske dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag, på samme måde som det var tilfældet for balanceposterne før indførelsen af balancepostreglen, jf. i øvrigt bemærkningerne til Lovforslag nr. 235, 2003-2004, , jf. Folketingstidende 2003-04, tillæg A. spalte 8158 ff.

Et eksempel herpå fremgår nedenfor.

Eksempel

Et selskab skal anvende lagerprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på selskabets fordringer. En fordring er i år 1 anskaffet for 1.000.000 kr.

Selskabet vurderer, at fordringen kun skal værdiansættes til 900.000 kr. ultimo år 1 og fratrækker derfor 100.000 kr., jf. tabel 1.

Tabel 1.

År	Værdi primo	Værdi ultimo	Skattegrundlag
1	1.000.000	900.000	-100.000
2	900.000	900.000	0
3	900.000	900.000	0
4	900.000	900.000	0
I alt			-100.000

Det viser sig, at fordringen ultimo år 1 var værdiansat for lavt. Fordringen burde (uændret) have været værdiansat til 1.000.000 kr. Værdien af fordringen ultimo år 2 var imidler-

tid 900.000 kr. Derfor genoptages skatteansættelsen som vist i tabel 2.

Tabel 2.

År	Korrektion – værdi primo	Korrektion – værdi ultimo	Skattegrundlag efter korrektion
1	1.000.000	900.000	-100.000
2	1.000.000	900.000	-100.000
3	900.000	900.000	0
4	900.000	900.000	0
I alt			-200.000

År 1 ligger på tidspunktet for genoptagelsen uden for den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26. Selskabets fradrag på 100.000 kr. i år 1 kan derfor ikke reguleres.

Primoværdien i år 2 ansættes til 1.000.000 kr., som er den korrekte værdiansættelse på dette tidspunkt, mens ultimo-værdien ansættes til 900.000 kr. Selskabet opnår dermed et fradrag på 100.000 kr. i år 2.

På den måde opnår selskabet et dobbeltfradrag for det samme tab på 100.000 kr. (første gang i år 1 og anden gang i år 2).

De nuværende genoptagelsesregler kan også føre til beskatning af gevinster og tab, som afviger fra det faktisk opnåede resultat, hvis den skattepligtige f.eks. ikke har selvangivet løbende efter lagerprincippet, jf. eksemplerne i afsnit 3.5.2. Dette var situationen i de to afgørelser fra Landsskatteretten.

3.5.2. Lovforslaget

Det foreslås at ændre reglerne for genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v., således at reglerne frem-

over svarer til de regler, som gælder for såkaldte balanceposter.

Det foreslås således at indføre en særlig regel for foretagelse eller ændring af en skatteansættelse, som vedrører opgørelsen af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, herunder f.eks. den situation, hvor et værdipapir ikke er blevet lagerbeskattet, uagtet at værdipapiret er omfattet af reglerne om lagerbeskatning.

Hvis den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, indebærer forslaget, at værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes som værdien primo indkomståret i det tidligste indkomstår inden for genoptagelsesfristen. På den måde sikres det på samme måde som for balanceposterne, at genoptagelse ikke kan føre til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag.

Med lovforslaget foreslås det således at ændre reglerne for, hvordan værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår, som kan genoptages, skal fastsættes.

Der er således tale om en beregningsteknisk regel, for skatteansættelsen i dette indkomstår, og de almindelige frist- og forældelsesregler vil fortsat være bestemmende for genoptagelsesadgangen i øvrigt.

Eksempel

En skattepligtig anskaffer i år 1 et værdipapir for 500.000 kr. I år 1 og 2 falder værdipapiret i værdi, for derefter at stige indtil den skattepligtige i år 5 sælger værdipapiret for 475.000 kr. Værdipapiret er undergivet lagerbeskatning, men den skattepligtige har ikke selvangivet gevinst eller tab løbende.

Udviklingen i værdipapiret og skattegrundlaget efter de gældende regler og efter forslaget fremgår af tabel 3 nedenfor.

Tabel 3.

År	Værdi primo	Værdi ultimo	Gevinst/tab	Skattegrundlag efter gældende regler	Skattegrundlag efter forslaget
1	500.000	450.000	-50.000		
2	450.000	400.000	-50.000		
3	400.000	425.000	25.000	25.000	-75.000
4	425.000	450.000	25.000	25.000	25.000
5	450.000	475.000	25.000	25.000	25.000
I alt			-25.000	75.000	-25.000

Da betingelserne for ekstraordinær genoptagelse ikke er opfyldt, er det kun skatteansættelserne for år 3 til 5, som kan genoptages.

Da år 1 og 2 ikke kan reguleres, mister den skattepligtige efter de gældende regler ret til at fradrage sit tab på i alt 100.000 kr. for disse indkomstår. I år 3, 4 og 5 har den skattepligtige imidlertid opnået en årlig gevinst på 25.000 kr., som den skattepligtige ved genoptagelsen skal beskattes af.

De nugældende regler fører således til, at den skattepligtige beskattes af en gevinst på i alt 75.000 kr., til trods for at den skattepligtige samlet set har lidt et tab på sin investering på i alt 25.000 kr.

Det foreslås, at værdipapirets anskaffelsessum skal anvendes som værdien primo indkomståret i det tidligste indkomstår, som kan genoptages, nemlig år 3. Det skyldes, at den skattepligtige ikke løbende har selvangivet gevinster eller tab.

Genoptagelse efter forslaget vil således føre til, at den skattepligtige i år 3 opnår et fradrag på 75.000 kr. svarende til det samlede resultat af investeringen fra år 1 til og med år

3. I år 4 og 5 beskattes den skattepligtige af en gevinst på 25.000 kr. i begge år.

Efter forslaget vil den skattepligtige således samlet set opnå fradrag for 25.000 kr. svarende til det tab, som den skattepligtige reelt har lidt på sin investering.

Som det fremgår af eksemplet, medfører forslaget beskatning af det materielt korrekte resultat.

Hvis der eksempelvis er tale om, at den skattepligtige fejlagtigt har troet, at beskatningen skulle ske efter realisationsprincippet og ikke lagerprincippet, bliver beskatningen af gevinst og tab i disse tilfælde efter forslaget i overensstemmelse med både det materielt korrekte og den skattepligtiges forventning, idet beskatningstidspunktet dog bliver tidsmæssigt forskudt.

Eksempel

En skattepligtig anskaffer i år 1 et værdipapir for 500.000 kr. Værdipapiret stiger i værdi i de første to år, for derefter at falde i værdi indtil den skattepligtige i år 5 sælger værdipapiret for 525.000 kr. Værdipapiret er undergivet lagerbe-

skatning, men den skattepligtige har ikke selvangivet værdipapiret løbende.

Udviklingen i værdipapiret og skattegrundlaget efter de gældende regler og efter forslaget fremgår af tabel 4 nedenfor.

Tabel 4.

År	Værdi primo	Værdi ultimo	Gevinst/tab	Skattegrundlag efter gældende regler	Skattegrundlag efter forslaget
1	500.000	550.000	50.000		
2	550.000	600.000	50.000		
3	600.000	575.000	-25.000	-25.000	75.000
4	575.000	550.000	-25.000	-25.000	-25.000
5	550.000	525.000	-25.000	-25.000	-25.000
I alt			25.000	-75.000	25.000

De nugældende regler fører til, at den skattepligtige opnår fradrag for et tab på i alt 75.000 kr., til trods for at den skattepligtige samlet set har opnået en gevinst på sin investering på i alt 25.000 kr.

Efter forslaget beskattes den skattepligtige samlet set af en gevinst på 25.000 kr. svarende til den faktisk opnåede gevinst på værdipapiret.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

4.1. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Med forslaget foreslås en gradvis nedsættelse af bo- og gaveafgiften vedrørende erhvervsvirksomheder frem mod 2020. I 2016 og 2017 nedsættes satsen til 13 pct., mens den i 2018 og 2019 nedsættes til henholdsvis 7 pct. og 6 pct. Fra og med 2020 udgør satsen 5 pct.

Ud fra de historiske regnskabstal skønnes det strukturelle provenu fra bo- og gaveafgiften at udgøre ca. 4,7 mia. kr. årligt, når der korrigeres for ophævelsen af formueskattekursen, som blev ophævet i februar 2015. Heraf lægges det beregningsteknisk til grund, at provenuet vedr. overdragelse af erhvervsvirksomheder omfattet af den foreslåede satsnedsættelse udgør ca. 40 pct., svarende til ca. 2 mia. kr. årligt.

På denne baggrund vurderes det, at det umiddelbare mindreprovenu ved en satsnedsættelse på ét procentpoint udgør ca. 130 mio. kr. En del af dette mindreprovenu vil blive opvejet af øgede indtægter fra moms og afgifter, fordi den disponible indkomst hos arvingerne/gavemodtagerne øges. Indregnes dette tilbageløb, reduceres mindreprovenuet ved en satsnedsættelse på ét procentpoint til ca. 100 mio. kr.

Satsnedsættelsen skønnes under disse forudsætninger at medføre et mindreprovenu efter tilbageløb på ca. 200 mio. kr. i 2016 stigende til ca. 1.000 mio. kr., jf. tabel 1.

Tabel 1. Provenumæssige konsekvenser ved nedsættelse af bo- og gaveafgiften for erhvervsvirksomheder

Mio. kr. (2016-niveau)	Varig virkning	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Finansårsvirkning 2016
Umiddelbart mindreprovenu	1.290	270	270	1.060	1.200	1.330	1.330	270
Mindreprovenu efter tilbageløb	970	200	200	800	900	1.000	1.000	
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd	970	200	200	800	900	1.000	1.000	

Kilde: Skatteministeriet

Satsnedsættelsen skønnes samlet set ikke at have adfærdsvirkninger af provenumæssig betydning. På den ene side vil nedsættelsen af bo- og gaveafgiften øge det økonomiske råderum hos ejerne af de virksomheder, der generationsskiftes inden for familien. Det vil trække i retning af øgede investeringer og dermed have en positiv struktureffekt. Omvendt vil en nedsættelse af bo- og gaveafgiften vedrørende erhvervsvirksomheder øge den i forvejen betydelige skattemæssige begunstiggelse af overdragelse inden for familien frem for f.eks. et salg til en konkurrent eller en børsnotering.

Det kan potentielt medføre, at der i nogle situationer vælges overdragelse inden for familien alene af skattemæssige hensyn, selv om eksempelvis et salg til eksterne købere ville være mere hensigtsmæssigt.

De foreslåede justeringer af pengetankreglen vil bidrage til, at reglen gøres mere robust over for omgæelse, hvorved der undgås et utilsigtet mindreprovenu i forbindelse med generationsskifte af pengetanke. Desuden må stramningen anses for nødvendig, hvis nedsættelsen af bo- og gaveafgiften skal afgrænses til overdragelse af erhvervsvirksomheder og

holdes inden for rammerne af ovenstående provenuvurdering.

Forslaget om ændring af genoptagelsesreglerne for skatteansættelsen for værdipapirer m.v. har virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere. Forslaget skal på den ene side forhindre, at der realiseres eller opstår et utilsigtet mindreprovenu i de situationer, hvor fristreglerne i dag afskærer en ændring af skatteansættelsen i en periode, hvor den skattepligtige ved genoptagelse kan opnå dobbeltfradrag eller har haft en kursgevinst på værdipapiret m.v. Omvendt forhindrer forslaget også, at der opstår et utilsigtet merprovenu i de situationer, hvor fristreglerne i dag afskærer en ændring af skatteansættelsen i en periode, hvor den skattepligtige er blevet dobbeltbeskattet eller har haft et kurstab.

Provenuvirkningen afhænger bl.a. af antallet af genoptagne sager, tidspunktet for genoptagelsen og værdien af de berørte fordringer og investeringer. Der foreligger ikke oplysninger, der kan danne grundlag for en nærmere beløbsmæssig vurdering af provenuvirkningen, som imidlertid vurderes at være af begrænset størrelsesorden.

4.2. Administrative konsekvenser for det offentlige mv.

Nedsættelsen af bo- og gaveafgiften vurderes at medføre en mere kompleks efterprøvelse af dødsbosager samt gaveoverdragelser, der skønnes at medføre løbende omkostninger på ca. 2,4 mio. kr. årligt.

Forslaget om ændring af genoptagelsesreglerne for skatteansættelsen for værdipapirer m.v. vurderes ikke at have nævneværdige administrative konsekvenser for det offentlige.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet

Den foreslåede nedsættelse af bo- og gaveafgiften vil reducere beskatningen i forbindelse med generationsskifte af en erhvervs virksomhed, hvilket vil reducere likviditetsbelastningen for virksomheder, der overdrages inden for familien.

Lovforslaget har ikke administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Forslaget om ændring af genoptagelsesreglerne for skatteansættelsen for værdipapirer m.v. vurderes ikke at have økonomiske eller administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) har haft et udkast til lovforslaget i høring og har vurderet, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet på under 4 mio. kr. årligt.

Erhvervsstyrelsen har fastsat en bagatelgrænse på 4 mio. kr. for, om der skal foretages en yderligere kvantificering af de erhvervsøkonomiske konsekvenser. Idet lovforslagets administrative konsekvenser er vurderet til under 4 mio. kr., er disse ikke væsentlige, og der foretages ikke yderligere vurderinger.

6. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ikke administrative konsekvenser for borgerne.

7. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

8. Forholdet til EU-retten

Den foreslåede nedsættelse af bo- og gaveafgiften omfatter også modtagere af arv og gave, der er hjemmehørende i udlandet. Det foreslås, at der stilles krav om betryggende sikkerhedsstillelse for betalingen af en eventuel afgiftsforhøjelse ved manglende overholdelse af ejertidskravet på 3 år, hvis en arving eller gavemodtager har hjemsted i en stat, hvor afgiften ikke kan inddrives på grundlag af den nordiske bistaftsaftale, EU's inddrivelsesdirektiv eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, da det kan være vanskeligt at håndhæve et eventuelt bortfald af afgifts nedsættelsen. På den baggrund vurderes lovforslaget at være i overensstemmelse med EU-retten.

Lovforslaget indeholder herudover ikke EU-retlige aspekter.

9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag om nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervs virksomheder har i perioden fra den 16. december 2016 til den 13. januar 2017 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.: Advokatsamfundet, agroSkat, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, borger- og retssikkerhedschefen i SKAT, Business Danmark, Børsmæglerforeningen, CEPOS, Cevea, Danmarks Rederiforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Landbrugsrådgivning, Dansk Skovforening, Danske Advokater, Danske Ejendomsprojekt-udbydere Brancheforening, Den Danske Dommerforening, DI, Domstolsstyrelsen, Ejendomsforeningen Danmark, Ejerlederne, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finansrådet, Finanstilsynet, Foreningen Danske Revisorer, FSR - danske revisorer, Håndværksrådet, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landskatteretten, SEGES, Skatteankestyrelsen, SRF Skattefaglig Forening.

Et udkast til lovforslag om ændring af genoptagelsesreglerne for skatteansættelsen for værdipapirer m.v. har i perioden fra den 1. juli 2016 til den 5. august 2016 været sendt i høring som en del af udkast til forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, ligningsloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolløven og forskellige andre love hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, Boligselskabernes Landsforening, CEPOS, Cevea, Danmarks Skibskreditfond, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Ejendomsrådgiverforening, Dansk Erhverv, Danske Advokater, Danske Boligadvokater, Datatilsynet, Den Danske Fondsmæglerforening, DI, DVCA, Ejendomsforeningen Danmark, Ejerlejlighedernes landsforening, Er-

hvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans & Leasing, Finansrådet, Finanstilsynet, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR – danske revisorer, Grundejernes landsforening, IBIS, InvesteringsFonds-

Branchen, KL, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatte- retten, Lokale Pengeinstitutter, Lønmodtagernes Dyrtids- fond.

10. Sammenfattende skema

Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser/ mindre udgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for det offentlige	Forslaget om ændring af genoptagelsesreglerne for skatteansættelsen for værdipapirer m.v. forhindrer, at der opstår utilsigtede provenuvirkninger.	Satsnedsættelsen vedr. bo- og gaveafgiften skønnes at medføre et mindreprovenu efter tilbageløb på ca. 200 mio. kr. i 2016 stigende til ca. 1.000 mio. kr. i 2020 og frem.
Administrative konsekvenser for det offentlige	Ingen	Nedsættelsen af bo- og gaveafgiften vurderes at medføre en mere kompleks efterprøvelse af dødsbosager samt gaveoverdragelser. Dette skønnes at medføre løbende omkostninger på op til ca. 2,4 mio. kr. årligt.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Den foreslåede nedsættelse af bo- og gaveafgiften vil reducere likviditetsbelastningen for virksomheder, der overdrages inden for familien.	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Nedsættelsen af bo- og gaveafgiften omfatter også modtagere af arv og gave, der er hjemmehørende i udlandet. Der stilles krav om betryggende sikkerhedsstillelse for betalingen af en eventuel afgiftsforhøjelse ved manglende overholdelse af ejertidskravet på 3 år, hvis en arving har hjemsted i en stat, hvor afgiften ikke kan inddrives på grundlag af EU's inddrivelsesdirektiv eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager. På dette grundlag vurderes lovforslaget at være i overensstemmelse med EU-retten.	
Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser	Nej	Nej

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 2, hvori det foreslås, at aktier og virksomheder ved generationsskifte omfattes af en nedsat boafgiftssats ved arv.

Til nr. 2

Boafgiften udgør i dag 15 pct. af værdien af arvebeholdningen, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 1.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 a, stk. 1 og 4, at boafgiften gradvist nedsættes fra de nuværende 15 pct. til 5 pct. fra og med 2020 af den del af arvebeholdningen, der udgøres af en erhvervsvirksomhed. Forslaget medfører, at boafgiften vil udgøre 13 pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2016 eller 2017, 7 pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2018, 6 pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2019 og 5 pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2020 eller senere. Den nedsatte boafgift finder tilsvarende anvendelse for boer efter personer, for hvilke der afsiges dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom i de anførte år. Den nedsatte afgift omfatter både aktier (virksomheder i selskabsform) og personligt ejede virksomheder, dvs. kapitalandele, virksomheder og andele heraf, som i øvrigt er omfattet af successionsadgangen.

Afgiftsnedsættelsen skal omfatte overdragelse af erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed, hvorfor det foreslås, at der skal være tale om aktier eller personligt ejet virksomhed, der tilfalder en person, der opfylder betingelserne for skattemæssig succession, jf. dødsboskattelovens § 36, stk. 1, og hvortil der kan ske udlodning med succession med hensyn til værdier, der overstiger modtagerens andel i boet, jf. dødsboskattelovens § 37, stk. 1, 1. og 2. pkt., og som ikke er omfattet af den personkreds, hvor der skal betales tillægsboafgift. Tillægsboafgiften betales af arv, der tilfalder andre end nære familiemedlemmer, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 2.

Adgangen til udlodning med skattemæssig succession fra dødsboer forudsætter, at en række betingelser er opfyldt.

For det *første* kan der alene succederes i fortjeneste. Tab ved udlodning behandles således skattemæssigt som tab konstateret ved dødsboets salg, jf. dødsboskattelovens § 28, stk. 2.

For det *andet* er successionsadgangen begrænset til udlodning til fysiske personer. Arveladerens længstlevende ægtefælle, samlever, m.v., jf. dødsboskattelovens § 37, stk. 1, 1. pkt., kan succedere fuldt ud i forbindelse med en udlodning, der overstiger deres andel i dødsboet. For andre fysiske personer gælder det, at der kan ske succession i værdier, der svarer til vedkommendes andel i dødsboet.

For det *tredje* kan der alene ske udlodning med succession af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en ideel andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Der er fastsat særlige regler for udlodning af aktier m.v., jf. nærmere nedenfor. Det er samme type aktiver, der kan overdrages med succession efter dødsboskatteloven, som kan overdrages med succession i levende live efter kildeskattelovens § 33 C.

Betingelserne for udlodning af aktier mv. med succession fremgår af dødsboskattelovens § 29, stk. 3. og 4.

Det er ifølge forslaget ikke en betingelse for nedsættelse af afgiften, at udlodningen rent faktisk sker med succession, men blot at betingelserne herfor er opfyldt. På enkelte punkter foreslås det, at betingelsen for succession ikke nødvendigvis skal være opfyldt, jf. nedenfor.

Arven skal tilfalde den personkreds, hvortil der ifølge dødsboskatteloven kan udloddes med succession, uanset at værdierne overstiger modtagerens andel i boet. Nedsættelsen af boafgiften gælder alene den del af arvebeholdningen, der ikke er omfattet af tillægsboafgiften. Arv, der f.eks. tilfalder søskendes børn eller nære medarbejdere, kan således overdrages med succession, men berettiger ikke til nedsat boafgift, og der vil som hidtil skulle betales både boafgift på 15 pct. og tillægsboafgift på 25 pct. af den del af arvebeholdningen, der tilfalder personer omfattet af tillægsboafgiften.

Hvis arvelader ikke efterlader sig afkom, foreslås det, at aktier og virksomheder, der tilfalder arveladers søskende eller disses børn og børnebørn, omfattes af reglerne om nedsat afgift vedrørende erhvervsvirksomheder, der i så fald ikke vil være omfattet af tillægsboafgiften. Afkom vil i denne

forbindelse ikke omfatte stedbørn. Efterlader arvelader sig ikke afkom, behandles søskende m.v. efter samme regler som andre arvinger, der erhverver en virksomhed til nedsat afgift. Ved efterfølgende overdragelse inden udløbet af 3-årsperioden, vil der ligeledes indtræde afgiftsforhøjelse efter samme regler.

Der ses bort fra den almindelige betingelse for succession, hvorefter udlodningen ikke må medføre tab. Hvis der i øvrigt foreligger en erhvervsvirksomhed, og de øvrige betingelser for succession er opfyldt, foreslås det, at afgiftsnedsættelsen også skal gælde i dette tilfælde.

I modsætning til succession skal det ikke være en betingelse for nedsat afgift, at arvingen eller legataren er skattepligtig her til landet, men aktierne eller virksomheden kan som hidtil i dette tilfælde ikke udloddes med succession og skal således anses for afstået til handelsværdien ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

For så vidt angår aktier, skal den enkelte arving eller legatar efter successionsreglerne erhverve mindst 1 pct. af aktiekapitalen i selskabet, jf. dødsboskattelovens § 29, stk. 3. Endvidere skal selskabet opfylde betingelserne for ikke at være en pengetank, der samtidig foreslås justeret, jf. lovforslagets § 2, hvortil der henvises.

For personligt ejede virksomheder skal successionsadgangen og dermed afgiftsnedsættelsen vurderes aktiv for aktiv. Der kan ikke succederes i tabsgivende aktiver, men det foreslås, at tabsgivende aktiver er omfattet af nedsat afgift, hvis aktivet skal anses for at indgå i virksomheden.

Gæld og andre forpligtelser, der skal henføres til virksomheden, herunder eventuelle passivposter, hvis overdragelsen sker med succession, skal ligeledes indgå ved opgørelsen af den arvebeholdning, hvoraf der skal betales den lave boafgift, uanset om gælden indgår i successionen.

Vurderingen af, om et aktiv eller passiv skal anses for at indgå i virksomheden, skal ske efter en konkret vurdering, hvor der bl.a. kan tages udgangspunkt i virksomhedens regnskaber for tidligere år. Den foreslåede afgiftsnedsættelse omfatter erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed. Uanset regnskabets indhold indebærer dette f.eks., at det alene er den erhvervsmæssigt anvendte del af et aktiv, der medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningsen. Dette gælder også for ejendomme, uanset at hele ejendommen eventuelt kan overdrages med succession, fordi mere end 50 pct. af ejendommen anvendes erhvervsmæssigt. Endvidere kan likvide beholdninger m.v., der ligger ud over nødvendig driftskapital, ikke anses for at indgå i virksomheden ved afgiftsberegningsen.

I lyset af, at den foreslåede nedsættelse af boafgiften alene foreslås at omfatte erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed, foreslås det, jf. forslaget til boafgiftsloven § 1 a, stk. 2, nr. 1, at arvelader skal have ejet virksomheden – evt. gennem ejerskab af aktier i et selskab, der ejer virksomheden – i mindst ét år forud for dødsfaldet for at imødegå, at f.eks. en værdipapirbeholdning kortvarigt omlægges til en erhvervsvirksomhed for at opnå afgiftsnedsættelse.

For personligt ejede virksomheder gælder der således, ud over de anførte successionsbetingelser, et krav om mindst 1 års forudgående ejerskab af virksomheden. Selv om ejertidskravet formelt set er opfyldt, kan der i særlige tilfælde være grundlag for at bortse fra dispositioner op til eller under bobehandlingen. Er der tilført virksomheden midler fra virksomhedsejerens eller boets øvrige formue, som f.eks. er investeret i erhvervsaktiver, uden at dette kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal værdien heraf henføres til den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales 15 pct. i boafgift.

For virksomheder i selskabsform foreslås det, ud over at pengekantreglen skal være opfyldt på overdragelsestidspunktet, at arvelader skal have ejet virksomheden som en personligt ejet virksomhed eller gennem et selskab, i mindst ét år forud for dødsfaldet. Det vil i praksis ofte indebære, at aktierne i selskabet skal have været ejet i ét år forud for overdragelsen, og at selskabet ligeledes skal have ejet virksomheden i denne periode.

Det 1-årige ejertidskrav udelukker ikke nedsat afgift ved virksomheder i selskabsform, der har været omstruktureret i perioden. Er det overdragede selskab f.eks. nystiftet ved spaltning (udspaltning af den aktive virksomhed til et nyt selskab), udelukker det ikke nedsat afgift, at det nye selskab f.eks. har eksisteret i mindre end ét år, eller at afdøde har omdannet en personlig ejet virksomhed til et selskab, hvis blot afdødes samlede ejertid af virksomheden (som personligt ejet virksomhed eller gennem et selskab) opfylder betingelsen.

Selv om ejertidskravet formelt set er opfyldt, kan der i særlige tilfælde være grundlag for at bortse fra dispositioner op til eller under bobehandlingen. Er der tilført virksomheden midler fra virksomhedsejerens eller boets øvrige formue, som f.eks. ved en kapitalforhøjelse i selskabet, uden at dette kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal værdien heraf henføres til den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales 15 pct. i boafgift.

For at målrette afgiftsnedsættelsen reelle erhvervsaktiviteter i modsætning til passiv kapitalanbringelse foreslås det, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, nr. 2, at der stilles krav til overdragerens deltagelse i virksomheden. For personligt ejede virksomheder foreslås det, at overdrageren eller dennes nærtstående i mindst 1 år af ejertiden har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Der er tale om samme vurdering som efter anpartsreglerne i personskatteloven, hvor en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt som udgangspunkt anses som væsentlig.

Ved overdragelse af aktier skal arvelader eller dennes nærtstående i mindst 1 år af ejertiden have deltaget i selskabets ledelse (direktion eller bestyrelse). I begge tilfælde skal der ikke nødvendigvis være tale om året umiddelbart forud for overdragelsen.

Det foreslås endvidere, at kravet om deltagelse i driften af en personligt ejet virksomhed eller ledelsen i en virksomhed i selskabsform kan opfyldes af afdødes nærtstående, dvs. personer inden for den nære familie. Som afdødes nærtstå-

ende anses afdødes ægtefælle og den i boafgiftslovens § 22, stk. 1 og 2, anførte personkreds, dvs. afdødes bedsteforældre, forældre, børn, svigerbørn og børnebørn m.fl. Henvisningen til boafgiftslovens 22, stk. 1 og 2, indebærer, at kredsen af nære pårørende er ens for både overdragelser ved arv og gave. Endvidere medregnes afdødes søskende og deres afkom. Kravet om 1 års aktiv deltagelse skal opfyldes selvstændigt af enten ejeren eller én af de anførte nære pårørende i en sammenhængende periode på 1 år.

Som anført ovenfor foreslås det, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 a, stk. 3, at en udlodning kan være omfattet af den nedsatte afgift, selv om visse af dødsboskattelovens betingelser for succession ikke er opfyldt. Den nedsatte afgift vil finde anvendelse, uanset at boet har valgt beskatning efter dødsboskattelovens § 28, stk. 3, at der ved udlodningen ikke konstateres en gevinst, at dødsboet er fritaget for at betale indkomstskat efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt., eller at udlodningen, som følge af at modtageren ikke har hjemsted her i landet, ikke opfylder dødsboskattelovens § 38.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 a, stk. 4, at boafgiften nedsættes gradvist frem mod 2020, således at satsen for boafgiften vedrørende erhvervsaktiviteter udgør 13 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2016 og 2017, 7 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2018, 6 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2019 og 5 pct. i boer vedrørende personer, der er afgået ved døden i 2020 og senere.

Det samme skal gælde for boer efter personer, for hvilke der i de respektive år afsiges dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom. Afgiftsnedsættelsen har således ikke virkning for skifte af uskiftede boer, hvor dødsfaldet er indtruffet før 2016. Skæringsdatoen i boopgørelsen har dermed ikke betydning for, hvilken afgiftssats der skal anvendes ved afgiftsberegningen.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 1, at der ud over ejertidskravet i forhold til arvelader desuden stilles krav om, at arvingen eller legataren opretholder ejerskabet af virksomheden i 3 år.

Hvis virksomheden f.eks. udloddes til et barn, som ikke har til hensigt at drive virksomheden videre, men som kort efter modtagelsen af arven videresælger virksomheden til en anden investor, vil der således – uden særlige regler herom – kunne opnås en afgiftsbesparelse sammenlignet med den situation, hvor arvelader eller boet sælger virksomheden direkte til den pågældende investor og herefter udlodder salgsprovenuet til arvingen.

Med henblik på at imødegå sådanne dispositioner foreslås det i lovforslagets § 1 b, stk. 1, som en betingelse for nedsat boafgift, at arvingen eller legataren ikke overdrager virksomheden inden for en periode på 3 år fra udlodningen. Dette svarer til ejertidskravet i forbindelse med skattefri omstrukturering. Et salg inden 3-års periodens udløb indebærer, at afgiftsnedsættelsen bortfalder forholdsmæssigt på grundlag af den del af virksomheden som sælges, sammenholdt med den del af 3-årsperioden, som ikke er udløbet.

Et helt eller delvist salg af virksomheden i den anførte periode vil indebære, at boafgiften for denne del af arvebeholdningen forhøjes til den almindeligt gældende sats på 15 pct. Forhøjelsen reduceres forholdsmæssigt svarende til den del af ejertidskravet, som ikke er udløbet ved overdragelsen, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 1.

Eksempel

En erhvervsvirksomhed er i boopgørelsen værdiansat til 9 mio. kr. (netto), hvoraf der er beregnet 0,45 mio. kr. i boafgift (afgiftssatsen på 5 pct. fra 2020).

Hvis hele virksomheden sælges efter en ejertid på 2 år, forhøjes boafgiften med:

$$9 \text{ mio. kr.} \times 10 \text{ pct.} \times 1/3 = 0,3 \text{ mio. kr.}$$

Hvis halvdelen af virksomheden sælges efter en ejertid på 2 år, forhøjes boafgiften med:

$$4,5 \text{ mio. kr.} \times 10 \text{ pct.} \times 1/3 = 0,15 \text{ mio. kr.}$$

Forhøjelsen af boafgiften beregnes på grundlag af værdiansættelsen i boopgørelsen.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 1, at afgiftsforhøjelsen indtræder både ved en direkte og indirekte overdragelse af aktierne eller virksomheden og omfatter både hel og delvis overdragelse. Det omfatter først og fremmest en overdragelse af de erhvervede aktier eller den erhvervede virksomhed.

Salg af enkeltaktiver, herunder i den virksomhed, som drives af det selskab, hvori der er erhvervet aktier med nedsat afgift, kan efter omstændighederne være omfattet af reglerne. Det vil afhænge af en konkret vurdering, om salg af enkeltaktiver, herunder f.eks. aktier i et datterselskab, udløser en afgiftsforhøjelse. Et vejledende kriterium ved vurderingen vil være, om salget af aktiver har reduceret virksomhedens indtægtgrundlag i et ikke uvæsentligt omfang. Har salget og provenuet fra et selskabs salg af aktiver medført, at selskabet har udviklet sig til et pengetankselskab, vil det normalt medføre afgiftsforhøjelse. Aktiver, der udskilles som led i sædvanlig drift af virksomheden, vil ikke medføre forhøjelse af afgiften.

Ejertidskravet i § 1 b, stk. 1, indebærer desuden, at ejeren ikke må foretage dispositioner, som eliminerer den almindelige risiko, der er forbundet med driften af en erhvervsvirksomhed. Indgåelse af en optionsaftale inden for 3-årsperioden med afvikling efter periodens udløb kan ligeledes efter en konkret vurdering anses for en overdragelse i strid med ejertidskravet. I tilfælde, hvor 3-års kravet ikke kan oprettholdes som følge af kreditorforfølgning, skal overdragelsen som udgangspunkt ikke medføre en forhøjelse af afgiften. Der skal dog foretages en konkret vurdering af, om afgifts-nedsættelsen bortfalder. Der kan f.eks. være tale om en overdragelse, der er konstrueret som et udlæg, overtagelse af pant eller lignende, som reelt kan sidestilles med en frivillig overdragelse, hvor afgifts-nedsættelsen bortfalder.

Det foreslås i forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 2, at salg af virksomheden som følge af erhververens død eller alvorlige sygdom kan ske, uden at der indtræder forhøjelse af afgiften. Om der foreligger alvorlig sygdom, vurderes efter samme kriterier som i pensionsbeskatningslovens § 10. Endvidere foreslås det, at overdragelse kan ske uden afgiftsforhøjelse, hvis overdragelsen sker ved gave til en erhverver omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra a-f.

Tilsvarende gælder, hvis overdragelsen sker i forbindelse med en skattefri omdannelse af en personligt ejet virksomhed eller skattefri omstrukturering af selskabet, hvis arvingen eller legatøren ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke vederlægges med andet end aktier i det erhververende selskab. Ejertidskravet overføres i restløbetiden på aktier, der er modtaget som vederlag. Dette svarer til reglerne ved skattefri omstrukturering af selskaber i fusions-skatteloven, der tillige foreslås at gælde ved skattefri omdannelse af en virksomhed, der er erhvervet til nedsat afgift.

Der indtræder afgiftsforhøjelse, selv om en arvingsoverdragelse finder sted i forbindelse med skilsmisse, overdragelse i henhold til en ejeraftales medsalgspligtbestemmelser og lignende situationer.

Er arvingen eller legatøren ikke skattepligtig her til landet, skal aktierne eller virksomheden ved boets indkomstopgørelse anses for afstået af boet til handelsværdien på udlægstidspunktet, idet der i dette tilfælde ikke kan ske overdragelse med succession. Dette udelukker dog ikke, at aktierne eller virksomheden er omfattet af den lave afgiftssats.

Af hensyn til håndhævelsen af det 3-årige ejertidskrav foreslås det, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 3, at det skal være en betingelse for nedsat boafgift, at der stilles betryggende sikkerhed over for SKAT for betalingen af en eventuel afgiftsforhøjelse, hvis arvingen eller legatøren er hjemmehørende i en stat, som ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger eller OECD-konventionen om bistand i skattesager.

Hvis udlodningen af aktierne eller virksomheden medfører et skattemæssigt tab hos boet, foreslås det, jf. forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 4, at afgifts-nedsættelsen (forskellen mellem afgiftssatsen på 15 pct. og den konkrete anvendte afgiftssats af aktivets værdi) modregnes i skatteværdien af boets tabsfradrag, herunder kildeartsbegrænsede tab, som boet kan udnytte.

Til nr. 3

Ifølge boafgiftslovens § 6, stk. 1, beregnes boafgiften af den del af arvebeholdningen, der overstiger et bundfradrag på 264.100 kr. (2010-niveau). Hvis arvebeholdningen både består af en beholdning, hvoraf der betales almindelig boafgift på 15 pct., og en beholdning, hvoraf der skal betales nedsat afgift, skal der foretages en fordeling af bundfradraget, hvis summen af de to beholdninger overstiger bundfradraget.

Det foreslås, at bundfradraget fordeles forholdsmæssigt mellem de to arvebeholdninger.

Til nr. 4

Som anført ovenfor under bemærkningerne til nr. 1 medfører forslaget ikke ændringer i principperne for kompetencefordelingen mellem skifteretterne og SKAT, dvs. at spørgsmål om værdiansættelse som hidtil behandles i det juridiske system, jf. boafgiftslovens § 12.

Det foreslås, at SKAT tillægges kompetence til at træffe afgørelse vedrørende spørgsmål om fordelingen af arvebeholdningen mellem de beholdninger, hvoraf der skal betales den lave afgiftssats vedrørende erhvervsvirksomheder henholdsvis den øvrige arvebeholdning, hvoraf der skal betales 15 pct. i boafgift. Det gælder således vurderingen af, om betingelserne i den foreslåede boafgiftslovens § 1 a er opfyldt, og vurderingen af hvilke aktiver og passiver, der skal anses for at indgå i virksomheden.

Hvis SKAT ikke kan godkende boets fordeling, foreslås det, at ændringen skal meddeles skifteretten og boet senest 3 måneder fra modtagelsen af boopgørelsen. Herved sikres det, at SKATs behandling af værdiansættelsen og fordelingen af arvebeholdningen mellem afgiftsgrundlagene sker tidsmæssigt parallelt.

Endvidere foreslås det, at 3-månedersfristen suspenderes svarende til reglerne i § 27, stk. 2, 2. pkt. Hvis SKAT således ikke har de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til fordelingen af aktiver og passiver, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.

Til nr. 5

Ved opgørelsen af den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales nedsat afgift, dvs. en virksomhed eller aktier, der opfylder betingelserne i den foreslåede § 1 a, stk. 1, skal der foretages en opgørelse af virksomhedens nettoværdi. Det foreslås, jf. forslaget til ændring af boafgiftslovens § 13, stk. 1, 2. pkt., at der ved opgørelsen af virksomhedens værdi fratrækkes gældsposter og forpligtelser, der vedrører den personligt ejede virksomhed eller selskabet.

Både vurderingen af betingelserne i den foreslåede boafgiftslov § 1 a og vurderingen af hvilke aktiver og passiver, der skal anses for at indgå i virksomheden, er udtryk for skattemæssige vurderinger, som SKAT, jf. ovenfor, foreslås tillagt kompetencen til at afgøre. Det skal afgøres efter en konkret vurdering, om et aktiv eller passiv skal anses for at indgå i virksomheden, hvor der bl.a. kan tages udgangspunkt i virksomhedens regnskaber for tidligere år.

Boets fordeling af virksomhedens aktiver og gæld m.v. i boopgørelsen kan således ændres af SKAT med klageadgang efter reglerne i skatteforvaltningsloven. Det indebærer endvidere, at boet kan anmode om bindende svar fra SKAT, om virksomheden, bortset fra værdiansættelsen, opfylder betingelserne for at være omfattet af den nedsatte boafgift, herunder fordelingen af virksomhedens aktiver og gæld.

Opgørelsen af virksomhedens nettoværdi i boopgørelsen skal være ledsaget af de nødvendige specifikationer af virksomhedens enkelte aktiver og gæld m.v., der indgår i opgørelsen. Det er således som udgangspunkt op til boet at give oplysning om, at arvebeholdningen omfatter aktier eller virksomheder omfattet af den lave afgiftssats og herunder godtgøre, at betingelserne for nedsat afgift er opfyldt.

Lovforslaget indebærer som anført ikke ændringer i skifteretternes kompetence, der således som hidtil beregner og opkræver boafgiften på grundlag af boopgørelsen, herunder af den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales nedsat afgift. Ligeledes skal spørgsmålet om værdiansættelse af aktiver og gæld m.v., der indgår i virksomhed omfattet af forslaget til boafgiftslovens § 1 a, fortsat behandles efter reglerne i boafgiftslovens § 12.

Hvis fordelingen af aktiver og passiver mellem de to afgiftsgrundlag medfører, at et af afgiftsgrundlagene bliver negativt, modregnes et negativt afgiftsgrundlag i et eventuelt positivt afgiftsgrundlag, uanset om det negative beløb eventuelt vedrører afgiftsgrundlaget med nedsat afgiftssats. Hvis virksomhedens nettoværdi er negativ med 5 mio. kr. og nettoværdien af den øvrige arvebeholdning udgør 6 mio. kr., indebærer forslaget, at der alene beregnes boafgift med 15 pct. på grundlag af en arvebeholdning (før bundfradrag) på 1 mio. kr.

Til nr. 6

Boudgifter kan som hidtil fratrækkes ved opgørelsen af arvebeholdningen, jf. boafgiftslovens § 13, stk. 1. Som konsekvens af forslaget skal boudgifterne fordeles mellem afgiftsgrundlagene omfattet af henholdsvis boafgiftslovens § 1, stk. 1, og § 1 a, stk. 1. Det foreslås, jf. forslaget om ændring af boafgiftslovens § 13, stk. 1, 4. pkt., at de samlede boudgifter fordeles forholdsmæssigt mellem de to arvebeholdninger, medmindre en boudgift efter en konkret vurdering må anses for direkte knyttet til et bestemt aktiv eller gældspost m.v.

Til nr. 7

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 8, hvorefter det foreslås, at SKAT skal opkræve forhøjet boafgift ved dispositioner i strid med det 3-årige ejertidskrav i forslaget til boafgiftslovens § 1b, stk. 1.

Til nr. 8

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 21 a, stk. 1, at der pålægges arvingen eller legataren en oplysningspligt om dispositioner, der medfører forhøjelse af boafgiften efter den foreslåede boafgiftslov § 1 b, stk. 1, dvs. overdragelse af aktier eller erhvervsvirksomhed inden udløbet af 3-årsperioden.

Er der indtrådt afgiftspligt ved overdragelse inden udløbet af 3-årsperiode, som ikke er anmeldt ved arvingen eller legatarens død, foreslås det i bestemmelsens stk. 1, at told- og skatteforvaltningen kan foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Boafgiftslovens § 26, stk. 2,

1. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse ved afgiftsforhøjelse efter 1. pkt., hvoraf der ikke er betalt afgift.

Den foreslåede oplysningspligt efter, jf. bestemmelsens stk. 3, indebærer, at arvingen eller legataren senest 4 uger fra overdragelsen skal give SKAT meddelelse herom til brug for SKATs opkrævning af den forhøjede afgift, som foreslås forrentet med en rentesats, der svarer til renten i boafgiftslovens § 36, stk. 1, 3. pkt., regnet fra overdragelsen.

Det foreslås, at den forhøjede afgift skal forfalde til betaling 4 uger efter, at arvingen eller legataren har modtaget afgiftsopkrævningen fra SKAT med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere. Dette svarer til den almindelige regel for opkrævning af boafgift i boafgiftslovens § 19, stk. 1. Manglende overholdelse af indberetningspligten kan medføre bødestraf, jf. de fastsatte sanktioner i boafgiftslovens §§ 41-43.

Til nr. 9

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 23 a, hvorefter det foreslås, at aktier og virksomheder ved generationsskifte omfattes af en nedsat gaveafgiftsats.

Til nr. 10

Gaveafgiften udgør 15 pct. af gavens værdi på tidspunktet for modtagelsen, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 1.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 a, stk. 1 og 4, at gaveafgiften gradvist nedsættes til 5 pct. af gaver i form af en erhvervsvirksomhed. Forslaget medfører, at gaveafgiften udgør 13 pct. for gaver ydet i 2016 eller 2017, 7 pct. for gaver ydet i 2018, 6 pct. for gaver ydet i 2019 og 5 pct. for gaver ydet i 2020 eller senere. Gaveafgiften bliver således i lighed med boafgiften gradvist nedsat fra de nuværende 15 pct. til 5 pct. fra og med 2020 af gaver, der udgøres af en erhvervsvirksomhed. Tilsvarende skal den nedsatte gaveafgift omfatte aktier (virksomheder i selskabsform) og personligt ejede virksomheder.

Af hensyn til, at afgiftsnedsettelsen forbeholdes reelle erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed, foreslås det, at der skal være tale om aktier, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34 med de ændringer, der, jf. lovforslagets § 2, er foreslået af denne bestemmelse, eller en personligt ejet virksomhed, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession, jf. kildeskattelovens § 33 C.

Aktieavancebeskatningslovens § 34 giver mulighed for i levende live at overdrage aktier m.v. med succession til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d.

Der kan efter kildeskattelovens § 33 C succederes i en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 1. pkt. Enkeltstående aktiver kan

således ikke overdrages, medmindre de selvstændigt anses for at udgøre en erhvervsvirksomhed.

Der henvises endvidere til de almindelige bemærkninger afsnit 3.1.1.3. og 3.1.1.4.

Efter bestemmelsens stk. 1 er det ikke en betingelse for anvendelsen af den nedsatte afgift, at overdragelsen rent faktisk sker med succession, men blot at betingelserne herfor er opfyldt. På enkelte punkter foreslås det, at betingelsen for succession ikke nødvendigvis skal være opfyldt, f.eks. hvis gavemodtager ikke har hjemsted i landet.

Gaven skal tilfalde den personkreds, hvortil der ifølge aktieavancebeskatningsloven eller kildeskatteloven kan overdrages med succession, men reglerne indebærer, at der også er mulighed for succession ved gaveoverdragelse til personer uden for den helt nære familie i gaveafgiftskredsen. Der kan yderligere overdrages med succession til søskende og deres afkom, visse nære medarbejdere i og tidligere ejere af en virksomhed. Gaver til denne personkreds er ikke gaveafgiftspligtige, og er derfor ikke omfattet af afgiftsnedsettelsen, men skal som udgangspunkt fortsat medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Hvis gavegiver ikke har afkom, foreslås det, at aktier og virksomheder, der tilfalder gavegivers søskende eller deres børn og børnebørn, omfattes af reglerne om nedsat afgift vedrørende erhvervsvirksomheder. Afkom vil i denne forbindelse ikke omfatte stedbørn. I så fald skal gavegivers søskende m.v. behandles efter samme regler som andre gavemodtagere, der erhverver en virksomhed til nedsat afgift. Ved efterfølgende overdragelse inden udløbet af 3-årsperioden, vil der ligeledes indtræde afgiftsforhøjelse efter samme regler.

I øvrigt svarer betingelserne for nedsat gaveafgift vedr. den overdragede virksomhed, herunder aktier, kravene til forudgående og efterfølgende ejerskab af virksomheden, ejerens aktive deltagelse i virksomheden, erhververe i udlandet, jf. nedenfor.

Der ses bort fra den almindelige betingelse for succession, hvorefter overdragelsen ikke må medføre tab. Hvis der i øvrigt foreligger en erhvervsvirksomhed, og de øvrige betingelser for succession er opfyldt, foreslås det, at afgiftsnedsettelsen også skal gælde i dette tilfælde.

I modsætning til succession skal det ikke være en betingelse for nedsat afgift, at gavemodtageren er skattepligtig her til landet, men aktierne eller virksomheden kan som hidtil i dette tilfælde ikke overdrages med succession og skal således anses for afstået til handelsværdien ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

For så vidt angår aktier, skal den enkelte gavemodtager efter successionsreglerne erhverve mindst 1 pct. af aktiekapitalen i selskabet, jf. dødsboskattelovens § 29, stk. 3. Endvidere skal selskabet opfylde betingelserne for ikke at være en pengetank, der samtidig foreslås justeret, jf. lovforslagets § 2, hvortil der henvises.

For personligt ejede virksomheder skal successionsadgangen og dermed afgiftsnedsettelsen vurderes aktiv for aktiv. Der kan ikke succederes i tabsgivende aktiver, men det fore-

slås, at tabsgivende aktiver er omfattet af nedsat afgift, hvis aktivet kan anses for at indgå i virksomheden.

Gæld og andre forpligtelser, der skal henføres til virksomheden, herunder eventuelle passivposter, hvis overdragelsen sker med succession, skal ligeledes indgå ved opgørelsen af den arvebeholdning, hvoraf der skal betales den lave boafgift, uanset om gælden indgår i successionen.

Vurderingen af, om et aktiv eller passiv skal anses for at indgå i virksomheden, skal ske efter en konkret vurdering, hvor der bl.a. kan tages udgangspunkt i virksomhedens regnskaber for tidligere år. Den foreslåede afgiftsnedsættelse omfatter erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed. Uanset regnskabets indhold indebærer dette f.eks., at det alene er den erhvervsmæssigt anvendte del af et aktiv, der medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningen. Dette gælder også for ejendomme, uanset at hele ejendommen eventuelt kan overdrages med succession, fordi mere end 50 pct. af ejendommen anvendes erhvervsmæssigt. Endvidere kan likvide beholdninger m.v., der ligger ud over nødvendig driftskapital, ikke anses for at indgå i virksomheden ved afgiftsberegningen.

I lyset af, at den foreslåede nedsættelse af boafgiften alene foreslås at omfatte erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed, foreslås det, jf. forslaget til boafgiftsloven § 23 a, stk. 2, nr. 1, at arvelader skal have ejet virksomheden – evt. gennem ejerskab af aktier i et selskab, der ejer virksomheden – i mindst ét år forud for overdragelsen for at imødegå, at f.eks. en værdipapirbeholdning kortvarigt omlægges til en erhvervsvirksomhed for at opnå afgiftsnedsættelse.

For personligt ejede virksomheder gælder der således, ud over de anførte successionsbetingelser, et krav om mindst 1 års forudgående ejerskab af virksomheden. Selv om ejertidskravet formelt set er opfyldt, kan der i særlige tilfælde være grundlag for at bortse fra dispositioner op til overdragelsen. Er der tilført virksomheden midler fra virksomhedsejerens eller gavegivers øvrige formue, som f.eks. er investeret i erhvervsaktiver, uden at dette kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal der betales 15 pct. i gaveafgift.

For virksomheder i selskabsform foreslås det, ud over at pengetankreglen skal være opfyldt på overdragelsestidspunktet, at gavegiver skal have ejet virksomheden som en personligt ejet virksomhed eller gennem et selskab, i mindst ét år forud for overdragelsen. Det vil i praksis ofte indebære, at aktierne i selskabet skal have været ejet i ét år forud for overdragelsen, og at selskabet ligeledes skal have ejet virksomheden i denne periode.

Det 1-årige ejertidskrav udelukker ikke nedsat gaveafgift ved virksomheder i selskabsform, der har været omstruktureret i perioden. Er det overdragede selskab f.eks. nystiftet ved spaltning (udspaltning af den aktive virksomhed til et nyt selskab), udelukker det ikke nedsat afgift, at det nye selskab f.eks. har eksisteret i mindre end ét år, eller at gavegiver har omdannet en personlig ejet virksomhed til et selskab, hvis blot gavegivers samlede ejertid af virksomheden (som personligt ejet virksomhed eller gennem et selskab) opfylder betingelsen.

Selv om ejertidskravet formelt set er opfyldt, kan der i særlige tilfælde være grundlag for at bortse fra dispositioner op til overdragelsen. Er der tilført en virksomhed i selskabsform midler fra virksomhedsejerens øvrige formue, som f.eks. ved en kapitalforhøjelse i selskabet, uden at dette kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal der betales 15 pct. i gaveafgift.

For at målrette afgiftsnedsættelsen reelle erhvervsvirksomheder i modsætning til passiv kapitalanbringelse foreslås det, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 a, stk. 2, nr. 2, at der stilles krav til overdragerens deltagelse i virksomheden. For personligt ejede virksomheder foreslås det, at overdrageren eller dennes nærtstående i mindst 1 år af ejertiden har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Der er tale om samme vurdering som efter anpartsreglerne i personskatteloven, hvor en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt som udgangspunkt anses som væsentlig.

Ved overdragelse af aktier skal gavegiver eller dennes nærtstående i mindst 1 år af ejertiden have deltaget i selskabets ledelse (direktion eller bestyrelse). I begge tilfælde skal der ikke nødvendigvis være tale om året umiddelbart forud for overdragelsen.

Det foreslås endvidere, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 a, stk. 2, nr. 2, at kravet om deltagelse i driften af en personligt ejet virksomhed eller ledelsen i en virksomhed i selskabsform kan opfyldes af gavegivers nærtstående, dvs. personer inden for den nære familie. Som gavegivers nærtstående anses gavegivers ægtefælle og den i boafgiftslovens § 22, stk. 1 og 2, anførte personkreds, dvs. gavegivers bedsteforældre, forældre, børn, svigerbørn og børnebørn m.fl. Henvisningen til boafgiftslovens 22, stk. 1 og 2, indebærer, at kredsen af nære pårørende er ens for både overdragelser ved arv og gave. Endvidere medregnes gavegivers søskende og deres afkom. Kravet om 1 års aktiv deltagelse skal opfyldes selvstændigt af enten ejeren eller én af de anførte nære pårørende i en sammenhængende periode på 1 år.

Ifølge boafgiftslovens § 22, stk. 1, kan en person afgiftsfrit give en gave, hvis samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 61.500 kr. (2016-niveau). Hvis der er ydet flere gaver, hvoraf der af nogle skal betales almindelig gaveafgift på 15 pct. og andre, hvoraf der skal betales nedsat afgift, skal der foretages en fordeling af grundbeløbet, hvis summen af gaverne overstiger grundbeløbet. Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 a, stk. 3, at grundbeløbet fordeles forholdsmæssigt mellem gaverne.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 a, stk. 4, at gaveafgiften nedsættes gradvist frem mod 2020, således at satsen for gaveafgiften vedrørende erhvervsvirksomheder udgør 13 pct. for gaveoverdragelse i 2016 og 2017, 7 pct. for gaveoverdragelser i 2018, 6 pct. for gaveoverdragelser i 2019 og 5 pct. for gaveoverdragelser i 2020.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, at der ud over ejertidskravet i forhold til gavegiver desuden stilles krav om, at gavemodtager opretholder ejerskabet af virksomheden i 3 år.

Hvis virksomheden f.eks. overdrages til et barn, som ikke har til hensigt at drive virksomheden videre, men som kort efter modtagelsen af gaven sælger virksomheden videre til en anden investor, vil der således – uden særlige regler herom – kunne opnås en afgiftsbesparelse sammenlignet med den situation, hvor gavegiver sælger virksomheden direkte til den pågældende investor og herefter gaveoverdrager salgsprouvet til arvingen.

Med henblik på at imødegå sådanne dispositioner foreslås det i lovforslagets § 23 b, stk. 1, som en betingelse for nedsat gaveafgift, at gavemodtageren ikke overdrager virksomheden inden for en periode på 3 år fra modtagelsen. Dette svarer til ejertidskravet i forbindelse med skattefri omstrukturering. Et salg inden 3-års periodens udløb indebærer, at afgiftsnedsættelsen bortfalder forholdsmæssigt på grundlag af den del af virksomheden som sælges, sammenholdt med den del af 3-årsperioden, som ikke er udløbet.

Et helt eller delvist salg af virksomheden i den anførte periode vil indebære, at gaveafgiften for denne del forhøjes til den almindeligt gældende sats på 15 pct. Forhøjelsen reduceres forholdsmæssigt svarende til den del af ejertidskravet, som ikke er udløbet ved overdragelsen, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, jf. lovforslagets § 1, nr. 10.

Eksempel

En erhvervsvirksomhed er i ved gaveafgiftsberegningen værdiansat til 9 mio. kr. (netto), hvoraf der er beregnet 0,45 mio. kr. i gaveafgift (afgiftssatsen på 5 pct. fra 2020).

Hvis hele virksomheden sælges efter en ejertid på 2 år, forhøjes gaveafgiften med:

$$9 \text{ mio. kr.} \times 10 \text{ pct.} \times 1/3 = 0,3 \text{ mio. kr.}$$

Hvis halvdelen af virksomheden sælges efter en ejertid på 2 år, forhøjes gaveafgiften med:

$$4,5 \text{ mio. kr.} \times 10 \text{ pct.} \times 1/3 = 0,15 \text{ mio. kr.}$$

Forhøjelsen af gaveafgiften beregnes på grundlag af værdiansættelsen ved den oprindelige gaveafgiftsberegning.

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, at afgiftsforhøjelsen indtræder både ved en direkte og indirekte overdragelse af aktierne eller virksomheden og omfatter både hel og delvis overdragelse. Det omfatter først og fremmest en overdragelse af de erhvervede aktier eller den erhvervede virksomhed.

Salg af enkeltaktiver, herunder i den virksomhed, som drives af det selskab, hvori der er erhvervet aktier med nedsat afgift, kan efter omstændighederne være omfattet af reglerne. Det vil afhænge af en konkret vurdering, om salg af enkeltaktiver, herunder f.eks. aktier i et datterselskab, udløser en afgiftsforhøjelse. Et vejledende kriterium ved vurderingen vil være, om salget af aktiver har reduceret virksomhedens indtægtsgrundlag i et ikke uvæsentligt omfang. Har salget og prouvet fra et selskabs salg af aktiver medført, at selskabet har udviklet sig til et pengetankselskab, vil det normalt medføre afgiftsforhøjelse. Aktiver, der udskilles

som led i sædvanlig drift af virksomheden, vil ikke medføre forhøjelse af afgiften.

Ejertidskravet i § 23 b, stk. 1, indebærer desuden, at ejeren ikke må foretage dispositioner, som eliminerer den almindelige risiko, der er forbundet med driften af en erhvervsvirksomhed. Indgåelse af en optionsaftale inden for 3-årsperioden med afvikling efter periodens udløb kan ligeledes efter en konkret vurdering anses for en overdragelse i strid med ejertidskravet. I tilfælde, hvor 3-års kravet ikke kan oprettholdes som følge af kreditorforfølgning, skal overdragelsen som udgangspunkt ikke medføre en forhøjelse af afgiften. Der skal dog foretages en konkret vurdering af, om afgiftsnedsættelsen bortfalder. Der kan f.eks. være tale om en overdragelse, der er konstrueret som et udlæg, overtagelse af pant eller lignende, som reelt kan sidestilles med en frivillig overdragelse, hvor afgiftsnedsættelsen bortfalder.

Det foreslås med lovforslaget til boafgiftslovens § 23 b, stk. 2, at salg af virksomheden som følge af erhververens død eller alvorlige sygdom kan ske, uden at der indtræder forhøjelse af afgiften. Om der foreligger alvorlig sygdom, vurderes efter samme kriterier som i pensionsbeskatningslovens § 10. Endvidere foreslås det, at overdragelse kan ske uden afgiftsforhøjelse, hvis overdragelsen sker ved gave til en erhverver omfattet af boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra a-f.

Tilsvarende gælder, hvis overdragelsen sker i forbindelse med en skattefri omdannelse af en personligt ejet virksomhed eller skattefri omstrukturering af selskabet, hvis gavemodtager ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke vederlægges med andet end aktier i det erhvervende selskab. Ejertidskravet overføres i restløbetiden på aktier, der er modtaget som vederlag. Dette svarer til reglerne ved skattefri omstrukturering af selskaber i fusionsskatteoven, der tillige foreslås at gælde ved skattefri omdannelse af en virksomhed, der er erhvervet til nedsat afgift.

Har gavemodtager ikke hjemsted her til landet, foreslås det i boafgiftslovens § 23 b, stk. 3, at det er en betingelse for nedsat gaveafgift, at der stilles betryggende sikkerhed over for SKAT for betalingen af en eventuel afgiftsforhøjelse, hvis gavemodtager er hjemmehørende i en stat, som ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger eller OECD-konventionen om bistand i skattesager.

Medfører overdragelsen af et aktiv ved gave omfattet af forslaget til boafgiftslovens § 23 a, stk. 1, et skattemæssigt tab, der kan udnyttes af overdrageren i det indkomstår, hvori overdragelsen finder sted, forslås det, at afgiftsnedsættelsen (forskellen mellem afgiftssatsen på 15 pct. og den konkrete anvendte afgiftssats af aktivets værdi) modregnes i skatteværdien af gaveoverdragers tabsfradrag, herunder kildeartsbegrænsede tab, som denne kan udnytte.

Til nr. 11

Det foreslås, at der pålægges gavemodtageren oplysningspligt om dispositioner, der medfører forhøjelse af gaveafgiften, jf. forslaget til boafgiftslovens § 26 a, dvs. overdragelse af aktier eller erhvervsvirksomhed inden udløbet af 3-årsperioden.

Afgiftspligten indtræder ved overdragelsen, og den foreslåede oplysningspligt indebærer, at gavemodtageren senest 4 uger fra overdragelsen skal give SKAT meddelelse herom til brug for SKATs opkrævning af den forhøjede afgift, som foreslås forrentet med rentesats på 1 pct. p.a. over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. regnet fra overdragelsen. I øvrigt foreslås det, at den forhøjede afgift skal forfalde til betaling 4 uger efter, at gavemodtageren har modtaget afgiftsopkrævningen fra SKAT med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere. Manglende overholdelse af indberetningspligten kan medføre bødestraf, jf. de fastsatte sanktioner i boafgiftslovens §§ 41-43.

Foreligger en anmeldelse om afgiftsforhøjelse ikke rettidigt, foreslås det, at SKAT kan foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Hvis den skønsmæssige ansættelse efter er for lav, skal gavemodtager give SKAT underretning herom, idet fristerne i § 26, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

Er der indtrådt afgiftspligt ved overdragelse inden udløbet af 3-årsperioden, som ikke er anmeldt ved gavemodtagerens død, foreslås det, at reglerne i § 26, stk. 2, 1. og 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Dvs. at bobestyrer, afdødes arvinger og legatarer senest 8 uger efter dødsfaldet skal indgive anmeldelse om afgiftspligt for afdøde, hvoraf der ikke er betalt afgift, og hvis korrekt anmeldelse ikke indgives rettidigt, omfattes afgiftskravet ikke af et proklama udstedt efter § 81, jf. § 83, stk. 2, nr. 4, i lov om skifte af dødsboer.

Til nr. 12

Ifølge boafgiftslovens § 27, stk. 2, begynder fristen først at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Den samlede sagsbehandlingstid kan således forlænges med yderligere 6 måneder, hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger umiddelbart før fristens udløb.

For at sikre en hurtig afklaring af værdiansættelsen foreslås det, at den reelle sagsbehandlingstid højst kan udgøre 6 måneder. Hvis SKAT ikke har de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får SKAT samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen.

Hvis det har betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, kan en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Herved får den afgiftspligtige adgang til at underbygge sine synspunkter yderligere

f.eks. i forlængelse af, at SKAT har anmodet om yderligere faktiske oplysninger til brug for værdiansættelsen.

Den foreslåede mulighed for fristforlængelse på anmodning fra den afgiftspligtige svarer til reglen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og skal følge praksis herom. Ved stillingtagen til, om fristforlængelse skal imødekommes, skal der foretages en konkret vurdering af sagens kompleksitet og karakteren af de oplysninger, der kan forventes fremlagt, sammenholdt med begrundelsen for, at oplysningerne ikke kunne fremskaffes før fristens udløb.

Til nr. 13

Det foreslås, jf. forslaget til boafgiftslovens § 27 a, at hvis en gave i en gaveanmeldelse helt eller delvist er omfattet af den lave boafgift i forslaget til boafgiftslovens § 23 a, stk. 1, kan SKAT ændre parternes fordeling i gaveanmeldelsen. Det foreslås, at ændringen skal gennemføres inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Herved sikres, at SKATs behandling af værdiansættelsen og fordelingen af gaven mellem afgiftsgrundlagene sker tidsmæssigt parallelt.

Har SKAT ikke de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til fordelingen mellem afgiftsgrundlagene, indebærer forslaget, at fristen suspenderes i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får SKAT samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen. Der henvises endvidere til reglerne i boafgiftslovens § 27. Hvis det har betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, kan en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.

Den foreslåede mulighed for fristforlængelse på anmodning fra den afgiftspligtige svarer til reglen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og skal følge praksis herom. Ved stillingtagen til, om fristforlængelse skal imødekommes, skal der foretages en konkret vurdering af sagens kompleksitet og karakteren af de oplysninger, der kan forventes fremlagt, sammenholdt med begrundelsen for, at oplysningerne ikke kunne fremskaffes før fristens udløb.

Til § 2

Til nr. 1

Efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, kan der alene ske overdragelse af aktier m.v. med succession i et selskab, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende som nærmere fastlagt efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Udlejning af fast ejendom skal ved opgørelsen efter pengtankreglen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, anses som passiv kapitalanbringelse. Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens §

33, stk. 1 eller 7, anses ikke som udlejning af fast ejendom og henregnes derfor ikke til passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Det foreslås, jf. forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, at det justeres, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign., medmindre de pågældende aktiver indgår i virksomhedens aktive del, jf. bemærkningerne til nr. 3.

Der henvises endvidere til bemærkningerne til § 2, nr. 3.

Til nr. 2

Pengetankreglen finder ikke anvendelse, hvis der er tale om aktier i et selskab, som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5, 2. pkt.

Det foreslås, at undtagelsen gøres betinget af, at selskabet er undergivet lov om finansiel virksomhed. Undtagelsen forbeholdes herefter pengeinstitutter og fondsmæglerselskaber m.v., hvis besiddelse af kontanter og værdipapirer m.v. indgår som led i selskabets primære erhvervsvirksomhed.

Herved sikres, at pengetankreglen ikke kan omgås ved, at et selskab eksempelvis ud over den primære aktivitet driver næring med køb og salg af aktier, hvorved hele selskabet kan overdrages med skattemæssig succession og nedsat afgift, uanset at virksomheden overvejende består i passiv kapitalanbringelse.

Til nr. 3

I aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, fastlægges, hvornår et selskabs virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.

Ubebyggede grunde og ejendomsprojekter anses i dag ifølge praksis fra Skatterådet for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen. Selskaber, hvis virksomhed består i udlejning af ejendomme, vil ofte besidde ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, og bl.a. disse selskaber skal således i dag ikke medregne værdien af ubebyggede grunde og ejendomsprojekter under pengetankreglen, men alene eventuelle udlejningsejendomme.

Det foreslås, jf. forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, at afgrænsningen i pengetankreglen af, hvilke aktiver, der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse), justeres.

Forslaget indebærer, at det præciseres, at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Opregningen i bestemmelsen af hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt af bestemmelsen fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Hvis en erhvervsvirksomhed erhverver en byggegrund med henblik på f.eks. at opføre et nyt domicil eller en driftsbygning på grunden, vil der dog fortsat ikke være tale om passiv kapitalanbringelse. Endvidere anses f.eks. et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger bestemt for videresalg heller ikke som passiv kapitalanbringelse.

På tilsvarende måde kan kontanter og værdipapirer efter omstændighederne høre til virksomhedens aktive del. F.eks. skal en virksomheds kortfristede tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser normalt ikke medregnes som passive fordringer, og det vil typisk ikke være vanskeligt at udskille disse tilgodehavender fra en virksomheds øvrige (passive) fordringer.

En kontantbeholdning, der stammer fra forudbetalinger fra kunder, vil ligeledes efter omstændighederne kunne henføres til virksomhedens løbende (aktive) drift, hvis kontantbeholdningen f.eks. er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen. Det vil være op til virksomheden at godtgøre denne sammenhæng. Det vil ikke være tilstrækkeligt, at kontantbeholdningen kan siges at udgøre nødvendig driftskapital, herunder til betaling af kreditorer i almindelighed, eller påtænkes anvendt til investering i driften i øvrigt.

Til nr. 4

I § 34, stk. 6, 3.-6. pkt., reguleres, hvordan opgørelsen efter pengetankreglen sker i koncernforhold. Det følger heraf, at fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, henregnes til den aktive del af selskabets virksomhed.

Der er tale om en konsekvensændring, som følge af lovforslagets § 2, nr. 1 og 3.

Til § 3

Til nr. 1

Efter pengetankreglen i dødsboskattelovens § 29, stk. 3, 1. pkt., medregnes gevinst ved udlodning af aktier m.v. ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, hvis der er tale om udlodning af aktier m.v. i et selskab m.v., hvis virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Bestemmelsen udelukker således, at et selskab kan overdrages med succession ved død, hvis selskabet er et pengetankselskab.

Det foreslås, jf. forslaget til dødsboskattelovens § 29, stk. 3, 1. pkt., at bestemmelsen justeres, således at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.

Der henvises endvidere til bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 5, og forslaget til den tilsvarende ændring ve-

drørende overdragelse af selskaber i levende live, jf. lovforslagets § 2, nr. 1.

Til nr. 2

Som ved overdragelse i levende live finder pengetankreglen ikke anvendelse, hvis der er tale om aktier i et selskab, som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, jf. dødsboskatteovens § 29, stk. 3, 2. pkt., som således kan overdrages med succession, hvis betingelser i øvrigt er opfyldt.

Med henblik på at forhindre, at undtagelsen benyttes til omgåelse af pengetankreglen, foreslås det, at dødsboskatteovens § 29, stk. 3, 2. pkt., gøres betinget af, at selskabet er undergivet lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber. Undtagelsen forbeholdes herefter pengeinstitutter og fondsmæglerselskaber m.v., hvis besiddelse af kontanter og værdipapirer m.v. indgår som led i selskabets primære erhvervsvirksomhed.

Herved sikres, at pengetankreglen ikke kan omgås ved, at et selskab eksempelvis ud over den primære aktivitet driver næring med køb og salg af aktier, hvorved hele selskabet kan overdrages med skattemæssig succession og nedsat afgift, uanset at virksomheden overvejende består i passiv kapitalanbringelse.

Forslaget svarer til forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5, 2. pkt., vedrørende overdragelse med succession af selskaber i levende live, jf. lovforslagets § 2, nr. 2. Der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Til nr. 4.

I dødsboskatteovens § 29, stk. 3, 5. pkt., fastlægges, hvornår et selskabs virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Det fastlægges således i bestemmelsen, hvornår pengetankreglen udelukker, at et selskab kan overdrages med succession.

Det foreslås, jf. forslaget om ændring af dødsboskatteovens § 29, stk. 3, 5. pkt., at afgrænsningen af passiv kapitalanbringelse i pengetankreglen justeres svarende til forslaget til ændring af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, stk. 6, jf. lovforslagets § 2, nr. 3. Der henvises endvidere til bemærkningerne til lovforslagets § 2, nr. 3.

Til nr. 5

Bestemmelsen ændres parallelt med, at definitionen af »passiv kapitalanbringelse« ændres i lovforslagets øvrige bestemmelser.

Til § 4

Til nr. 1-3

Det følger af § 7, stk. 2, nr. 2, i lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto, at der ikke kan erhverves aktier i et selskab for midler, der er indskudt på en etablerings- eller iværksætterkonto, såfremt selskabets virksomhed i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, besid-

delse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter i et indkomstår stammer fra sådan virksomhed, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver opgjort ultimo indkomståret.

Med henblik på fortsat at have samme afgrænsning af passiv kapitalanbringelse i § 7 i lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto som i aktieavancebeskatningslovens § 34 foreslås det at ændre § 7, stk. 2, nr. 2, i lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto, så bestemmelsen justeres, således at kriteriet for, at der ikke er tale om et aktivt driftsselskab, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, det vil sige fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.

Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for passiv kapitalanbringelse, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse. Desuden justeres bestemmelsen, så det fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om der er tale om passiv kapitalanbringelse. Det bemærkes dog, at hvis en erhvervsvirksomhed erhverver en byggegrund og f.eks. opfører et nyt domicil eller en driftsbygning på grunden, vil der ikke være tale om passiv kapitalanbringelse.

Ændringerne svarer til ændringerne af aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. lovforslagets § 2, nr. 1 og 3.

Til § 5

Til nr. 1-3

Reglen i pensionsbeskatningslovens § 15 A giver personer, der har fået en skattepligtig fortjeneste ved at afstå deres virksomhed, en særlig adgang til at indbetale et beløb svarende til fortjenesten på en pensionsordning med fradragret, dog maksimalt 2.625.800 kr. (2016).

Det er en betingelse for at oprette en ophørspensionsordning, at personen har drevet selvstændig erhvervsvirksomhed eller været hovedaktionær i et aktie- eller anpartsselskab, der driver erhvervmæssig virksomhed. Den erhvervmæssige virksomhed må ikke i overvejende grad have bestået i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign., dvs. i passiv kapitalanbringelse.

Er der tale om afståelse af en personligt ejet erhvervsvirksomhed, følger afgrænsningen af, hvad der forstås ved passiv kapitalanbringelse, af pensionsbeskatningslovens § 15 A, stk. 3, og 4, som indholdsmæssigt svarer til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Lovforslagets § 2, nr. 3 og 4, er relevante, for så vidt angår afgrænsningen af passiv kapitalanbringelse.

lanbringelse i forbindelse med afståelse af en personligt ejet virksomhed.

Med henblik på fortsat at have samme afgrænsning af passiv kapitalanbringelse i pensionsbeskatningslovens § 15 A som i aktieavancebeskatningslovens § 34 foreslås det for det første at ændre pensionsbeskatningslovens § 15 A, stk. 3 og 4, så bestemmelsen justeres, således at kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.

Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter, værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

For det andet foreslås det at justere bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 15 A, stk. 4, så det fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Ændringen svarer til ændringen af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, jf. lovforslagets § 2, nr. 3 og 4.

Desuden justeres bestemmelsen, så det fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, skal medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Det bemærkes dog, at fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke skal medregnes som et pengetankaktiv. Det vil f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehus-firmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger.

Ændringerne svarer til ændringerne af aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. lovforslagets § 2, nr. 1 og 3.

Til § 6

Til nr. 1

Det følger af skatteforvaltningslovens § 5, stk. 1, nr. 6, at skatteankenævnene afgør klager over SKATs afgørelser om beregning af passivposter i dødsboer efter boafgiftslovens § 13 a, der ikke vedrører værdiansættelse efter boafgiftslovens 12. Bestemmelsen er udtryk for kompetencefordelingen mellem skifteretterne og SKAT i relation til boopgørelsen, således at værdiansættelsesspørgsmål efter boafgiftslovens § 12 henhører under skifteretterne med klageadgang i det judicielle system, mens ændring af passivposterne på andet grundlag afgøres af SKAT med klageadgang efter reglerne i skatteforvaltningsloven.

Det foreslås, at klage over SKATs afgørelser om fordeling af arvebeholdningen mellem afgiftsgrundlaget for erhvervs-virksomheder og den øvrige del af arvebeholdningen, jf. forslaget til boafgiftslovens § 12 a, der ikke vedrører værdiansættelse efter boafgiftslovens § 12, afgøres af skatteankenævnene. Forslaget indebærer ingen ændring i kompetencefordelingen mellem skifteretterne og SKAT i relation til

værdiansættelsesspørgsmål, der således fortsat behandles i det judicielle system.

Til nr. 2-4

Efter gældende ret om ordinær genoptagelse kan en skatteansættelse som udgangspunkt ikke foretages eller ændres, hvis dette ikke er varslet af enten SKAT eller den skattepligtige senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2. Uanset disse frister kan en skatteansættelse dog foretages eller ændres, hvis betingelserne for ekstraordinær genoptagelse er opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 27.

For balanceposter (f.eks. hensættelser) gælder der en særlig fristregel, som har til formål at sikre, at genoptagelse ikke fører til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag. En ansættelse vedrørende en balancepost kan således kun foretages eller ændres primo indkomståret, hvis det er muligt at ændre det foregående indkomstårs ultimopost tilsvarende.

Landsskatteretten har i sagerne SKM2015. 124. LSR og SKM2014. 860. LSR fastslået, at lagerbeskattede værdipapirer eksempelvis ikke er omfattet af den særlige regel om genoptagelse af balanceposter. Det betyder, at genoptagelse for lagerbeskattede værdipapirer sker efter de almindelige regler om lagerbeskatning, hvorefter gevinst og tab opgøres som forskellen mellem værdipapirets værdi ved indkomstårets udløb og værdipapirets værdi ved indkomstårets begyndelse i de indkomstår, som genoptages. Denne fremgangsmåde kan resultere i, at der ved genoptagelsen kan ske dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag.

Det foreslås derfor at indføre en særlig regel for foretagelse eller ændring af en skatteansættelse, som vedrører en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet. Det gælder f.eks. opgørelser af gevinst og tab på aktier, fordringer, finansielle kontrakter, investeringsbeviser, gæld m.v. Herved sikres det på samme måde som for balanceposterne, at genoptagelse ikke kan føre til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag.

Hvis den skattepligtige f.eks. ikke løbende har selvangivet gevinst og tab på et lagerbeskattet værdipapir, er det efter de gældende regler ikke entydigt, hvilken værdi der skal anvendes primo indkomståret i det tidligste indkomstår, som kan genoptages. Det skyldes, at der netop ikke er selvangivet noget i disse indkomstår. I disse tilfælde svarer det imidlertid til, at gevinst/tab reelt er angivet til nul (værdien såvel primo som ultimo de respektive år er uændret i forhold til anskaffelsessummen).

Derfor foreslås det i et nyt 2. pkt. til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, at værdien primo i det tidligste indkomstår inden for genoptagelsesfristen, i tilfælde hvor skatteansættelsen vedrører gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, skal opgøres som værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien

ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår.

Den foreslåede bestemmelse omfatter bl.a. situationer, hvor den skattepligtige har anvendt realisationsprincippet i stedet for lagerprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab og situationer, hvor den skattepligtige har anvendt lagerprincippet i stedet for realisationsprincippet. Bestemmelsen omfatter derimod ikke situationer, hvor gevinst og tab er opgjort og skal opgøres efter realisationsprincippet.

Eksempel

Et selskab skal anvende lagerprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på selskabets fordringer. En fordring er i år 1 anskaffet for 1.000.000 kr.

Selskabet vurderer, at fordringen kun skal værdiansættes til 900.000 kr. ultimo år 1 og fratrækker derfor 100.000 kr., jf. tabel 5.

Tabel 5.

År	Værdi primo	Værdi ultimo	Skattegrundlag
1	1.000.000	900.000	-100.000
2	900.000	900.000	0
3	900.000	900.000	0
4	900.000	900.000	0
I alt			-100.000

Det viser sig, at fordringen ultimo år 1 var værdiansat for lavt. Fordringen burde (uændret) have været værdiansat til 1.000.000 kr. Værdien af fordringen ultimo år 2 var imidler-

tid 900.000 kr. Derfor genoptages skatteansættelsen efter de nugældende regler som vist i tabel 6.

Tabel 6.

År	Korrektion – værdi primo	Korrektion – værdi ultimo	Skattegrundlag efter korrektion
1	1.000.000	900.000	-100.000
2	1.000.000	900.000	-100.000
3	900.000	900.000	0
4	900.000	900.000	0
I alt			-200.000

Da år 1 på tidspunktet for genoptagelsen ligger uden for den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, kan selskabets fradrag på 100.000 kr. i år 1 ikke reguleres.

Primoværdien i år 2 ansættes efter de nugældende regler til 1.000.000 kr., som er den korrekte værdiansættelse på dette tidspunkt, mens ultimoværdien ansættes til 900.000 kr. Selskabet opnår dermed et fradrag på 100.000 kr. i år 2.

Selskabet kan på den måde efter de nugældende regler opnå et dobbeltfradrag for det samme tab på 100.000 kr. (før-

ste gang i år 1, som ikke kunne reguleres, og anden gang i år 2 som følge af reguleringen).

Det foreslås, at fordringens anskaffelsessum med fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår skal anvendes ved opgørelsen primo indkomståret i det tidligste indkomstår, som kan genoptages (år 2). Da fordringen blev anskaffet i år 1 for 1.000.000 kr., og der i år 1 er foretaget fradrag for 100.000 kr., ansættes værdien primo år 2 således til 900.000. Genoptagelse efter forslaget er vist nedenfor i tabel 7.

Tabel 7.

År	Korrektion efter forslaget - værdi primo	Korrektion efter forslaget - værdi ultimo	Skattegrundlag efter korrektion efter forslaget
1	1.000.000	900.000	-100.000
2	900.000	900.000	0
3	900.000	900.000	0
4	900.000	900.000	0

I alt

-100.000

Da primoværdien i år 2 skal ansættes til 900.000 kr., afskæres selskabet fra at opnå fradrag for det samme tab både i år 1 og i år 2.

I tilfælde, hvor den skattepligtige har anvendt lagerprincippet i stedet for realisationsprincippet, vil den primoværdi, som efter forslaget skal fastsættes for det tidligste indkomstår inden for genoptagelsesfristen, træde i stedet for anskaffelsessummen ved opgørelsen af gevinst og tab på realisationsstidspunktet.

Eksempel

Tabel 8.

År	Værdi primo	Værdi ultimo	Gevinst/tab	Skattegrundlag efter genoptagelse efter gældende regler	Skattegrundlag efter genoptagelse efter forslaget
1	500.000	550.000	50.000	50.000	50.000
2	550.000	600.000	50.000	0	0
3	600.000	650.000	50.000	0	0
4	650.000	700.000	50.000	0	0
5	700.000	750.000	50.000	250.000	200.000
I alt			250.000	300.000	250.000

Da år 1 ligger uden for den ordinære genoptagelsesfrist, kan gevinsten medregnet af skatteyderen på 50.000 kr. ikke tilbageføres.

Det er således alene skatteansættelserne fra og med år 2, som kan genoptages. Efter gældende ret skal den skattepligtige i det indkomstår, hvor værdipapiret afstås, beskattes af forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen. Det betyder, at den skattepligtige efter gældende regler skal beskattes af 250.000 kr. i år 5.

Efter gældende regler beskattes den skattepligtige således samlet set af en gevinst på 300.000 kr., til trods for at den skattepligtige reelt kun har opnået en gevinst på 250.000 kr.

Efter forslaget skal primoværdien i år 2, som er det tidligste indkomstår, som kan genoptages, fastsættes til anskaffelsessummen med tillæg af tidligere medregnede gevinster, dvs. til 550.000 kr.

Det betyder, at i år 5 (afståelsesåret) skal den skattepligtige beskattes af forskellen mellem den korrigerede anskaffelsessum (primoværdien) på 550.000 kr. og afståelsessummen på 750.000 kr., dvs. 200.000 kr.

Forslaget vil således føre til, at den skattepligtige beskattes af i alt 250.000 kr. svarende til den gevinst, som den skattepligtige samlet set har opnået på sin investering.

Da den skattepligtige i forbindelse med selvangivelsen for år 5 bliver opmærksom på selvangivelsesfejlen, skal den skattepligtige for dette indkomstår selvangive forskellen mellem den korrigerede anskaffelsessum (primoværdien) og afståelsessummen.

En skattepligtig anskaffer i år 1 et værdipapir for 500.000 kr., som den skattepligtige i år 5 sælger for 750.000 kr. Værdipapiret er undergivet beskatning efter realisationsprincippet, men den skattepligtige har i stedet selvangivet værdipapiret efter lagerprincippet.

Dette opdager den skattepligtige i forbindelse med selvangivelsen for år 5 og anmoder derfor om genoptagelse.

Udviklingen i værdipapiret samt skattegrundlaget efter de gældende regler og efter forslaget fremgår af tabel 8 nedenfor.

Der henvises desuden til eksemplerne i de almindelige bemærkninger, afsnit 3.5.2.

Til § 7

Til nr. 1-2

Det følger af virksomhedsskattelovens § 22 C, stk. 2, nr. 4, at kapitalafkastordningen for aktier og anparter ikke finder anvendelse på f.eks. aktier i et selskab, hvis virksomhed i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter i et indkomstår stammer fra sådan virksomhed, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver opgjort ultimo indkomståret.

Med henblik på fortsat at have samme afgrænsning af passiv kapitalanbringelse i virksomhedsskattelovens § 22 C som i aktieavancebeskatningslovens § 34, foreslås det at ændre § 22 C, stk. 2, nr. 4, jf. lovforslagets § 7, nr. 1 og 2, så bestemmelsen justeres, således at kriteriet for, at der ikke er tale om et aktivt driftsselskab, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.

Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for passiv kapitalanbringelse, er ikke udtømmende. Aktiver,

der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse. Desuden justeres bestemmelsen, så det fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om der er tale om passiv kapitalanbringelse. Det bemærkes dog, at hvis en erhvervsvirksomhed erhverver en byggegrund og f.eks. opfører et nyt domicil eller en driftsbygning på grunden, vil der ikke være tale om passiv kapitalanbringelse.

Ændringerne svarer til ændringerne af aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. lovforslagets § 2, nr. 1, 3 og 4.

Til § 8

Til nr. 1

Det fremgår af lov om skifte af dødsboer § 80, stk. 1, at skifteretten beregner og opkræver bo- og tillægsboafgiften efter reglerne i boafgiftsloven.

Det foreslås i boafgiftslovens 1 a, stk. 2, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, at SKAT registrerer boafgiften af den arvebeholdning, hvoraf der er beregnet boafgift med nedsat afgift til brug for eventuel betaling af en forhøjelse af afgiften efter forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 1.

Forslaget indebærer, at den boafgift, der er opgjort, men ikke betalt, og som helt eller delvist skal betales, hvis der disponeres i strid med kravet om 3 års efterfølgende ejertid, skal opkræves af SKAT i stedet for af skifteretten, jf. den foreslåede bestemmelse i boafgiftslovens § 21 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 8.

Der foreslås derfor i § 80, stk. 1 i lov om skifte af dødsboer indsat en regel om, at den afgift, som pålægges efter den foreslåede bestemmelse i boafgiftslovens § 21 a, stk. 2, jf. § 1 b, stk. 1, skal opkræves af SKAT.

Til § 9

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

Det foreslås i *stk. 2* og *3*, at nedsættelsen af bo- og gaveafgiften har virkning for boer efter personer, der er afgået ved døden den 1. januar 2016 eller senere. Tilsvarende foreslås, at nedsættelsen af gaveafgiften skal gælde for overdragelser, der er sket den 1. januar 2016 eller senere. Det er en betingelse, at betingelserne for nedsat afgift i boafgiftsloven og ændringerne i betingelserne for overdragelse med succession i aktieavancebeskatningslovens § 34 og dødsboskattelovens § 36, stk. 1, jf. § 29, som ændret ved denne lovs §§ 2 og 3, er opfyldt på tidspunktet for arveudlodningen eller gaveoverdragelsen.

Da afgiftsnedsættelsen har virkning tilbage i tid, kan der efter anmodning ske genoptagelse af en eventuel afgiftsberegning foretaget efter de gældende regler, hvis der er tale om boer og gaver omfattet af den nedsatte afgift. Det er således som udgangspunkt op til boet at give oplysning om, at arvebeholdningen omfatter aktier eller virksomheder omfat-

tet af den lave afgiftssats og herunder godtgøre, at betingelserne for nedsat afgift er opfyldt.

Det foreslås i *stk. 4*, at de ændrede regler for overdragelse med succession i aktieavancebeskatningslovens § 34 og dødsboskattelovens § 29 tillægges virkning for overdragelse af aktier og virksomheder, der sker den 1. juli 2017 eller senere.

De foreslåede virkningsregler i *stk. 2-4* indebærer, at en aktieoverdragelse til et barn eksempelvis den 1. februar 2016, hvor selskabet som følge af en beholdning af ubebyggede grunde fremadrettet vil være omfattet af pengetankreglen, kan overdrages med succession, men gaveafgiften skal beregnes med den høje sats på 15 pct.

Det foreslås ligeledes, at justeringen af pengetankreglen i pensionsbeskatningslovens § 15 får virkning for afståelser, der sker den 1. juli 2017 eller senere.

Det foreslås i *stk. 5*, at ved opgørelsen af, om et selskabs virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse (pengetankreglen), finder aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. lovbekendtgørelse nr. 1082 af 8. september 2015, anvendelse for perioden til og med 31. marts 2017, mens § 34 som ændret ved denne lovs § 2 finder anvendelse for perioden fra og med den 1. juli 2017.

Ifølge pengetankreglen skal der foretages en opgørelse af den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår henholdsvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el. lign. opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår. Der skal foretages en opgørelse efter de hidtil gældende regler i aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. lovbekendtgørelse nr. 1082 af 8. september 2015, for den del af 3-årsperioden, der ligger før 1. juli 2017. For den del af 3-årsperioden, der ligger den 1. juli 2017 og senere foretages opgørelsen efter reglerne som ændret ved denne lovs § 2.

Hvis selskabet ejer f.eks. en ubebygget grund, skal grunden således, i relation til opgørelsen efter pengetankreglen, behandles efter aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. lovbekendtgørelse nr. 1082 af 8. september 2015, til og med den 31. juli 2017.

Det foreslås i *stk. 6*, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, 2. pkt., og § 27, stk. 4, 2. pkt., som indsat ved denne lovs § 6, nr. 2 og 3, har virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere indkomstår. Foretagelse eller ændring af skatteansættelser for 2016 og tidligere indkomstår skal således fortsat følge de hidtidige genoptagelsesregler, hvorefter gevinst og tab på eksempelvis et lagerbeskattet værdipapir opgøres som forskellen mellem værdipapirets værdi ved indkomstårets udløb og værdipapirets værdi ved indkomstårets begyndelse i de indkomstår, som genoptages.

Det foreslås endvidere, jf. *stk. 7*, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, 2. pkt., og § 27, stk. 4, 2. pkt., som indsat ved denne lovs § 6, nr. 2 og 3, tillige finder anvendelse for indkomståret 2017, selv om det tidligste indkomstår inden for fristen efter skatteforvaltningslovens § 26 henholdsvis § 27 ikke er indkomståret 2017, men et tidligere indkomstår.

Til § 10

Loven skal ikke gælde for Færøerne og Grønland.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 1

§ 1. Efter bestemmelserne i denne lov skal der betales en boafgift på 15 pct. til staten af de værdier, som en afdød person efterlader sig.

Stk. 2-3. ---

I boafgiftsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 47 af 12. januar 2015, som ændret ved § 2 i lov nr. 540 af 29. april 2015 og § 6 i lov nr. 1888 af 29. december 2015, foretages følgende ændringer:

1. I § 1, *stk. 1*, indsættes efter »staten«: », jf. dog §§ 1 a og 1 b,«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Boafgiften betales med den i stk. 4 anførte sats af værdien af aktier og virksomheder, der tilfalder en fysisk person, der opfylder betingelserne i dødsboskattelovens § 36, stk. 1, for succession i det overdragne, og som efter dødsboskattelovens § 37, stk. 1, 1. og 2. pkt., kan succedere med hensyn til værdier, der overstiger modtagerens andel i boet, og som ikke er omfattet af den personkreds, hvor der skal betales tillægsboafgift af arv. Hvis afdøde ikke har efterladt sig afkom, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse på aktier og virksomheder, som tilfalder afdødes søskende og disses børn og børnebørn, hvorefter reglerne om tillægsboafgift ikke finder anvendelse.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 er det en betingelse,

1) at afdøde har ejet virksomheden det seneste år umiddelbart forud for dødsfaldet ved ejerskab af en personligt ejet virksomhed eller ved ejerskab af aktier i et selskab, der har ejet virksomheden i den anførte periode, og

2) at afdøde eller dennes nærtstående i mindst 1 år af afdødes ejertid har deltaget aktivt i virksomheden enten ved i en personligt ejet virksomhed at have deltaget i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang eller ved i en virksomhed i selskabsform at have deltaget i selskabets ledelse. Som afdødes nærtstående anses afdødes ægtefælle,

søskende, søskendes afkom og den i § 22, stk. 1, anførte personkreds.

Stk. 3. Stk. 1 finder anvendelse uanset, at boet har valgt beskatning efter dødsboskattelovens § 28, stk. 3, at der ved udlodningen ikke konstateres en gevinst, at dødsboet er fritaget for at betale indkomstskat efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt., eller at udlodningen ikke opfylder dødsboskattelovens § 38.

Stk. 4. Boafgiften efter stk. 1 udgør 13 pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2016 eller 2017, 7 pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2018, 6pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2019 og 5 pct. i boer vedrørende personer, der er afgang ved døden i 2020 eller senere. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for boer efter personer, for hvilke der afsiges dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom i de anførte år.

§ 1 b. Foretager arvingen eller legataren inden udløbet af en periode på 3 år fra udlodningen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktier eller virksomheder, der er omfattet af § 1 a, forhøjes boafgiften efter § 1 a, stk. 1, til 15 pct., idet forhøjelsen af afgiften dog reduceres forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen. Afgiftspligten efter 1. pkt. påhviler arvingen eller legataren.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af arvingen eller legatarens død, livstruende sygdom eller ved gave til en erhverver omfattet af den i § 22, stk. 1, anførte personkreds. Stk.1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag.

Stk. 3. Har arvingen eller legataren hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 eller OECD og Europarådets konventi-

on om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af § 1 a, stk. 1, indtil udløbet af den i stk. 1 anførte 3-årsperiode, betinget af, at der over for told- og skatteforvaltningen stilles betryggende sikkerhed for en eventuel afgiftsforhøjelse efter stk. 5. Sikkerheden skal stå i passende forhold til det eventuelle forhøjelsesbeløb og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse. Har personen hjemsted i et land, der er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, og flytter personen efterfølgende til et land, der ikke er omfattet af nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, forhøjes boafgiften efter stk. 5, medmindre der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Har personen hjemsted i et land, der ikke er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, og flytter personen efterfølgende til et land, der er omfattet af nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning.

Stk. 4. Har overdragelsen af et aktiv omfattet af § 1 a, stk. 1 medført et skattemæssigt tab, der kan udnyttes af boet, modregnes den i 2. pkt. anførte procentsats af aktivets værdi i skatteværdien af tabet ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst. Procentsatsen udgør 2 pct. i boer vedrørende personer, der er afdøet ved døden i 2016 eller 2017, 8 pct. i boer vedrørende personer, der er afdøet ved døden i 2018, 9 pct. i boer vedrørende personer, der er afdøet ved døden i 2019 og 10 pct. i boer vedrørende personer, der er afdøet ved døden i 2020 eller senere.«

§ 6. ---

Stk. 2. Efterlader afdøde sig både fuldstændigt særeje og fælleseje, og skiftes særejet før fælles-ejet, fratrækkes det i stk. 1 nævnte bundfradrag i særboet. Er særboet mindre end bundfradraget, fratrækkes det resterende beløb i afdødes boslod, når fællesboet skiftes. Skiftes afdødes særeje og fællesejet samtidig, fordeles fradragsbeløbet forholdsmæssigt mellem særboet og bosloden.

Stk. 3-4. ---

3. I § 6, *stk. 2*, indsættes som *4. pkt.*:

»Ved beregning af boafgift af aktier eller en virksomhed efter § 1 a fordeles bundfradraget forholdsmæssigt mellem henholdsvis den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales boafgift efter § 1, stk. 1, og den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales afgift efter § 1 a.«

§ 12 ---

§ 13. Ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning i et bo kan fratrækkes afdødes gældsforpligtelser og andre byrder på afdødes formue, når boet omfatter alle afdødes aktiver. Ved opgørelsen kan endvidere fratrækkes de boudgifter, som har været afholdt ved boets behandling, herunder udgifter til begravelsen og indkomstskat, der pålignes boet.

Stk. 2-3. ---

§ 17. Skifteretten gennemgår boopgørelser og beregner og opkræver afgifterne, jf. §§ 79 og 80 i lov om skifte af dødsboer.

Stk. 2-3. ---

§ 21. ---

4. Efter § 12 indsættes:

»**12 a.** Er arvebeholdningen helt eller delvist omfattet af § 1 a, kan told- og skatteforvaltningen ændre boets fordeling i boopgørelsen. Hvis told- og skatteforvaltningen vil ændre boets fordeling, skal den give boet og skifteretten meddelelse herom inden 3 måneder efter boopgørelsens modtagelse. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. «

5. I § 13, *stk. 1*, indsættes efter 1. pkt.:

»Indgår der i arvebeholdningen aktier eller en virksomhed, der er omfattet af § 1 a, skal gæld og andre byrder, der vedrører virksomheden m.v., fratrækkes ved opgørelsen af den værdi, hvormed virksomheden m.v. indgår i afgiftsgrundlaget. Bli- ver afgiftsgrundlaget efter henholdsvis § 1 eller § 1 a, herved negativt, modregnes det negative afgifts- grundlag i et eventuelt positivt afgiftsgrundlag efter henholdsvis § 1 eller § 1 a.«

6. I § 13, *stk. 1*, indsættes som 5. pkt.:

»Boudgifter fordeles forholdsmæssigt mellem arvebeholdninger omfattet af henholdsvis § 1, *stk. 1*, og § 1 a, *stk. 1*, medmindre en boudgift direkte er knyttet til et bestemt aktiv eller gældspost m.v.«

7. I § 17, *stk. 1*, indsættes efter »dødsboer«: »bort- set fra opkrævning af forhøjet afgift efter § 1 b, *stk. 1*,«.

8. Efter § 21 indsættes i afsnit I:

»§ 21 a. Arvingen eller legataren skal ved forhø- jelse af boafgiften efter § 1 b, *stk. 1*, give medde- lelse om overdragelsen senest 4 uger fra overdra- gelsen til told- og skatteforvaltningen. § 26, *stk. 2*, 1. og 3. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved af- giftsforhøjelse efter 1. pkt., hvoraf der ikke er be- talt afgift.

Stk. 2. Foreligger en anmeldelse om afgiftsforhø- jelse ikke rettidigt, kan told- og skatteforvaltningen

foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Hvis en ansættelse efter 1. pkt. er for lav, skal arvingen eller legataren give told- og skatteforvaltningen underretning herom, idet fristerne i § 26, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Forhøjelsen, jf. § 1 b, stk. 1, forrentes fra overdragelsen med en rentesats på 1 pct. p.a. over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Afgiften forfalder til betaling senest 4 uger efter, at arvingen eller legataren har modtaget afgiftsopkrævningen fra told- og skatteforvaltningen med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere. Falder den sidste rettidige betalingsdag på en helligdag eller lørdag, forlænges fristen til den følgende hverdag.«

§ 23. ---

9. I § 23, *stk. 1*, indsættes efter »personer«: », jf. dog §§ 23 a og 23 b,«.

10. Efter § 23 indsættes:

»§ 23 a. Gaveafgiften betales med den i stk. 4 anførte sats af værdien af aktier og virksomheder, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, 5 og 6, eller kildeskattelovens 33 C, stk. 1. Hvis gavegiver ikke har afkom, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse på aktier og virksomheder, som tilfalder gavegivers søskende og disses børn og børnebørn.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 er det en betingelse,

1) at gavegiver har ejet virksomheden det seneste år umiddelbart forud for overdragelsen, enten ved ejerskab af en personligt ejet virksomhed eller ved ejerskab af aktier i et selskab, der ejer virksomheden på overdragelsestidspunktet, og

2) at gavegiver eller dennes nærtstående i mindst 1 år af gavegivers ejertid har deltaget aktivt i virksomheden, enten ved i en personligt ejet virksomhed at have deltaget i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang eller ved i en virksomhed i selskabsform at have deltaget i selskabets ledelse. Som gavegivers nærtstående anses gavegivers ægtefælle, søskende, søskendes afkom og den i § 22, stk. 1, anførte personkreds.

Stk. 3. Ved beregning af gaveafgift af gaver omfattet af stk. 1 og gaver omfattet af § 22, stk. 1, fordeles grundbeløbet, jf. § 22, stk. 1 og 2, forholdsmæssigt mellem henholdsvis den del af gaverne, hvoraf der skal betales gaveafgift efter stk. 1, og den del af gaverne, hvoraf der skal betales afgift efter § 23, stk. 1.

Stk. 4. Gaveafgiften efter stk. 1 udgør 13 pct. for gaver ydet i 2016 eller 2017, 7 pct. for gaver ydet i 2018, 6 pct. for gaver ydet i 2019 og 5 pct. for gaver ydet i 2020 eller senere.

§ 23 b. Foretager gavemodtager inden udløbet af en periode på 3 år fra modtagelsen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktierne eller virksomheden, forhøjes gaveafgiften efter stk. 1 til 15 pct., idet forhøjelsen af afgiften dog reduceres forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen. Afgiftspligten af forhøjelsen påhviler gavemodtager.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af erhververens død, livstruende sygdom eller gave til en erhverver omfattet af den i § 22, stk. 1, anførte personkreds. Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag.

Stk. 3. Har gavemodtageren hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af stk. 1 betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed over for told- og skatteforvaltningen for en eventuel afgiftsforhøjelse til 15 pct. efter stk. 5. § 1 a, stk. 6, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Har overdragelsen af et aktiv ved gave omfattet af § 23 a, stk. 1, medført et skattemæssigt tab, der kan udnyttes af overdrageren i det indkomstår, hvori overdragelsen finder sted, modreg-

nes den i 2. pkt. anførte procentsats af gavens værdi i skatteværdien af tabet ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst. Procentsatsen, jf. 1. pkt., udgør 2 pct. for gaver ydet i 2016 eller 2017, 8 pct. for gaver ydet i 2018, 9 pct. for gaver ydet i 2019 og 10 pct. for gaver ydet i 2020 eller senere.«

§ 26. ---

11. Efter § 26 indsættes:

»§ 26 a. Gavemodtagerne skal ved forhøjelse af afgiften efter § 23 b, stk. 1, senest 4 uger fra overdragelsen give meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen. § 26, stk. 2, 1. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse ved afgiftsforhøjelse efter 1. pkt., hvoraf der ikke er betalt afgift.

Stk. 2. Foreligger en anmeldelse om afgiftsforhøjelse ikke rettidigt, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Hvis en ansættelse efter stk. 1 er for lav, skal gavemodtager give told- og skatteforvaltningen underretning herom, idet fristerne i § 26, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Afgiftsforhøjelsen, jf. § 23 a, stk. 5, forrentes fra overdragelsen med en rentesats på 1 pct. p.a. over nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Afgiften forfalder til betaling senest 4 uger efter, at gavemodtageren har modtaget afgiftsopkrævningen fra told- og skatteforvaltningen. Falder den sidste rettidige betalingsdag på en helligdag eller lørdag, forlænges fristen til den følgende hverdag.«

§ 27. ---

Stk. 2. Finder told- og skatteforvaltningen, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse, kan den ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Fristen begynder dog først at løbe fra det tidspunkt, hvor told- og skatteforvaltningen har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Har told- og skatteforvaltningen ikke inden udløbet af 6 måneder fremsat krav om yderligere oplysninger, kan fristen for ændring af værdiansættelsen ikke forlænges ud over 6 måneder fra anmeldelsens modtagelse.

12. § 27, stk. 2, 2. og 3. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.«

13. Efter § 27 indsættes:

»§ 27 a. Er en gave helt eller delvist omfattet af § 23 a, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen ændre parternes fordeling i gaveanmeldelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til fordelingen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage fordelingen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.«

§ 2

I aktieavancebeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1148 af 29. august 2016, foretages følgende ændringer:

*Familieoverdragelse med succession**Personer*

§ 34. Ved overdragelse i levende live af aktier kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-4, hvis følgende betingelser

er opfyldt, jf. dog stk. 5:

1-2) ---

3) Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller

besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign., jf. stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug,

gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke som udlejning af fast ejendom.

4) ---

Stk. 2-4. ---

Stk. 5. Betingelserne i stk. 1, nr. 2 og 3, finder ikke anvendelse ved overdragelse af aktier som nævnt i § 17 eller § 18, stk. 1 eller 4. Betingelsen i stk. 1, nr. 3, finder ikke anvendelse ved overdra-

1. I § 34, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.« til: »passiv kapitalanbringelse«, og i nr.3, 2. pkt. ændres »udlejning af fast ejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

2. I § 34, stk. 5, 2. pkt., indsættes efter »finansieringsvirksomhed«: »og er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber«, og som 3. pkt. indsættes: »For uden-

gelse af aktier i et selskab m.v., som udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller ved finansieringsvirksomhed.

Stk. 6. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign. som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra sådan aktivitet, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Besiddelse af andele omfattet af § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, der udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en udlejningsejendom.

§ 29. ---

landske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativ indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.«

3. I § 34, *stk. 6, 1. pkt.*, ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.« til: »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet,« ændres til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.,« og »udlejningsejendomme,« ændres til: »ejendomme,«.

4. I § 34, *stk. 6, 6. pkt.*, ændres »udlejningsejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

§ 3

I dødsboskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 333 af 2. april 2012, som ændret ved § 7 i lov nr. 1354 af 21. december 2012, § 4 i lov nr. 1394 af 23. december 2012, § 7 i lov nr. 1395 af 23. december 2012, § 4 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, og § 7 i lov nr. 202 af 27. februar 2015, foretages følgende ændringer:

Stk. 2. ---

Stk. 3. Gevinst ved udlodning af aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 12 eller § 22 medregnes ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, medmindre der er tale om udlodning af aktier m.v. i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, hvis selskabet m.v. udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed. Bortforpagtning af fast ejendom som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, anses ikke i denne forbindelse som udlejning af fast ejendom. Uanset 1.-3. pkt. skal gevinst ved udlodning af de i 1. pkt. nævnte aktier m.v. medregnes ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, hvis udlodningen til den enkelte modtager udgør mindre end 1 pct. af aktiekapitalen i det pågældende selskab m.v., jf. i øvrigt stk. 4-5. ---

1. I § 29, *stk. 3, 1. pkt.*, ændres »i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.« til: »af passiv kapitalanbringelse.«

2. I § 29, *stk. 3, 2. pkt.*, indsættes efter »finansieringsvirksomhed«: », og selskabet er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller tilsvarende for udenlandske selskaber« og efter 2. pkt. indsættes: »For udenlandske selskaber, som ikke er hjemmehørende i et EU-land eller EØS-land, er det en betingelse, at selskabet er hjemmehørende i et land som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativ indgået aftale om bistand i skattesager udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.«

3. I § 29, *stk. 3, 3. pkt.*, der bliver 4. pkt. ændres »som udlejning af fast ejendom.« til: »for passiv kapitalanbringelse.«

4. I § 29, *stk. 3, 5. pkt.*, der bliver 6. pkt. ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.« til: »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet« ændres til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der efter 4. pkt. skal anses for passiv kapitalanbringelse«, og »udlejningsejendomme« ændres til: »sådanne ejendomme«.

5. I § 29, *stk. 3, 10. pkt.*, ændres »udlejningsejendom.« til: »passiv kapitalanbringelse.«

§ 4

I lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto, jf. lovbekendtgørelse nr. 1175 af 30. oktober 2014, som ændret ved § 6 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

§ 7. ---

Stk. 2. Efter anskaffelsen af aktier og anparter i et selskab hæves beløb af samme størrelse som anskaffelssummen for aktierne eller anparterne, hvis følgende betingelser alle er opfyldt:

1) ---

2) Aktierne eller anparterne skal være i et selskab, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Bortforpagtning af fast ejendom som nævnt i § 33, stk. 1 og 7, i lov om vurdering af landets faste ejendomme anses ikke i denne forbindelse for virksomhed ved udlejning af fast ejendom. 1. pkt. gælder dog ikke, hvis selskabet udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter i et indkomstår stammer fra sådan virksomhed, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver opgjort ultimo indkomståret. [...]

3) ---

Stk. 3-10. ---

§ 15 A. ---

Stk. 3. Den erhvervmæssige virksomhed som nævnt i stk. 1 og 2 må ikke i overvejende grad have bestået af udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende, jf. stk. 4, og for så vidt angår selskaber aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. I relation til betingelserne for oprettelse af en pensionsordning omfattet af stk. 5 og 6 udgør procentsatserne for gennemsnitsberegningerne i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, 75 pct., medmindre der i gennemsnitsberegningen alene indgår regnskabsår, der begynder den 1. januar 2012 eller senere. Procentsatsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, knyttet til overdragelsestidspunktet udgør i

1. I § 7, *stk. 2, nr. 2, 1. og 4. pkt.*, ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende« til: »passiv kapitalanbringelse«.

2. I § 7, *stk. 2, nr. 2, 2. pkt.*, ændres »udlejning af fast ejendom« til: »passiv kapitalanbringelse«.

3. I § 7, *stk. 2, nr. 2, 4. pkt.*, ændres »sådan virksomhed,« til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der efter nr. 2, 1. pkt., skal anses for passive kapitalanbringelse,« og »udlejningsejendomme« ændres til: »sådanne ejendomme«.

§ 5

I pensionsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1088 af 3. september 2015, som ændret ved § 4 i lov nr. 1883 af 29. december 2015, § 5 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 9 i lov nr. 1888 af 29. december 2015 og § 6 i lov nr. 1554 af 13. december 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 15 A, *stk. 3, 1. pkt.*, ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende,« til: »passiv kapitalanbringelse,«.

2. I § 15 A, *stk. 3, 5. pkt.*, ændres »udlejning af fast ejendom« til: »passiv kapitalanbringelse«.

relation til betingelserne for oprettelse af en pensionsordning omfattet af stk. 5 og 6 75 pct. for afståelser, der sker senest den 31. december 2013. 1. pkt., finder dog ikke anvendelse, når personen eller et selskab, hvori personen har været hovedaktionær, har udøvet næringsvirksomhed ved køb og salg af værdipapirer eller ved finansieringsvirksomhed. Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses ikke som udlejning af fast ejendom ved anvendelsen af 1. pkt. [...]

Stk. 4. En persons erhvervmæssige virksomhed anses for i overvejende grad at have bestået i udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign. som nævnt i stk. 3, 1. pkt., hvis mindst 50 pct. af indtægterne, jf. dog 7. pkt., hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, fra den erhvervmæssige virksomhed opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra sådan aktivitet, eller hvis handelsværdien af virksomhedens udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af virksomhedens samlede aktiver, jf. dog 7. og 8. pkt. [...]

Stk. 5. ---

§ 5. Skatteankenævnene afgør klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser vedrørende fysiske personer og dødsboer om:

1-10) ---

Stk. 2. ---

§ 26. ---

Stk. 1-6. ---

Stk. 7. Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen pri-

3. I § 15 A, *stk. 4, 1. pkt.*, ændres »udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el. lign.« til »passiv kapitalanbringelse«, »sådan aktivitet,« ændres til: »fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, der efter stk. 3, 1. pkt., skal anses for passiv kapitalanbringelse«, og »udlejningsejendomme,« ændres til: »sådanne ejendomme,«.

§ 6

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015, foretages følgende ændring:

1. I § 5, *stk. 1*, indsættes som *nr. 11*:

»11) Boafgiftslovens § 12 a, der ikke vedrører værdiansættelse efter boafgiftslovens § 12.«

2. I § 26, *stk. 7*, og § 27, *stk. 4*, indsættes efter »ultimo for dette indkomstår«: », jf. dog 2. pkt.«.

mo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår.

Stk. 8-9. ---

§ 27. ---

Stk. 1-3. ---

Stk. 4. Vedrører en ansættelse efter stk. 1 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret kun foretages eller ændres, hvis ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår.

Stk. 5. ---

§ 22 c. ---

Stk. 2. For at anvende ordningen i stk. 1 skal følgende betingelser være opfyldt:

1-3 b) ---

4) Aktierne eller anparterne skal være i et selskab, hvis virksomhed i den periode, hvor ordningen anvendes, ikke i overvejende grad består i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri,

3. I § 26, *stk. 7*, indsættes som 2. pkt.:

»Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, anvendes værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2.«

4. I § 27, *stk. 4*, indsættes som 2. pkt.:

»Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, anvendes værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1.«

§ 7

I virksomhedsskatteoven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1114 af 18. september 2013, som ændret ved § 9 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, § 1 i lov nr. 992 af 16. september 2014, § 4 i lov nr. 202 af 27. februar 2015 og i § 13 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændringer:

1. I § 22 c, *stk. 2, nr. 4, 1. og 4. pkt.*, ændres »udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende« til: »passiv kapitalanbringelse«.

planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke for virksomhed ved udlejning af fast ejendom. 1. pkt. gælder dog ikke, hvis selskabet udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af selskabets øvrige regnskabsførte indtægter, i et indkomstår stammer fra sådan virksomhed, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver opgjort ultimo indkomståret. [...]

5-7) ---

Stk. 3-7. ---

§ 80. Skifteretten beregner og opkræver bo- og tillægsboafgift efter reglerne i lov om afgift af dødsboer og gaver og kan forinden forelægge spørgsmål om afgiftsberegningen for told- og skatteforvaltningen.

Stk. 2-6. ---

2. I § 22 c, stk. 2, nr. 4, 4. pkt., ændres »sådan virksomhed,« til: »udlejning af fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign., der efter 1. pkt. skal anses for passiv kapitalanbringelse«, og »udlejnings-ejendomme,« ændres til: »sådanne ejendomme,«.

§ 8

I lov om skifte af dødsboer, jf. lovbekendtgørelse nr. 1335 af 26. november 2015, som ændret ved § 3 i lov nr. 447 af 9. juni 2004, foretages følgende ændring:

1. I § 80, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:

»Told- og skatteforvaltningen opkræver boafgift efter boafgiftslovens § 1 a, stk. 6.«

§ 9

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

Stk. 2. § 1, nr. 1-8, har virkning for udlodninger fra boer vedrørende personer, der er afdøde den 1. januar 2016 eller senere, og for personer, for hvilke der er afsagt dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom den 1. januar 2016 eller senere. Det er en betingelse, at udlodningen af aktierne eller virksomheden opfylder betingelserne for at kunne udloddes med skattemæssig succession i

dødsboskattelovens § 36, stk. 1, jf. § 29, stk. 3, som ændret ved denne lovs § 3.

Stk. 3. § 1, nr. 9-13, har virkning for overdragelser, der sker den 1. januar 2016 eller senere. For overdragelse af aktier er det en betingelse, at overdragelsen opfylder betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, som ændret ved denne lovs § 2.

Stk. 4. §§ 2, 3 og 5 har virkning for overdragelser, der sker den 1. juli 2017 eller senere, jf. dog stk. 5.

Stk. 5. Ved opgørelsen af, om et selskabs virksomhed i overvejende grad skal anses for at bestå af fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, som ændret ved denne lovs § 2, finder aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, jf. lovbekendtgørelse nr. 1082 af 8. september 2015, anvendelse for perioden til og med den 1. juli 2017.

Stk. 6. § 6, nr. 2-5, har virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere indkomstår.

Stk. 7. Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, 2. pkt., og § 27, stk. 4, 2. pkt., som indsat ved denne lovs § 6, nr. 2 og 3, finder tillige anvendelse for indkomståret 2017, selv om det tidligste indkomstår inden for fristen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27 ikke er indkomståret 2017, men et tidligere indkomstår.

§ 10

Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.