

  
Skatteministeriet

16. maj 2017  
J.nr. 2017 - 208

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 183 - 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.)

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 11 af 20. april 2017.

Karsten Lauritzen

/ Camilla Christensen



## Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 20. april 2017 fra Landbrug & Fødevarer og SEGES, jf. L 183 - bilag 4.

## Svar

Landbrug & Fødevarer og SEGES anfører i henvendelsen af 20. april 2017, at der er behov for yderligere afklaring på flere områder, især af teknisk karakter, hvilket vil være gavnligt for både virksomhedsejere og rådgivere.

### Aktiv deltagelse i virksomheden

L&F og SEGES henviser til, at det i forslaget til boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, 2. pkt., og § 23 a, stk. 2, 2. pkt., stilles krav om, at afdøde/gavegiver eller disses nærtstående i mindst et år af ejertiden har deltaget aktivt i virksomheden. Aktiv deltagelse skal ske enten ved i en personligt ejet virksomhed at have deltaget i driften af virksomheden i et ikke uvæsentlig omfang eller ved i en virksomhed i selskabsform at have deltaget i selskabets ledelse.

Der anmodes om, at det bekræftes, at kravet til aktiv deltagelse vil være opfyldt ved overdragelse af en virksomhed, som f.eks. et halvt år før overdragelsen er omdannet fra at være en personlig ejet virksomhed til selskabsform, og ejeren har deltaget aktivt i virksomheden både før og efter omdannelsen i sammenlagt mindst et år af ejertiden.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes.

### Udnyttelse af skattemæssigt tab

L&F og SEGES henviser til, at det i forslaget til boafgiftslovens § 1 b, stk. 4, og § 23 b, stk. 4, i forhold til høringsudkastet er præciseret, at tabsreglen kun finder anvendelse, hvis tabet kan udnyttes af overdrageren i det indkomstår, hvor overdragelsen finder sted.

Det foreslås, at det bekræftes, at tabsreglen med modregning alene sker, i det omfang tabet udnyttes hos overdrageren, men ikke såfremt tabet udnyttes hos overdragerens ægtefælle.

#### *Kommentar*

Ifølge forslaget vil en overdragelse med tab, der derfor ikke kan ske med succession, også være omfattet af afgiftsnedsettelsen, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt. Det foreslås dog samtidig, at skatteværdien af tabsfradraget hos overdrageren reduceres med afgiftsnedsettelsen.

Det er korrekt, som anført af L&F og SEGES, at tabsreglen ifølge lovforslaget alene finder anvendelse, hvis tabet kan udnyttes hos overdrageren i overdragelsesåret. Da reglen imidlertid ligeledes vil være relevant, hvis tabet udnyttes af overdragerens ægtefælle, vil det blive præciseret ved et ændringsforslag, at reglen også skal finde anvendelse i disse tilfælde.

### Allokering af gavebeløb

L&F og SEGES anfører, at det i forbindelse med overdragelse kan være et ønske, at gavebeløb henregnes til nogle af aktiverne og ikke til andre, jf. det i henvendelsen anførte eksempel. Det anmodes bekræftet, at dette er en mulighed.

| <b>Overdragelse:</b> | <b>Værdi</b> |
|----------------------|--------------|
| Fast ejendom         | 5.000.000    |
| Løsøre               | 2.000.000    |
| Besætning            | 1.000.000    |
| I alt                | 8.000.000    |

#### 1. Samlet berigtigelse:

|       |           |
|-------|-----------|
| Gave  | 3.000.000 |
| Gæld  | 5.000.000 |
| I alt | 8.000.000 |

#### 2. Opdelt berigtigelse

|               |           |
|---------------|-----------|
| Fast ejendom: |           |
| Gave          | 3.000.000 |
| Gæld          | 2.000.000 |
| I alt         | 5.000.000 |

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| Løsøre og besætning: |           |
| Gæld                 | 3.000.000 |

#### *Kommentar*

Der kan ske opdeling af vederlæggelsen, hvis der i skattemæssig forstand er tale om to selvstændige virksomheder. Om der er tale om én eller flere virksomheder, skal afgøres efter de gældende regler herom.

#### Ejerskab af virksomhed i selskabsform

L&F og SEGES henviser til, at det bl.a. i forslaget til § 1 a, stk. 2, nr. 1, og § 23 a, stk. 2, nr. 1, anføres, at reglen er betinget af, at afdøde/overdrager har ejet virksomheden et år forud for dødsfaldet/overdragelsen af en personligt ejet virksomhed eller af aktier i et selskab, der har ejet virksomheden i den anførte periode.

Følgende ønskes bekræftet:

- 1) Hvis virksomheden er i et datterselskab, der ejes af et holdingselskab, kan kapitalandelen i holdingselskabet overdrages til den lave afgift.
- 2) Ovenstående er gældende, selv om der er flere holdingselskaber mellem datterselskabet med virksomheden og det øverste holdingselskab.
- 3) Det er uden betydning, om ejeren er medlem af ledelsen i holdingselskabet eller datterselskabet.

4) Hvis far og én søn ejer hvert sit holdingselskab, som ejer et fælles datterselskab, hvor virksomheden ligger, og far er formand for bestyrelsen i sit eget holdingselskab, mens f.eks. farens to sønner er direktører i datterselskabet, så kan kapitalandelene i farens holdingselskab overdrages til de to sønner til den lave afgift.

#### *Kommentar*

Ad 1), 2) og 3): Det kan bekræftes. Til det anførte under pkt. 4) bemærkes, at kravet til aktiv deltagelse skal være opfyldt i det selskab (holdingselskabet), hvori der overdrages aktier.

#### **Ændring af koncern**

L&F og SEGES anmoder om, at det bekræftes, at der kan gennemføres omstruktureringer, likvidationer af datterselskaber, stiftelse af datterselskaber, tilkøb eller frasalg af datterselskaber i en bestående koncern, både indenfor ejertidskravet forud samt efter overdragelsen, så længe koncernen samlet set ikke kan anses for en pengetank på overdragelsestidspunktet samt i den efterfølgende periode med ejertidskrav.

#### *Kommentar*

I relation til kravet om forudgående ejertid skal der foretages en konkret vurdering af, om overdrageren direkte eller indirekte kan anses for at have ejet den virksomhed, der overdrages, i mindst 1 år forud for overdragelsen. Da afgiftsnedsættelse kun omfatter overdragelse af erhvervsvirksomhed og ikke formue i almindelighed, skal det i vurderingen indgå, om en disposition er forretningsmæssigt begrundet eller foretaget med det formål at overføre almindelig formue til virksomheden.

Med hensyn til kravet om efterfølgende ejertid på mindst 3 år skal der ligeledes foretages en konkret vurdering af, om de nævnte transaktioner er udtryk for en direkte eller indirekte afståelse af virksomheden. Må dispositionerne anses for forretningsmæssigt begrundet i en udvikling af virksomheden, kan de anførte dispositioner gennemføres, uden at dette anses for en hel eller delvis overdragelse af virksomheden i strid med ejertidskravet. Der kan således ikke uden en konkret forretningsmæssig begrundelse ske delvis overdragelse af virksomheden i et selskab uden bortfald af afgiftsnedsættelsen, selv om selskabet ikke rammer 50 pct.-grænsen om passiv kapitalanbringelse i den såkaldte pengetankregel i 3-årsperioden.

#### **Krav til overdrager og erhverver**

L&F og SEGES anmoder om, at følgende bekræftes:

- 1) Der kan gennemføres en virksomhedsomdannelse (og evt. en aktieombytning) af en personlig ejet virksomhed både i ejerperioden før samt efter overdragelsen, uden det har betydning for fastsættelsen af afgiften.
- 2) Overdragelsen kan berigtiges både helt eller delvist ved gave og stadig være omfattet af den lave afgift.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes.

### **Afgrænsning af virksomheden**

L&F og SEGES henviser til, at afgiftsnedsættelsen er betinget af, at der er tale om overdragelse af virksomhed. Der anmodes om, at følgende bekræftes:

- 1) Der tages udelukkende udgangspunkt i opdelingen i seneste regnskab, når det skal afgøres, om der er tale om én eller flere virksomheder.
- 2) Arbejdstidskravet anses for opfyldt både i relation til fx overdragelse af en vindmølle og overdragelse af fx et landbrug, hvor der efter praksis anses at være tale om en virksomhed efter praksis til personskatteloven, jf. Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/02-4291-00274 af 21. januar 2003, og hvor arbejdet derfor kan udføres primært i landbruget.

#### *Kommentar*

Til pkt. 1) bemærkes, at afgrænsningen skal afgøres efter de almindelige skattemæssige kriterier for, om der er tale om én eller flere virksomheder. Hvis overdragelsen anses for at udgøre én virksomhed, skal spørgsmålet om, hvorvidt arbejdstidskravet er opfyldt, jf. pkt. 2) vurderes samlet for hele virksomheden.

### **Passiv virksomhed**

L&F og SEGES anmoder om, at det bekræftes, at hvis en del af en landmands jord er kommet i byzone og efterfølgende er udstykket, er der ikke tale om passiv virksomhed, såfremt jordstykket ikke er solgt, men stadig dyrkes og dermed anvendes i virksomheden.

#### *Kommentar*

Der skal foretages en konkret vurdering af, om jordstykket kan anses for at indgå i virksomheden. Er der tale om en begrænset del af landbrugsejendommen, kan jordstykket være omfattet af den nedsatte afgift, som i det anførte tilfælde uændret anvendes i virksomheden.

### **Betingelser for succession og nedsat afgift**

L&F og SEGES anfører, at det ikke af forslaget til § 23 a fremgår, at der ikke er krav om, at der ved udlodningen konstateres en gevinst. Det foreslås, at dette skrives ind i lovforslaget. Det fremgår således af forslaget til § 1 a, stk. 3, og det antages, at bestemmelserne på dette punkt må være parallelle.

#### *Kommentar*

Ved overdragelse i levende live er det ikke en betingelse for nedsat afgift, at der konstateres en gevinst ved overdragelsen. Det følger af, at der i § 23 a ikke henvises til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 4, eller kildeskattelovens § 33 C, stk. 4, hvilket indebærer, at der – i modsætning til succession – ikke er krav om, at der konstateres en gevinst ved overdragelsen.

### **Afgiftsgrundlag**

L&F og SEGES anmoder om, at følgende bekræftes:

- 1) Når det i lovforslaget anføres, at afgiftsgrundlaget opgøres som virksomhedens aktiver med fradrag af gæld, og der samtidig nævnes passivposter, er der tale om passivposter i henhold til f.eks. KSL § 33 D og boafgiftslovens § 13 a.
- 2) Såfremt der sker overdragelse af aktiver under hensyntagen til den udskudte skatteforpligtigelse, som erhververen overtager, er der tale om en fastsættelse af aktivets værdi, og dermed ikke en passivpost, som får en anden betydning for afgiftsgrundlaget.
- 3) Såfremt grundbeløbet helt eller delvist er anvendt ved en gave tidligere på året, skal det ikke fordeles forholdsmæssigt mellem den del af gaverne, hvor der skal betales nedsat afgift og den del, hvoraf der skal betales fuld afgift, som det anføres i forslaget til § 23 a, stk. 3.
- 4) Det er alene passivposter vedrørende succession i aktiver, der indgår i virksomheden, der skal reducere afgiftsgrundlaget i forhold til den lave afgift.
- 5) En evt. passivpost vedrørende succession i konto for opsparet overskud skal ikke reducere afgiftsgrundlaget for den nedsatte afgift, men det øvrige afgiftsgrundlag, da dette ikke vedrører aktiverne.
- 6) At et nedslag i handelsværdien grundet succession i konto for opsparet overskud ikke skal påvirke afgiftsgrundlaget for den nedsatte afgift.

#### *Kommentar*

Ad 1), 2) og 3): Det kan bekræftes, at afgiftsgrundlaget reduceres enten med passivposter eller under hensyntagen til overtagelse af den udskudte skatteforpligtelse, jf. også kommentaren til 4). Det er endvidere kun grundbeløb, der ikke er anvendt ved gave tidligere på året, der skal fordeles ved en gave, hvoraf der skal beregnes afgift efter begge afgiftsgrundlag. Dette vil blive præciseret ved et ændringsforslag.

Ad 4): Den nedsatte afgift omfatter de aktiver, der indgår i virksomheden med fradrag af gæld og andre forpligtelser, der vedrører virksomheden. Dvs. også passivposter vedrørende de overdragne aktiver samt passivposter vedrørende konto for opsparet overskud, jf. lovforslagets § 1, nr. 5.

Ad 5 og 6): Det kan ikke bekræftes, jf. kommentaren til 4).

#### **Tabreglen**

L&F og SEGES foreslår, at der i bemærkningerne til lovforslaget eller et andet sted medtages eksempler på virkningen af forslaget til § 23 b, stk. 4, tilsvarende forslaget til § 1 b, stk. 4.

#### *Kommentar*

Tabreglen går ud på, at hvis overdragelsen af et aktiv har medført et skattemæssigt tab, der kan udnyttes af overdrageren, skal afgiftsnedsættelsen krone for krone modregnes i skatteværdien af tabet ved opgørelsen af overdragerens (boet eller gavegiverens) skattepligtige indkomst.

Hvis overdragelsen f.eks. vedrører aktier (virksomhed i selskabsform) med en værdi på 10 mio. kr., vil afgiftsnedsættelsen, når nedsættelsen er fuldt indfaset, udgøre 1 mio. kr., dvs.

forskellen mellem en afgift beregnet med henholdsvis 15 og 5 pct. Hvis overdrageren har anskaffet aktierne for 12 mio. kr., konstateres der ved overdragelsen et tab på 2 mio. kr.

Ved anvendelsen af tabsreglen opgøres først overdragerens indkomstskat uden anvendelse af tabsfradraget og derefter med anvendelse af tabsfradraget. Skattebesparelsen, dvs. forskellen mellem de to beløb, reduceres med den anførte afgiftsnedsettelse på 1 mio. kr.

### **Ændring af pengetankreglen – virkningstidspunkt**

L&F og SEGES anfører, at forslaget til § 9, stk. 5, ikke er enslydende med bemærkningerne til bestemmelsen. I forslaget anføres det, at den gældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, skal finde anvendelse for perioden til og med 1. juli 2017. I bemærkningerne tales om perioden til og med 31. marts 2017, ligesom der senere tales om 31. juli 2017. SEGES foreslår, at det overvejes, om sidstnævnte dato bør være 30. juni 2017.

#### *Kommentar*

Der vil blive stillet et ændringsforslag, der præciserer ikrafttrædelsesreglen vedrørende de foreslåede ændringer af pengetankreglen.

### **Genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer**

L&F og SEGES foreslår, at bemærkningerne til § 9, stk. 7, uddybes med eksempler på, hvad bestemmelsen indebærer. Det anføres, at det er uklart, hvad der menes med bestemmelsen ud fra bemærkningerne.

Det foreslås endvidere, at det præciseres, hvordan en skatteyder skal agere, hvis vedkommende i forbindelse med selvangivelsen for f.eks. 2016 eller 2017 finder ud af, at der f.eks. fejlagtigt er anvendt realisationsprincippet i de tidligere indkomstår, hvor der skulle have været anvendt lagerprincippet.

Det ønskes således præciseret, hvorledes skatteyder undgår dobbeltbeskatning/dobbeltfradrag i disse situationer, idet der ikke er tale om genoptagelse. Det anføres, at skatteydere næppe kan selvangive efter principperne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, 2. pkt., og § 27, stk. 4, 2. pkt., i 2016, da bestemmelserne ikke har virkning for dette indkomstår, medmindre Skatteministeriet kan bekræfte, at dette er muligt.

Det anføres videre, at skatteydere næppe heller kan anvende principperne for indkomståret 2017, hvis de opdager det i 2017, da bestemmelserne vedrører genoptagelse og ikke skatteydernes selvangivelse. Det ser ud til, at det forudsættes, at det først er efterfølgende, at man opdager, at man har anvendt forkerte principper. Det kan lige så vel være, at fejlen opdages i forbindelse med selvangivelsen for 2016 eller 2017.

Det foreslås, at dette kan løses på tilsvarende måde ved, at man tager hele reguleringen med i selvangivelsen i det første år, man opdager, at der er anvendt forkerte principper i år forud for indkomståret 2016 henholdsvis 2017. I modsat fald vil man i visse tilfælde

være motiveret til ikke at rette fejlen, for derefter at bede om genoptagelse, hvilket forekommer uhensigtsmæssigt.

#### *Kommentar*

Efter lovforslaget træder loven i kraft den 1. juli 2017, og de nye bestemmelser i SFL § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, finder anvendelse fra og med indkomståret 2017, selv om det tidligste indkomstår inden for genoptagelsesfristerne ikke er indkomståret 2017, men et tidligere indkomstår.

Hvis skatteyderen først i forbindelse med selvangivelsen for indkomståret 2017 finder ud af, at der f.eks. fejlagtigt er anvendt realisationsprincippet ved opgørelse af gevinst eller tab på et værdipapir i de tidligere år, kan skatteyderen anmode om genoptagelse i henhold til de gældende bestemmelser i SFL §§ 26 og 27. Der kan herefter ske ordinær genoptagelse for indkomstårene 2014, 2015 og 2016.

Skatteansættelsen for disse år skal ske i overensstemmelse med de nugældende bestemmelser i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 og principperne for lagerbeskatning. Gevinst og tab opgøres herved ud fra forskellen mellem det lagerbeskattede værdipapirs handelsværdi primo og ultimo i de respektive år.

Hvis skatteyderen endnu ikke har selvangivet for indkomståret 2017, er det som anført ikke et spørgsmål om genoptagelse for indkomståret 2017. For indkomståret 2017 vil selvangivelse dermed skulle ske efter lagerprincippet, dvs. gevinst og tab vil skulle opgøres ud fra forskellen mellem det lagerbeskattede aktivs handelsværdi primo og ultimo 2017.

Det findes imidlertid ikke hensigtsmæssigt, at det, som anført i henvendelsen, kan betyde, at der først skal selvangives fx efter lagerprincippet, hvorefter der skal anmodes om genoptagelse efter de nye regler. Der vil derfor blive stillet et ændringsforslag, så det for indkomståret 2017 sikres, at de foreslåede regler også finder anvendelse i tilfælde, hvor det allerede i forbindelse med selvangivelsen for 2017 står klart, at opgørelsen også for tidligere år ikke er foretaget korrekt.

Der er tale om en særlig problemstilling for indkomståret 2017. Hvis skatteyderen senere, f.eks. i 2019, opdager, at der fejlagtigt har været anvendt realisationsprincippet på et værdipapir, kan skatteyderen således anmode om genoptagelse af tidligere års skatteansættelser, og i den forbindelse vil skatteansættelsen for indkomståret 2017 kunne ske efter de nye regler, således at værdien primo 2017 ansættes til anskaffelsessummen med tillæg og fradrag for tidligere års medregnede gevinster og tab. I det omfang der ikke er selvangivet korrekt for indkomstårene 2018 og 2019, skal der ske ordinær genoptagelse for disse år, jf. skatteforvaltningslovens § 26.

Der henvises endvidere til kommentarerne til henvendelsen fra Bech-Bruun (bilag 5, jf. svar til spørgsmål 26).