
Til: Signe Øgendahl Beeck (SOB@skm.dk), Lovgivning og Økonomi (/CN=Mail Public Folder/CN=Version_1_0/CN=56410c98-2791-4aa7-a43a-394dd5e6e113/CN=00000000A3935954396BFC46973121A098EE0E6601001617F6EA93963D4D98035DE40C2C6456000000148430000), Kenneth Lønnquist Nielsen (KLN1@skm.dk)
Fra: Henriette Fagerberg Erichsen (hfe@advokatsamfundet.dk)
Titel: Sv: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (Sagsnr.: 2020 - 4094)
E-mailtitel: Sv: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (SKM: 592848) (Sagsnr.: 2020 - 4094)
Sendt: 01-02-2021 09:13

Denne e-mail kommer fra internettet og er således ikke nødvendigvis fra en intern kilde selvom afsenderadresse kan indikere det.

Tak for henvendelsen.
Advokatrådet har besluttet ikke at afgive høringssvar.

Med venlig hilsen



ADVOKATSAMFUNDET
RETSSIKKERHED · UAFHÆNGIGHED · INTEGRITET

Henriette Fagerberg Erichsen
Sekretær

Advokatsamfundet, Kronprinsessegade 28, 1306 København K
D +45 33 96 97 28
hfe@advokatsamfundet.dk - www.advokatsamfundet.dk

Til:
Cc: Kenneth Lønnquist Nielsen (KLN1@skm.dk)
Fra: Signe Øgendahl Beeck (SOB@skm.dk)
Titel: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (SKM: 592848)
Sendt: 22-12-2020 10:11

Hermed sendes forslag til lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven (Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen) i høring.

Høringsbrev, høringsliste og resumé er desuden vedhæftet.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger **senest fredag den 29. januar 2021**.

Med venlig hilsen

Signe Øgendahl Beeck
Selskab, aktionær og erhverv [SAE]

Mobil 72372608
Mail SOB@skm.dk



Skatteministeriet

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

Mail skm@skm.dk
Web www.skm.dk

[Sådan behandler vi persondata](#)

Til: Signe Øgendahl Beeck (SOB@skm.dk)
Fra: jar@danskerhverv.dk (jar@danskerhverv.dk)
Titel: VS: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen
E-mailtitel: VS: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (SKM: 592848)
Sendt: 01-02-2021 08:32
Bilag: Resumé - Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen.pdf; Høringsliste.pdf; Lovforslag.pdf; Høringsbrev.pdf;

Denne e-mail kommer fra internettet og er således ikke nødvendigvis fra en intern kilde selvom afsenderadresse kan indikere det.

Kære Signe

Dansk Erhverv har ingen bemærkninger til dette lovforslag.

Vh.
Jacob Ravn

Fra: Høringssager <hoeringssager@danskerhverv.dk>
Sendt: 22. december 2020 11:11
Til: Jacob Ravn <jar@danskerhverv.dk>
Emne: VS: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (SKM: 592848)

Fra: Signe Øgendahl Beeck <SOB@skm.dk>
Sendt: 22. december 2020 10:11
Cc: Kenneth Lønnquist Nielsen <KLN1@skm.dk>
Emne: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (SKM: 592848)

Hermed sendes forslag til lov om ændring af dødsboscatteloven og kildeskatteloven (Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen) i høring.

Høringsbrev, høringsliste og resumé er desuden vedhæftet.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger **senest fredag den 29. januar 2021.**

Med venlig hilsen

Signe Øgendahl Beeck
Selskab, aktionær og erhverv [SAE]

Mobil72372608
MailSOB@skm.dk


Skatteministeriet

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtvæds Gade 28
DK 1402 - København K

Mailskm@skm.dk
Webwww.skm.dk

[Sådan behandler vi persondata](#)



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Dansk Industri
Confederation of Danish Industry

Sendes pr. e-mail:
lovgivningoekonomi@skm.dk

Kopi:
sob@skm.dk
KLN1@skm.dk

Høringsvar vedr. lovforslag L 133 om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Skatteministeriet har anmodet om eventuelle bemærkninger til ovennævnte lovforslag, jf. ministeriets j.nr. 2020 – 10034.

Formålet med lovforslaget er at justere en række beskatningsregler med henblik på at hindre utilsigtet udnyttelse af reglerne vedrørende virksomhedsordningen. Lovforslaget lægger op til at ændre reglerne, således at den selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, ikke foretager en overdragelse af en virksomhed, en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder til nærtstående, uden at der samtidig sker en overdragelse af de aktiver og passiver (kapitalafkastgrundlaget) i ordningen, der svarer til den andel af det opsparede overskud, der bliver overdraget. Hensigten er herved at sikre en sammenhæng mellem værdierne i virksomhedsordningen og den latente skatteforpligtelse, som konto for opsparet overskud er udtryk for. Lovforslag lægger desuden op til en tilsvarende sammenhæng i den situation, hvor virksomheden overtages i forbindelse med død.

Lovforslaget giver ikke DI anledning til særlige bemærkninger.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen
Fagleder for skattejura & international skat



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

19. januar 2021

J.nr. 2020-11-0544
Dok.nr. 303610
Sagsbehandler
Nikolaj Niss Rohde

Sendt til lovgivningoekonomi@skm.dk
Cc: sob@skm.dk, KLN1@skm.dk og jm@jm.dk

Hørings svar til udkast til forslag til lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven (Indgreb mod skatteundgåelse ved overdragelse af virksomhed i virksomhedsordningen)

Datatilsynet
Carl Jacobsens Vej 35
2500 Valby
T 3319 3200
dt@datatilsynet.dk
datatilsynet.dk

CVR 11883729

Ved e-mail af 22. december 2020 har Skatteministeriet anmodet Datatilsynets bemærkninger til ovenstående udkast.

Datatilsynet forudsætter, at reglerne i databeskyttelsesforordningen¹ og databeskyttelsesloven² vil blive iagttaget i forbindelse med eventuel behandling af personoplysninger foranlediget af forslaget.

Forslaget giver i øvrigt ikke umiddelbart Datatilsynet anledning til yderligere bemærkninger.

Kopi af dette brev sendes til Justitsministeriets Lovafdeling til orientering.

Med venlig hilsen

Nikolaj Niss Rohde

¹ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF.

² Lov nr. 502 af 23. maj 2018 om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger (databeskyttelsesloven).

Til: Lovgivning og Økonomi (/CN=Mail Public Folder/CN=Version_1_0/CN=56410c98-2791-4aa7-a43a-394dd5e6e113/CN=00000000A3935954396BFC46973121A098EE0E6601001617F6EA93963D4D98035DE40C2C6456000000148430000)
Cc: Signe Øgendahl Beeck (SOB@skm.dk), Kenneth Lønnquist Nielsen (KLN1@skm.dk)
Fra: 1-DEP Høringer (hoeringer@em.dk)
Titel: EMs høringssvar: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen J.nr. 2020 - 10034 (EM Id nr.: 260071)
E-mailtitel: EMs høringssvar: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (SKM: 592732) J.nr. 2020 - 10034 (EM Id nr.: 260071)
Sendt: 28-01-2021 12:23

Denne e-mail kommer fra internettet og er således ikke nødvendigvis fra en intern kilde selvom afsenderadresse kan indikere det.

Erhvervsministeriet har følgende bemærkninger til den fremsendte høring:

Erhvervsministeriet har følgende vurdering af forslaget administrative konsekvenser for erhvervslivet samt bemærkninger til Skatteministeriets vurdering af principperne for agil erhvervsrettet regulering.

Administrative konsekvenser

Vi vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. De administrative konsekvenser består i, at virksomheder i forbindelse med benyttelse af virksomhedsordningen fremover skal opgøre virksomhedens aktiver fratrukket passiver frem for som ved den eksisterende ordning, hvor det kun er aktiver, der opgøres. Virksomhederne er i forvejen forpligtet til at foretage opgørelsen, hvorfor det ikke løbende vil medføre øget tidsforbrug at anvende den nye opgørelsesmetode. Der kan dog være et begrænset tidsforbrug forbundet med omstilling til at anvende den nye opgørelse. Konsekvenserne vurderes at være under 4 mio. kr., hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.

Principper for agil erhvervsrettet regulering

Skatteministeriet har i forbindelse med præhøringen af lovforslaget vurderet, at principperne for agil erhvervsrettet regulering ikke er relevante for de konkrete ændringer i lovforslaget. Vi har ingen yderligere bemærkninger hertil.



METTE SLOTH HEDEGAARD (EM-DEP)

Direktionssekretær
Område 3

Slotsholmsgade 10-12
1216 København K
meshed@em.dk
Tlf. 33 92 33 50
Mobil +45 91 33 70 46



EAN 5798000026001

Erhvervsministeriet er ansvarlig for behandlingen af de personoplysninger, vi modtager om dig. Du kan læse mere om, hvordan vi behandler dine personoplysninger på vores hjemmeside em.dk/privatlivspolitik.

Erhvervsministeriet gør opmærksom på, at denne e-mail og eventuelle vedhæftede filer er fortrolige. Hvis du ikke er den tilsigtede modtager, bedes du straks underrette afsenderen ved at besvare denne e-mail og derefter slette e-mailen. Hvis du har modtaget denne e-mail ved en fejl, skal vi gøre klart, at enhver form for kopiering, offentliggørelse eller distribution af denne e-mail kan være ulovlig.

Fra: Signe Øgendahl Beeck <SOB@skm.dk>

Sendt: 22. december 2020 10:10

Til: Finansministeriets postkasse <fm@fm.dk>; Justitsministeriet <jm@jm.dk>; 1-DEP Erhvervsministeriets officielle postkasse <em@em.dk>

Cc: Kenneth Lønnquist Nielsen <KLN1@skm.dk>

Emne: Høring over lovforslag om indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen (SKM: 592732)

Hermed sendes forslag til lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven (Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen) i høring.

Høringsbrev, høringsliste og resumé er desuden vedhæftet.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger **senest fredag den 29. januar 2021**.

Med venlig hilsen

Signe Øgendahl Beeck

Selskab, aktionær og erhverv [SAE]

Mobil72372608

MailSOB@skm.dk



Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

Mailskm@skm.dk

Webwww.skm.dk

[Sådan behandler vi persondata](#)

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

29. januar 2021

L 133 - Indgreb mod skatteundgåelse ved overdragelse af virksomhed i virksomhedsordningen

Skatteministeriet har den 22. februar 2020 fremsendt ovennævnte lovforslag til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

Vi har følgende bemærkninger til lovforslaget.

Overordnede bemærkninger

Virksomhedsordningen har som et væsentligt delformål at sikre, at selvstændige erhvervsdrivende kan opspare overskud i virksomheden mod betaling af en foreløbig virksomhedsskat på 22 pct., svarende til beskatningen i anparts- og aktieselskaber. Dette er af stor betydning for virksomhedernes muligheder for at konsolidere sig og foretage investeringer i virksomhedsdriften. Hæves det opsparede overskud i virksomheden, udløses den endelige beskatning ved at overskuddet beskattes som personlig indkomst til en marginalbeskatning på op til ca. 56 pct., med fradrag af den foreløbige virksomhedsskat på 22 pct.

Under visse betingelser giver reglerne mulighed for, at en personlig ejet virksomhed kan overdrages til ægtefælle og børn, børnebørn m.fl., uden at skatteforpligtelsen på det opsparede overskud derved udløses.

Skatteforpligtelsen udløses således først, når ægtefællen eller børn hæver overskuddet. Dette svarer i hovedtræk til situationen for virksomheder drevet i selskabsform. Disse muligheder er af stor betydning for at kunne finansiere generationsskifte af personligt ejede virksomheder og dermed afgørende forudsætning for mange mindre virksomheders langsigtede overlevelsessevne.

Lovforslagets formål er at værne mod, at selvstændige erhvervsdrivende, ved en hel eller delvis overdragelse af virksomhed, kan adskille forpligtelsen til at betale skat af et opsparet overskud fra de aktiver, der overdrages. Dette skyldes, at opsparet overskud derved reelt vil kunne hæves til privat regi, uden at den resterende beskatning derved udløses. Dette er illustreret ved et eksempel i

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

lovforslagets bemærkninger pkt. 2.1.1, tabel 1, hvor en af flere virksomheder i virksomhedsordningen overdrages til en ægtefælle.

Side 2

Vi finder, at eksemplet illustrerer en situation, hvor de nugældende regler får et for skatteyder urimeligt gunstigt resultat, der virker uforenelig med intentionerne bag reglerne. Vi kan således støtte at reglerne skærpes, så der ved deloverdragelse af virksomhed opnås et mere rimeligt resultat.

Som det vil blive uddybet nedenfor, finder vi dog, at indgrebet rammer skævt når driften af virksomheden f.eks. pga. af sygdom overgår fra en ægtefælle til en anden. Dette vil væsentligt forringe rammevilkårene for mange mindre danske virksomheder. Desuden er det vores vurdering at dele af teknikken i de talmæssige opgørelser er unødigt kompliceret. Det er yderligere vores opfattelse, at Skatteministeriet har glemt, at der er forskel på overdragelse af hel eller del af en virksomhed til en ægtefælle og til et barn. I sidste situation vil der fx oftest opstå et finansieringsbehov hos barnet, som ikke er taget i betragtning i lovforslaget, og hvor maksimeringsreglen formentlig får betydning.

Lovforslaget forholder sig til hel eller delvis overdragelse af virksomhed i virksomhedsskatteordningen. Det fremgår ikke af lovforslaget, hvorvidt de ændrede regler også ønskes udbredt til kapitalafkastordningen. Det vil vi gerne bede Skatteministeriet om at præcisere.

Lovforslaget § 2, nr. 1

Delvis overdragelse af virksomhed til ægtefælle

Efter gældende ret opgøres andelen af opsparat overskud, der overføres til ægtefællen, som forholdet mellem de aktiver, der overdrages og samtlige aktiver i virksomhedsordningen, bortset fra finansielle aktiver (jf. også lovforslagets tabel 1).

Efter lovforslaget ændres dette, så finansielle aktiver medregnes i brøken. Den del af forslaget, kan vi godt tilslutte os.

Som det er illustreret i tabel 2 i lovforslaget, foreslås det desuden, at beregningen af brøken ændres til at være forholdet mellem kapitalafkastgrundlaget for den virksomhed, der overdrages, og det samlede kapitalafkastgrundlag, dvs. efter fradrag af virksomhedens gæld mv. Det er vores opfattelse, at modregningen af gælden i opgørelsen kan medføre vilkårlige

resultater og stor ligningsmæssig usikkerhed i de tilfælde, hvor gældsposter ikke er "øremærket" bestemte aktiver, f.eks. prioritetsgæld.

Side 3

Det er vores opfattelse, at en beregning på baggrund af den andel af værdien af de aktiver, der overdrages, vil opfylde lovforslagets formål og vil være langt mere simpelt at administrere for såvel skatteyder som Skattestyrelsen.

I eksemplet i tabel 1, vil vores forslag betyde, at når finansielle aktiver indgår i beregningen, medfører det, at andelen af opsparat overskud, der overdrages til ægtefællen reduceres fra 9.090.909 kr. til 1.960.784 kr. (10.000.000 kr. * 2.500.000 kr./12.750.000 kr.).

Hvis det fastholdes, at beregningen af brøken ændres til at være forholdet mellem kapitalafkastgrundlaget for den virksomhed, der overdrages, og det samlede kapitalafkastgrundlag, ønskes det oplyst, hvordan brøken beregnes, når der foreligger en hensættelse til senere hævnning i virksomhedsordningen. En hensættelse til senere hævnning er ikke en civilretlig gældspost, og kan heller ikke henføres til en specifik virksomhed, idet posten er et resultat af en ønsket overskudsdisponering i hele virksomhedsordningen.

Situationen kan fx være følgende:

Kapitalafkastgrundlag virksomhed A, der overdrages (virksomhedens aktiver minus virksomhedens gæld)	4.000
Kapitalafkastgrundlag virksomhed B, der beholdes (virksomhedens aktiver minus virksomhedens gæld)	5.000
Hensættelse til senere hævnning	<u>-500</u>
Kapitalafkastgrundlag i virksomhedsordningen i alt	<u>8.500</u>

Skal brøken beregnes som $4.000/8.500 = 47,1 \%$, eller skal brøken beregnes som $4.000/9.000 = 44,4 \%$?

Det ønskes også oplyst, hvordan en mellemregningskonto iht. VSL § 4 a indgår i brøkberegningen? Situationen kan fx være, at virksomhedsindehaveren på et tidspunkt har indskudt et kontantbeløb på 700 i virksomhed A, der er registreret på en mellemregningskonto iht. VSL § 4 a, og at der senere er foretaget en hævnning i virksomhed B på 400, der i overskudsdisponeringen for hele virksomhedsordningen anses for hævet på mellemregningskontoen iht. VSL § 4 a, som derfor udviser 300 ultimo. Mellemregningskontoen ultimo på 300 fragår i

det samlede kapitalafkastgrundlag, men hvordan skal mellemregningskontoen, der jo er fælles for hele virksomhedsordningen, håndteres i brøkberegningen?

Side 4

Overgang af drift mellem ægtefæller

Efter KSL § 25A, stk. 1, beskattes overskud af erhvervsvirksomhed hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften sker beskatningen hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden. Efter gældende praksis vil den ægtefælle, der driver virksomheden ultimo indkomståret blive beskattet af hele årets resultat, selvom den anden ægtefælle har drevet virksomheden en del af året. Ligeledes vil konto for opsparat overskud ultimo året før overgå til den ægtefælle, der driver virksomheden ultimo det år, hvor driften er overgået.

Med lovforslagets § 2 nr. 1 tilføjes som betingelse for succession i virksomhedsordningen ultimo året før overgangen af driften, at "overgangen af driften af virksomheden finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb", dvs. typisk den 1. januar.

Vi har vanskeligt ved at se formålet med denne bestemmelse og beder Skatteministeren redegøre herfor.

Desuden er det vores vurdering, at reglen kan få nogle yderst alvorlige utilsigtede konsekvenser, idet overgang af driften mellem ægtefæller sjældent planlægges, men skyldes hel eller delvis uarbejdsdygtighed hos en ægtefælle, som følge af sygdom eller anden svagelighed.

Det er vores opfattelse, at forslaget vil medføre, at overgang af driften fra fx Ægtefælle 1 til Ægtefælle 2 midt i året vil, som følge af Ægtefælle 1 sygdom eller ulykke, medføre, at Ægtefælle 2 ikke kan succedere i forhold til virksomhedsordningen.

Vil forslaget medføre, at beskatningen af opsparat overskud udløses hos Ægtefælle 1 (da denne ikke længere driver virksomhed, og dermed ikke kan anvende virksomhedsordningen)?

Hvis Ægtefælle 1 fortsat kan anvende virksomhedsordningen og beskatningen af opsparat overskud dermed ikke udløses, vil hævning af opsparat overskud efter driftens overgang til Ægtefælle 2, da skulle beskattes hos Ægtefælle 1 eller Ægtefælle 2?

Hvorledes skal skatteyder kunne dokumentere, at driften overgår præcist den første dag i indkomståret, dvs. typisk 1. januar, når der ikke sker en overdragelse af aktiver, der kan dokumenteres ved en overdragelsesaftale, men alene er tale om, at den primære arbejdsindsats vedr. virksomheden skifter mellem ægtefællerne? Har det i denne forbindelse betydning om en eller begge ægtefæller udfører arbejde i virksomheden eller holder fri den 1. januar?

Hvis overgangen af driften vedrører en del af en virksomhed, foreslås det i lovforslaget, at der kun sker forholdsmæssig succession i virksomhedsordningen.

Hvorledes hænger denne bestemmelse sammen med § 25 A stk. 1, 1-2 pkt., hvorefter hele beskatningen skal ske hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden?

Vi vil gerne opfordre skatteministeriet til at illustrere sammenhængen med et eksempel.

I forhold til opgørelsen af andelen af opsparet overskud, der kan overføres, henvises til vores bemærkninger ovenfor om delvis overdragelse af virksomheden til ægtefælle.

Henvisning til § 26 A, stk. 5, 2.-4. pkt.

I lovforslagets § 2, nr. 1, fremgår det, at der i KSL § 25 A, stk. 1, indsættes en henvisning til § 26 A, stk. 5, 2.-4. pkt., Hvad er årsagen til, at der ikke også henvises til § 26 A, stk. 5, 1. pkt.?

Lovforslaget § 2, nr. 2

I forlængelse af lovforslaget vil vi gerne gøre opmærksom på en uhensigtsmæssighed i praksis omkring, hvordan hensættelse til senere hævning administreres afhængig af, om der er tale om overdragelse af en hel eller en del af en virksomhed.

Ved overdragelse af en hel virksomhed indgår hensættelse til senere hævning efter vores opfattelse i successionen, mens der ved deloverdragelser ikke succederes i nogen del af hensættelse til senere hævning, jf. hertil SKM2020.251.SR.

Der ses ikke at være nogen særlig begrundelse for denne forskel. Derfor forslår vi, at man samtidig med den foreslåede ændring af kildeskatteloven § 26A, stk. 5 (forslaget § 2, nr. 2), tilføjer, at der ved deloverdragelse også succederes i en forholdsmæssig beregnet andel af hensættelse til senere hævnning.

Side 6

Hvis Skatteministeriet ikke mener, at denne tilføjelse er hensigtsmæssigt, vil vi opfordre Skatteministeriet til at præcisere, hvorfor man finder det nødvendigt at have denne forskel i successionen.

Lovforslaget § 2, nr. 3-5

Vores bemærkninger i dette afsnit illustrerer, at der er forskel på, om overdragelse af en virksomhed sker til ægtefælle eller barn. Det er vores ønske, at Skatteministeriet inddrager nævnte forhold i lovforslaget og forholder sig til dem i bemærkningerne.

Overdragelse mellem ægtefæller udløser som altovervejende hovedregel ikke nogen afståelsesbeskatning, ligesom der ikke skal beregnes gaveafgift (jf. kildeskattelovens § 26A, stk. 2, og boafgiftslovens § 22, stk. 3). Derfor opstår der typisk ikke noget behov for finansiering eller gældsbevægelse mellem ægtefællerne (køber og sælger) ved sådanne overdragelser.

Dette er vidt forskelligt fra overdragelse til børn. Ved overdragelse af ejendomme uden for næring, som anvendes til udlejning, er der ikke mulighed for succession. For øvrige aktiver er overdragelse med succession en valgmulighed.

Ved overdragelse til børn opstår stort set altid et behov for, at barnet skal betale et vederlag for virksomheden:

F.eks. i følgende situationer:

- Der skal skaffes likviditet til betaling af evt. skatter og gaveafgift ved forældrene.
- Forældrene har behov for en del af værdien i virksomheden, som en del af formuen til fremtidigt forbrug i pensionsalderen.
- Der er flere børn, der skal tages hensyn til – enten fordi der er tale om arveforskud og ønske om lige deling af formuen mellem børn/arvingerne. Det begrænser typisk mulighederne for- eller ønskerne om at overdrage til gunstig værdi/med gave.

I det fremsatte lovforslag mangler der efter vores opfattelse konkrete regneeksempler, der illustrerer, hvordan det er hensigten, at maksimeringsreglen i praksis skal fungere på virksomhedsordningen - for både køber og sælger - ved en delvis overdragelse af virksomhed og virksomhedsordning til et barn.

Side 7

Problemstillinger for købersiden

Ved overdragelse af en virksomhed til et barn, opstår der typisk nye gældsposter, når et generationsskifte gennemføres. Denne gæld indgår ikke i den virksomhedsordning, hvori der succederes.

Der er ikke nogen tvivl om, at gælden må anses at være erhvervsmæssig, da gælden jo netop knytter sig til købet af virksomheden. Ved fremmedfinansiering vil der også typisk være et ønske fra långivers side om, at virksomhedens aktiver stilles til sikkerhed for lånet – dette vil heller ikke kunne ske uden skattemæssige konsekvenser, hvis gælden ikke indgår i virksomhedsordningen.

I lovforslaget tages der ikke stilling til, hvordan denne gæld skal håndteres. Vi opfordrer derfor Skatteministeriet til at præcisere, hvordan en sådan erhvervsmæssig gæld skal håndteres ved overdragelse med succession i virksomhedsordningen og indskudskonto:

1. Skal gælden indskydes og dermed blive en hævning i den almindelige hæverækkefølge?
2. Kan gælden indskydes og reguleres direkte på den indskudskonto der succederes i?
3. Kan gælden medtages i virksomhedsordningen uden regulering af indskudskonto og hævning i hævning i hæverækkefølgen?
4. En alternativ justering, som præciseres i lovforslaget?

Ad. 1

Indskud af gælden vil potentielt udløse beskatning af hele eller en meget stor del af det opsparede overskud, som lige er blevet overdraget med succession. Reelt vil dette medføre, at succession i virksomhedsordningen ikke vil være relevant.

Ad. 2

Indskud ved regulering af indskudskontoen vil potentielt kunne føre til, at indskudskontoen bliver negativ. Derved vil muligheden for fremtidig opsparing i

virksomhedsordningen blive betydeligt ringere. Reelt vil dette også medføre, at succession i virksomhedsordningen ikke vil være relevant.

Side 8

Ad. 3

Hvis hele gælden vil kunne medtages i virksomhedsordningen uden begrænsninger eller reguleringer, vil omgåelsesmuligheden reelt fortsat bestå efter lovændringen. Derfor bør dette heller ikke være en relevant mulighed.

Ad. 4

Skatteministeriet bedes overveje at indføre en særskilt regel til regulering af indskudskontoen ved overdragelse med succession.

Det er vores forslag, at det f.eks. kan ske ved at tillade, at gælden kan medtages i virksomhedsordningen uden regulering i det omfang, den kan rummes i friværdien i overdragelsessummen ekskl. finansielle aktiver og ekskl. Finansiering, der opstår i forbindelse med overdragelsen. En sådan metode ville imødegå den eksisterende omgåelsesmulighed, som søges fjernet med lovforslaget samtidig med, at der gives mulighed for at medtage erhvervmæssig gæld relateret til virksomhedens driftsaktiver. Ved metoden vil der imidlertid også kunne opstå tilfælde, hvor køber kan succedere i størstedelen af det opsparede overskud samtidig med, at gælden kan indgå i virksomhedsordningen som erhvervmæssig gæld, men hvor tilgodehavendet for merværdien vil kunne være placeret i den private formue ved sælger – men gæld, der knytter sig til de eksisterende værdier (og dermed det eksisterende opsparede overskud), vil ikke kunne inddrages i virksomhedsordningen.

Problemstillinger for sælger

Ved familieoverdragelser anerkendes det i praksis kun, at sælgers (forældrene) tilgodehavende kan indgå i virksomhedsordningen, hvis det ikke overstiger cirka 20 pct. af finansieringen. Det giver allerede i dag nogen udfordringer i forhold til løbende generationsskifter. En del af denne udfordring har hidtil kunne løses ved købers overtagelse af en beregningsmæssig større andel af det opsparede overskud.

Med indførelse af en "maksimeringsregel" vil denne finansieringsmulighed forsvinde, og der vil for en del familieoverdragelser deraf opstå et større behov for sælgerfinansiering. Dette vil paradoksalt nok ikke kunne lade sig gøre for sælger uden, at det udløser beskatning af en del af det opsparede overskud, som sælger står tilbage med efter deloverdragelse.

Vi anmoder derfor om, at der redegøres for, hvordan det er tiltænkt, at sælgers forhold skal blive påvirket af maksimeringsreglen.

Lovforslaget § 2, nr. 4

Vores bemærkning her er lig vores bemærkning § 2, nr. 2.

Ifølge lovforslaget skal hensættelse til senere hævnning ikke indgå i successionen ved en delvis overdragelse/succession i virksomhedsordningen – mens hensættelse til senere hævnning, efter vores opfattelse, vil være en del af successionsgrundlaget ved fuldstændig overdragelse. Der ses ikke at være nogen særlig begrundelse for denne forskel. Derfor anbefaler vi, at man samtidig med den foreslåede ændring af bestemmelsen tilføjer, at der ved deloverdragelse også succederes i en forholdsmæssig beregnet andel af hensættelse til senere hævnning.

Hvis man ikke mener, at denne tilføjelse er hensigtsmæssigt, vil vi opfordre Skatteministeriet til at præcisere, hvorfor det findes nødvendigt med denne forskel/undtagelse i successionen.

Lovforslaget § 1

Vi henviser i det hele til vores bemærkninger om overdragelse i levende live.

Øvrige bemærkninger

Overdragelse af hele virksomheden mv.

Som vi forstår lovforslaget, vil begrænsningsreglen for hvor stor en saldo på konto for opsparet overskud, der kan overdrages eller overtages, alene få virkning i de situationer, hvor dele af virksomheden eller en af flere virksomheder overdrages samt hvor driften delvist overgår til en ægtefælle. Overdrages eller overgår driften af hele virksomheden eller den sidste del af virksomheden, vil det opsparende overskud ikke skulle opdeles.

Dette harmonerer dog umiddelbart dårligt med lovbemærkningerne afsnit 2.1.2, hvor det anføres indledningsvist:

”Det foreslås at ændre reglerne for overdragelse af en virksomhed, en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, således at der bliver en sammenhæng imellem den overdragede saldo på konto for opsparede overskud og de aktiver og passiver, som overdrages til ægtefælle, børn, børnebørn, søskende,

søskendes børn, søskendes børnebørn eller under visse betingelser en samlever” [vores fremhævelse].

Side 10

Tilsvarende formulering går igen i afsnit 2.2.2 vedr. overtagelsen af virksomhed ved død. Vi foreslår, at ”en virksomhed” udgår af lovbemærkningerne.

Eksempler i tabel 2 og 3

I bemærkningerne til § 2, nr. 2, forklaringen til eksemplet i tabel 2, angives

”Andelen af saldoen på konto for opsparet overskud, som ægtefællen kan overtage, beregnes herefter som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget, der kan henføres til udlejningsvirksomheden, dvs. 2.500.000 kr., og det samlede kapitalafkastgrundlag, dvs. 10.300.000 kr.”

I forhold til beløbet på 2.500.000 kr., synes der ikke at være sammenhæng med eksemplet, idet den del af kapitalafkastgrundlaget, der kan henføres til udlejningsvirksomheden, her er opgjort til 50.000 kr.

Tilsvarende gør sig gældende vedrørende eksemplet i tabel 3

Opgørelse af erhververs kapitalafkastgrundlag efter en successionsoverdragelse af aktiver iht. KSL § 33 C, stk. 1 og KSL § 26 A, stk. 2

Uanset om reglerne om succession i opsparet overskud mv. i KSL § 33 C, stk. 5 og KSL § 26 A, stk. 4-5 anvendes eller ej, er der i bestemmelsernes ordlyd ikke hjemmel til, at erhververen succederer i overdragerens kapitalafkastgrundlag vedrørende den erhvervede virksomhed. Se hertil også SKM2020.251.SR, indstillingen til spm. 1.

Erhververen skal derfor efter vores forståelse under alle omstændigheder selvstændigt opgøre sit eget kapitalafkastgrundlag vedrørende den erhvervede virksomhed.

Efter VSL § 8, stk. 2, medregnes fast ejendom til den ”kontante” anskaffelsessum ved opgørelse af (erhververens) kapitalafkastgrundlag(et).

Dette rejser tvivl om, hvordan VSL § 8, stk. 2, skal fortolkes i sammenhæng med en successionsoverdragelse af aktiver iht. KSL § 33 C, stk. 1 og KSL § 26 A, stk.

2, dvs. hvor erhververen succederer i overdragerens skattemæssige anskaffelsessum mv.

Side 11

Eksempel: Hvis et barn har erhvervet en fast ejendom for en civilretlig købesum på 5.000 fra Mor, der enten berigtiges ved kontant betaling, gave, gældsbrev eller en kombination heraf, men hvor barnet iht. KSL § 33 C, stk. 1, succederer i Moderens skattemæssige anskaffelsessum for ejendommen på 3.000, til hvilken værdi skal ejendommen da indgå i barnets opgørelse af kapitalafkastgrundlaget iht. VSL § 8, stk. 2?

Efter vores vurdering må det umiddelbart være 5.000, idet VSL § 8, stk. 2, anfører den "*kontante*" anskaffelsessum (5.000), og ikke anfører den "*skattemæssige*" anskaffelsessum (3.000), hvori der er succederet.

Det samme spørgsmål og eksempel gælder i forhold til en successionsoverdragelse af aktiver mellem ægtefæller iht. KSL § 26 A, stk. 2?

Vi står gerne til rådighed for en uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Louise Egede Olesen
Chefkonsulent

Til: KLN1@skm.dk
Cc: sob@skm.dk
Fra: Helle Hougård Porsfelt (hhp@hvlaw.dk)
Titel: L 133 - indgreb succession opsparet overskud - J.nr. 2020 - 10034
Sendt: 11-02-2021 12:17
Bilag: image005.png; image006.png;

Denne e-mail kommer fra internettet og er således ikke nødvendigvis fra en intern kilde selvom afsenderadresse kan indikere det.

Hej Kenneth Lønnquist Nielsen

Mange tak for drøftelsen tidligere i dag om ovennævnte indgreb, og beklager at jeg ikke har overholdt høringsfristen, og at mine kommentarer dermed ikke anses for et høringssvar.

Jeg håber, at det er ok, at jeg alligevel afgiver mine korte kommentarer til indgrebet mod succession i opsparet overskud.

Min opfattelse er, at ministeriet er ved at lappe et ikke-eksisterende hul, og jeg tænker umiddelbart at indgrebet ikke har nogen virkning.

Min opfattelse er, at det hul, som er identificeret reelt er en konsekvens af sælger kan modtage sin salgssum uden at hæve det opsparede overskud, men det er jo hele formålet med at overdrage det opsparede overskud med succession. Dette gælder også ved delsalg for den solgte del af virksomheden, se nedenfor. Hvis man ikke fra politisk side vil acceptere dette, så er det efter min opfattelse muligheden for at overdrage det opsparede overskud med succession, man må lukke.

Hvis man tager udgangspunkt i jeres eksempel i lovforslaget, hvor kapitalafkastgrundlaget på 10,3 mio. kr. primært knytter sig til de finansielle aktiver, vil konsekvensen af ikke at overtage de finansielle aktiver på 10 mio. kr. være, at køber ikke kan succedere i nogen særlig del af det opsparede overskud, da man uden de finansielle aktiver kun overtager 50/10.300 dele af kapitalafkastgrundlaget.

Alternativ 1 – køber overtager også de finansielle aktiver

Hvis køber nu i stedet overtager også de finansielle aktiver på 10 mio. kr., kan man overtage næsten hele det opsparede overskud, svarende til 10,050/10,300 dele.

Det vil dog samtidig forøge købers købspris med 10 mio. kr. (ellers har sælger jo givet en gave). Det vil sige at sælger kontant modtager 10 mio. kr. i yderligere salgssum, som køber så må skaffe, fx ved at låne i banken (eller som køber måske har kontant i forvejen i sin virksomhedsordning, hvis man nu som køber i forvejen driver virksomhed i VSO). Det kan også være, at køber har de 10 mio. kr. privat og indskyder midlerne på mellemregningskontoen, hvis køber i forvejen anvender VSO.

Købesummen skal for sælger her indgå i VSO, hvis sælger vælger at fortsætte med VSO for den virksomhed, som sælger fortsat ejer. Køber har jo imidlertid overtaget hovedparten af det opsparede overskud med virkning fra 31. 12. året før. Derfor er vi, som jeg ser det tilbage, ved at sælger kan hæve de 10 mio. kr. og nøjes med at blive beskattet af restdelen af det opsparede overskud, i jeres eksempel svarende til 250/10250 dele af det opsparede overskud.

Sælger kan også vælge VSO fra i salgsåret, hvilket vil have samme skattemæssige konsekvens, nemlig beskatning af restopsparing.

Køber har i alternativet optaget et lån på 10 mio. kr. (eller evt. finansieret de 10 mio. kr. med andre midler i VSO eller fra privat regi) og samtidig overtaget 10 mio. kr. i finansielle aktiver, som man nu kan anvende til at indfri lånet eller omplacere. Da lånet jo er optaget til finansiering af virksomhedskøbet er der jo tale om virksomhedsgæld (ligesom der vil være tale om, hvis køber optager lån til finansiering af andre virksomheder eller virksomhedsaktiver), så der sker ikke nogen hævning af opsparet overskud ved den disposition.

Alternativ 2 – køber overtager alle aktiver og passiver i VSO

En anden mulighed er, at køber overtager hele aktiviteten i VSO og dermed hele det opsparede overskud. Her gælder det tilsvarende at købers købspris forøges med prisen for de yderligere værdier, dvs. med 10,250 mio. kr. i jeres eksempel (så man ikke kommer til at give en gave).

I denne situation skal købesummen ikke indgå i sælgers VSO, da køber jo ifølge lovens ordlyd har overtaget det opsparede overskud mv. med virkning pr. 31.12. året før (ved kalenderårs regnskab). Det opsparede overskud påvirkes dermed ikke af at sælger modtager og hæver salgssummen, hvilket jo er naturligt, da successionsadgangen jo ellers

ville blive illusorisk. Min forståelse er, at dette er årsagen til, at loven er udformet sådan, at køber anses for at have overtaget det opsparede overskud mv. med virkning pr. 31. 12. året før (ved kalenderårsregnskab), da man dermed fra lovgivers side har sikret at det opsparede overskud er overgået til køber før sælger pr. 1. januar afstår virksomheden og modtager salgssummen.

Konsekvensen må være, at sælger her får yderligere 10,250 mio. kr. fri som salgssum på samme måde, som hvis sælger havde beholdt 10 mio. kr. i finansielle aktiver + 250 tkr. i andre aktiver. Ergo har sælger i min optik ikke opnået nogen fordel ved at kunne beholde de finansielle aktiver, og måske er det derfor reglen oprindeligt blev udformet sådan som den er nu.

Køber har også i alternativ 2 skullet betale 10,250 mio. kr. yderligere i købspris, som kan være finansieret med lån (hvis købet ikke er finansieret med andre midler i VSO eller fra privat regi). Samtidig har køber også i alternativ 2 overtaget 10 mio. kr. i finansielle aktiver, som man nu kan anvende til at indfri lånet eller omplacere i andre aktiver, fx de kontanter man brugte til at betale sælger.

Jeg hører selvfølgelig gerne om I har indvendinger imod ovennævnte, og kan naturligvis kontaktes herom.

Med venlig hilsen/Yours sincerely

Helle Porsfelt
Advokat, Partner

Direct (+45) 6144 0708
hhp@hvllaw.dk

Hejm Vilsgaard
ADVOKATER

Borggade 1, 8000 Aarhus C
Lysholt Allé 10, 7100 Vejle

T: (+45) 7930 1710 | info@hvllaw.dk | www.hvllaw.dk | [LinkedIn](#)

Medlem af / member of

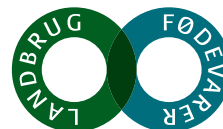


Denne e-mail er afsendt med TLS-kryptering. Mailen med dertil knyttede filer indeholder fortrolige oplysninger. Er du ikke den rette modtager, bedes du straks kontakte os herom og slette mailen.

Bemærk, at vi behandler personoplysninger om dig for at besvare din henvendelse og eventuelt levere vores ydelser til dig. Du kan i vores [persondatapolitik](#) og vores [cookiepolitik](#) læse mere om, hvordan Hejm Vilsgaard Advokater behandler dine personoplysninger. Du kan se vores [forretningsbetingelser her](#).

This e-mail has been sent with TLS-encrypting. The e-mail with attached files includes confidential information. If you are not the right recipient, please contact us immediately and delete the e-mail.

Please note that we process personal information about you to respond to your enquiry and possibly provide you with our services. You can read more about how we process your personal information in our [personal data policy](#) and our [cookie policy](#). Please see our [general terms and conditions here](#).



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
Att.: sob@skm.dk, KLN1@skm.dk

Landbrug & Fødevarer FmbA

Axelborg, Axeltorv 3
DK 1609 København V

T +45 3339 4000
F +45 3339 4141
E info@lf.dk
W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Høringssvaret er sendt elektronisk til lovgivningoekonomi@skm.dk, sob@skm.dk,
KLN1@skm.dk

Høring af udkast til L 133 - Forslag til lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven, j.nr. 2020 - 10034

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til L 133 - Forslag til lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven (Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen), som er sendt i høring den 22. december 2020.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor. Vi vedlægger desuden høringssvar fra SEGES.

Landbrug & Fødevarer er generelt meget enige i, at lovgivningen straks bør ændres, hvis den giver anledning til åbenlys udnyttelse af skattereglerne. Landbrug & Fødevarer så dog gerne, at ordvalget generelt i forbindelse med lukning af "huller" i skattelovgivningen var mindre dømmende og generaliserende. I nærværende forslag tenderer lovens titel "Indgreb mod skatteundgåelse..." til at kriminalisere de involverede parter ved overdragelse af en virksomhed i virksomhedsordningen. I realiteten har de blot anvendt den eksisterende lovgivning med den konsekvens, at visse har betalt den mindst mulige skat i den konkrete situation. En alternativ titel kunne f.eks. have været "Indgreb mod potentiel skatteundgåelse...".

Virkningstidspunktet, jf. lovforslagets § 3, stk. 2.

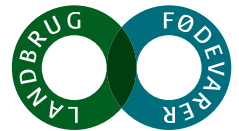
Lovændringerne foreslås ændret med virkning for aftaler indgået den 22. december 2020 eller senere, dvs. fra og med dagen for lovforslagets fremsættelse. Landbrug & Fødevarer er enige i, at dette er almindelig praksis, når lovforslaget redegør for, hvordan gældende regler kan udnyttes, hvorfor lovforslagets virkningstidspunkt med tilbagevirkende kraft skal forhindre, at selvstændigt erhvervsdrivende kan udnytte gældende regler til at omgå beskatning.

Landbrug & Fødevarer havde dog gerne set, at lovforslaget – i overensstemmelse med almindelig god forvaltningsskik – enten var fremsat tidligere på året eller først havde virkning i starten af 2021. Fordi lovforslaget har virkning så tæt på en lang række helligdage i forbindelse med jul og nytår, er der i praksis udarbejdet adskillige overdragelser i løbet af november/december med virkning fra den 1. januar 2021 uden rådgivers kendskab til L 133. Det skaber en uhensigtsmæssig retsstilling, som lovforslaget i øvrigt ikke tager stilling til.

Landbrug & Fødevarer foreslår virkningstidspunktet ændret til den 4. januar 2021.

Manglende forholdsmæssighed mellem lovens formål og de foreslåede skærper

Lovforslaget har til formål at hindre en udnyttelse af reglerne om overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen til nærtstående. På baggrund af Skattestyrelsens "early warning" har vi forstået, at Skatteministeriet ønsker at ændre på muligheden for overdragelse af virksomhed i virksomhedsordningen til ægtefæller, børn, børnebørn m.fl., således at den selvstændigt erhvervsdrivende i forbindelse med overdragelsen kan undgå den endelige beskatning af konto for



opsparat overskud, samtidig med at den selvstændigt erhvervsdrivende kan udtage finansielle aktiver af virksomhedsordningen uden beskatning.

Som konsekvens følger det af lovforslaget, at overdrageren ikke uden videre kan få frigjort finansielle aktiver i virksomhedsordningen uden beskatning i forbindelse med overdragelse af en virksomhed, en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder til nærtstående, hvor saldoen på konto for opsparat overskud overdrages. Herigennem er det ikke længere muligt at gennemføre den tidligere beskrevne model, og lovforslaget havde principielt ikke behøvet at foretage andet end konsekvensændringer.

Alligevel foreslår Skatteministeriet også at indarbejde et loft for, hvor stor en saldo på konto for opsparat overskud, der skal kunne overdrages. Andelen af saldoen på konto for opsparat overskud, der vil kunne overdrages, foreslås fastsat således, at den ikke må overstige den positive værdi af den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføre til den pågældende virksomhed.

Landbrug & Fødevarer savner i denne sammenhæng forholdsmæssighed. Til fordel for fremtidens mange generationsskifter havde Landbrug & Fødevarer gerne set, at der alene var gennemført en skærpelse i forhold til finansielle aktiver i overensstemmelse med formålet. Skærpselser der netop gennemføres for at skabe et mere robust og tillidsvækkende skattesystem, bør gennemføres så de fungerer efter hensigten og ikke indskærper uforholdsmæssigt.

Ønskes ovenstående uddybet er I velkomne til at kontakte undertegnede.

Med venlig hilsen

Maria Eun Elkjær
Chefkonsulent

Erhverv

D +45 3339 4678
M +45 2939 2503
E MAEE@if.dk

Skatteministeriet

Att.: Signe Øgendahl Beeck og Kenneth Lønnquist Nielsen

Sendt elektronisk til

lovgivning@oekonomi@skm.dk

med kopi til

sob@skm.dk

29. januar 2021

Høring over lovforslag L 133 (FT 2020/21) Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen – j.nr. 2020 - 10034

SEGES takker for at have modtaget lovforslaget i høring.

1. Vedrørende virkningstidspunkt

Lovforslaget er fremsat for at forhindre, at skatteydere undgår skat ved overtagelse af konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen, og lovforslaget skal have virkning fra og med fremsættelsen i Folketinget den 22. december.

Dette er i overensstemmelse med praksis i denne type lovforslag, og anses ikke at være lovgivning med tilbagevirkende kraft. Følgende skal dog bemærkes til det foreslåede virkningstidspunkt:

Lovforslaget er fremsat så sent på året, at overdragelsesaftaler ikke har haft reel mulighed for at tage højde for de nye regler for aftaler indgået den 1. januar 2021. Forberedelsen af en virksomhedsoverdragelse tager tid, og vil være tilrettelagt med rådgivere over en længere periode inden juleferien 2020, så aftalerne er klar til at blive endelig indgået den 1. januar 2021. SEGES har modtaget en række henvendelser om, at aftaler mellem køber og sælger er indgået den 1. januar 2021, hvor rådgiver, grundet julen, først har fået kendskab til lovforslaget den 4. januar 2021.

Dette er særdeles u hensigtsmæssigt og kunne være undgået med en fremlæggelse af lovforslaget tidligere. Desuden vil de aftaler, indgrebet er rettet mod, altid blive indgået den 1. i en måned, hvorfor lovforslagets indhold også kunne have været kommunikeret ud til rådgiverne tidligere i december måned, så der kunne være taget højde for, at der er nye regler på vej, uden at det havde givet mulighed for at udnytte reglerne inden en virkningsdato.

Det er derfor SEGES opfattelse, at lovforslaget ikke bør have virkning fra og med fremsættelsen men tidligst fra og med 4. januar 2021.

Hvis virkningstidspunktet fastholdes, anmodes Skatteministeriet om at forholde sig til følgende problemstillinger:

Da lovforslaget er kommet så sent, at der de facto er indgået en række aftaler uden kendskab til de foreslåede nye regler, er der et behov for, at det i lovforslaget forholdes til, hvordan disse

aftaler skal behandles. Herunder er der behov for, at det angives, i hvilket omfang det vil være muligt at træde tilbage fra en aftale, eller at ændre i aftalerne, så de er i overensstemmelse med regelgrundlaget.

Aftalerne om succession i konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen har hidtil alene omfattet kontoen for opsparet overskud, hvor det efter den foreslåede ændring af kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, hhv § 26 A, stk. 5 ændres til en indtræden i overdragerens virksomhedsordning. Dette kan give anledning til en anden aftale køber og sælger imellem.

Det kan særligt være relevant at forholde sig til følgende:

Vil det være muligt for køber og sælger at træde tilbage fra en handel indgået 1.1.2021 generelt og især, hvis indtræden i overdragerens virksomhedsordningen medfører uforudsete og væsentlige skattemæssige konsekvenser, hvorved der må anses at foreligge bristede forudsætninger?

Vil det være muligt at ændre den oprindelige overdragelsesaftale pr. 1.1.2021?

Vil det således f.eks. være muligt at ændre aftalen så aktiver, som ikke var omfattet af den oprindelige aftale, nu omfattes af aftalen? Dette kan f.eks. være sælgers finansielle aktiver, en andelskonto, en blandet benyttet bil eller forudbetalt leje.

Vil berigtigelsen kunne tilpasses en nedsættelse af det beløb, der kan succederes i, hvis der er opgjort et væsentligt større beløb på konto for opsparet overskud, som køber skal succedere i i forbindelse med en indgået aftale pr. 1.1.2021, end køber rent faktisk kan overtage efter de foreslåede regler?

Situationen opstår, hvis det beløb, der kan succederes i, bliver mindre. Derved bliver passivposten også mindre, og derved bliver den afgiftspligtige gave større. Ved brug af nedslag for den latente skattebyrde (kildeskattelovens § 33 D) vil nedslaget indgå i berigtigelsen som overtagelse af en gældspost. Når nedslaget bliver mindre, vil der mangle modydelse, hvorved den afgiftspligtige gave bliver større.

2. Ændringer vedrørende KSL § 33 C, stk. 5

Det med rødt markerede foreslås indsat i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 som 3.-5. pkt.:

Stk. 5. Anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den, til hvem virksomheden overdrages, ~~overtage indestående på konto for opsparet overskud~~ "indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen" ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Den, til hvem en del af virksomheden eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, overdrages, kan overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud,

"indskudskontoen og mellemregningskontoen" der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed. Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. ~~Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen. Ved beregningen af den forholdsmæssige del ses bort fra finansielle aktiver.~~ "Der kan dog ikke overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed." Foreligger der flere konti for opsparet overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene. Overtagelse efter 1. og 2. pkt. forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I.

Der er ikke behov for begrænsningsregel i forhold til kapitalafkastgrundlag

Ved lovforslaget foreslås først og fremmest at bestemmelsen om, at der ved opgørelsen af den forholdsmæssige del ses bort fra finansielle aktiver, ophæves. Det er vores opfattelse, at man allerede ved denne ændring har forhindre det i lovforslaget skitserede misbrug.

Det er vores opfattelse at den indsatte bestemmelse om, at der ikke kan overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget, der kan henføres til den pågældende virksomhed, er unødvendig og i mange situationer vil ramme urimeligt hårdt. Formålet med bestemmelsen må være at sikre sig, at erhververen har mulighed for at betale den overtagede udskudte skat af opsparingen. Vi mener, at bestemmelsen går ud over at tjene dette formål.

Indestående på konto for opsparet overskud er udtryk for en indkomst, der foreløbig er beskattet med 22 %. Den udskudte skat kan beregnes således:

Eksempel:

Konto for opsparet overskud (eksklusive virksomhedsskat)	1.000.000
Den dertil hørende virksomhedsskat	<u>282.051</u>
Til beskatning i alt	<u>1.282.051</u>
Den maksimale udskudt skat (alt over topskattegrænsen)	
Skat inklusive AM-bidrag $1.282.051 \times 56,5 \%$	724.359
Godskrivning af virksomhedsskat	<u>-282.051</u>
	<u>442.308</u>
Udskudt skat, hvis det hæves ud under topskattegrænsen:	
Skat inklusive AM-bidrag $1.282.051 \times 40 \%$	512.820
Godskrivning af virksomhedsskat	<u>-282.051</u>
Udskudt skat af 1.000.000 kr. opsparet overskud	<u>230.769</u>

Den udskudte skat af 1.000.000 kr. på konto for opsparet overskud udgør således et beløb på mellem 230.769 kr. til 442.308 kr. I lovforslaget sammenholdes selve kontoen for opsparet overskud med værdien af den virksomhed, der overtages. Derved sikres den udskudte skat ikke 100 % men med et langt større beløb, hvilket vi ikke mener er rimeligt. Hvis maksimeringsreglen fastholdes, bør værdien af virksomheden sammenholdes med f.eks. 40 % af det indestående på konto for opsparet overskud, der overtages med succession.

Hvis begrænsningsreglen/maksimeringsbestemmelsen fastholdes, mener vi, det bør overvejes at opgøre virksomhedens værdi på baggrund af nutidsværdier og ikke overdragerens kapitalafkastgrundlag, som er en opgørelse af aktiverne til historiske anskaffelsessummer.

Det ville efter vores opfattelse også være rimeligt, om der åbnes for, at man kan vælge at medtage værdien af aktiverne i overensstemmelse med de i overdragelse aftalte værdier i stedet for sælgers historiske anskaffelsessummer, der indgår i kapitalafkastgrundlaget.

Hvis dette ikke kan accepteres, bør der som minimum gives mulighed for, at værdien af fast ejendom kan medtages til en godtgjort markedsværdi f.eks. en ejendomsvurdering efter ejendomsvurderingslovens § 11, som er indhentet i forbindelse med generationsskiftet. Det skal bemærkes, at der navnlig i generationsskifter i landbruget vil værdiansættelsesprincipperne for fast ejendom have stor betydning. Der er store forskelle på de faktiske værdier af landbrugsejendommene og de historiske anskaffelsessummer, der indgår i kapitalafkastgrundlagene.

Derudover bør der åbnes mulighed for, at aktiver, der grundet skattelovningen øvrige regler ikke er medtaget i kapitalafkastgrundlaget, kan medtages når henses til succession i konto for opsparet overskud. F.eks. indgår landbrugerens jord- og foderbeholdninger i årsrapport men ikke i skatteregnskabet, medmindre landbrugeren fører beholdningsregnskab. Værdien af sådanne jord- og foderbeholdninger, der ikke allerede indgår i skatteregnskabet, og derfor ikke indgår i kapitalafkastgrundlaget, bør kunne tillægges kapitalafkastværdien i relation til begrænsningsreglen i § 33 C stk. 5, 3. sidste pkt.

Øvrige bemærkninger til foreslåede nye affattelse af § 33 C, stk. 5:

Det fremgår af lovforslaget, at erhverver indtræder i "overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen."

Kan Skatteministeriet bekræfte, at når ordet "herunder" anvendes, betyder det, at erhverver også indtræder i sælgers konto for hensat til senere hævning?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det er saldi opgjort pr. sælgers ultimostatus året før overdragelsesåret, som køber indtræder i?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at succession i konto for opsparet overskud ikke har betydning for, hvorledes køber skal opgøre sit kapitalafkastgrundlag? Det ønskes hermed bekræftet, at køber ikke succederer i sælgers anskaffelsesværdier.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at en evt. negativ indskudskonto hos sælgeren ikke skal være udlignet inden hel- eller deloverdragelse til børn mv. med succession i konto for opsparet overskud?

Al virksomhed overdrages til børn mm. Begrænsningsregler

I KSL § 26 A sondres der mellem heloverdragelser, der er omfattet af stk. 4, og deloverdragelser, der er omfattet af stk. 5. Begrænsning om, at der ikke kan overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget, der kan henføres til den overtagne virksomhed, indsættes i KSL § 26 A stk. 5 og gælder alene for deloverdragelser.

Ved overdragelse til børn mm. efter reglerne i KSL § 33 C er der ikke en så klar sondring. Det giver anledning til tvivl om, hvad der gælder, hvis der sker fuld overdragelse af hele virksomheden/alle virksomhederne til et barn. Dette skyldes, at der i stk. 5 foreslås indsat følgende:

”Der kan dog ikke overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed.”

Det er vores forståelse, at denne begrænsning kun skal gælde ved deloverdragelser. Dette fremgår imidlertid ikke klart.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis der sker overdragelse af samtlige virksomheder, som den erhvervsdrivende måtte have i virksomhedsordningen, herunder hvor den erhvervsdrivende alene driver én virksomhed, vil der kunne ske overdragelse af hele konto for opsparet overskud med succession til erhververen?

I givet fald skal der opfordres til, at der indsættes et særligt stykke for heloverdragelser og et andet stykke for deloverdragelser, så det fremgår klart.

Hvis Skatteministeriet kan bekræfte ovenforstående, giver dette anledning til en udfordring ved overdragelse af hele virksomheden til flere.

Eksempel:

En mor ejer og driver en virksomhed. Der er 10 mio. kr. på konto for opsparet overskud. Kapitalafkastgrundlaget er 5 mio. kr. Virksomheden overdrages fuldt ud med alle aktiver og passiver til moderens 2 børn med en ideel andel på 50 % til hver. I dette tilfælde bør hele opsparingen kunne overdrages sammen med virksomheden.

Kan ministeriet bekræfte, at i dette tilfælde kan hele opsparingen overgå til de 2 børn? I givet fald bør forslaget justeres.

Hvis ikke, hvad sker der så med den del af opsparingen, der ikke kan overtages?

Virksomhedsoverdragelse og optagelse af ny gæld

Der ses ikke i lovbemærkninger eller andet steds at være forholdt sig til, hvorledes optagelse af ny gæld påvirker købers virksomhedsordning.

Vil Skatteministeriet redegøre for om gæld, der af køber optages i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen, og som udgør en del af berigtigelsen af overdragelsessummen, fragår ved fastlæggelse af købers indskudskonto, jf. eksemplet nedenfor?

Eksempel

Forhold, sælgers VSO:

Konto for opsparat overskud	6.000.000 kr.
Mellemregningskonto	200.000 kr.
Indskudskonto ultimo:	7.000.000 kr.

Sønnen ønsker at købe landbrugsvirksomheden og at succedere i virksomhedsopsparingerne. Sønnen overtager alle aktiver og passiver. Som en del af berigtigelsen aftaler parterne, at sønnen skylder 2.000.000 kr. på anfordring til faderen. Landbrugsejendommen overdrages til 12 mio. kr. og med følgende berigtigelse af overdragelsessummen:

Overtagelse af gæld	3.000.000 kr.
Gave (svarende til passivpost)	2.000.000 kr.
Nyoptagne lån	4.000.000 kr.
Anfordringsgældsbrev	<u>3.000.000 kr.</u>
I alt	12.000.000 kr.

Forhold købers VSO:

Konto for opsparat overskud	6.000.000 kr.
Mellemregning	200.000 kr.
Indskudskonto	7.000.000 kr.

Eller skal den nystiftede gæld fragå ved opgørelse af købers indskudskonto således?
Indskudskonto:

1. Sælgers indskudskonto.	7.000.000 kr.
2. Nyoptagne lån (placeret i VSO)	-4.000.000 kr.
3. Anfordringsgældsbrev (placeret i VSO)	<u>- 3.000.000 kr.</u>
	0 kr.

Hvis skatteministeriet mod forventning finder, at indskudskontoen i eksemplet ovenfor skal opgøres til 0 kr., hvorledes påvirker det så virksomhedsordningen i øvrigt? Er der tale om en hævnning i hæverækkefølgen? Hvis dette er tilfældet, tvangshæves virksomhedsopsparingen - dette er derfor næppe løsningen.

Skatteministeriet bedes herunder bekræfte, at succession i konto for opsparet overskud ikke har betydning for købers opgørelse af kapitalafkastgrundlag, når henses til værdiansættelser mv.

Overdragelse delvist berigtiget ved overtagelse af gæld placeret udenfor sælgers virksomhedsordning

Kan Skatteministeriet bekræfte, at en privat gæld, der udgør en del af berigtigelsen af en ejendomshandel, og som anses for en hævnning i virksomhedsordningen for sælger, ikke påvirker størrelsen af konto for opsparet overskud, som køber overtager efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5?

Der henvises herved til Skatterådets bindende svar 16-0015055 af 21. juni 2016.

Overdragelse delvist berigtiget ved gave

Kan Skatteministeriet bekræfte, at en gave, der udgør en del af berigtigelsen af en ejendomshandel, og som anses for en hævnning i virksomhedsordningen for sælger, ikke påvirker størrelsen af konto for opsparet overskud, som køber overtager efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5?

Der henvises herved til Skatterådets bindende svar 16-0015055 af 21. juni 2016.

Nær medarbejder

Intet sted i forslaget er nær medarbejder nævnt. Det fremtræder således klart, at det ikke har været hensigten, at de nye krav skal gælde ift. overdragelser med succession til nær medarbejder. Det følger dog af nuværende KSL § 33 C, stk. 12, at stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdragelse til en såkaldt nær medarbejder.

Når det ikke er hensigten, at de nye bestemmelser skal gælde ift. nær medarbejder, bør der fremsættes ændringsforslag om dette. Det vil også være u hensigtsmæssigt, hvis der i disse situationer skulle ske indtræden i hele virksomhedsordningen.

Kan det i øvrigt bekræftes, at KSL § 26 A har forrang frem for KSL § 33 C, hvor ægtefællen er nær medarbejder?

3. 25 A stk. 1 og § 26 A stk. 4 og 5

I lovforslagets § 2, stk. 1, foreslås indsat nye punktnummer i KSL § 25 A, stk. 1. Indsættes som 3. til 5. pkt. Det der forsåles indsat er markeret med kursiv og rødt.

Kildeskattelovens § 25 A stk. 1:

Indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 2-4, samt ved opgørelsen af den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften, medregnes indkomst som nævnt i 1. pkt. hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden, jf. dog stk. 8 *”Anvender den ægtefælle, der driver virksomheden, ved udgangen af indkomståret forud for overgangen af driften af virksomheden til den anden ægtefælle, virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan en ægtefælle, som overtager driften af virksomheden, indtræde i den overdragende ægtefælles virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overgangen af driften af virksomheden, såfremt overgangen af driften af virksomheden finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Såfremt overgangen af driften vedrører en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, kan den ægtefælle, som nu driver virksomheden, overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed. § 26 A, stk. 5, 2.-4. pkt., og stk. 6, finder tilsvarende anvendelse.”*

I lovforslagets § 2, pkt. 2, ophæves § 26 A, stk. 5, 3. og 4. pkt. og i stedet indsættes nyt 3. pkt. Det der forsåles indsat er markeret med kursiv og rødt.

Kildeskattelovens § 26 A stk. 5

Stk. 5. Såfremt overdragelsen vedrører en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, jf. [virksomhedsskattelovens § 2](#), stk. 3, kan ægtefællen overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed.

Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter [virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1](#) og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget opgjort efter [virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1](#) og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret.

Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter [virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1](#) og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen. Ved beregningen af den forholdsmæssige del ses bort fra

~~finansielle aktiver.~~ *"Der kan ikke overtages et indestående på konto for opsparret overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed."* Foreligger der flere konti for opsparret overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene.

Ægtefæller og overgang af drift

Med den foreslåede formulering om successionen i virksomhedsordningen gøres succession tilsyneladende betinget af, at overgangen af driften af virksomheden finder sted dagen efter indkomstårs udløb.

Det er SEGES opfattelse, at opgørelsen af, hvem der driver virksomheden, sker på basis af det samlede indkomstår. Dvs. at hvis ægtefælle 1 driver virksomheden i januar til og med marts, og ægtefælle 2 driver virksomheden i april til december, og der er lige stor arbejdsindsats i hver måned, så skal ægtefælle 2 medregne resultatet efter stk. 1.

Tilsvarende hvis ægtefælle 1 driver virksomheden i januar til og med november, og ægtefælle 2 driver virksomheden i december, og der er lige stor arbejdsindsats i hver måned, så skal ægtefælle 1 medregne resultatet efter stk. 1.

Kan ministeriet bekræfte dette?

I givet fald forekommer det uforenelig med, at der i forslaget skrives: *"såfremt overgangen af driften af virksomheden finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb."*

Det kan overvejes, at dette omformuleres til: "med virkning fra dagen efter dette indkomstårs udløb"

Den samlede ordlyd af dette pkt. ville derefter være således: *"Anvender den ægtefælle, der driver virksomheden, ved udgangen af indkomståret forud for overgangen af driften af virksomheden til den anden ægtefælle, virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan en ægtefælle, som overtager driften af virksomheden, indtræde i den overdragende ægtefælles virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparret overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overgangen af driften af virksomheden, med virkning fra dagen efter dette indkomstårs udløb."*

Hvis ovennævnte ikke ændres, vil det give problemer, og muligheden vil kun kunne anvendes i de situationer, hvor ægtefællerne igennem længere tid har planlagt en overgang af driften.

Eksempel:

Ægtefælle 1 driver virksomheden i januar til og med marts. Ægtefælle 1 bliver derefter alvorligt syg og kan derfor ikke længere varetage driften. Ægtefælle 2 må derefter drive virksomheden i april til december.

Det forekommer urimeligt og uhensigtsmæssigt, hvis dette skulle betyde, at ægtefæller 2 ikke skulle kunne indtræde i virksomhedsordningen i denne situation.

Hvis det er meningen, at ægtefæller skal have mulighed for at indtræde i virksomhedsordningen ved overtagelse af driften, er det nødvendigt at tage hensyn til, at overtagelsen typisk vil ske løbende, og at indtræden i virksomhedsordningen derfor skal primo det år, hvor den anden ægtefælle i overvejende grad har drevet virksomhedsordningen.

Derfor bør forslaget overvejes ændret. Alternativt, at overgangen af driften af virksomheden skal anses for at finde sted den første dag i det første år, hvor en ægtefælle i overvejende grad driver virksomheden.

Ægtefæller - ejerskab eller drift

Kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, 3.5.pkt. vedrører overgang af virksomhedsordningen til ægtefællen i forbindelse med driftsovergang til ægtefællen, og § 26 A stk. 4 og 5 vedrører overgang af virksomhedsordningen til ægtefællen i forbindelse med overdragelse (salg, gave mm) af virksomheden.

Skatteministeriet anmodes om nærmere at redegøre for, hvornår den ene og hvornår den anden regel anvendes, både efter personskatteloven og virksomhedsskatteloven som anført i Den juridiske vejledning afsnit C.C.6.7.1. Er det således ejerskab, der afgør hvem af ægtefællerne, der skal beskattes af en udlejningsvirksomhed eller solcellevirksomhed? Skatteministeriet bedes herunder bekræfte, at det ikke har betydning for hvem af ægtefællerne, der anvender virksomhedsordningen, at en virksomhed overdrages til ægtefællen, når det hele tiden er den samme ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden?

Kan skatteministeriet bekræfte, at også passiv virksomhed, uanset ejerskabet, skal medregnes ved den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden.

.Vi beder Skatteministeriet tage stilling til, hvorvidt der i de efterfølgende eksempler ville kunne ses indtræden i virksomhedsordningen.

Eksempel 1.

H ejer 3 udlejningsejendomme, der hver har en værdi af 1 mio. kr. H har selv drevet dem til og med 2020. H anvender virksomhedsordningen, og der er ikke andre aktiver og ingen gæld i virksomhedsordningen. Ægtefællerne har kalenderårsregnskab.

H's virksomhedsordning ultimo 2020

Aktiver 3 udlejningsejendomme (kapitalafkastgrundlag)	3.000.000 kr.
Opsparet overskud	300.000 kr.

Eksempel 1 A

Den 1. januar 2021 overtager M driften af en af ejendommene (kommunikation med lejer om evt. reparationer og udfører også kontrol af, om huslejen er modtaget mv.)

Den 1. august overdrager H denne ejendom til M som gave.

Kan M indtræde i en andel af H's af virksomhedsordningen?

Umiddelbart vil betingelserne for indtræden i henhold til KSL § 25 A være opfyldt, mens betingelsen for indtræden efter KSL § 26 A ikke vil være opfyldt, da overdragelsen ikke finder sted dagen efter indkomstårs udløb.

Kan Skatteministeriet bekræfte dette?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at H's virksomhedsordning efterfølgende kan opgøres således - primo 2021 - under forudsætning af at reglerne om succession i konto for opsparet overskud anvendes:

Aktiver 2 udlejningsejendomme (kapitalafkastgrundlag)	2.000.000 kr.
Opsparet overskud	200.000 kr.

Og Ms virksomhedsordning:

Aktiver 1 udlejningsejendom (kapitalafkastgrundlag)	1.000.000 kr.
Opsparet overskud	100.000 kr.

Eksempel 1 B:

Det juridiske ejerskab til en af de tre ejendomme overdrages den 1. januar 2021, men driften overgår først til M den 1. august 2021

Kan Skattestyrelsen bekræfte, at resultatet for 2021 fortsat skal medregnes ved H, der i 2021 i overvejende grad har drevet virksomheden?

Kan Skattestyrelsen bekræfte, at H's virksomhedsordning vil være uændret i 2021

Aktiver 3 udlejningsejendomme	3.000.000 kr.
Opsparet overskud	300.000 kr.

Da M i 2022 fuldt ud driver ejendommen, som han købte i 2021, skal resultatet for 2022 selvangives ved M. Da overdragelsen af driften ikke opfylder vilkåret om, at driften skal overgå den første dag i det efterfølgende år, vil M ikke kunne indtræde i virksomhedsordningen i 2022.

Kan Skattestyrelsen bekræfte, at H's virksomhedsordning i 2022 vil være således?

Aktiver 2 udlejningsejendomme	2.000.000 kr.
Opsparet overskud	300.000 kr.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at der på intet tidspunkt opstår en hævnning i H's VSO i situationen skitseret ovenfor, uanset hvorledes overdragelsen berigtiges?

Eksempel 2.

H ejer 3 udlejningsejendomme der hver har en værdi af 1 mio. kr. H har selv drevet dem til og med 2020. H anvender virksomhedsordningen, og der er ingen gæld i virksomhedsordningen. Ægtefællerne har kalenderårsregnskab.

H's virksomhedsordning ultimo 2020

3 udlejningsejendomme	3.000.000 kr.
Obligationsbeholdning, ejes af H	<u>1.000.000 kr.</u>
Kapitalafkastgrundlag	<u>4.000.000 kr.</u>
Opsparet overskud	2.000.000 kr.
Indskudskonto	500.000 kr.
Mellemregningskonto	0 kr.

Eksempel 2 A

Den 1. januar 2021 overtager M driften af alle ejendommene (kommunikation med lejer om evt. reparationer og udfører også kontrol af, om huslejen er modtaget mv.)

Kan M indtræde i H's virksomhedsordning, og kan den af H ejede obligationsbeholdning derefter fortsat indgå i virksomhedsordningen?

Eksempel 2 B

Den 1. januar 2022 overdrager H ejendommene til M for 3.000.000 kr. M har lånt beløbet i sit pengeinstitut. Driften overgår ligeledes til M.

Kan M indtræde i H's virksomhedsordning?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at M's virksomhedsordning efter overtagelsen vil være således:

3 udlejningsejendomme	3.000.000 kr.
Obligationsbeholdning (fortsat ejet af H)	1.000.000 kr.
Gæld	<u>-3.000.000 kr.</u>
Kapitalafkastgrundlag	1.000.000 kr.
Opsparet overskud	2.000.000 kr.
Indskudskonto	500.000 kr.
Mellemregningskonto	0 kr.

Eksempel 3

H ejer to erhvervsjendomme A og B med en anskaffelsessum på hver 10 mio. kr. Nuværende markedsværdi hver 14 mio. kr. Der er ingen gæld.

Begge ægtefæller deltager i driften af virksomheden – H har været den, der i overvejende grad drev virksomheden.

H's VSO ultimo 2020 (kalenderårsregnskab)

Konto for opsparet overskud	2 mio. kr.
Kapitalafkastgrundlag (primo 2020)	20 mio. kr.

Indskudskonto	4 mio. kr.
Mellemregning	0 kr.
Hensat til senere faktisk hævning	0 kr.

M er fra og med 1.1.2021 den af ægtefællerne, der i overvejende grad driver virksomhed med ejendom B. H fortsætter med at drive virksomhed med ejendom A.

M ønsker ikke at succedere i konto for opsparet overskud mv.

KSL § 25A, stk. 1 medfører, at M skal henregne resultatet fra virksomhed med ejendom B efter 1.1.2021. M vælger at anvende kapitalafkastordningen for 2021

Kan Skatteministeriet bekræfte, at dette har følgende påvirkning for Hs VSO:

Hs VSO primo 2021 (kalenderårsregnskab)

Konto for opsparet overskud	2 mio. kr.
Kapitalafkastgrundlag (primo 2020)	10 mio. kr.
Indskudskonto	4 mio. kr.
Mellemregning	0 kr.
Hensat til senere faktisk hævning	0 kr.

Hvis dette ikke kan bekræftes, bedes Skatteministeriet redegøre for påvirkningen.

Spørgsmål til Skatteministeriets eksempel 2 i L 133

Følgende formulering anvendes flere steder: "Den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed"

Virkingen af forslaget er illustreret i tabel 2.

Der er, så vidt vi kan se, en fejl i forklaringen til tabel 2. I den ene situation regnes kun aktiver med, mens der i den anden regnes netto på aktiver gæld. Kun beregning ift. aktiver er forkert. I teksten skulle der derfor stå 50.000 kr. i stedet for 2.500.000 kr.

I øvrigt er det ønskeligt, at det med eksempler bliver vist, hvorledes man skal forholde sig med gæld, der optages i forbindelse med overdragelse af virksomheder.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis samtlige de finansielle aktiver i eksemplet var overført til ægtefællen sammen med udlejningsvirksomheden, da ville værdien af de finansielle aktiver skulle indgå i brøkens tæller, hvorved ægtefællen som udgangspunkt kunne overtage følgende brøkdelen, 10.050.000/10.300.000 svarende til ca. 97,57 % af konto for opsparet overskud, jf. også spørgsmål ovenfor?

Indtræden i indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen

I henhold til den eksisterende praksis indtræder ægtefællen i indskudskonto, mellemregningskonto, konto for opsparet overskud og hensættelser til senere faktisk hævning.

I henholdt til lovforslaget skabes der usikkerhed om, hvorvidt en ægtefælle overtager hensættelser til senere faktisk hævning.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ægtefæller såvel ved overtagelse af hele virksomheden som ved overtagelse af en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder indtræder i hensættelser til senere faktisk hævning? I bekræftende fald vil vi opfordre Skatteministeriet til at ændre ordlydsaffattelsen af bestemmelsen, således at der ikke er tvivl herom. Det forekommer særligt usikkert ved delvis overtagelse, i det der ved beskrivelse af, hvad der kan succederes i, alene er anvendt ordet "herunder" ved overtagelse af hele virksomheden og ikke ved deloverdragelse.

Øvrige betingelser for indtræden i ægtefællens virksomhedsordningen:

I forslaget L 133, § 2, nr. 1 om ændring af KSL § 26 A, stk. 1, sidste pkt. anføres:

"§ 26 A, stk. 5, 2.-4. pkt., og stk. 6, finder tilsvarende anvendelse."

KSL § 26 A, stk. 6, medfører bl.a. et krav om, at en evt. negativ indskudskonto skal være udlignet.

Medfører dette, at hvis den ægtefælle, der driver virksomheden, bliver syg, og den anden ægtefælle derfor overtager driften af virksomheden, og indskudskontoen er negativ, da vil den overtagende ægtefælle ikke kunne succedere i konto for virksomhedsopsparinger? Dette forekommer helt urimeligt og vil kunne betyde, at de herved udløste skatter i værste fald kan medføre en lukning af virksomheden. En sådan situation er ikke ønskelig. Hvis bestemmelsen ikke udgår sin helhed, bør der indsættes en undtagelsesbestemmelse i en situation som ovenfor skitseret, hvor overgang til den anden ægtefælle skyldes sygdom eller død.

Anvendelse den frie fordelingsregel i KSL § 25 A, stk. 8

Lovforslaget giver også anledning til usikkerhed ift., hvad der sker, hvis der sker overgang til anvendelse af den frie fordelingsregel i KSL § 25 A, stk. 8. Hidtil har det været praksis, at ægtefællen indtræder i virksomhedsordningen, ved at virksomhedskonti deles mellem ægtefællerne ved opstart af den frie fordeling og sammenlægges igen ved evt. ophør med anvendelsen af den frie fordeling. Er dette fortsat gældende ved såvel opstart som ved ophør med anvendelsen af den frie fordeling? Hvis Skatteministeriet ønsker, at ægtefællers indtræden i virksomhedsordningen skal være lovreguleret, bør anvendelsen af den frie fordelingsregel i forbindelse med anvendelse af virksomhedsordningen formentlig også reguleres i KSL § 25 A.

Hvad er finansielle aktiver?

Hvis finansielle aktiver ikke kan overgå/overdrages på lige fod med øvrige aktiver til en ægtefælle/til børn mv., kan der opstå et afgræsningsproblem, hvorfor vi gerne vil have Skatteministeriets svar på følgende spørgsmål:

Kan Skatteministeriet bekræfte, at der er for landmænd, med indestående på andelshaverkonti f.eks. Danish Crown, ikke er tale om finansielle aktiver?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis sælger har finansielle aktiver placeret i virksomhedsordningen, og sælger vælger at bogføre disse i privatsfæren ultimo indkomståret forud for overdragelsesåret, da udgør flyt af de finansielle aktiver en hævning i virksomhedsordningen i hæverækkefølgen, og værdien af de finansielle aktiver vil ikke indgå ved beregning af, hvor stor en del af sælgers konto for opsparat overskud køber kan overtage i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis sælger har finansielle aktiver placeret i virksomhedsordningen, f.eks. en obligationspost, og køber erhverver samtlige de finansielle aktiver sammen med købet af al sælgers erhvervsvirksomhed, vil tilstedeværelsen af de finansielle aktiver ikke i sig selv begrænse muligheden succession i konto for opsparat overskud?

Om beskatning af ægtefæller i forbindelse med skilsmisse

Ved skilsmisse i løbet af året fremgår det af kildeskattelovens § 4, at samlivet anses for ophævet i skattemæssig henseende på tidspunktet for separationen eller skilsmissen. Skattemæssigt kan samlivet dermed ophøre midt i året på en vilkårlig dag alt efter, hvornår der er bevilget separation eller skilsmisse. Det fremgår af kildeskattelovens § 25 A, stk. 6, at hvis samlivet er ophørt i løbet af året af anden grund end den ene ægtefælles død, så medregnes indkomsten fra virksomheden indtil samlivets ophør ved indkomstopgørelsen hos den ægtefælle, som i overvejende grad drev denne. Stk. 6 har følgende ordlyd:

”Stk. 6. Er samlivet mellem ægtefællerne ophørt i løbet af indkomståret, gælder stk. 1-5 ikke. Er samlivet ophørt af anden grund end en ægtefælles død, medregnes den i stk. 1 nævnte indkomst fra virksomheden indtil samlivets ophør dog ved indkomstopgørelsen for den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden.”

Dette giver god mening, da udgangspunktet for bodelingen som udgangspunkt vil være de aktiver og passiver som ægtefællerne hver især ejede ved udløbet af det døgn, hvor Familieretshuset modtog anmodningen om separation eller skilsmisse, med mulighed for at aftale et andet tidspunkt. Den, som i overvejende grad drev virksomheden, kan således medregne resultatet heraf indtil separationen / skilsmissen.

Udloddets virksomheden til den ægtefælle, som i overvejende grad drev virksomheden, vil denne fortsætte med sin virksomhedsordning. Kan Skatteministeriet bekræfte, at det er uden betydning, om ejerforholdet til virksomheden er ændret i forbindelse med bodelingen i de tilfælde, hvor den, som i overvejende grad drev virksomheden, ikke var ejer eller kun delvis ejede virksomheden og får udlagt virksomheden ved bodelingen?

Udloddets virksomheden til den anden ægtefælle, vil der ske overgang af beskatningen til den ægtefælle, som herefter ejer og driver virksomheden. Hvis ægtefællen både forud for separationen / skilsmissen ejede virksomheden, og efter bodelingen bevarer ejerskabet til virksomheden,

foreligger der ikke overdragelse af virksomheden. Vil ægtefællerne kunne aftale, at driften overgår efter den nye affattelse af § 25 A, stk.1, og dermed overtage opsparing, indskudskonto, mellemregning?

4. Ændringer vedrørende dødsboskatteloven

Lovforslagets § 1 foreslår ændringer i dødsboskattelovens § 10, stk. 3, hvor 4. punktum ophæves samt foreslår en ny affattelse af § 39, stk. 2, 3 pkt. Øvrige ændringer er alle ændringer af henvisninger, og således alene konsekvensændringer.

Både dødsboskattelovens § 10, stk. 3, 4. pkt. og § 39, stk. 2, 3. pkt. angår den situation, at dødsboet skattepligt, henholdsvis successionen i opsparingen, alene omfatter én af flere virksomheder.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at forslaget ikke ændrer på beskatningen i boet, henholdsvis muligheden for at succedere i afdødes konto for opspareret overskud, hvor en udlodningsmodtager overtager dén virksomhed, (alternativ samtlige virksomheder) som afdøde anvendte virksomhedsordningen på ved udgangen af året forud for dødsåret?

Der er ingen ændringer i forhold til adgangen til at overtage indskudskonto og mellemregning ved udlodning fra dødsbo. Det er således alene en efterlevende ægtefælle, der efter de nugældende regler i §§ 45 og 47 overtager afdødes indskudskonto og mellemregning. Kan Skatteministeriet bekræfte, at der ikke sker ændring af, i hvilke tilfælde den længstlevende ægtefælle indtræder i indskudskonto og mellemregning?

Og kan Skatteministeriet i forlængelse heraf bekræfte, at ikke andre udlodningsmodtagere indtræder i afdødes, evt. længstlevende ægtefælles indskudskonto og mellemregning ved udlodning af en virksomhed med succession efter dødsboskattelovens § 39, stk. 2?

Ved ophævelsen af dødsboskattelovens § 10, stk. 3, 4. pkt. indgår de finansielle aktiver i opgørelsen af den del af opsparingen, som beskattes i boet, hvor boet omfatter én af flere virksomheder. Den opsparing, som herefter skal beskattes i boet efter dødsboskattelovens § 10, stk. 3 (eller for de skattepligtige boer efter § 24), fordeles forholdsmæssigt efter kapitalafkastgrundlaget i den virksomhed, som henføres til boet. Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget på den virksomhed, som omfattes af dødsboet, indgår alle de aktiver og passiver, som indgik i virksomhedsordningen året forud for dødsfaldet, og som omfattes af dødsboets skattepligt efter dødsboskattelovens § 4?

Med den foreslåede ændring af dødsboskattelovens § 39, stk. 2 er de finansielle aktiver ikke udtaget af beregningen af den forholdsmæssige del af opsparingen, som kan henføres til den virksomhed, der udloddes. Desuden foreslås et loft over, hvor stor en opsparing, som kan overtages med succession. Dette loft er alene fremsat som en del af § 39, stk. 2. For at belyse anvendelsen af loftet kan Skatteministeriet da bekræfte følgende:

At en efterlevende ægtefælle, som får udloddet sin egen virksomhed, som afdøde anvendte virksomhedsordningen på, og hvor successionen er hjemlet i § 45, ikke er omfattet af loftet i § 39, stk. 2?

At den efterlevende ægtefælle, som får udloddet en virksomhed, som afdøde ejede og drev med henvisningen til § 39, stk. 2 i § 47, bliver omfattet af loftet i § 39, stk. 2?

At andre arvinger som overtager en virksomhed som længstlevende ejede og anvendte virksomhedsordningen på året forud for dødsåret, da fremgår beskatningen af længstlevende af § 48, stk. 2, mens successionshjemlen er § 39, stk. 2, således at loftet også gælder for adgangen til at succedere?

Særligt om reglernes virkningstidspunkt i forholdt til dødsboer.

Det fremgår af lovforslagets § 3, stk. 2, at reglerne har virkning for *"overtagelser, der sker den 22. december 2020 eller senere."* I bemærkningerne anføres herom, at reglerne har *"virkning for aftale indgået herom der sker den 22. december 2020."*

Et dødsbo indgår ikke "aftaler" om udlodning af virksomhed, og bemærkningen giver derfor ingen mening for dødsboet.

Det er sædvanligt, at reglerne i dødsboskatteloven har virkning i forhold til, hvornår afdøde er afgået ved døden. Sættes reglernes virkning i forhold til dødsfaldstidspunktet, vil boet efter en afdød, hvor dødsfaldet ligger den 22. december 2020 eller senere, være omfattet af reglerne og der vil dermed skulle foretaget beskatning af opsparingen efter lovforslagets regler. Dette gælder, hvad enten boet er skattefritaget og omfattet af § 10, eller skattepligtig således at beskatningen sker efter § 24.

Hvis virkningsdatoen sættes i forhold til en anden dag, f.eks. skæringsdagen i boopgørelsen, vil reglerne kunne finde anvendelse på boer, hvor afdøde afgik ved døden før lovforslagets fremsættelse. Det vil medføre, at reglerne får tilbagevirkende kraft, og således stride om grundlæggende retsprincipper.

Dødsfaldet er dels et helt entydigt tidspunkt, dels et tidspunkt som ikke kan ændres. Derimod vil skæringsdatoen i boopgørelsen kunne fastsættes af arvingerne indenfor visse rammer.

Desuden vedrører beskatningen af virksomhedsopsparingen konto for opsparet overskud ved udgangen af året forud for dødsåret. For personer som er afgået ved døden før den 22. december 2020, vil beskatningen være af den opsparing, som var ved udgangen af det seneste indkomstår – altså udgangen af 2019. For personer med kalenderårsregnskab vil det således være opsparingen pr. 31. december 2019. For personer med bagudforskudt indkomstår, som dør inden udgangen af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, vil det ligeledes være opsparingen ved udgangen af det forskudte indkomstår 2019, f.eks. den 30. juni 2019, som boet skal medregne i sin indkomst, eller som en udlodningsmodtager kan overtage med succession.

Der er således ingen omgåelsesmulighed i forhold til at sætte virkningsdatoen for dødsboet efter dødsdagen. Og dermed heller ingen begrundelse for at sætte virkningstidspunktet anderledes.

Venlig hilsen

Venlig hilsen

Jane Karlskov Bille
Senior Tax Manager, ph.d.
Jura & Skat
D +45 8740 5209
M +45 2323 2145
E jkb@seges.dk

Jens Jul Jacobsen
Senior Tax Manager
Jura & Skat
D +45 8740 5129
M +45 3092 1759
E jsj@seges.dk

Sonja Sørensen
Senior Tax Manager
Jura & Skat
D +45 8740 6617
M +45 4029 2121
E sons@seges.dk

Anna Boel
Forretningschef, Skat
Jura & Skat
D +45 8740 5113
M +45 2326 3280
E anbo@seges.dk