



Skatteudvalget
Sendt elektronisk til Tina.Gronlund@ft.dk

Samt Skatteministeriet
Sendt elektronisk til
lovgivningoekonomi@skm.dk
med kopi til sob@skm.dk

25. marts 2021

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

SEGES har nu set høringskemaet på ft.dk.

Høringskemaet og de deri angivne svar giver anledning til væsentlig usikkerhed og uklarhed ift. forskellige forhold. SEGES skal derfor venligst anmode Skatteudvalget og Skatteministeriet om, at nedenstående kommenteres. Vi deltager meget gerne i et møde, hvis det ønskes.

1. Vedrørende virkningstidspunkt og ændringer af aftalen

I SEGES' hørings svar har vi anmodet om, at Skatteministeriet forholdt sig til nogle konkrete problemstillinger i de tilfælde, at parter i et generationsskifte efter lang tids forberedelse har indgået en aftale den 1. januar 2021 uden at være opmærksom på, at der var fremsat et lovforslag, som har betydning for den aftale, de indgår, som følge af at virkningen af lovforslaget er fra dennes fremsættelse 22. december 2020. Disse vil blive unødigt hårdt ramt, hvis ikke det i det mindste gøres skattemæssigt muligt, at handlen annulleres eller der kan foretages de ændringer i aftalen, der er nødvendige for at gennemføre generationsskiftet uanset lovændringen.

Skatteministeriet har i bemærkningerne hertil i høringskemaet (side 27) anført at *"problemstillinger angående den civilretlige håndtering af aftaler indgået om virksomhedsoverdragelser inden lovforslagets fremsættelse, og dermed om retsforholdet mellem to private parter, falder uden for rammerne af dette lovforslag."*

Svaret tyder på, at Skatteministeriet desværre har misforstået vores spørgsmål i den forbindelse. Dels er der tale om aftaler, som er indgået efter lovforslagets fremsættelse. Dels ønsker vi en stillingtagen til de skattemæssige konsekvenser af en civilretlig annullering eller helt nødvendige tilførselsaftaler. Vi skal derfor præcisere vores spørgsmål:

Vil det være muligt med oprindelig skattemæssig virkning at annullere/ophæve overdragelsen, hvis aftalen har så væsentlige og uforudsete skattemæssige virkninger, at der er tale om bristede forudsætninger?

Der kan fx foreligge bristede forudsætninger for sælgeren, hvis opsparingen ikke kan overdrages i det omfang som var antaget, hvorved hans økonomiske forhold bliver væsentlig anderledes.

Tilsvarende kan det for køberen være udfordringer med at finansiere købesummen ved en hel-overdragelse, når denne gæld er optaget i privatområdet, og skal ind i virksomhedsordningen gennem en hævning, hvilket kan føre til, at køberen ikke vil kunne opnå finansiering som forudsat og således ikke vil kunne opfylde handlen. I værste fald kan gennemførelse af generationsskiftet med en uforudset beskatning af opsparet overskud medføre, at det finansielle grundlag for virksomheden forsvinder

Derudover anmoder vi om svar på, om det vil være muligt at omgøre aftalen med oprindelig virkning, således at disse uforudsete og væsentlige skattemæssige virkninger afbødes?

En omgørelse kunne omfatte, at fx alle de aktiver og passiver, som indgik i sælgerens virksomhedsordning året forud for overdragelsen, medtages, selvom dette ikke oprindeligt var aftalt.

Der er i høj grad behov for, at dette forhold nærmere afklares, enten gennem en særlig bestemmelse i lovforslaget § 3, eller med en klar beskrivelse af, i hvilket tilfælde ansøgning om omgørelse vil blive imødekommet. Imidlertid må det for såvel skatteyderne som Skattestyrelsen være at foretrække, at der bliver åbnet op for en omgørelsesmulighed uden ansøgning. Dette vil ikke belaste Skattestyrelsen og vil være knap så byrdefuldt for virksomhederne. Her tænkes både på rådgiveromkostninger til udfærdigelse af ansøgningerne og gebyret som det i denne har situation efter vores opfattelse ikke er rimeligt at opkræve.

Der ses ikke at være nogen mulighed for at udnytte en sådan mulighed i strid med formålet med lovændringen.

Aftaler om overdragelse med succession til fx børn omfatter oftest en gave, men meget sjældent gaveberigtigelse fuldt ud. Som beskrevet af FSR vil der ofte være et behov for, at der erlægges en modydelse. Berigtigelsen vil ofte bestå af overtagelse af gæld, en kontant betaling, stiftelse af et anfordringstilgodehavende og en gave, som kan være delt i en gavedel, som svarer til passivposten og i gave derudover. Da den præcise størrelse af især passivpost sjældent kendes på overdragelsestidspunktet, er der i mange aftaler indsat en bestemmelse om, at anfordringstilgodehavendet tilpasses endeligt, når kurser på overtagne gæld og den overtagne skattebyrde kendes.

Vil det i disse situationer være muligt med oprindelig skattemæssig virkning gennem en tillægsaftale (allonge), at ændre berigtigelsen, så anfordringstilgodehavendet øges med det beløb som passivposten reduceres med i forhold til det oprindelige forudsatte, hvorved den gave som gives udover det som svarer til passivposten er uændret?

Vil dette kun være muligt, hvis det fremgår af den allerede indgåede aftale?

Og helt tilsvarende, hvor der i stedet er anvendt kursværdien af den latente skat, der indgår som en gældspost i berigtigelsen. Når denne reduceres som følge af begrænsningerne i at overtage virksomhedsopsparingen, vil det da være muligt at øge anfordringstilgodehavendet tilsvarende, så den gave, der er givet i handlen, er uændret?

2. Finansieringsbehov ifm. overdragelse

Ministeriets høringssvar ift. FSR giver anledning til usikkerhed. FSR bemærker, at der ved overdragelse til børn mv. kan være en finansieringsbehov. Ministeriet angiver i den anledning, at det vil blive overvejet, om ændringerne til KSL § 33 C kan justeres.

SEGES bemærker hertil, at der også mellem ægtefæller kan være et finansieringsbehov.

Tvungen skattemæssig succession ved overdragelser mellem ægtefæller ændrer ikke ved det civilretlige, hvor en overdragelse mellem ægtefæller har helt sædvanlige civilretlige virkninger. En overdragelse uden vederlag vil således udgøre en gaveoverdragelse, hvilket ikke blot kan forudsættes altid vil være tilfældet. Der er derfor også behov for justeringer ift. ægtefælleoverdragelser, hvor der sker en finansiering.

Det er ikke givet, at ejerægtefællen ønsker at give en gave til den anden ægtefælle. En gave vil derudover forrykke på bodelen, ligesom det vil forrykke på et evt. særeje.

3. Maksimeringen af opsparingen ved delsalg

3.1 Indledning

Der skal ifølge forslaget ikke kunne overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskatteovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed. Formålet er dermed som angivet i høringsskemaet, at "der er en sammenhæng mellem de aktiver og gæld m.m., der overdrages, og det indestående på konto for opsparet overskud, der overtages. Herved sørges der for, at der er midler i erhververens virksomhedsordning til betaling af den latente skatteforpligtelse."

Med baggrund heri opstilles de følgende eksempler, der således bør kunne bekræftes. Hvis ikke eksemplerne bekræftes, vil det efter vores opfattelse være i strid med det i bemærkningerne angivne.

3.2 Spørgsmål med udgangspunkt i tabel 2

I tabel 2 i forslaget er vist et eksempel. Der tages i det følgende udgangspunkt heri.

I eksemplet overtages udlejningsvirksomheden og prioritetsgælden. Derfor er brøken 50.000 kr./10.300.000, hvilket ganget med opsparingen på 12.000.000 kr. giver en forholdsmæssig andel på 58.252 kr., mens loftet er 50.000 kr. Det er således maksimalt 50.000 kr. af opsparingen, der kan overtages.

Alternativ 1:

Hvis det er samme udlejningsvirksomhed, der overtages, men hvor gælden beholdes af den tidligere ejer, kan det så bekræftes, at brøken er 2.500.000/10.300.000?

Hvorfor den forholdsmæssige del udgør $2,5/10,3 * 12.000.000 = 2.912.621,3?$

Hvorefter loftet er 2.500.000 kr.?

Det bemærkes, at det netop ikke er givet, at gæld overdrages i forbindelse med overdragelser som omfattet af lovforslaget. Heller ikke selvom det (pt.) har pant i ejendommen. Det bemærkes herunder, at selvom det måtte være et ønske for parterne, at gælden overtages, er det ikke sikkert, at der vil kunne gives tilladelse til debitorskifte.

Kan det yderligere bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhverver optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning?

Alternativ 2:

Hvis det i stedet er samme udlejningsvirksomhed, gælden og de finansielle aktiver, der overtages, kan det så bekræftes, at brøken er $10.050.000/10.300.000?$

Hvorefter den forholdsmæssige del udgør $10.050/10.300 * 12.000.000 = 11.708.737$ kr.?

Hvorefter loftet er 10.050.000 kr.?

Kan det yderligere bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhverver optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning?

Alternativ 3:

Hvis det i stedet er samme udlejningsvirksomhed og de finansielle aktiver, der overtages, kan det så bekræftes, at brøken er $12.500.000/10.300.000?$

Hvorefter den forholdsmæssige del udgør $12.500/10.300$, altså mere end 100 %, hvorfor hele opsparingen kan overtages?

Hvorefter loftet er de samlede opsparinger på 12.000.000?

Kan det yderligere bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhverver optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning?

3.3 Tilpasset eksempel ift. tabel 2

Udover den i tabel 2 anførte gæld og de anførte aktiver, tages der i et følgende udgangspunkt i, at der også er en bankgæld på 1.000.000 kr. Altså er det samlede kapitalafkastgrundlag nu

9.300.000 kr. (udlejningsvirksomhed 2.500.000, mindre virksomhed 250.000, finansielle aktiver 10.000.000, prioritetsgæld 2.450.000, bankgæld 1.000.000).

Alternativ 1 til dette tilpassede eksempel

Hvis det, der overtages i dette tilpassede eksempel er udlejningsvirksomheden, men hvor alt andet beholdes af overdrager, kan det så bekræftes, at brøken er $2.500.000/9.300.000$?

Hvorfor den forholdsmæssige del udgør $2,5/9,3 * 12.000.000 = 3.225.806,4$?

Hvorefter loftet er 2.500.000 kr.?

Kan det yderligere bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhverver optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning?

Alternativ 2 til dette tilpassede eksempel

Hvis det der overtages i dette tilpassede eksempel i stedet er udlejningsvirksomhed, de to gældsposter og de finansielle aktiver, der overtages, kan det så bekræftes, at brøken er $9.050.000/9.300.000$?

Hvorefter den forholdsmæssige del udgør $9.050/9.300 * 12.000.000 = 11.677.419$ kr.?

Hvorefter loftet er 9.050.000 kr.?

Kan det yderligere bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhverver optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning?

Alternativ 3 til dette tilpassede eksempel

Hvis det i stedet i dette tilpassede eksempel er udlejningsvirksomhed og de finansielle aktiver, der overtages, kan det så bekræftes, at brøken er $12.500.000/9.300.000$?

Hvorefter den forholdsmæssige del udgør $12.500/9.300$, altså mere end 100 %, hvorfor hele opsparingen kan overtages?

Hvorefter loftet er de samlede opsparinger på 12.000.000?

Kan det yderligere bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhverver optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning?

Ud fra svarene i høringskemaet og eksemplet i bemærkningerne fremgår det efter vores opfattelse umiddelbart, at der ikke er noget vilkårligt i brøkerne ift. gælden. Idet det afgørende er, hvilken gæld, der i givet fald overtages. Kan dette bekræftes?

Det bemærkes, at gæld oftest ikke entydigt kan henføres til fx den ene eller den anden af overdragerens to virksomheder indenfor virksomhedsordningen. Det samme gælder finansielle aktiver. Endog gæld med pant i en udlejningsejendom kan være anvendt til finansiering af en anden virksomhed eller en anden ejendom. Hvis man anlægger en fortolkning om, at det afgørende ikke er, hvilken gæld og hvilke aktiver, der i givet fald rent faktisk overtages, vil der efter vores opfattelse netop opstå vilkårlighed.

Hvis ovenstående om, at det afgørende er, hvad der rent faktisk overtages, ikke kan bekræftes vil vi venligst opfordre til, at det med tilsvarende eksempler belyses, hvad der i så fald er tilfældet.

Hvis der foreslås ændringer, vil vi venligst opfordre til, at det angives, hvad der i så fald vil være gældende i de pågældende tilfælde angivet i eksemplerne (alternativerne) ovenfor.

4 Når køber finansierer købet delvist

Hvis der er tale om sælgerfinansiering i forbindelse med en overdragelse af virksomhed og det herved er vurderingen, at sælgerfinansieringen ikke er erhvervsmæssig, vil det blive anset som en hævnning for sælger i hæverækkefølgen. Dette fremgår blandet andet af høringskemaet side 15.

Skatteministeriet bedes i den sammenhæng svare på følgende spørgsmål:

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis køber og sælger aftaler, at overdragelsessummen delvist berigtiges med et sælgerpantebrev, der opfylder betingelserne for at være sædvanligt betalingsmiddel, jf. f.eks. SKM2017.545.LRS, da vil der ikke blive tale om en hævnning i sælgers virksomhedsordningen?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis køber delvist lånefinansierer købet via pengeinstitut, og pengeinstituttet enten får sikkerhed via pant i de overdragne virksomhedsaktiver eller ved, at sælger kautionerer for lånet, da vil der ikke blive tale om en hævnning i købers virksomhedsordning?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis køber forud for købet driver erhvervsmæssig virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen og delvist anvender midler placeret i købers bestående virksomhedsordning til betaling i forbindelse med erhvervelse af yderligere erhvervsmæssig virksomhed med succession i sælgers konto for opsparet overskud, da vil der ikke blive tale om en hævnning i købers virksomhedsordning? Både ved deloverdragelse og ved heloverdragelse?

5. "Hensat til senere hævning" og "mellemregning"

SEGES vil gerne påpege, at de regnskabsmæssige posteringer "hensat til senere hævning" og "mellemregningen" har en række fællestræk. Det bør derfor være sådan, at de behandles ens ift. successionsreglerne.

Beløb på "Hensat til senere hævning" opstår, når den selvstændige endeligt beskatter indkomst fra VSO, men endnu ikke har hævet beløbet i hæverækkefølgen til privat.

Mellemregningen viser kontante beløb, som den selvstændige har overført fra privatsfæren til virksomhedsordningen, som oftest til en konto i et pengeinstitut, og hvor det er valgt, at beløbet ikke skal indgå på indskudskontoen.

Den selvstændige, der

- 1) hæver et beløb på virksomhedens kassekredit,
- 2) indsætter beløbet på en pengeinstitutkonto i privatsfæren,
- 3) for derefter – efter en periode helt eller delvist – indsætter beløbet på virksomhedens kassekredit
kan herved regnskabsmæssigt flytte beløbet fra "hensat til senere hævning" til "mellemregningen".

Derfor kan det undre, at beløb på konto for hensat til senere hævning tilsyneladende ikke behandles på samme måde som beløb på mellemregningen. Skatteministeriet anmodes om at forklare, hvorfor der lægges op til denne forskellige behandling. Der er i begge tilfælde tale om allerede beskattede midler, som virksomhedsejeren kan udtage af virksomhedsordningen uden beskatning.

7. Vedrørende afgrænsningen for heloverdragelse eller deloverdragelse, jf. KSL § 33C, stk. 5.

SEGES' har i hørings svarene anmodet Skatteministeriet om, at forholdt sig til et konkret eksempel på, hvornår der er tale om heloverdragelse og hvornår der er tale om deloverdragelse.

Eksempel i høringskemaet side 35:

En mor ejer og driver en virksomhed. Der er 10 mio. kr. på konto for opsparret 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 pct. til hver. I dette tilfælde bør hele opsparingen kunne overdrages sammen med virksomheden. SEGES spørger om ministeriet kan bekræfte, at i dette tilfælde kan hele opsparingen overgå til de 2 børn.

Skatteministeriets kommentar hertil er:

”Eksemplet omfatter en heloverdragelse, og det er ovenfor bekræftet, at maksimeringsreglen ikke gælder for sådan en overdragelse, da en heloverdragelse medfører, at alle aktiver og gæld m.m. overdrages sammen med konto for opsparet overskud. Efter gældende regler vil indestående på konto for opsparet over skud ligeledes skulle fordeles mellem flere erhververe i det tilfælde, at flere overtager indestående på konto for opsparet overskud. Der vurderes således ikke behov for den forslåede justering.”

Det er vores opfattelse at Skatteministeriets svar giver anledning til yderligere usikkerhed. Vi forstår svaret sådan, at der tages udgangspunkt i sælgers forhold i relation til, om der er tale om en hel- eller en deloverdragelse.

Det gør det for os at se nødvendigt at få afklaret, om det i alle tilfælde skal ses som heloverdragelser, hvis hele virksomheden afstås i løbet af sælgers indkomstår?

Eller anses det kun for en heloverdragelse, hvis hele virksomheden afstås samtidig? I givet fald må også afgrænses, hvad der forstås ved samtidig. Er det tilstrækkeligt, at sælger underskriver begge/alle overdragelsesaftaler samme dag, eller er det fx en betingelse, at alle underskriver samme dag? Eller er det en betingelse, at ”sidste underskriver” underskriver på alle overdragelsesaftalerne er samme dag?

For det andet er det nødvendigt, at få svar på, hvad der gælder ved afståelse af flere virksomheder i stedet for ideelle andele af en virksomhed. Vil der tilsvarende være tale om heloverdragelse, hvis der fx i virksomhedsordningen kun er to virksomheder og virksomhed 1 overdrages til barn 1, mens virksomhed 2 overdrages til barn 2?

Hvis ja bedes Skatteministeriet oplyse evt. betingelse og forudsætninger, der måtte være for, at der samlet er tale om en heloverdragelse.

Hvis Skatteministeriet kan bekræfte, at der vil være tale om heloverdragelse, bedes Skatteministeriet oplyse, hvorledes det opsparede overskud skal fordeles mellem børnene.

Hvis Skatteministeriet ikke kan bekræfte, at der vil være tale om heloverdragelse, bedes redegjort for, hvad der så sker med den del af opsparingen, der ikke kan overtages iht. deloverdragelsesreglerne.

8. Vedrørende overgang af driften efter KSL § 25A, stk. 1.

Såvel FSR som SEGES' har i høringsvarene anmodet Skatteministeriet om, at forholde sig til et konkret eksempel på, hvornår en virksomhed skattemæssigt overgår fra den ene ægtefælle til den anden i henhold til reglen i KSL § 25A, stk. 1.

Vi finder, at Skatteministeriets besvarelser og udsagn om overvejelser ift. skift af drift ved sygdom skaber tvivl om, hvorledes bestemmelsen skal fortolkes, og skal derfor venligst anmode Skatteministeriet om en præcisering.

Hvor der er tale om, at begge ægtefæller er med i driften af virksomheden, skal resultatet medregnes hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden.

Der hvor tvivlen opstår er, hvor der er tale om, at ægtefælle 1 fuldt ud driver virksomheden i en del af året, mens ægtefælle 2 fuldt ud driver den resten af året, og dermed også ultimo.

Er det her afgørende, hvem der set over hele året i overvejende grad har drevet virksomheden? Dette synes svarene på vores eksempler at indikere. I givet fald vil den skattemæssige overgang vel altid ske primo året.

I givet fald skal vi anmode om, at Skatteministeriet vil bekræfte, at vurderingen af hvem af ægtefællerne, der skal anses for at drive virksomheden i overvejende grad, i forbindelse med overgang af driften, kan foretages ud fra en vurdering af, i hvor lang tid hver af ægtefællerne har stået for driften det pågældende indkomstår.

Eller vil det være ægtefælle 2, der skal medregne resultatet, idet det alene er denne, der driver virksomheden ultimo? Dette synes FSR at indikere, hvorved der opstår en udfordring ved fx skift af drift ved sygdom i løbet af året.

Supplerende skal vi bede Skatteministeriet om at redegøre for, hvilke konkrete forhold der skal medtages i vurderingen. Herunder om overdragelsen af det juridiske ejerskab har betydning for vurderingen?

9. Overgang af beskatning ved separation/skilsmissе i løbet af året

I SEGES' hørings svar har vi spurgt ind til den situation, at ægteskabet og sambeskatningen ophører midt i året. I de tilfælde foreskriver kildeskattelovens § 25A, stk. 6, at indkomsten fra virksomheden indtil samlivs ophør medregnes ved indkomstopgørelsen for den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden.

Skatteministeriet har besvaret bekræftende på, at det er uden betydning om ejerforholdet til virksomheden ændres ved separation/skilsmissе, når den som før separation/skilsmissе var den som i overvejende grad drev virksomheden, og nu får denne udlagt ved bodelingen.

Vi har desuden spurgt ind til det tilfælde hvor den anden ægtefælle – dvs. den som forud for separation/skilsmissе *ikke* ansås for at drive virksomheden i overvejende grad – på skiftet får udlagt virksomheden og efterfølgende driver denne, om ægtefællerne da vil kunne aftale "at driften overgår efter den nye affattelse af § 25, stk. 1 og dermed overtag opsparingen, indskudskonto og mellemregning.?"

Skatteministeriet besvarer dette således:

"Hvis ægtefællerne opfylder betingelserne for anvendelsen af kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, da vil de kunne anvende bestemmelserne."

Dette svar er efter vores opfattelse svært at forstå, da den nye affattelse af § 25A, stk. 1, stiller som en betingelse ”såfremt overgangen af driften af virksomheden finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb.” Det er netop det som ikke sker efter § 25A, stk. 6. Overgangen af hvem der driver driften i skattemæssig henseende sker i løbet af året, alt efter hvornår separation/skilsmissen er bevilget.

Der er behov for en klar regel, på tilsvarende måde som fremgår af § 25A, stk. 6, hvorledes der skal forholdes, når samlivet mellem ægtefællerne anses for ophørt midt på året. Dette gælder også for det tilfælde, at der ikke foreligger en overdragelse af ejerskabet til virksomheden.

Eksempel

Den ene af ægtefællerne ejer et landbrug som dennes særeje. Landbruget drives af den anden ægtefælle, der således medregner resultatet af driften. Som følge af skilsmisse ophører ægteparret med at være skattemæssig samlevende den 15. september. Efter § 25A stk. 6 medregner den ægtefælle, som drev virksomheden resultatet heraf indtil den 15. september, mens den ægtefælle som ejer virksomheden skal medregne resultatet derefter og resten af året.

Dermed er betingelsen i § 25A, stk. 1 om at overgangen har fundet sted dagen efter dette års udløb ikke opfyldt.

Spørgsmålet i høringssvaret går på, om ægtefællerne som led i skilsmissen kan aftale, at den ægtefælle som ejer landbruget skal anses for at være den, som har drevet virksomheden i det pågældende år, således at denne kan indtræde i den anden ægtefælles virksomhedsordning efter § 25A, stk. 1?

Hvis der ikke svares på dette spørgsmål er der behov for en klar tilkendegivelse af, hvad konsekvenserne af en skilsmisse midt på året er i forhold til virksomhedsordningen.

Ved en bodeling vil en overdragelse af aktiver ikke blive anses for en skattemæssig overdragelse. Det følger af praksis efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra b. Der kan navnlig henvises til TfS 1999.213H. Det følger også af Højesterets præmisser (flertallet) om rækkevidden af denne succession følgende:

”Det er ligeledes fast antaget, at skatteyderen ved salg af sådanne udlagte aktiver kan lægge den tidligere ægtefælles anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt til grund ved beregningen af en eventuel skattepligtig fortjeneste. I hvilket omfang omstændighederne ved den tidligere ægtefælles erhvervelse og besiddelse af aktivet i øvrigt skal tillægges skattemæssig betydning ved skatteyderens salg, må - i mangel af udtrykkelige regler herom - afgøres ud fra en fortolkning af de pågældende skatteregler.”

Det kan således ikke ud fra statsskattelovens § 5 udledes noget vedrørende succession i virksomhedsordningen ved en bodeling. Det vil skulle ske ud fra en fortolkning af reglerne. SEGES skal opfordre til, at forholdet klart belyses i forarbejderne, og mest hensigtsmæssig gennem fastlæggelse af en klar regel.

SEGES skal henlede opmærksomheden på den løsning, der er ved beskatning af en virksomhed, hvor den som drev virksomheden i løbet af året afgår ved døden, og længstlevende ægtefælle

overtager boet til hensidde i uskiftet bo. Efter disse regler succederes den længstlevende ægtefælle ind i virksomheden – herunder virksomhedsordningen ved årets begyndelse efter dødsboskattelovens § 59, stk.4. Desuden opgøres resultatet for virksomheden under ét for året og fordeles forholdsmæssigt mellem afdøde og længstlevende i forhold til den tid, hvor den pågældende drev virksomheden, jf. dødsboskattelovens § 60, stk. 2.

Dette vil kunne være en hensigtsmæssig løsning også i skilsmisssituationen, hvor den som drev virksomheden i året forud for en skilsmisse, men ikke gør dette ved årets udgang som følge af at samlivet i skattemæssig henseende anses for ophørt midt på året.

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