



## Skatteministeriet

17. maj 2021  
J.nr. 2020 - 10034

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 133 – Forslag til Lov om ændring af dødsboskatteloven og kildeskatteloven (Indgreb mod skatteundgåelse ved overtagelse af virksomhed i virksomhedsordningen).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 2 af 25. marts 2021.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



## Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 25. marts 2021 fra Landbrug & Fødevarer, SEGES, jf. L 133 – bilag 4.

## Svar

### *Vedrørende virkningstidspunkt og ændringer af aftalen*

SEGES anmoder om, at Skatteministeriet forholder sig til nogle konkrete problemstillinger i de tilfælde, hvor parterne i et generationsskifte 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. Disse vil ifølge SEGES blive unødigt hårdt ramt, hvis ikke det i det mindste gøres skattemæssigt muligt, at handlen annulleres, eller at der kan foretages de ændringer i aftalen, der er nødvendige for at gennemføre generationsskiftet uanset lovændringen.

SEGES spørger, om det vil være muligt at opnå oprindelig skattemæssig virkning i forhold til 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 det var antaget, hvorved sælgers økonomiske forhold bliver væsentlig anderledes end forudsat.

Tilsvarende kan der for køberen være udfordringer med at finansiere købesummen ved en heloverdragelse, 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 ifølge SEGES medføre, at det finansielle grundlag for virksomheden forsvinder.

Derudover spørger SEGES, 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 i året forud for overdragelsen, medtages, selvom dette ikke oprindeligt var aftalt.

Der er ifølge SEGES i høj grad behov for, at dette forhold nærmere afklares, enten gennem en særlig bestemmelse i lovforslagets § 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 ifølge SEGES ikke belaste Skattestyrelsen og vil være knap så byrdefuldt for virksomhederne. Her tænkes både på rådgiveromkostninger til udfærdigelse af ansøgninger og gebyret, som det i denne har situation efter SEGES' opfattelse ikke er rimeligt at opkræve.

Det er SEGES' opfattelse, at en sådan mulighed ikke kan udnyttes i strid med formålet med lovændringen.

Aftaler om overdragelse med succession til fx børn omfatter oftest en gave, men meget sjældent gaveberigtigelse fuldt ud. SEGES henviser til den forbindelse til FSR, som har redegjort for, at der ofte vil være et behov for, at der erlægges en modydelse. Berigtigelsen vil ifølge SEGES 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 passivposten sjældent kendes på overdragelsestidspunktet, er der ifølge SEGES i mange aftaler indsat en bestemmelse om, at anfordringstilgodehavendet tilpasses endeligt, når kurser på overtagne gæld og den overtagne skattebyrde kendes.

SEGES spørger i den forbindelse, om det i disse situationer vil 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 oprindeligt forudsatte, hvorved den gave, som gives udover det, som svarer til passivposten, er uændret. SEGES spørger i tilknytning hertil, om dette kun vil være muligt, hvis det fremgår af den allerede indgåede aftale.

SEGES anfører, at tilsvarende gør sig gældende, 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, da spørger SEGES, om det vil være muligt at øge anfordringstilgodehavendet tilsvarende, så den gave, der er givet i handlen, er uændret.

#### *Kommentar*

Overordnet bemærkes, at der er tale om et forslag, der har til formål at hindre en udnyttelse af reglerne ved overdragelse af virksomhed i virksomhedsordningen til nærtstående, således at reglerne fortsat er robuste og fungerer efter hensigten.

Sådanne lovforslag har virkning fra fremsættelsen for at sikre, at den beskrivelse af udnyttelsesmuligheden, som lovforslaget indeholder, ikke kan anvendes i perioden fra fremsættelsen af lovforslaget og frem til lovforslagets ikrafttræden.

I forhold til de af SEGES rejste spørgsmål om bl.a. ændring af de indgåede aftaler og omgørelse kan jeg i det hele henvise til min besvarelse af spørgsmål 16.

#### *Finansieringsbehov i forbindelse med overdragelse*

SEGES bemærker, at svaret til FSRs bemærkning om finansieringsbehov ved overdragelse til børn mv. giver anledning til usikkerhed. SEGES anfører, at der også mellem ægtefæller kan være et finansieringsbehov. Tvungen skattemæssig succession ved overdragelse mellem ægtefæller ændrer ikke ved det civilretlige, hvor en overdragelse mellem ægtefæller har helt sædvanlige civilretlige virkninger. En overdragelse uden vederlag vil således kunne udgøre en gaveoverdragelse. Der er derfor også efter SEGES' opfattelse behov for

justeringer ift. ægtefælleoverdragelser, hvor der sker en finansiering. Det er således ifølge SEGES ikke givet, at ejerægtefællen ønsker at give en gave til den anden ægtefælle. En gave vil derudover forrykke på bodelen, ligesom det vil forrykke i forhold til et evt. sær-eje.

#### *Kommentar*

Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre bestemmelsen om, at den erhvervende ægtefælle skal indtræde i den overdragende ægtefælles virksomhedsordning.

Lovforslaget skal sikre, at det ikke er muligt at adskille forpligtelsen til at betale skat fra de aktiver, som indgår i virksomhedsordningen ved en deloverdragelse. Det bør således ikke være muligt for en ægtefælle at overdrage skatteforpligtelsen i virksomhedsordningen til den anden ægtefælle, uden at der samtidig sker en overdragelse af værdier i virksomhedsordningen.

#### *Maksimeringen af opsparingen ved delsalg*

1. SEGES bemærker, at der efter lovforslaget ikke skal kunne 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. Formålet er dermed, 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.

På den baggrund har SEGES opstillet en række eksempler, der ifølge SEGES bør kunne bekræftes. Hvis ikke vil det efter SEGES' opfattelse være i strid med bemærkningerne til lovforslaget.

SEGES har opstillet eksemplerne med udgangspunkt i tabel 2 i bemærkningerne i lovforslaget. I tabel 2 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, så spørger SEGES, om det kan bekræftes, at brøken er  $2.500.000/10.300.000$ . Og dermed at den forholdsmæssige del udgør  $2,5/10,3 * 12.000.000 = 2.912.621,3$ , således at loftet i denne situation udgør 2.500.000 kr.

SEGES bemærker, at det netop ikke er givet, at gæld overdrages i forbindelse med overdragelser omfattet af lovforslaget. SEGES bemærker, at selvom det måtte være et ønske for parterne, at gælden overtages, er det ikke sikkert, at der vil kunne gives tilladelse til debitorskifte.

SEGES spørger, om det yderligere kan bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhververen 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, gæld og finansielle aktiver, der overtages, spørger SEGES, om det kan bekræftes, at brøken er  $10.050.000/10.300.000$ . Hvorefter den forholdsmæssige del udgør  $10.050.000/10.300.000 * 12.000.000 = 11.708.737$  kr., og dermed at loftet i denne situation udgør 10.050.000 kr.

SEGES spørger om, det yderligere kan bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhververen 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, spørger SEGES, om det kan bekræftes, at brøken er  $12.500.000/10.300.000$ . Hvorefter den forholdsmæssige del udgør  $12.500/10.300$ , dvs mere end 100 pct., hvorfor hele opsparingen kan overtages. Og at loftet herefter er de samlede opsparinger på 12.000.000.

SEGES spørger, om det yderligere kan bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhververen optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning.

SEGES har også opstillet en række eksempler, hvor der, udover den i tabel 2 anførte gæld og de anførte aktiver, også er en bankgæld på 1.000.000 kr. Dvs. at det samlede kapitalafkastgrundlag udgør 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. Hvis det, der overtages, er udlejningsvirksomheden, men hvor alt andet beholdes af overdrager, spørger SEGES, om det kan bekræftes, at brøken er  $2.500.000/9.300.000$ . Og at den forholdsmæssige del dermed udgør  $2.500.000/9.300.000 * 12.000.000 = 3.225.806,4$ , hvorefter loftet udgør 2.500.000 kr.

SEGES spørger, om det yderligere kan bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhververen 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, der overtages, er udlejningsvirksomheden, de to gældsposter og de finansielle aktiver, spørger SEGES, om det kan bekræftes, at brøken er  $9.050.000/9.300.000$ . Hvorefter den forholdsmæssige del udgør  $9.050.000/9.300.000 * 12.000.000 = 11.677.419$  kr. Og hvor loftet herefter udgør 9.050.000 kr.

SEGES spørger, om det yderligere kan bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhververen 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, der overtages, er en udlejningsvirksomhed og finansielle aktiver, spørger SEGES, om det kan bekræftes, at brøken er 12.500.000/9.300.000. Hvorefter den forholdsmæssige del udgør 12.500.000/9.300.000, dvs. mere end 100 pct., hvorfor hele opsparingen kan overtages. Og at loftet herefter er de samlede opsparinger på 12.000.000.

SEGES spørger, om det yderligere kan bekræftes, at dette ikke ændres ved, at erhververen optager gæld til finansiering af overdragelsen, og at det ikke er en hævnning, at denne klart erhvervsmæssige gæld placeres i erhververs virksomhedsordning?

#### *Kommentar*

Overordnet bemærkes, at SEGES' alternative eksempler med udgangspunkt i tabel 2 i bemærkninger til lovforslaget kan bekræftes. Det bemærkes dog, at der i flere af alternativerne vil opstå en sikkerhedsstillelse med aktiver i erhververens virksomhedsordning, for gæld uden for dennes virksomhedsordning, jf. virksomhedsskattelovens § 4 b. Det vil fx være tilfældet, når en ejendom overdrages, men prioritetsgælden ikke gør.

Herudover bemærkes det, at lovforslaget ikke ændrer på, hvorvidt gæld, optaget med henblik på finansiering af den overdragne virksomhed, skal behandles hos erhververen.

2. Ud fra svarene i høringsskemaet og eksemplet i bemærkningerne fremgår det efter SEGES' opfattelse umiddelbart, at der ikke er noget vilkårligt i brøkerne ift. gælden. Idet det afgørende er, hvilken gæld der i givet fald overtages. SEGES spørger, om dette kan bekræftes.

SEGES bemærker i den forbindelse, at gæld oftest ikke entydigt kan henføres til fx den ene eller den anden af overdragerens to virksomheder inden for 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 SEGES' opfattelse netop opstå vilkårlighed.

Hvis ovenstående om, at det afgørende er, hvad der rent faktisk overtages, ikke kan bekræftes, opfordrer SEGES til, at det med tilsvarende eksempler belyses, hvad der i så fald gælder.

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

#### *Kommentar*

Der kan henvises til SAU L 133 – svar på spm. 22 pkt. 1.

#### *Når køber finansierer købet delvist*

SEGES henviser til, at hvis der er tale om sælgerfinansiering i forbindelse med en overdragelse af virksomhed, og det herved er vurderingen, at sælgerfinansieringen ikke er erhvervmæssig, vil det blive anset som en hævnings for sælger i hæverækkefølgen. SEGES henviser i den forbindelse til høringskemaet side 15. SEGES anmoder i tilknytning hertil om, at der svares på en række spørgsmål.

1. SEGES spørger, om det kan bekræftes, 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.LSR, da vil der ikke være tale om en hævnings i sælgers virksomhedsordning.

#### *Kommentar*

Lovforslaget ændrer ikke på, hvornår sælgerfinansiering kan anses for erhvervmæssig og dermed indgå i sælgers virksomhedsordning.

2. SEGES spørger, om det kan bekræftes, at hvis køber delvist lånefinansierer købet via et 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 hævnings i købers virksomhedsordning.

#### *Kommentar*

Lovforslaget ændrer ikke på, hvornår en sikkerhedsstillelse kan anses som et led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, og dermed ikke anses for en overførsel i hæverækkefølgen.

3. SEGES spørger, om det kan bekræftes, at hvis køber forud for købet driver erhvervmæssig virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen og delvist anvender midler placeret i købers bestående virksomhedsordning til betaling i forbindelse med erhvervelse af yderligere erhvervmæssig virksomhed med succession i sælgers konto for opsparat overskud, da vil der ikke blive tale om en hævnings i købers virksomhedsordning. Og at dette gælder både ved deloverdragelse og ved heloverdragelse.

#### *Kommentar*

Lovforslaget ændrer ikke på, om køber kan anvende midler placeret i køberens bestående virksomhedsordning til betaling i forbindelse med erhvervelse af yderligere erhvervmæssig virksomhed med succession i sælgers konto for opsparat overskud.

#### *Hensat til senere hævnings og mellemregning*

SEGES påpeger, at de regnskabsmæssige posterings ”hensat til senere hævnings” og ”mellemregningen” har en række fællestræk. Det bør derfor efter SEGES’ opfattelse være sådan, at de behandles ens ift. successionsreglerne. Beløb på ”Hensat til senere hævnings” opstår ifølge SEGES, når den selvstændige endeligt beskatter indkomst fra virksomhedsordningen, men endnu ikke har hævet beløbet i hæverækkefølgen til privatsfæren. Mellemregningen viser ifølge SEGES de 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 ifølge SEGES regnskabsmæssigt flytte beløbet fra ”hensat til senere hævning” til ”mellemregningen”.

SEGES bemærker i den forbindelse, at det derfor undrer, at beløb på konto for hensat til senere hævning tilsyneladende ikke behandles på samme måde som beløb på mellemregningen. SEGES anmoder om, at det forklares, hvorfor der lægges op til denne forskellige behandling. SEGES henviser i den forbindelse til, at der i begge tilfælde er tale om allerede beskattede midler, som virksomhedsejeren kan udtage af virksomhedsordningen uden beskatning.

#### *Kommentar*

Der kan henvises til SAU L 133 – svar på spm. 9.

*Vedrørende afgrænsning for heloverdragelse eller deloverdragelse, jf. KSL § 33, stk. 5*

SEGES har i høringssvarene anmodet om, at der tages stilling til et konkret eksempel på, hvornår der er tale om heloverdragelse, og hvornår der er tale om deloverdragelse.

Eksemplet i høringsskemaet side 35 lyder: En mor ejer og driver en virksomhed. Der er 10 mio. kr. på konto for opsparat 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.

SEGES' spørger herefter, om hele opsparingen i dette tilfælde bør kunne overdrages sammen med virksomheden, og om det kan bekræftes, at hele opsparingen i dette tilfælde kan overgå til de 2 børn.

Kommentaren hertil i høringsskemaet var: *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 opsparat overskud. Efter gældende regler vil indestående på konto for opsparat overskud ligeledes skulle fordeles mellem flere erhververe i det tilfælde, at flere overtager indestående på konto for opsparat overskud. Der vurderes således ikke behov for den forslåede justering.”*

Det er SEGES' opfattelse, at dette svar giver anledning til yderligere usikkerhed. SEGES har forstået svaret sådan, at der tages udgangspunkt i sælgers forhold i relation til, om der er tale om en hel- eller en deloverdragelse.

Derfor mener SEGES, at det skal afklares, om det i alle tilfælde skal ses som en heloverdragelse, hvis hele virksomheden afstås i løbet af sælgers indkomstår, eller om det kun anses for en heloverdragelse, hvis hele virksomheden afstås samtidig. I givet fald mener SE-



GES, at det også må afgrænses, hvad der forstås ved, at der afstås samtidig. SEGES spørger, om det er tilstrækkeligt, at sælger underskriver begge/alle overdragelsesaftaler samme dag, eller om det fx er en betingelse, at alle underskriver samme dag, eller om det er en betingelse, at ”sidste underskriver” underskriver på alle overdragelsesaftalerne samme dag.

For det andet mener SEGES, at det skal afklares, hvad der gælder ved afståelse af flere virksomheder i stedet for ideelle andele af en virksomhed. SEGES spørger, om der tilsvarende vil 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, spørger SEGES, om det kan oplyse, hvilke betingelser og forudsætninger, der måtte være for, at der samlet er tale om en heloverdragelse. Hvis det kan bekræftes, at der vil være tale om en heloverdragelse, spørger SEGES, hvorledes det opsparede overskud skal fordeles mellem børnene. Hvis det ikke kan bekræftes, at der vil være tale om heloverdragelse, spørger SEGES, om der kan redegøres for, hvad der så sker med den del af opsparringen, der ikke kan overtages i henhold til deloverdragelsesreglerne.

#### *Kommentar*

En redegørelse for afgrænsningen af, hvornår der er tale om en hel- eller deloverdragelse, falder uden for rammerne af lovforslaget. Der vil således være tale om en konkret vurdering baseret på sagens faktiske omstændigheder. Hvis der er tvivl om, hvorvidt der er tale om en hel- eller deloverdragelse, vil der kunne anmodes om et bindende svar herom.

Det bemærkes dog, at det fortsat er opfattelsen, at en samlet overdragelse af hele sælgerens virksomhed til fx to børn må anses for en heloverdragelse, således som det fremgår af høringsskemaet.

#### *Vedrørende overgang af driften efter kildeskatteloven § 25 A, stk. 1*

SEGES anfører, at både FSR og SEGES i høringssvarene har anmodet om, at der bliver taget stilling til et konkret eksempel på, hvornår en virksomhed skattemæssigt overgår fra den ene ægtefælle til den anden i henhold til reglen i kildeskatteloven § 25 A, stk. 1.

SEGES mener, at besvarelsene og udsagnene i høringsskemaet om overvejelser i forhold til skift af drift ved sygdom skaber tvivl om, hvorledes bestemmelsen skal fortolkes, og SEGES spørger, om det kan præciseres.

Ifølge SEGES skal resultatet af virksomheden medregnes hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden, hvis der er tale om, at begge ægtefæller deltager i driften af virksomheden.

SEGES mener, at tvivlen opstår, hvis ægtefælle 1 fuldt ud driver virksomheden i en del af året, mens ægtefælle 2 fuldt ud driver den resten af året, og dermed driver ægtefælle 2 virksomheden ultimo. SEGES spørger, om det her er afgørende, hvem der set over hele

året i overvejende grad har drevet virksomheden. SEGES mener, at svarene i høringsskemaet indikerer dette, og ifølge SEGES vil den skattemæssige overgang altid ske primo året.

I givet fald spørger SEGES, om det kan bekræftes, 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 om det vil være ægtefælle 2, der skal medregne resultatet, idet det alene er denne, der driver virksomheden ultimo. SEGES mener, at dette synes FSR at indikere, hvorved der opstår en udfordring ved fx skift af drift ved sygdom i løbet af året.

Supplerende spørger SEGES, om der kan redegøres for, hvilke konkrete forhold der skal medtages i vurderingen, herunder om overdragelsen af det juridiske ejerskab har betydning for vurderingen,

#### *Kommentar*

Som det også er tilkendegivet i høringsskemaet, vil lovforslaget blive justeret, for så vidt angår betingelsen om, at overgangen af driften skal finde sted dagen efter indkomstårets udløb. Lovforslaget har herudover ikke til hensigt at ændre på, hvilken ægtefælle, der i overvejende grad i det enkelte indkomstår må anses for at drive virksomheden.

#### *Overgang af beskatning ved separation/skilsmisse i løbet af året*

I forbindelse med høringen har SEGES spurgt ind til den situation, hvor et ægteskab og en sambeskatning ophører midt i året. Ifølge SEGES foreskriver kildeskattelovens § 25 A, stk. 6, i dette tilfælde, at indkomsten fra virksomheden indtil samlivs ophør medregnes ved indkomstopgørelsen for den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden.

SEGES bemærker, at der i høringsskemaet er blevet svaret bekræftende på, at det er uden betydning, om ejerforholdet til virksomheden ændres ved separation/skilsmisse, når den, som før separation/skilsmisse var den som i overvejende grad drev virksomheden, og nu får denne udlagt ved bodelingen.

I høringsskemaet har SEGES endvidere spurgt ind til, om ægtefællerne vil kunne aftale at driften overgår efter den nye affattelse af kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, og dermed at opsparing, indskudskonto og mellemregning overtages i det tilfælde, hvor den anden ægtefælle – dvs. den som forud for separation/skilsmisse ikke ansås for at drive virksomheden i overvejende grad – på skiftet får udlagt virksomheden og efterfølgende driver denne.

I høringsskemaet er det besvaret således: *"Hvis ægtefællerne opfylder betingelserne for anvendelsen af kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, da vil de kunne anvende bestemmelserne."*

Dette svar er efter SEGES' opfattelse svært at forstå, da den nye affattelse af kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, stiller som en betingelse, at overgangen af driften af virksomheden finder sted dagen efter indkomstårets udløb. Ifølge SEGES er det netop det, som ikke sker efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 6. SEGES anfører, at overgangen af, hvem der driver driften i skattemæssig henseende, sker i løbet af året, alt efter hvornår separation/skilsmisse er bevilget.

SEGES mener, at der på tilsvarende måde, som det fremgår af kildeskattelovens § 25 A, stk. 6, er behov for en klar regel for, hvorledes der skal forholdes, når samlivet mellem ægtefællerne anses for ophørt midt på året. SEGES bemærker, at dette også gælder 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 kildeskattelovens § 25 A 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 i resten af året. Dermed er betingelsen i kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, om, at overgangen har fundet sted dagen efter dette års udløb ikke opfyldt.

SEGES bemærker, at spørgsmålet i høringsskemaet 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 § 25 A, stk. 1.

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

SEGES bemærker herudover, at 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. SEGES henviser i den forbindelse til afgørelsen i Tfs 1999.213H, hvor det fremgår af Højesterets præmisser (flertallet) om rækkevidden af denne succession: *"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."*

SEGES anfører, at der således ikke ud fra statsskattelovens § 5 kan udledes noget om succession i virksomhedsordningen ved en bodeling, og at vurderingen i stedet vil skulle ske ud fra en fortolkning af reglerne.

SEGES mener, at forholdet klart skal belyses i forarbejderne og mest hensigtsmæssig gennem fastlæggelse af en klar regel. I den forbindelse henleder SEGES 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 hensidende i uskiftet bo. SEGES bemærker, at efter disse regler succederer den længstlevende ægtefælle i virksomheden – herunder virksomhedsordningen ved årets begyndelse efter dødsbøskattelovens § 59, stk. 4. SEGES bemærker desuden, at resultatet for virksomheden opgøres under ét for året og fordeles forholdsmæssigt mellem afdøde og længstlevende i forhold til den tid, hvor den pågældende drev virksomheden, jf. dødsbøskattelovens § 60, stk. 2.

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

#### *Kommentar*

Først og fremmest er det tilkendegivet i høringsskemaet, at lovforslaget vil blive justeret, for så vidt angår betingelsen om, at overgangen af driften skal finde sted dagen efter indkomstårets udløb.

For det andet vil det være den ægtefælle, der i forbindelse med en skilsmisse får udlagt en virksomhed, som hidtil har været drevet af den anden ægtefælle, der succederer fuldt ud i den anden ægtefælles skattemæssige stilling.

Der er ikke med lovforslaget tiltænkt nogen ændringer i forhold til skilsmisse, og det falder uden for rammerne af lovforslagets formål at lovgive herom.