



## Skatteministeriet

27. 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. 28 af 25. maj 2021.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



## Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 25. maj 2021 fra Landbrug & Fødevarer, SEGES, jf. L 133 – bilag 17.

## Svar

SEGES bemærker, at ændringsforslaget bl.a. giver anledning til en række spørgsmål af meget væsentlig betydning for forståelsen af det nuværende forslag. Derudover finder SEGES, at ændringsforslag nr. 9 umiddelbart indebærer en yderligere stramning, og i lighed med ændringsforslaget nr. 2, derfor først skal have virkning for overtagelser, der sker den 17. maj 2021.

*Vedrørende ændringsforslag til kildeskattelovens § 25 A stk. 1, og 26 A stk. 5*

*Eneste virksomhed - overgang af driften i løbet af året - betydningen af finansielle aktiver*

SEGES bemærker, at i henhold til ændringsforslaget til § 25 A stk. 1, kan den ægtefælle, der i løbet af et indkomstår har overtaget driften af virksomheden (i overvejende grad) fra den anden ægtefælle, vælge at indtræde i virksomhedsordningen.

SEGES anfører, at hvis dette vælges, kan der opstå usikkerhed om, hvorvidt finansielle aktiver kan forblive i virksomhedsordningen, eller om de tvangshæves, hvis ejerskabet ikke ændres. Som SEGES forstår Skatteministeriets kommentar til eksempel 2 A høringskemaet side 44, vil der, ved indtræden i en virksomhedsordning som følge af overtagelse af driften af virksomheden, ikke være tale om, at finansielle aktiver tvangshæves som følge af, at disse fortsat ejes af den anden ægtefælle. SEGES anfører, at de finansielle aktiver på lige fod med driftsaktiverne bør kunne blive i virksomhedsordningen, uanset at aktiverne ejes af den anden ægtefælle. SEGES spørger, om dette kan bekræftes.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

SEGES anfører, at hvis ægtefællen fravælger at indtræde i den anden ægtefælles virksomhedsordning, forbliver evt. konto for opsparet overskud, indskudskonto mv. ved den anden ægtefælle. SEGES spørger, om det kan bekræftes, at opsparet overskud først vil komme til beskatning det efterfølgende år, og da kun hvis denne ægtefælle ikke har påbegyndt erhvervsvirksomhed, jf. virksomhedsskattelovens § 15.

*Kommentar*

Hvis ægtefællen, som driver hele virksomheden, fravælger at indtræde i den anden ægtefælles virksomhedsordning, og den anden ægtefælle ikke længere driver en virksomhed, da vil den anden ægtefælle ikke længere opfylde betingelserne for at anvende virksomhedsordningen. Lovforslaget ændrer ikke på reglerne for, hvornår opsparet overskud i en sådan situation vil komme til beskatning.

*Eneste virksomhed – overdragelse af ejerskabet - betydningen af finansielle aktiver*

SEGES anfører, at hvis der er tale om overdragelse af ejerskabet til den eneste virksomhed, reguleres forholdet af kildeskattelovens § 26, stk. 4. SEGES bemærker, at i henhold

til høringsskemaet side 45 – Skatteministeriets kommentar til eksempel 2 B - vil der være tale om en hævning af de finansielle aktiver ultimo året før overdragelsen, hvis disse ikke overdrages sammen med virksomhedens driftsaktiver. SEGES spørger, om det kan bekræftes, at dette kun vil være tilfældet, hvis ægtefællerne i henhold til kildeskattelovens § 26, stk. 4, vælger, at ægtefællen skal indtræde i den anden ægtefælles virksomhedsordning. Hvis dette fravælges, spørger SEGES, om den afstående ægtefælle kan opretholde sin virksomhedsordning, forudsat at der senest det efterfølgende år påbegyndes erhvervsmæssig virksomhed på ny, jf. virksomhedsskattelovens § 15.

#### *Kommentar*

Kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, vedrører overdragelse af hele virksomheden til en ægtefælle, når den overdragende ægtefælle har anvendt virksomhedsordningen ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen. Dette indebærer, at virksomhedsordningen ved begyndelsen af indkomståret overtages af den anden ægtefælle med de samme aktiver og den samme gæld, som indgik i den overdragende ægtefælles virksomhedsbalance ved udgangen af det foregående indkomstår.

Hvis den erhvervende ægtefælle ikke indtræder i den overdragende ægtefælles virksomhedsordning, finder kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, ikke anvendelse.

Hvorvidt den overdragende ægtefælle fortsat kan anvende virksomhedsordningen efter en overdragelse af hele sin virksomhed, følger af de gældende regler i virksomhedsskatteloven, der ikke ændres ved nærværende lovforslag.

#### *Vedrørende ændringsforslag til kildeskattelovens § 33 C*

##### *Børn mv. indtræder ikke i overdragerens virksomhedsordning (ændringsforslag nr. 8 og 10)*

SEGES bemærker, at det i ændringsforslaget er foreslået, at lovforslagets § 2, nr. 3, og § 2, nr. 4, udgår. SEGES anfører, at det betyder, at børn mv., som overtager en virksomhed efter kildeskattelovens § 33 C, og som succederer i konto for opsparet overskud, ikke kan indtræde i overdragerens virksomhedsordning. SEGES er enig i dette, idet bestemmelsen ifølge SEGES ellers ville have begrænset fornuftige generationsskifter, hvor der er behov for at yde et vederlag for virksomheden.

SEGES bemærker, at det fremgår af bemærkningerne, at erhververen vil skulle have sin egen virksomhedsordning og selv opføre egen indskudskonto. SEGES spørger, om det kan bekræftes, at erhververens virksomhedsordning opgøres som efter de hidtidige regler, og at erhververen tilsvarende opgør sit eget kapitalafkastgrundlag.

#### *Kommentar*

Lovforslaget ændrer ikke på reglerne for, hvordan erhververen skal opføre sin virksomhedsordning.

#### *Heloverdragelse (ændringsforslag nr. 9)*

SEGES henviser til ændringsforslag nr. 9, hvorefter der indsættes et nyt punktum efter 1. pkt. SEGES anfører i den forbindelse, at der er tale om en begrænsning i overtagelsen af

konto for opsparet overskud, i det omfang der indgår finansielle aktiver i overdragerens virksomhedsordning. SEGES bemærker i tilknytning hertil, at reglen vedrører heloverdragelse.

SEGES anfører, at oftest generationsskiftes alene selve virksomheden, mens overdrageren beholder de finansielle aktiver. Derved undgås, at erhverver skal finansiere mere end højest nødvendigt. SEGES spørger, om det kan bekræftes, at hvis der sker overdragelse af samtlige virksomheder fra overdragerens virksomhedsordning, uden at der sker overdragelse af finansielle aktiver, vil dette stadig være at anse som en heloverdragelse.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

SEGES spørger, om det kan bekræftes, at den del af konto for opsparet overskud, som overdrages med succession, nedsættes med størrelsen af finansielle aktiver ved årets udgang i overdragerens virksomhedsordning, uanset at de ikke overdrages.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

SEGES har opstillet et eksempel, som efter SEGES' opfattelse viser, at der er tale om en væsentlig skærpelse i forhold til det oprindelige lovforslag, og derfor bør ændringsforslaget efter SEGES' opfattelse først være gældende fra fremsættelsen af ændringsforslaget.

*Kommentar*

Det er vurderingen, at der samlet set er tale om en lempelse af lovforslaget, da ændringsforslaget samtidig medfører, at lovforslagets § 2, nr. 3, og § 2, nr. 4, udgår, jf. også SEGES bemærkning ovenfor. Derfor er det opfattelsen, at der ikke er grundlag for at fastsætte et særskilt virkningstidspunkt for denne del af ændringsforslaget.

SEGES anfører, at i eksemplet er værdien af det overtagne opgjort efter reglerne om kapitalafkastgrundlaget i virksomhedsskatteoven. SEGES understreger, at kapitalafkastgrundlaget, hvor der indgår fast ejendom, er et historisk grundlag, og nettoværdien af virksomheden derfor væsentlig kan overstige kapitalafkastgrundlaget. SEGES bemærker, at hvis udlejningsvirksomheden har en overdragelsesværdi på 5 mio. kr., da vil nettoværdien af de overtagne virksomheder således være 2,8 mio. kr., mens den udskudte skat af den del af konto for opsparet overskud, der kan overdrages, vil udgøre maksimalt 690.000 kr. (34,5 pct. af 2.000.000).

*Kommentar*

Der kan henvises til svarene på spørgsmål 25 og 26 til L 133.

*Deloverdragelse (ændringsforslag nr. 11)*

SEGES bemærker, at der er stillet et tilsvarende forslag om, at ved deloverdragelse begrænses den andel af konto for opsparet overskud, der kan overtages med succession, i

det omfang der faktisk sker overdragelse af finansielle aktiver. SEGES anfører, at der dermed er to begrænsningsregler i den andel af konto for opsparet overskud, der som udgangspunkt henføres til den overdragne virksomhed ved deloverdragelse. SEGES anfører, at først nedsættes den del af konto for opsparet overskud, som kan overdrages med succession, med værdien af samtidig overdraget finansielle aktiver. Dernæst vil dette beløb alt efter de konkrete forhold ifølge SEGES kunne blive begrænset yderligere, hvis det overstiger den del af kapitalafkastgrundlaget, som overdrages (maksimeringsreglen).

SEGES mener, at under hensyn til formålet med maksimeringsreglen – at der overdrages værdier mindst svarende til den overtagne konto for opsparet overskud – bør dette være tilstrækkeligt til at sikre, at værdierne er til stede. SEGES mener derfor, at det vedrørende deloverdragelse er unødvendigt med den skærpelse, som ændringsforslag nr. 11 er udtryk for.

#### *Kommentar*

Under høringen af lovforslaget har det vist sig, at de foreslåede regler ikke i tilstrækkelig grad forhindrer udnyttelse af reglerne om overdragelse af virksomhed i virksomhedsordningen til børn mv. Ændringsforslag nr. 11 skal imødekomme dette, og det er derfor vurderingen, at der er tale om en nødvendig ændring af lovforslaget.

Der findes mange forskellige slags aktiver og passiver, der kan indgå i en virksomheds-overdragelse, hvor den foreslåede begrænsningsregel og maksimeringsreglen tjener to forskellige formål, afhængig af hvilke aktiver og passiver der overdrages. Indgår der mange finansielle aktiver i en virksomhedsordning, kan det være, at begrænsningsreglen er tilstrækkelig, hvorimod det ikke nødvendigvis vil være tilfældet, hvis der ikke indgår særligt mange finansielle aktiver i en virksomhedsordning. I denne situation kan maksimeringsreglen være nødvendig for at sikre sammenhæng imellem de aktiver og passiver, der overdrages, og den skatteforpligtelse, der overtages.

#### *Vedrørende finansielle aktiver, der er virksomhedsaktiver*

SEGES bemærker, at der både i ændringsforslag nr. 9 og 11 er enkelte særlige finansielle aktiver, der ikke er omfattet af begrænsningsreglerne. SEGES anfører, at der er tale om aktiver, som vedrører virksomheden, og det giver derfor god mening at undtage disse fra begrænsningsreglerne.

SEGES bemærker, at de pågældende aktiver eksplicit nævnes i bestemmelsernes ordlyd, og det fremgår af bemærkningerne, at opremsningen er udtømmende.

SEGES mener dog, at der er andre finansielle aktiver, som tilsvarende bør tilføjes listen. SEGES anfører, at det navnlig gælder ejerandele i selskaber, som er nødvendige for virksomhedsdrift. Inden for landbruget er det navnlig andelsbeviser omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18, hvortil der er knyttet diverse leveringsrettigheder. Også indenfor andre erhvervsområder kan driften ifølge SEGES være betinget af medlemskab af et fordelingsselskab eller lignende. SEGES anfører, at disse aktiver også bør henføres til virksomheden, og ikke de finansielle aktiver ved anvendelsen af begrænsningsreglen. SEGES

mener, at ændringsforslag nr. 9 og 11 derfor enten bør ændres med et “eller lignende”, eller listen bør udvides til som minimum at omfatte ejerandele i andelsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18 og lignende.

#### *Kommentar*

Det vil kræve en nærmere analyse at vurdere, om der kan være behov for at undtage andre driftsmæssige finansielle aktiver. En sådan analyse falder uden for rammerne af nærværende lovforslag.

SEGES spørger, om det kan bekræftes, at som “forudbetalt husleje” anses også forudbetalt forpagtningsafgift.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes.

#### *Vedrørende anvendelse af kapitalafkastgrundlag ved fordelingsreglen og maksimeringsreglen*

SEGES anfører, at der på Skatteministeriets plancher til den lovtekniske gennemgang bl.a. står:

”Konto for opsparet overskud er en opgørelse over det beløb, der foreløbigt er beskattet som overskud i virksomheden, men som ikke er hævet til privatsfæren – dvs. der er tale om en latent skatteforpligtelse.”

SEGES anfører, at det i plancherne er angivet, at målet med maksimeringsreglen er:

”Maksimeringsreglen skal sørge for, at der ved overdragelsen er en sammenhæng mellem skatteforpligtelsen og aktiverne, hvor gæld mv. er fratrasket. Erhververen vil således ikke kunne overtage en skatteforpligtelse, hvor der ikke er tilsvarende aktiver i den overtagne virksomhed til at betale den latente skat.”

SEGES bemærker, at ministeren i svaret på spørgsmål 25 til L 133 udtaler, at den latente skat maksimalt er på 34,5 pct.

SEGES anfører, at der lægges op til en sammenhæng mellem den latente skat og aktivernes værdi (værdien af aktiver minus passiver). SEGES henviser til, at når den latente skat maksimalt udgør 34,5 pct. af opsparingen, bør det så ikke være den latente skat (procentdel af opsparingen), som anvendes i maksimeringsreglen ved deloverdragelse/-overtagelse i stedet for som efter forslaget hele opsparingen.

#### *Kommentar*

Som det fremgår af svar på spørgsmål 25 til L 133, så kan den latente skat maksimalt udgøre 34,5 pct. i 2021. Men denne procentdel kan variere, alt efter hvilket år der er opsparet overskud i virksomheden samt de personlige forhold hos virksomhedsejeren.

Herudover er procentsatsen alene udtryk for den skattesats, som virksomhedsejeren mangler at blive beskattet med af hele det opsparet overskud. Det er således vurderingen, at der ikke er tale om en værdi, der kan anvendes til maksimeringsreglen.

SEGES anfører, at når aktiverne skal kunne "betale den latente skat", bør det så ikke vurderes i forhold til de reelle værdier, der indgår, og ikke den historiske værdi som kapitalafkastgrundlaget er udtryk for i forhold til fast ejendom. SEGES mener, at hvis der skal tages udgangspunkt i kapitalafkastgrundlaget, bør der i det mindste ske en regulering af værdien af fast ejendom, der indgår i kapitalafkastgrundlaget med historiske anskaffelsessummer. SEGES bemærker, at ved et generationsskifte er der ofte tale om ejendomme, der er erhvervet for 30 eller 40 år siden.

SEGES anfører, at de historiske anskaffelsesværdier ikke afspejler nutidsværdien. SEGES bemærker, at der i forbindelse med overdragelsen af virksomheder med succession efter kildeskattelovens § 33 C i sagens natur altid vil ske en fastsættelse af aktivernes handelsværdi til brug for selve overdragelsen, men typisk også til brug for en opgørelse af gaveafgift. SEGES mener således, at der er tale om en værdiansættelse, der i forvejen kontrolleres af Skattestyrelsen.

SEGES vil derfor endnu en gang opfordre til at ændre såvel fordelingsreglen som maksimeringsreglen i kildeskattelovens § 33 C stk. 5, så den rent faktisk kan fungere som en kontrol af, at den udskudte skat, der overtages, ikke overstiger nettoværdien af den virksomhed, der overdrages. SEGES mener, at som minimum bør værdien af fast ejendom tillades fastsat til handelsværdien/markedsværdien på overdragelsestidspunktet.

#### *Kommentar*

Der henvises til svaret på spørgsmål 27 til L 133.