



Folketingets Skatteudvalg  
cc: [Mads.Fallesen@ft.dk](mailto:Mads.Fallesen@ft.dk); Tina.Gronlund@ft.dk

Vesterbrogade 32  
1620 København V

Telefon 33 43 70 00  
mail@danskeadvokater.dk  
www.danskeadvokater.dk

Dok.nr. D-2021-009897

Den 20. april 2021

## HØRRINGSSVAR

### Vedr. lovforslag L 133

Danske Advokater har haft lejlighed til at gennemgå lovforslag L133. Danske Advokater har følgende bemærkninger til lovforslaget.

Sigtet med lovforslaget er ifølge bemærkningerne en early warning om, at muligheden for at overdrage opsparet overskud med succession bliver misbrugt i forskellige situationer. Såfremt der foreligger et reelt misbrug af regelsættet, har Danske Advokater naturligvis både respekt og opbakning til en opstramning af regelsættet. Man må imidlertid have for øje, at mulighederne for at overdrage opsparet overskud m.v. imellem beslægtede efter kildeskattelovens 33 C, stk. 5 og 6, har eksisteret siden 2000, og muligheden for at gøre det samme imellem ægtefæller, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 4-6, har eksisteret siden 2005. Skatterådet har navnlig i 2020 forholdt sig til forskellige situationer. I visse af de beskrevne situationer har Skatterådet afgivet svar i overensstemmelse med spørgerens indstilling. Dette gælder f.eks. SKM 2020.251 SR og SKM 2021.4 SR samt SKM 2021.26 SR. De der planlagte transaktioner er således i overensstemmelse med gældende ret før L 133 og kan derfor ikke betegnes som nogen form for misbrug - men et brug af de regler der (var) gældende.

Det er vanskeligt at forstå det pågældende lovtiltag på anden måde, end at det netop er disse førnævnte bindende svar, man ønsker at ændre regelgrundlaget for. At betegne dette som en form for misbrug er imidlertid misvisende, da det er i overensstemmelse med gældende ret. Retstilstanden har været på denne måde i henholdsvis 15 og 20 år.

I L 133, § 2, nr. 1 er det foreslået at indsætte følgende bestemmelse i kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, 3.-5. pkt.

*"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 opsparat 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.”*

Den pågældende bestemmelse regulerer muligheden for at overføre driften af en virksomhed fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle.

I bemærkningerne fremgår der intet om, at denne ændring har noget med misbrug at gøre. Tværtimod synes ændringen alene at skulle gennemføres, blot fordi man ønsker en ensretning af reglerne om overgang af drift imellem ægtefæller og reglerne om, hvor man overdrager en virksomhed og en virksomhedsskatteordning imellem ægtefæller.

En ensretning af regler kan naturligvis være formålstjenlig, men ikke blot fordi de skal være ens. Der er netop tale om forskellige situationer, hvorfor en ensretning bør gennemtænkes frem for blot at lave reglerne ens.

I de tre punktummer, der foreslås indsat i kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, laves der en angivelse af, hvornår den skattemæssige position for driften af en virksomhed kan overgå fra den ene ægtefælle til den anden, når den faktiske drift flyttes.

Flytningen af faktisk drift af virksomhed imellem to ægtefæller, fremtræder antageligvis mest typisk i to situationer. For det første kan to ægtefæller naturligvis planlægge det. Hvis den ene ægtefælle driver virksomheden, og den anden f.eks. blot er lønansat, kan man på et tidspunkt ændre på dette, f.eks. fordi den ægtefælle, der driver virksomheden, skal i gang med noget andet. I så fald er det den lønansatte ægtefælle, der så at sige tager over, og er den, der driver virksomheden. Lønansættelsen ophører naturligvis i samme forbindelse. Dette kan benævnes som en planlagt overførsel af driften.

Den anden situation, der foreligger, er situationer, hvor begge ægtefæller deltager i driften af virksomheden, men alene den ene i så væsentligt omfang, at vedkommende driver virksomheden. Hvis den, der driver virksomheden, f.eks. bliver syg, typisk kritisk syg af alvorlig sygdom, bliver den anden ægtefælle nødt til de facto at tage over for driften. Rammes driftsherreægtefællen f.eks. af cancer, kan vedkommende jo let være ude af den faktiske drift i et års tid. I en sådan situation overtager den anden ægtefælle driften fuldt ud.

Konsekvensen af skifte af drift i de to situationer er, at den skattemæssige position flyttes fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle.

I det pågældende lovforslag er det imidlertid foreslået, at driften kun kan flyttes på én dag om året, nemlig dagen efter udgangen af et indkomstår. Nu er det sådan, at der rent faktisk er 365 dage om året i år, og at man ikke selv er herre over, hvornår man f.eks. bliver syg. Bliver man sig i f.eks. marts måned, og tager den anden ægtefælle over på driften af virksomheden, vil den anden ægtefælle ikke kunne overtage den sygdomsramtes virksomhedsskatteordning, fordi det ikke er den første dag i indkomståret. En sådan retstilstand medfører, at muligheden for at flytte driften fra én ægtefælle til en anden principielt er illusorisk.

Danske Advokater henstiller derfor til, at man fjerner fristen for at flytte driften fra én ægtefælle til en anden. Afgørende må være, at driften de facto flyttes på et eller andet tidspunkt i løbet af året. Det kunne eventuelt kombineres med, at man indfører en forpligtelse til at give meddelelse til skatteforvaltningen om driftsflytningen. Danske advokater har noteret sig, at der i høringskemaet til L133 nu er anført, at der skal ske justering på dette punkt. Dette kan tiltrædes.

I L133 § 2, nr.1 - forslag til KSL § 25 A, stk. 1, 5. pkt. - fremgår det også, at KSL § 26 A, stk. 6 finder anvendelse i denne situation. Denne bestemmelse foreskriver, at der ikke må være en negativ indskudskonto hos den af ægtefællerne der har drevet virksomheden hidtil. Det virker "hård" at opstille en sådan betingelse hvor det blot er driften af virksomheden der flyttes fra den ene ægtefælle til den anden. Henvisningen til KSL § 26 A, stk. 6 bør udgå. Danske Advokater har noteret sig, at der også på dette punkt i høringsskemaet til L133 nu er anført, at der skal ske justering på dette punkt. Dette kan tiltrædes.

I L 133 § 2, nr. 3-5, er der foreslået en ændring af kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. I den oprindelige formulering af kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, var det angivet, at man kunne overdrage konto for opsparet overskud fra f.eks. en forælder til et barn med succession. Der er ikke nogen angivelse af øvrige poster i virksomhedsskatteordningen, eller at det var hele virksomhedsskatteordningen, man overtog.

Ved førnævnte lovforslag ændrer man på dette. Det foreslås nu, at man i den successionskreds, der er i KSL § 33 C, stk. 1, nu kun kan ske succession i hele virksomhedsordningen inkl. opsparet overskud, indskudskonto og mellemregningskonto. Med andre ord ændres successionens omfang ganske væsentligt og får samme omfang som det er anført i KSL § 26 A, stk. 4

Konsekvenserne af denne successionsramme er uddybet en grad i forarbejderne. Der er anført følgende i bemærkningerne til § 2, nr. 3:

*"Indtræden i overdragerens virksomhedsordning vil indebære, at virksomhedsordningen fra og med begyndelsen af indkomståret overtages af modtageren med de samme aktiver og gæld, som indgik i overdragerens virksomhedsskatteordning ved udgangen af det foregående indkomstår".*

Det fremgår heraf, at det er et vilkår for at kunne lave den pågældende succession af hele virksomhedsskatteordningen, at der er identitet mellem de aktiver og passiver, der var ved udløbet af et givent indkomstår, og de aktiver og passiver, som en erhverver viderefører fra overdrager. Der må ikke udeholdes aktiver eller tilføres aktiver. Der må heller ikke udeholdes passiver eller tilføres passiver.

Navnlig det sidste forhold om at tilføre et passiv, giver anledning til overvejelser.

Hvis en virksomhedsejer, der har en virksomhed med aktiver for 50 mio. kr. og gæld for 10 mio. kr. samt et opsparet overskud på 20 mio. kr., ønsker at overdrage den til et af sine 5 børn, kan denne overdragelse kun ske ved gave - hvis erhverver betaler for virksomheden vil det blive en hævning i erhververens virksomhedsskatteordning.

- A. Hvis erhververen køber virksomheden ved, at sælger yder en kredit på en del af det nettoprovenu, der skal betales, altså forskellen de 50 kr. og 10 mio. kr., fremtræder der jo et nyt passiv. Dette nye passiv må betegnes som et privat passiv og udløse en hævning hos erhverver.
- B. Hvis erhververen i sit pengeinstitut låner nettoværdien på forskellen mellem de 50 mio. kr. og de 10 mio. kr., altså 40 mio. kr., tilføres der igen et nyt passiv. Det nye passiv er gælden til banken. Denne bankgæld havde overdrager ikke. Det må derfor være en privatforpligtelse for erhververen med den konsekvens, at det er en hævning i erhververs virksomhedsskatteordning.

Som L133 er på dette punkt sker der en afvikling af muligheden for at finansiere en erhvervelse af en Virksomhedsoverdragelse med succession i opsparet overskud medmindre man accepterer en hævning hos erhverver. Når der ikke kan ske finansiering uden der sker en hævning, kan overdragelsen kun ske ved gave for at udgå denne hævning. I ovenstående eksempel er der i alt 5 børn. Forældre vil typisk lige behandle deres børn. Dette kan ikke ske hvis det ene barn får hele virksomheden som gave.

Muligheden for finansiering ved gave behandles forskellige. Mellem ægtefæller er det skatte- og afgiftsfri, i forhold til børn mv omfattet af Boafgiftslovens § 22 er afgiften 15% og i forhold til nære medarbejder er der tale om skattepligtig indkomst med beskatning op til 52%. Navnlig i forhold til de to sidste kategorier vil udgangspunktet ikke være en fuld finansiering med gave. Tværtimod vil udgangspunktet her være optagelse af lån og betaling til overdrager.

Hvis det anførte er en korrekt forståelse af den pågældende lovændring, medfører lovændringen reelt, at muligheden for at overdrage opspareret overskud med succession forsvinder.

Man kan ikke af bemærkningerne se, at man de facto muligvis fjerner mulighederne for at lave et generationsskifte fra f.eks. far til børn med succession i det opsparerede overskud uden sælgerfinansiering eller bankfinansiering fra erhververs side. **Da dette er en væsentlig stramning, skal Danske Advokater anmode om at få præciseret, hvilke overvejelser der ligger bag denne fjernelse af mulighed for at generationsskifte med en form for betaling.**

Med venlig hilsen

Christian Aasmul Jacobsen  
Juridisk konsulent  
caj@danskeadvokater.dk