

Skatteministeriet

Att.: Signe Øgendahl Beeck og Kenneth Lønnquist Nielsen

Sendt elektronisk til

lovgivningogoekonomi@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	282.051
Til beskatning i alt	<u>1.282.051</u>
Den maksimale udskudt skat (alt over topskattegrænsen)	
Skat inklusive AM-bidrag 1.282.051 x 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 x 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 opsparret 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 opsparret 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 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.”

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 opsparret 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 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 % 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 virksomheds-overdragelsen, og som udgør en del af berigtigelsen af overdragelsessummen, fragår ved fastlæggelse af købers indskudskonto, jf. eksemplet nedenfor?

Eksempel

Forhold, sælgers VSO:

Konto for opsparret 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 opsparret 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 hævning 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 hævning 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 hævning 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 punktummer 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 opsparat 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.”*

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 opsparat 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 u hensigtsmæssigt, 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 erhvervsejendomme 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 opsparat 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 opsparat 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 brøkdæl, $10.050.000/10.300.000$ svarende til ca. 97,57 % af konto for opsparat overskud, jf. også spørgsmål ovenfor?

Indtræden i indestående på konto for opsparat 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 hævnning 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 opsparat 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