



## Skatteministeriet

11. maj 2017  
J.nr. 2017 - 610

Til Folketinget – Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende ændringsforslag til L 103 – Forslag til lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven (Kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter).

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen

## Organisation

*Advokatsamfundet*

## Bemærkninger

Advokatrådet bemærker indledningsvist, at forslaget komplekse karakter sammenholdt med den meget korte høringsfrist har umuliggjort en fuldstændig gennemarbejdning af forslaget fra Advokatrådets side.

Advokatrådet finder de foreslåede regler i lovforslag L 103 ganske komplicerede, og de nu foreslåede ændringer til L 103 øger kompleksiteten yderligere. Det er vanskeligt for brugerne at se, om der er forskel i virkningen af bestemmelsen i personskattelovens § 13, stk. 6, og det nu foreslåede stk. 7. Tilsvarende gør sig gældende for virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5.

Advokatrådet forstår ændringsforslaget således, at der nu ønskes kildeartsbegrænsning i alle situationer, hvor personer driver virksomhed sammen med andre uden at arbejde ca. 13 timer om ugen. Hvis dette er ønsket, forekommer de foreslåede bestemmelser at være meget indviklede og vanskelige at anvende.

Advokatrådet har med tilfredshed noteret, at Advokatrådets tidligere kritik af, at L 103 ville få uheldig virkning for brugte anparter, har givet anledning til ændringsforslag.

## Kommentarer

Der er ikke forskel på den skattemæssige konsekvens af de foreslåede bestemmelser, idet virkningen i alle situationer vil være, at der sker kildeartsbegrænsning af underskuddet.

De foreslåede regler er søgt formuleret ved brug af kendte begreber og efter de regler, der allerede gælder for anpartsvirksomheder med flere end 10 deltagere. Der ved kan der henses til den eksisterende praksis for anpartsreglerne mv.

Ved afgørelsen af, om den skattepligtiges deltagelse i anpartsvirksomhedens drift anses for væsentlig kan der fx henses til den praksis, som allerede i dag gælder i forbindelse med reglerne om arbejdsindsats i etablerings- og iværksætterkontoloven samt personskatteloven.

Med ændringsforslaget foreslås indført undtagelser til den foreslåede kildeartsbegrænsning ved overdragelse af brugte anparter til ægtefælle og arvinger bl.a. ved

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
		<p>skilsmisse og død samt ved overdragelse af brugte anparter til medejere.</p> <p>Derved svarer reglerne i større grad til de regler, der allerede gælder for anpartsvirksomheder med flere end 10 deltagere.</p>
<i>Dansk Byggeri</i>	Dansk Byggeri har ingen bemærkninger til ændringsforslaget.	
<i>Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER)</i>	<p>Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) bemærker, at TER tidligere har haft lovforslaget L 103 i høring og har foretaget en vurdering af forslaget administrative konsekvenser.</p> <p>TERs vurdering nedenfor omfatter hele forslaget, det vil sige det tidligere forslag inklusiv de foreslåede ændringer, som nærværende ændringsforslag vil indføre i L 103:</p> <p>TER vurderer, at lovforslaget inklusiv nærværende ændringer medfører administrative konsekvenser under 4 mio. kr. årligt for erhvervslivet. De bliver derfor ikke kvantificeret yderligere.</p>	
<i>FSR – danske revisorer</i>	<p>FSR – danske revisorer bemærker, at det umiddelbart ser ud til, at ikke alle interessentskaber nødvendigvis bliver omfattet af indgrebet.</p> <p>Det er således et krav, at selskabet m.v. (interessentskabet) er reguleret af selskabsretlige regler eller en selskabsaftale eller lignende.</p>	<p>Det kan bekræftes, at i de tilfælde, hvor der ikke er indgået en selskabsaftale eller en interessentskabsaftale, og hvor der ikke forefindes en selskabslovgivning, vil virksomhedens skattemæssige underskud ikke være kildeartsbegrænset efter lovforslaget.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR – danske revisorer beder Skatteministeriet bekræfte, at i de tilfælde, hvor der ikke er indgået en selskabsaftale eller en interessentskabsaftale, der vil virksomhedens skattemæssige underskud ikke være kildeartsbegrænset.</p> <p>FSR – danske revisorer anmoder tillige Skatteministeriet oplyse, om der i relation til ændringsforslaget er forskel på samejer og interessentskaber. I praksis vil det i flere tilfælde med samejer kunne forekomme, at der ikke er indgået en egentlig samejeaftale.</p>	<p>Det er Skatteministeriets opfattelse, at afgrænsningen mellem sameje og interessentskab er flydende.</p> <p>Som udgangspunkt behandles samejer og interessentskaber imidlertid ens i skattemæssig henseende.</p> <p>Det er opfattelsen, at et sameje kan være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, men som udgangspunkt vil det ikke være tilfældet, såfremt der blot er tale om et mere uformelt sameje mellem flere personer, der i fællesskab ejer et eller flere aktiver, uden at der foreligger et driftsfællesskab, der rækker ud over det interne forhold mellem de personer, der er en del af fællesskabet.</p> <p>Hensigten med forslaget om, at kun skattemæssigt transparente selskaber, hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende, er omfattet, er netop at friholde uformelle samejer fra den foreslåede kildeartsbegrænsning, eksempelvis uformelle samejer mellem familiemedlemmer.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR – danske revisorer bemærker, at det må forventes, at kildeartsbegrænsningen vil ramme en række virksomheder i interessentskabsform, som ikke ville blive ramt af det oprindelige lovforslag.</p> <p>FSR – danske revisorer mener derfor, at der bør indsættes en særlig ikrafttrædelsesdato for ændringsforslaget.</p>	<p>Der er stillet et ændringsforslag, hvorefter virkningstidspunktet for det samlede lovforslag er ændret til den 10. maj 2017.</p> <p>Herved sikres det for det første, at de foreslåede ændringsforslag, hvorefter interessentskaber omfattes af den foreslåede kildeartsbegrænsning, først får virkning fra tidspunktet for oversendelsen af ændringsforslaget til Folketingets Skatteudvalg. For det andet indebærer det, at der skabes større klarhed over, hvornår fx interessentskaber er omfattet af indgrebet.</p>
<p><i>Habro</i></p>	<p>Habro ser med stor tilfredshed, at skatteministeren har stillet et ændringsforslag, således at nuværende investorer i et anpartsprojekt og ægtefæller/arvinger i forbindelse med død og skilsmisse ikke omfattes af reglerne om kildeartsbegrænsning, når de overtager en anpart. Det vil løse en stor del af de udfordringer, som Habro har påpeget.</p> <p>Habro havde dog håbet, at skatteministeren generelt ville have friholdt handel med brugte anparter, men Habro vil gerne takke for at være kommet branchen i møde.</p> <p>Habro bemærker, at den foreslåede overgangsregel i § 3, stk. 2, 3. pkt.,</p>	<p>Den foreslåede overgangsregel om nyanskaffelser i eksisterende projekter er foreslået indsat som et</p>

## Organisation

## Bemærkninger

medfører, at det selskab, der ønsker at ombygge sin ejendom, er nødt til at bede skattemyndighederne om et bindende svar for at kunne konstatere, om skattemyndighederne vurderer, at ombygningen er nødvendig.

Habro anfører, at i forbindelse med fornyelse og forlængelse af lejekontrakter, er det helt normalt, at lejere stiller krav om ombygning og modernisering af lejemålet. Hvis selskabet skal bede om bindende svar, vil det ofte umuliggøre forhandlingerne, og selskabet vil potentielt miste en lejer.

Habro foreslår derfor, at følgende formulering indsættes i bemærkningerne til lovforslaget:

”En ombygning anses altid for nødvendig, når den er besluttet i forbindelse med en fornyelse eller forlængelse af en lejekontrakt, som er forhandlet med en af det transparente selskab uafhængig modpart.”

Habro mener, at det vil gøre administrationen af reglerne og driften af de transparente ejendomsselskaber meget lettere og betyde, at skattemyndighederne vil skulle behandle væsentligt færre ansøgninger om bindende svar. Forslaget vil dermed medføre væsentlige besparelser både hos de transparente selskaber og SKAT.

## Kommentarer

værn imod, at eksisterende 10-mands-projekter ellers kan udvides med ny virksomhed, der dermed ikke omfattes af kildeartsbegrænsningen.

Forslaget fra Habro kan derfor ikke imødekommes.

Der henvises i øvrigt til svaret på SAU spørgsmål 14.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p>SEGES</p>	<p>SEGES anfører indledningsvist, at ændringsforslaget er en vidtgående udvidelse af det oprindeligt foreslåede indgreb, idet interessentskaber også inddrages.</p> <p>Efter SEGES' opfattelse er der ikke længere alene tale om et indgreb mod anpartsprojekter, da forslaget også rammer generationskifter af erhvervsvirksomheder mv.</p> <p>Som følge heraf må ændringsforslaget også formodes at medføre et større provenu end oprindeligt forudsat.</p> <p>SEGES finder ikke længere lovforslagets overskrift for dækkende og retvisende.</p> <p>SEGES har med tre følgende eksempler anmodet Skatteministeriet om at tilkendegive, i hvilke tilfælde indgrebet rammer:</p> <p><i>Eksempel 1:</i></p> <p>En far ejer og driver landbrugsvirksomhed. Sønnen skal overtage og køber i første omgang 1/3 af landbrugsvirksomheden, således at landbrugsvirksomheden herefter ligger i et I/S. Sønnen udfører arbejde, mens faren ikke udfører arbejde i væsentligt omfang.</p>	<p>Formålet med lovforslaget er alene at ramme de såkaldte 10-mandsprojekter.</p> <p>Disse projekter er kendetegnet ved, at de første års underskud fradrages med fuld skatteværdi i anden dansk personlig indkomst som fx lønindkomst, mens Danmark deler beskatningsretten til et efterfølgende overskud med den udenlandske stat, såfremt 10-mandsprojektet måtte være beliggende i udlandet.</p> <p>Derimod er det ikke hensigten at ramme generationsskifter i erhvervslivet. Derfor justeres ændringsforslaget som beskrevet nedenfor.</p> <p>I eksempel 1 vil sønnen ikke blive ramt af forslaget, da han udøver en væsentlig arbejdsindsats i sin landbrugsvirksomhed.</p> <p>Faren vil heller ikke blive ramt, idet lovændringen først får virkning fra tidspunktet for oversendelsen af ændringsforslaget til Folketingets Skatteudvalg den 10. maj 2017. Hvis faren således har er-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Eksempel 2:</i>            En far ejer og driver landbrugsvirksomhed. Han investerer sammen med sønnen via et I/S i landbrug nr. 2, hvor han ejer 2/3, og sønnen ejer 1/3. Aftalen er, at sønnen udfører arbejdet i landbrug nr. 2, mens faren i det væsentligste stiller med kapitalen, som han aflønnes for med en del af overskuddet. Faren arbejder kun i landbrug nr. 1. På sigt skal sønnen overtage landbrug nr. 2 helt.</p>	<p>hvertet gården inden virkningstidspunktet for lovændringen, vil han ikke blive omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, selv om han trapper ned.</p> <p>Når sønnen om mange år eventuelt skal generationsskifte efter en tilsvarende model, vil han imidlertid blive ramt af lovændringen. Det er ikke hensigten.</p> <p>Ændringsforslaget er derfor ændret, således at den foreslåede kildeartsbegrænsning ikke finder anvendelse for den ejer, der i mindst tre år har deltaget aktivt i virksomheden i væsentligt omfang.</p> <p>Det er opfattelsen, at forslaget hermed ikke vanskeliggør generationsskifter.</p> <p>I denne situation vil faren være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning.</p> <p>Det skyldes, at faren foretager en passiv investering uden væsentlig arbejdsindsats i en virksomhed i interessentskabsform. Det forudsættes, at faren og sønnen har indgået en selskabsaftale, der regulerer interessentskabets forhold.</p> <p>Det forhold, at der er tale om far og søn, ændrer ikke herpå.</p>



*Eksempel 3:*

Tre søskende ejer i fællesskab tre planteavlsejendomme, som de driver sammen. De har overtaget dem efter deres far. De har hver især lønarbejde, hvorfor det meste af arbejdet udføres ved hjælp af ansatte og/eller maskinstation. De opfylder dermed ikke kravet om en væsentlig arbejdsindsats.

Som alternativ til at drive virksomheden sammen ejer de tre søskende hver én ejendom og driver hver især selvstændig enkeltmandsvirksomhed.

SEGES rejser også et spørgsmål om to naboers fælles drift af en vindmølle, der placeres i skellet mellem de to naboer. Den ene nabo driver landbrug, mens den anden ikke driver erhvervsvirksomhed.

SEGES spørger, om de to naboer – særligt landmanden – bliver omfattet af lovændringen.

Den første situation vil være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, idet ingen af de tre søskende deltager aktivt i driften med en væsentlig arbejdsindsats. Det forudsættes, at de tre søskende har indgået en selskabsaftale, der regulerer interessentskabets forhold.

Det forhold, at der er tale om tre søskende, som har arvet virksomhederne, ændrer ikke herpå.

I den anden situation deltager ejerne ikke i en fælles virksomhed, idet hver virksomhed ejes af en enkelt person.

Det kan derfor bekræftes, at den foreslåede kildeartsbegrænsning ikke finder anvendelse.

Det antages, at vindmøllen er opsat med henblik på at reducere udgifterne til strøm for de to ejere – landmanden og parcelhusejeren – og at de to naboer har indgået en selskabsaftale om ejerskabet til møllen.

For den person, der driver landbrugsvirksomhed, er der efter praksis formentlig mulighed for, at vindmøllen kan anses for en integreret del af landbruget, så der kun foreligger én virksomhed, idet vindmøllen (eventuelt via det offentlige forsyningsnet) skal levere strøm til landbruget, der antages at have et stort strømforbrug. I dette tilfælde, og forudsat at ejeren yder

SEGES bemærker endvidere, at lovforslaget giver udfordringer i relation til afskrivningsloven.

Efter afskrivningsloven er der fx praksis for, at ejerandele i flere forskellige vindmøller i forskellige kommanditselskaber kan anses for en virksomhed. Her skal man efter afskrivningsloven have en samlet driftsmiddelsaldo. SEGES spørger, hvordan afskrivningerne skal opgøres, hvis der udføres en væsentlig arbejdsindsats i den ene vindmøllevirksomhed, men ikke i den anden. Det vil give udfordringer, da saldoen ikke kan opdeles.

SEGES bemærker, at vindmøller nok ikke er det bedste eksempel på situationer, hvor der kan udføres en væsentlig arbejdsindsats, men der er nok andre virksomhedsformer, hvor det vil forekomme.

SEGES spørger, hvad ”mv.” omfatter i ordlyden ”... skattemæssigt

en væsentlig arbejdsindsats i landbrugsvirksomheden, vil landmandens indkomst fra vindmøllen ikke blive kildeartsbegrænset efter forslaget.

Den anden nabo, der ikke udøver væsentlig arbejdsindsats ved personlig virksomhed, vil derimod blive omfattet af kildeartsbegrænsningen vedrørende vindmølledriften.

Den foreslåede kildeartsbegrænsning har alene virkning for anskaffelser, der foretages fra og med den 10. maj 2017.

Det vil sige, at der ikke skal ske opdeling af eksisterende driftsmiddelsaldo. Denne videreføres uændret.

Hvis man fremadrettet investerer i et anpartsprojekt i form af en vindmølle, skal den nye vindmølle ikke medtages på den fælles driftsmiddelsaldo, men føres på sin egen saldo.

”... mv.” er indsat, så bestemmelsen også omfatter udenlandske selskaber og enheder, der efter

transparent selskab mv.”, jf. ændringsforslagets § 1, nr. 1 (indsættelse af § 13, stk. 7).

SEGES spørger endvidere til, om samejer omfattes.

SEGES spørger, hvad ”eller lignende” dækker over i ordlyden ”... hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende”, jf. ændringsforslagets § 1, nr. 1, (indsættelse af § 13, stk. 7) og i § 2.

SEGES anfører, at det kan forekomme, at interessentskaber ikke har en kontrakt, en selskabsaftale eller andet, og spørger, hvad der gælder, hvis man bare går sammen om at drive virksomhed uden at have nogen særskilt aftale herom.

SEGES noterer, det er en væsentlig forbedring, at der med ændringsforslaget bliver mulighed for at erhverve yderligere anparter i samme projekt uden at blive omfattet af underskudsbegrænsningsreglerne.

danske skatteregler anses for at være skattemæssigt transparente.

Der henvises til kommentaren til FSR – danske revisorer.

”... lignende, ...” er indsat, fordi et transparent selskab kan være reguleret på anden måde end ved en egentlig formel selskabsaftale eller ved selskabslovgivning. Fx kan forholdene for en udenlandsk enhed være reguleret efter helt faste rammer, uden at der formelt er indgået en selskabsaftale mellem deltagerne.

Hvis et der ikke er indgået en aftale om regulering af forholdene vedrørende det skattemæssigt transparente selskab, og forholdene heller ikke er reguleret af selskabslovgivning, anses ejerne ikke at være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning.

Der henvises i øvrigt til kommentaren til FSR – danske revisorer.

Det er ikke hensigten, at de anførte situationer skal omfattes af den foreslåede kildeartsbegrænsning.

Ændringsforslaget justeres derfor, således at erhververen succederer i

SEGES mener dog, at følgende situationer også burde fritages:

En person ejer en andel og erhverver efter den 14. december 2016 en yderligere andel, som ikke kildeartsbegrænses som følge af overgangsreglen. Personen dør, og en arving overtager andelene.

Som formuleringen er nu, er det SEGES' vurdering, at arvingen vil blive kildeartsbegrænset.

En person har erhvervet en andel før den 14. december 2016. Personen dør, og en arving overtager andelen. Arvingens andel er omfattet af overgangsbestemmelsen. Herefter overtager arvingen en yderligere andel i samme virksomhed, fx via tilbagesalg til selskabet.

SEGES vurderer, at denne yderligere andel ikke er omfattet af det foreslåede overgangsreglen, men vil blive kildeartsbegrænset.

SEGES beder Skatteministeriet uddybende forklare, hvorledes bemærkningerne til ændringsforslag nr. 2, sidste afsnit nærmere skal forstås. Af afsnittet fremgår:

”I forhold til sammentællingen under virksomhedsordningen indgår et 10-mandsprojekt fortsat i opgørelsen af indskudskonto, mellemregningskonto og hæverækkefølgen samt beregning af kapitalafkast, uanset at det skattepligtige resultat er negativt (underskud) for et givent indkomstår.”

overdragerens anskaffelsestidspunkt. Dermed undgås det, at arvingen eller en eventuel ægtefælle i de anførte og lignende tilfælde omfattes af den foreslåede kildeartsbegrænsning.

Bemærkningerne til ændringsforslag nr. 2 er ændret for bedre at forklare, hvilke konsekvenser den foreslåede kildeartsbegrænsning har for princippet i virksomhedsordningen om, at flere virksomheder behandles som én virksomhed.

Det skal dog bemærkes, at det ikke er intentionen, at en andel af et 10-mandsprojekt skal behandles anderledes end enhver anden virksomhed i relation til virksomhedsordningen bortset fra, at underskud fra 10-mandsprojektet ikke

SEGES er usikker på, hvorledes dette skal forstås.

Det fremgår af ændringsforslaget, at 10-mandsprojektet fortsat indgår i beregning af kapitalafkast. SEGES spørger, om der hermed menes, at værdien af 10-mandsprojektet indgår i kapitalafkastgrundlaget (og ikke andet), eller om også resultatet fra 10-mandsprojektet indgår ved fastlæggelse af kapitalafkastet.

Det fremgår af ændringsforslaget, at 10-mandsprojektet fortsat indgår i opgørelsen af mellemregningen og hæverækkefølgen.

SEGES er usikker på, hvorledes dette skal forstås.

SEGES beder Skatteministeriet bekræfte, at der er carry back på underskud, således at underskud fra anpartsvirksomheden (i år 2 i eksemplet stort 40.000 kr.) kan fra-

kan indgå i det samlede skattepligtige resultat.

De aktiver og den gæld, der kan henføres til 10-mandsprojektet, indgår i kapitalafkastgrundlaget. Det vil sige, at kapitalafkastet kan opgøres til 100.000 kr. på baggrund af SEGES anførte forudsætninger, jf. eksemplet i SEGES' høringssvar.

Dermed kan overskuddet i år 3 på 100.000 kr. (overskuddet hidrørende fra landbrugsvirksomheden) alt andet lige hæves som kapitalafkast.

Bemærkningerne til ændringsforslag nr. 2 omkring mellemregningskontoen og hæverækkefølgen er desværre ikke formuleret hensigtsmæssigt, idet det ikke giver mening at nævne dem i forbindelse med sammentællingen under virksomhedsordningen, når 10-mandsprojektet udviser et underskud.

Derfor er bemærkningerne til ændringsforslag nr. 2 ændret.

Det kan ikke bekræftes.

Der ses ikke at være grundlag for at indføre carry back for underskud fra anpartsprojekter, hvor investoren ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Der er tale om en beskatning af

trækkes i det overskud, som anpartsvirksomheden havde i år 1 på 50.000 kr.

det konkrete resultat af virksomheden, hvor der i enkelte år kan være underskud, mens der i andre år kan være overskud. Det er ikke anderledes end beskættning af anden form for virksomhed.

Der kan i øvrigt henvises til svaret på SAU spørgsmål nr. 9.

I forhold til eksemplet bemærkes det, at underskuddet på 40.000 kr. i år 2 skal fremføres til fradrag i efterfølgende års overskud fra samme virksomhed. I år 2 og 3 udgør det skattepligtige resultat under virksomhedsordningen 100.000 kr., jf. eksemplet i SEGES' høringssvar, idet underskuddet fra anpartsvirksomheden ikke kan modregnes. Det er kun i år 1, at indkomsten fra vindmøllen medregnes, fordi den giver overskud i dette år.

*SRF Skattefaglig Forening*

SRF Skattefaglig Forening har ingen bemærkninger til ændringsforslaget.

SRF Skattefaglig Forening finder det tilfredsstillende, at kildeartsbegrænsningen for 10-mandsprojekter nu også omfatter interessentskaber, hvorved muligheden for omgåelse begrænses.

