

Folketingets Skatteudvalg  
Christiansborg

21. april 2017

## Henvendelse vedr. L183: Nedsættelse af bo- og gaveafgiften

Skatteministeren har den 29. marts 2017 fremsat L183: forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.)

FSR – danske revisorer har følgende bemærkninger hertil:

### Gennemsigtighed og forudberegnelighed i forhold til værdiansættelse:

FSR er helt enig med ministeren i vigtigheden i lovforslagets intention om øget gennemsigtighed og forudberegnelighed i forbindelse med værdiansættelse af virksomheder i forbindelse med generationsskifte.

FSR oplever, at selv små og mellemstore virksomheder med stabil indtjening og uden store immaterielle aktiver af SKAT forsøges værdiansat efter komplekse finansielle værdiansættelsesmetoder, hvortil der reelt ikke er og ikke kan fremskaffes de nødvendige pålidelige data. Dette medfører, at SKATs værdiansættelse i høj grad bygger på SKATs egne skøn og værdiansættelsen ofte virker vilkårlig.

Vi forstår, at intentionen med lovforslaget er at rette op på denne praksis, således at SKATs 2000-aktie- og goodwillcirkulærerne bliver udgangspunktet og kun kan fraviges af SKAT, hvis SKAT kan påvise konkrete forhold i virksomheden, der medfører, at cirkulærerne er uegnede. Sådanne konkrete forhold kunne være opstart af væsentlige nye aktiviteter, der endnu ikke har skabt indtjening eller tilstedeværelsen af væsentlige patenter.

FSR skal anmode skatteministeren bekræfte, at det er hensigten, at SKAT ikke skal kunne afvise anvendelsen af cirkulærerne alene med henvisning til, at de



komplekse finansielle værdiansættelsesmetoder er teoretisk rigtigere end cirkulærerne.

Side 2

FSR beder endvidere skatteministeren bekræfte, at det ligeledes er hensigten, at SKAT ikke skal kunne afvise anvendelsen af cirkulærerne med henvisning til, at SKAT skønner, at anvendelse af de komplekse finansielle værdiansættelsesmetoder vil give en højere værdi, medmindre dette konkret kan begrundes i særlige forhold i virksomheden.

FSR anmoder endeligt skatteministeren bekræfte, at det ligeledes er hensigten, at SKAT ikke skal kunne afvise anvendelsen af 2000-cirkulærerne alene med henvisning til, at virksomheden har haft stigende omsætning eller overskud de seneste år. Det bemærkes, at der i 2000-goodwillcirkulæret beregningsteknisk tages højde for, at vækstvirksomheder skal værdiansættes højere end virksomheder uden vækst.

Det bør ikke være sådan, at SKAT ikke alene ved selv at foretage deres egne beregninger efter værdiansættelsesvejledningen, kan tilsidesætte korrekte beregninger efter 2000-cirkulærerne. Det må være begrundet i konkrete forhold hos virksomheden.

## **Passiv kapitalanbringelse**

Et generationsskifte af virksomheden til næste generation med skattemæssig succession samt reduceret gave-/boafgift vil ofte være en helt afgørende for en videreførelse af virksomheden med familien som ejer.

FSR finder det derfor vigtigt, at begrebet "passiv kapitalanbringelse" er klart defineret, således det ikke er forbundet med fortolkningsusikkerhed, hvilke aktiver, der vil blive anset for "passiv kapitalanbringelse".

FSR finder, at der ikke i L183 eller bemærkningerne hertil er foretaget en klar definition af begrebet "passiv kapitalanbringelse", herunder hvor dette begreb anses for en udvidelse i forhold til "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign."

Vi forstår lovforslaget og Skatteministerens kommentarer til høringssvarene således, at afgrænsningen af pengetankaktiver i forhold passiv kapitalanbringelse, alene skal forstås som et nyt kriterie i forhold til "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.". FSR beder Skatteministeren bekræfte, at andre aktiver end

"fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign" (f.eks. driftsmidler) således ikke vil skulle bedømmes ud fra kriteriet passiv kapitalanbringelse.

Side 3

Af bemærkninger til L183 (side 12) fremgår:

*"... I dag anses ubebyggede grunde og ejendomsprojekter ifølge praksis fra Skatterådet for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen, selv om disse aktiver reelt kan sidestilles med udlejningsejendomme. Selskaber, hvis virksomhed består i udlejning af ejendomme, vil ofte besidde ubebyggede grunde og ejendomsprojekter og bl.a. disse selskaber skal således i dag ikke medregne værdien af ubebyggede grunde og ejendomsprojekter under pengetankreglen, men alene eventuelle udlejningsejendomme.*

*Forslaget indebærer, at kriteriet for, om der er tale om pengetanksaktiver er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er tilsvarende efter gældende regler ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer) medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.*

*Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt. Omvendt skal fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, ikke medregnes som et pengetankaktiv. Det vil f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger."*

Af bemærkningerne fremgår, at et selskabs domicilejendom uanset selskabets aktiviteter altid skal anses for et driftsaktiv, og derfor ikke er passiv kapitalanbringelse. FSR skal anmode om en præcisering af, om dette tillige er gældende, såfremt et selskab erhverver en grund til brug for opførelse af et domicil, uanset at selskabet i en periode kan have et domicil og en grund/nyt domicil under opførelse.

FSR skal tillige anmode om en afklaring af, om de ubebyggede grunde til videresalg før og under byggemodningen kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

I bilag 1 til L183 (side 14) fremgår som svar til Dansk Byggeri:

*"Ifølge forslaget skal fast ejendom som udgangspunkt medregnes som pengetanksaktiver. Det gælder imidlertid ikke fast ejendom, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse. Som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, kan det f.eks. være tilfældet for virksomhedens domicilejendom og et typehusfirmas midlertidige udlejning af nyopførte boliger. Tilsvarende vil kunne gælde projektejendomme, hvis besiddelsen af ejendommene efter en konkret vurdering ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse. Der er således ikke tale om, at typehuse og projektejendomme skal behandles forskelligt."*

Side 4

Da begrebet "projektejendomme" ikke nærmere er defineret i bemærkningerne, har FSR nedenfor anført en række eksempler, hvor det ønskes afklaret, om den faste ejendom i ejerperioden kan anses for et driftsaktiv eller skal anses for passiv kapitalanbringelse.

#### Eksempel 1

*Et selskab erhverver et grundareal. Der foretages byggemodning mv. af arealet, hvorefter der sker salg af nogle af grundene til byggeri af parcelhuse mv. På andre grunde opfører selskabet parcelhuse mv., hvorefter ejendommene sælges. Selskabet er næringssskattepligtig med fast ejendom.*

FSR anmoder om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

#### Eksempel 2

*Et selskab erhverver et grundareal, som er byggemodnet. Der opføres et etagebyggeri, og ejerlejlighederne ønskes solgt enkeltvis i takt med færdiggørelse af byggeriet. Det lykkedes imidlertid ikke at sælge alle lejlighederne, hvorfor nogle af disse udlejes på tidsbegrænsede lejeaftaler indtil salg. Selskabet er næringssskattepligtig med fast ejendom.*

FSR anmoder om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

#### Eksempel 3

*Et selskab erhverver et grundareal, som er byggemodnet. På arealet kan opføres et etagebyggeri med lejligheder. Forud for igangsætning af byggeriet, indgås der*

*en aftale med en pensionskasse, som efter færdiggørelse og fuldt udlejet vil overtage ejendommen. Pensionskassen har en række krav til byggeriet om lejlighedernes størrelse, materialevalg, udearealer, lejekontrakter etc. Selskabet opfører etagebyggeriet og får i byggeperioden samtlige lejligheder udlejet. Efter færdiggørelse af byggeriet overdrages ejendommen til pensionskassen. Selskabet er næringssskattepligtig med fast ejendom.*

Side 5

FSR anmoder om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Herudover hører FSR gerne, om det har betydning, hvornår aftalen om overdragelse til pensionskassen sker? Før/Efter byggeriet påbegyndes/afsluttes?

#### Eksempel 4

*Et selskab erhverver et grundareal, som er byggemodnet. På arealet må opføres en butik. Selskabet indgår lejeaftale med en detailkæde. Selskabet har til hensigt at sælge ejendommen efter færdiggørelse og udbyder denne som et K/S-projekt. En række investorer giver tilsagn om erhvervelse af alle K/S-andele. Selskabet færdiggør byggeriet og detailbutikken åbner. Investorerne erhverver K/S-andele mv. Selskabet er næringssskattepligtig med fast ejendom.*

FSR anmoder om en afklaring af, om den faste ejendom i eksemplet i hele selskabets ejerperiode kan anses for et driftsaktiv, der ikke skal anses for passiv kapitalanbringelse.

Det fremgår af bemærkningerne til L183 (side 12), at "... Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver, er tilsvarende efter gældende regler ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer) medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse."

FSR anmoder om en afklaring – gerne med eksempler - af, hvilke aktiver, der kan sidestilles med fast ejendom, kontanter og værdipapirer, og dermed vil anses for passiv kapitalanbringelse, jf. nedenstående eksempler, Og bedes herunder bekræfte, at andre materielle anlægsaktiver – fx driftsmidler – ikke kan sidestilles med fast ejendom, likvider og værdipapirer, og derfor ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse i relation til pengetankreglen.

### **Egentlige udlån mellem koncernselskaber**

Egentlige udlån mellem koncernselskaber, f.eks. et udlån fra et moderselskab til et 100% ejet datterselskab, anses efter nuværende praksis for et pengetankaktiv på linje med egentlige værdipapirer. Dette gælder uanset hvordan datterselskabet har anvendt lånebeløbet og uanset at datterselskabets aktiver ved pengetankopgørelsen medregnes hos moderselskabet.

FSR anmoder om en bekræftelse på, at de foreslåede regler medfører, at det fremover konkret skal vurderes om udlånet fra moderselskabet må anses for "passiv kapitalanbringelse", hvorfor udlånet ikke skal medregnes som et pengetankaktiv, i det omfang midlerne er anvendt til finansiering af driftsrelaterede aktiver i datterselskabet.

### **Passiv kapitalanbringelse i forhold til finansiel virksomhed**

I ABL § 34, stk. 5, 2. pkt. indsættes der med lovforslaget efter finansieringsvirksomhed...., "*og er omfattet af lov om finansiel virksomhed*". Det er således en ny objektiv betingelse, at undtagelsen til pengetanksreglen alene finder anvendelse, hvis selskabet omfattes af *lov om finansiel virksomhed*.

I bemærkningerne til den ændring anføres:

*"Pengetankreglen finder ikke anvendelse, hvis der er tale om aktier i et selskab, som driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 5, 2. pkt. Det foreslås, at undtagelsen gøres betinget af, at selskabet er undergivet lov om finansiel virksomhed. Undtagelsen forbeholdes herefter pengeinstitutter og fondsmæglerselskaber m.v., hvis besiddelse af kontanter og værdipapirer m.v. indgår som led i selskabets primære erhvervsvirksomhed.*

*Herved sikres, at pengetankreglen ikke kan omgås ved, at et selskab eksempelvis ud over den primære aktivitet driver næring med køb og salg af aktier, hvorved hele selskabet kan overdrages med skattemæssig succession og nedsat afgift, uanset at virksomheden overvejende består i passiv kapitalanbringelse."*

I overensstemmelse med ordlyden skal vi bede skatteministeren om at bekræfte, at der alene er tale om en objektiv juridisk vurdering af selskabet. Dvs. det afgørende er alene hvorvidt selskabet – f.eks. pengeinstituttet eller fondsmæglerselskabet – definatorisk er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller ej?

Side 7

Med forslaget til ABL § 34, stk. 1, nr. 3 foretages en justering af ordlyden til "passiv kapitalanbringelse".

Bestemmelsen i ABL § 34, stk. 6 indebærer fortsat, at der skal ske en indregning af indtægter og aktiver i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 % af aktiekapitalen ("konsolideringsreglen"). Bedømmelsen af, om holdingselskabets virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse foretages således for holdingselskabet og datterselskabet under ét. Det er således fortsat ikke afgørende, hvor i en koncern aktiverne ejes ved anvendelse af konsolideringsreglen.

Hvis f.eks. et holdingselskab ejer 30 % af kapitalen i et pengeinstitut, så skal der bortses fra selve kapitalandelen og i stedet medregnes 30 % af indtægter og aktiver i pengeinstituttet ved vurdering af pengetanksreglen. Pengeinstituttet driver pr. definition finansieringsvirksomhed - omfattet af lov om finansiel virksomhed - hvorfor de indtægter og aktiver, der skal indregnes forholdsmæssigt i holdingselskabet ikke anses for passiv pengeanbringelse efter ABL § 34, stk. 1, nr. 3. Vi skal bede skatteministeren om at bekræfte vores opfattelse?

### **1-års ejertidskrav før overdragelse:**

I forhold til overdragelse af virksomhed i selskabsform, foreslås det, som en betingelse for nedsat afgift, at afdøde eller gavegiver det seneste år har ejet aktier i et selskab, der har ejet virksomheden.

FSR beder skatteministeren bekræfte, at denne betingelse anses for opfyldt, hvis afdøde eller gavegiver har ejet aktier i et selskab, der indirekte ejer virksomheden, f.eks. via et holdingselskab.

Af bemærkningerne til L183 (side 21) fremgår, at det er muligt at omdanne afdødes personlige virksomhed til et selskab, hvis blot afdødes samlede ejertid af virksomheden (som personlig ejet virksomhed eller gennem et selskab) opfylder betingelsen.

FSR anmoder om en præcisering af, om det ved opgørelse af perioden for ejerskab har betydning, om omstruktureringen er sket skattefri eller skattepligtig.

Side 8

For erhvervsdrivende kan det ofte være vanskeligt at vurdere, om der drives en eller flere virksomheder, hvorfor det er væsentligt at få afklaret, om den selvstændige erhvervsdrivende skal have ejet hver enkelt virksomhed i mindst et år forud for overdragelsen.

#### Eksempel 5

*Landmand Hansen driver sin egen gård med jordbrug og svinedrift. Hansen køber naboejendommen med tilhørende jord og bygninger. Naboen har jordbrugsdrift og driver tillige en maskinstation, hvilket fortsætter uændret efter Hansens køb.*

FSR anmoder om en præcisering af, om ejerskabet for personligt erhvervsdrivende på mindst et år forud for overdragelsen skal opfyldes for hver enkelt virksomhed, eller om det er tilstrækkeligt, at den personligt erhvervsdrivende i mindst et år forud for overdragelsen har ejet en personlig virksomhed.

### **Deltaget aktivt i driften af virksomheden**

Tilsvarende foreslås det, som betingelse for nedsat afgift ved overdragelse af virksomhed i selskabsform, at afdøde henholdsvis gavegiver eller dennes nærtstående i mindst et år har deltaget i selskabets ledelse.

FSR beder om en præcisering ved besvarelse af følgende spørgsmål:

Hvorledes kan en aktionær, der via et holdingselskab ejer 30% af et dansk koncernmoderselskab, der igen ejer danske og udenlandske driftsselskaber opfylde betingelsen?

Vil deltagelse i ledelsen i et af følgende selskaber være tilstrækkeligt:

- Det øverste holdingselskab (30% aktionæren)?
- Koncernmoderselskabet?
- Et dansk eller udenlandsk driftsselskab?

Det forudsættes, at aktiviteten i datterselskaberne ikke er af uvæsentligt omfang i forhold til den koncernens samlede aktivitet.

Hvis en aktionær ejer et aktieselskab, og selskabet driver virksomhed som f.eks. 50% ejer af et interessentskab eller sameje, der har det civilretlige ejerskab, vil



aktionæren så skulle opfylde 1-års kravet ved at deltage i ledelsen af enten aktieselskabet eller interessentskabet?

Side 9

For personligt erhvervsdrivende med flere virksomheder ønskes afklaret, om aktiv deltagelse skal ske i hver enkelt virksomhed, eller om det er tilstrækkeligt, at den selvstændige har deltaget aktivt i driften for en eller flere af virksomhederne.

FSR ønsker skatteministerens stillingtagen til følgende eksempler:

Eksempel 6:

*Hansen ejer to landbrug ("Stor gård A" og "Lille gård B"). Ingen af gårdene er bortforpagtede. Det antages, at ejeren igennem hele ejertiden har haft en månedlig arbejdsindsats på 200 timer vedr. "Stor gård A" og ca. 40 timer vedr. "Lille gård B".*

Vil overdragelse af de to gårde, enkeltvis eller samlet, kunne ske med nedsat afgiftssats?

Eksempel 7

*Hansen og Nielsen er begge landmænd med egne gårde. Hansen og Nielsen stifter et interessentskab med alle maskiner til brug for jordbrugsdriften. Herefter bortforpagtes jorden til interessentskabet og drives samlet for de to gårde. Der udøves tillige maskinstationsvirksomhed for andre. Interessentskabet har ansat personer til jordbrugsdriften, og Hansen og Nielsen deltager stort set ikke i interessentskabets daglige drift, men tager beslutninger om investeringer, større reparationer o. lign. Hansen og Nielsen er derimod dagligt beskæftiget med pasning af deres svinebesætninger.*

FSR anmoder om en præcisering af, om deltaget aktivt i driften skal ske for hver enkelt virksomhed, eller om det er tilstrækkeligt, at ejeren har deltaget aktivt i driften af en af flere virksomheder. Kan Hansen i eksemplet overdrage virksomheden til reduceret sats?

## **Grundlaget for bo- og gaveafgift med reduceret sats**

Grundlaget for bo- og gaveafgift efter boafgiftslovens § 1 a, stk. 1 og § 23 a, stk. 1. er de overtagne aktiver med fradrag af gæld mv.

For en personlig drevet virksomhed har overdrageren forud for overdragelsen udarbejdet regnskaber for virksomheden, som indeholder virksomhedens aktiver

og forpligtelser. På selvangivelsen gives en række oplysninger om virksomhedens indkomst, aktiver, forpligtelser og formue, og ved beskatning efter virksomhedsskatteloven angives en række supplerende oplysninger.

Side 10

### **Konkret vurdering af om et aktiv eller passiv skal anses for at indgå i virksomheden**

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at der skal foretages en konkret vurdering om et aktiv eller passiv skal indgå i virksomheden og dermed omfattes af afgiftsnedsættelsen. Dette omfatter f.eks. likvide beholdninger, der ligger ud over nødvendig driftskapital.

Skatteministeren bedes bekræfte, at dette alene gælder personligt ejede virksomheder, idet aktier i selskaber, hvis aktiver overvejende er passiv kapitalanbringelse ikke kan overdrages med succession, og dermed heller ikke kan overdrages med nedsat afgiftssats, jf. dog nedenfor om kapitalforhøjelse i tilknytning til arv eller gave.

De fleste personlige erhvervsdrivende anvender virksomhedsordningen, der indeholder virksomhedens aktiver og forpligtelser, herunder opsparing i form af ikke hævet overskud fra tidligere år. Det ikke hævdede overskud kan i virksomhedsordningen være placeret i likvide beholdninger, børsnoterede obligationer samt andele i investeringsselskaber, hvorimod det ikke er tilladt at have børsnoterede aktier i virksomhedsordningen. Når det ikke hævdede overskud senere hævdes i virksomhedsordningen, skal der betales skat, hvilket reducerer de likvide beholdninger, børsnoterede obligationer mv.

Af bemærkninger til L183 (side 20) fremgår: *"Endvidere kan likvide beholdninger mv. der ligger ud over nødvendig driftskapital, ikke anses for at indgå i virksomheden ved afgiftsberegningen."*

FSR anmoder om afklaring af, om likvide beholdninger mv. anses for at ligge ud over nødvendig driftskapital, såfremt disse er mindre end den udskudte skat af det opsparede overskud.

### **Gældsbreve**

I høringsfasen har en række høringsparter anført, at senere betaling af bo- og gaveafgift af gældsbreve udstedt i forbindelse med overdragelse erhvervsvirksomhed tillige bør ske til den reducerede afgiftssats frem for med 15 pct.

Baggrunden herfor er, at mange generationskifter i levende live gennemføres ved, at virksomheden overdrages til næste generation, hvor en del af overdragelsesprisen berigtiges med et anfordringsgældsbrev og resten gives som gave. Fordelingen mellem anfordringsgældsbrev og gave fastsættes, så overdrageren har sikkerhed for, at der er tilstrækkelige midler at leve af i den forventede restlevetid. Der foretages afdrag på anfordringsgældsbrevet i takt med, at overdrager anmoder herom. Ved overdragerens død vil anfordringsgældsbrevet ofte ikke være afdraget fuldt ud.

I bilag 1 til L183 (side 18) anføres: *"Hvis afgiftsnedsættelsen også skulle omfatte gældsbreve, vil det indebære, at det vil blive muligt i levende live at overdrage til den lavere afgiftssats på 5 pct. allerede fra 2016, hvilket vil øge mindreprovenuet i de år, hvor afgiftsnedsættelsen ikke er fuldt indfaset.*

FSR anbefaler, at det genovervejes, om afgiftsnedsættelsen ikke tillige bør omfatte gældsbreve udstedt i forbindelse overdragelser, hvor gaveafgiften er berigtiget med reduceret sats. Hvis afgiftssatsen fastsættes til satsen i året, hvor gaven er givet, vil der ikke ske en fremrykning til den lavere afgiftssats på 5 pct., idet alene gældsbreve udstedt i forbindelse med en gaveoverdragelse i 2020 eller senere vil have en afgiftssats på 5 pct.

## **Beregning af afgift**

I boafgiftslovens § 23, stk. 3 er anført: *"Ved beregning af gaveafgift af gaver omfattet af stk. 1 og gaver omfattet af § 22, stk. 1, fordeles grundbeløbet, jf. § 22, stk. 1 og 2, forholdsmæssigt mellem henholdsvis den del af gaverne, hvoraf der skal betales gaveafgift efter stk. 1, og den del af gaverne, hvoraf der skal betales afgift efter § 23, stk. 1."*

Når en person i løbet af et indkomstår giver flere gaver til en gaveafgiftspligtig person, vil bundbeløbet modregnes i den første gave. Et eventuelt resterende bundbeløb modregnes herefter i den følgende gave osv. Bundbeløbet anvendes således efter et FIFO-princip.

FSR anmoder om en afklaring af, om bundbeløbet ved gaver fortsat anvendes efter et FIFO-princip, og fordelingen af bundbeløbet i boafgiftslovens § 23, stk. 3 derfor kun er gældende, hvis den enkelte gaveoverdragelse for en dels vedkommende udløser en gaveafgift på 15 pct., medens andre dele har en reduceret gaveafgiftssats.

FSR gør opmærksom på, at hvis FIFO-princippet ikke længere er gældende, og boafgiftslovens § 23, stk. 3 skal omfatte alle gaver ydet i et kalenderår, kan der opstå efterbetaling af afgift, når gaveafgiften er betalt af allerede indberettede gaver.

Af de særlig bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 2 fremgår:

*"Selv om ejertidskravet formelt set er opfyldt, kan der i særlige tilfælde være grundlag for at bortse fra dispositioner op til eller under bobehandlingen. Er der tilført virksomheden midler fra virksomhedsejerens eller boets øvrige formue, som f.eks. ved en kapitalforhøjelse i selskabet, uden at dette kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal værdien heraf henføres til den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales 15 pct. i boafgift."*

Tilsvarende er anført i forhold til gaver, jf. bemærkningerne til lovforslaget § 1, nr. 10.

FSR finder, at afgrænsningen "erhvervsmæssigt begrundet", i praksis kan give anledning til stor usikkerhed om, hvilke dispositioner, som omfattes af bestemmelsen. FSR beder derfor Skatteministeren bekræfte, at kapitalforhøjelser, hvor provenuet anvendes til investering i erhvervsaktiver eller til nedbringelse af erhvervsmæssig gæld, skal anses for "erhvervsmæssigt begrundet".

### **Efterfølgende overdragelser inden for de første 3 år**

FSR finder det uhensigtsmæssigt, at det ikke klart fremgår af lovgivningen, hvornår en efterfølgende overdragelse inden for de første 3 år af enkelte aktiver, virksomhedsandele mv. medfører en forhøjelse af den betalte bo- eller gaveafgift, som skal anmeldes af arving, legatar eller gavemodtager.

Af bemærkningerne til L183 (side 7) fremgår:

*"Desuden foreslås visse værnsregler, der skal sikre, at det ikke er muligt at opnå nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved en kortvarig (proforma) omlægning af passiv formue til en erhvervsvirksomhed i forbindelse med arv eller gave. Det foreslås således, at der stilles krav om, at overdrageren skal have ejet virksomheden i mindst 1 år forud for overdragelsen, og at erhververen skal opretholde ejerskabet i mindst 3 år..."*

De indsatte værnsregler, herunder reglen vedrørende efterfølgende overdragelser, skal således sikre, at det ikke er muligt at opnå en reduktion af bo- og gaveafgiften fra den generelle sats på 15 pct. ved en midlertidig omlægning af passiv formue.

Side 13

Hvis formålet med værnsreglen er, at midlertidig omlægning af passiv formue ikke skal give en reduceret afgiftssats, så bør overdragelser være mulige, såfremt disse ikke medfører, at formuen efter overdragelsen ikke er passiv formue.

Hvis formålet er som anført i bemærkningerne, anbefaler FSR at værnsreglen indsnævres til at omfatte direkte overdragelser samt alene sådanne indirekte overdragelser, som medfører, at arvingen, legataren eller gavemodtageren ejer aktier i selskab, hvis virksomhed i overvejende grad anses for passiv kapitalanbringelse. Boafgiftslovens § 1 b, stk. 1 kan eventuelt omformuleres til:

*"Foretager arvingen eller legataren inden udløbet af en periode på 3 år fra udlodningen direkte en hel eller delvis overdragelse af aktier eller virksomheder, der er omfattet af § 1 a, forhøjes boafgiften efter § 1 a, stk. 1 til 15 pct., idet forhøjelsen dog reduceres forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen. 1. pkt finder endvidere anvendelse ved indirekte overdragelse af aktier eller virksomheder, der er omfattet af § 1 a, såfremt arvingens eller legatarens aktier i det selskab, hvori der direkte ejes aktier, og som er omfattet af § 1 a, efter overdragelsen er aktier i et selskab, hvis virksomhed anses for passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34 stk. 1, nr. 3. Afgiftspligten efter 1. og 2. pkt. påhviler arvingen eller legataren."*

Enslydende formulering med de fornødne tilpasninger skal indsættes boafgiftslovens § 23 b.

Såfremt reglerne om forhøjelse af bo- og gaveafgift ved efterfølgende overdragelser ikke alene skal være en værnsregel, men tillige være gældende ved efterfølgende overdragelser, uanset at der ikke er opnået afgiftsmæssige fordele, anmoder FSR om, at dette uddybes yderligere, idet det skal være fuldstændig klart for en arving, legatar eller gavemodtager, hvornår vedkommende er pligtig til at anmelde en overdragelse, således at vedkommende ikke senere pålægges renter mv. ved manglende eller for sent anmeldelse.

FSR anmoder om en afklaring af, om både en skattefri og en skattepligtig virksomhedsomdannelse ikke anses for en overdragelse, og at den resterende ejerperiode overføres på de modtagne aktier.

FSR anmoder om en afklaring af, om både en skattefri og en skattepligtig omstrukturering (aktieombytning, fusion og spaltning) ikke anses for en overdragelse, og at den resterende ejerperiode overføres på de modtagne aktier.

FSR anmoder om en bekræftelse på, at den resterende ejerperiode overføres på de modtagne aktier i følgende situation:

#### Eksempel 8

*En arving, legatar eller gavemodtager af aktier lader efter 1 års ejertid selskabet indfusionere med et fremmed fortsættende selskab som led i et joint venture (udvikling/ekspansion). Som vederlag modtager arving, legatar eller gavemodtager udelukkende nyudstedte aktier, 10%, i fortsættende selskab.*

FSR anmoder om en bekræftelse på, at følgende situation ikke anses for en overdragelse indenfor 3 års perioden:

#### Eksempel 9

*En arving, legatar eller gavemodtager af aktier lader sig efter 1 års ejertid udvande, idet en ny investor indtræder ved nytegning af aktier, i alt 60%.*

### **Betaling af gaveafgift ved efterregulering**

Ved gaveoverdragelser er det sædvanligt, at gavegiver betaler gaveafgiften. Hvis der sker et salg indenfor de første 3 år, vil der ske en forhøjelse af gaveafgiften til 15 pct. for den resterende del af 3 års perioden. Den forøgede gaveafgift opkræves hos gavemodtageren.

FSR anmoder om en bekræftelse på, at såfremt gavegiver har betalt gaveafgiften og har forpligtet sig hertil i gaveoverdragelsesaftalen, kan gavegiver tillige betale den forhøjede gaveafgift, uden at gavemodtageren anses for at have modtaget en yderligere gave.

### **Forslag til yderligere justering af ABL § 34**

Lovforslagets § 2 indeholder forslag til forskellige ændringer af "pengetankreglen" i ABL § 34. I forlængelse heraf skal FSR foreslå en yderligere tilpasning af denne regel, idet den i visse tilfælde stiller sig hindrende i vejen for

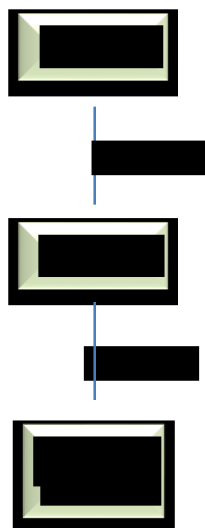
generationsskifte af familieejede selskaber, der ikke er "pengetanke", og som derfor ikke burde rammes af reglen.

Side 15

FSR er således bekendt med flere familieejede virksomheder, der påpeger en sådan uhensigtsmæssighed, når der sker generationsskifte fra anden eller tredje generation. Dette skyldes formuleringen af § 34, stk. 6, 3. pkt. (den såkaldte "konsolideringsregel"), der har følgende ordlyd:

*"Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet."*

Der er hverken i lovens ordlyd, lovforarbejder, Den Juridiske Vejledning eller i domspraksis direkte taget stilling til, hvordan konsolideringsreglen skal fortolkes såfremt det datterselskab, hvori moderselskabet ejer aktier, selv har et datterselskab. Spørgsmålet er, om 25% kravet blot skal være opfyldt i hvert enkelt ejerled, eller om moderselskabet effektivt (=indirekte) skal eje mindst 25% af aktierne i datterdatterselskabet. Denne problemstilling kan illustreres med følgende eksempel:



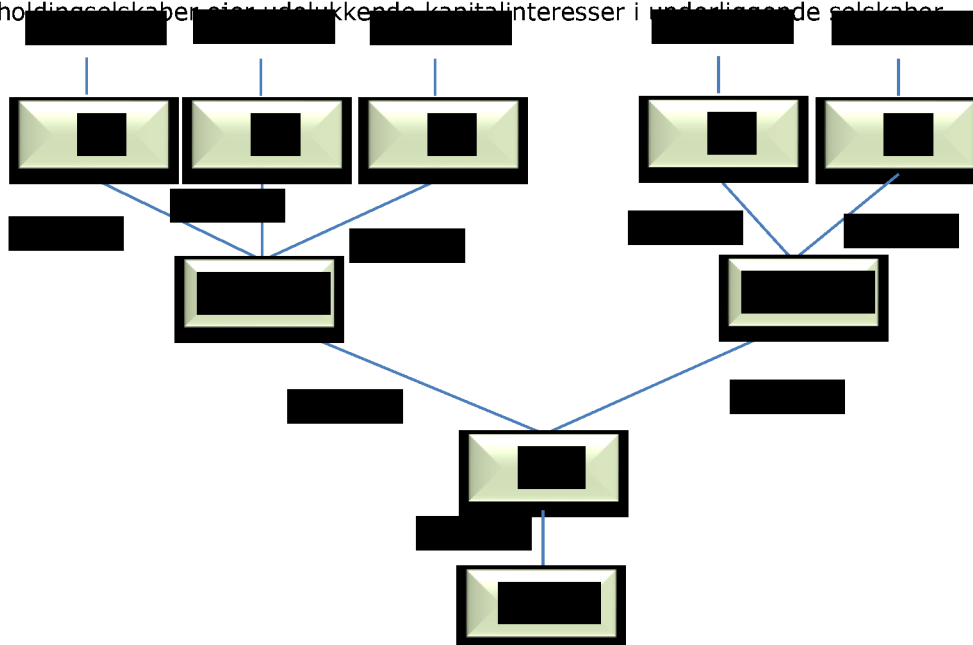
Det forudsættes, at Moders eneste aktiv er aktier i Datter. Det forudsættes endvidere, at Datters eneste aktiv er aktier i Datterdatter. Datterdatter driver aktiv erhvervsvirksomhed, og alle Datterdatters indtægter og aktiver er derfor 100% driftsrelaterede.

En led for led måling i henhold til pengetankreglen fører i dette eksempel til, at der ved målingen af, om Moder er et pengetankselskab i stedet for afkastet og værdien af Moders kapitalandel i Datter medregnes 15% af indtægter og aktiver i Datterdatter, idet såvel Moders direkte ejerandel i Datter som Datters direkte ejerandel i Datterdatter overstiger 25%. Dette vil medføre, at Moder ikke er et pengetankselskab, og at aktierne heri derfor kan overdrages med succession. Ved en måling i forhold til Moders indirekte ejerandel i Datterdatter er den indirekte ejerandel imidlertid mindre end 25%. Moder er derfor et pengetankselskab, og aktierne heri kan derfor ikke overdrages med skattemæssig succession.

Det er FSRs indtryk, at reglen i praksis fortolkes således, at moderselskabet effektivt (=indirekte) skal eje mindst 25 pct. af aktierne i datterdatterselskabet, men vi er som nævnt ikke bekendt med offentliggjort praksis herom.

En sådan fortolkning giver imidlertid i en række tilfælde tekniske hindringer for generationsskifte i selskaber, der klart ikke er pengetankselskaber, alene pga. sammensætningen af familiekredsen. Det medfører konkret, at familier med flere børn har ringere muligheder for overtagelse med succession end familier med få børn jf. straks nedenfor. Dette er en generel problemstilling, som vedrører et ikke ubetydeligt antal familievirksomheder.

Det kan illustreres ved følgende eksempel, hvor person 1-3 henholdsvis person 4-5 er søskende og andengeneration ejere i en virksomhed stiftet af 2 brødre, der således har generationsskiftet deres virksomhed (med succession) i lige dele til alle børn. Drift er et erhvervsaktivt (ikke pengetank) selskab og alle holdingselskaber ejer udelukkende kapitalinteresser i underliggende selskaber.





Hvis ikke man måler ejerskabet led for led, vil den ene gren af familien kunne generationsskifte med succession til næste generation (person 4 og 5), mens den anden gren af familien ikke kan generationsskifte med succession (person 1-3). Dette skyldes, at person 4's og person 5's personlige holdingselskaber hver indirekte ejer 25% af aktierne i Drift, mens person 1's person 2's og person 3's personlige holdingselskaber hver indirekte kun ejer 16,67% af aktierne i Drift.

Det bør imidlertid ikke være antallet af børn/ejere i en familie, der influerer på successionsspørgsmålet, når man har at gøre med en i øvrigt utvivlsomt aktiv koncern.

Denne usikkerhed løses i praksis i dag ved, at selskaberne ejet af person 1-3 fusioneres inden en successionsoverdragelse, og så spalter man efterfølgende igen (efter 3 års ejertid). FSR finder det uhensigtsmæssigt med sådanne naturligvis lovlige omstruktureringer, der alene er drevet af hensyn til succession for at undgå kapitaldræn af virksomheden. Dette kan undgås ved en tilpasning af pengetank bestemmelsen når man nu alligevel justerer andre uhensigtsmæssigheder i denne bestemmelse.

FSR skal derfor foreslå at det enten:

- 1) præciseres, at 25% kravet skal måles i hvert ejerled, og ikke i forhold til et underliggende datterdatterselskab, eller:
- 2) der indføres en regel, efter hvilken der ved målingen af, om moderselskabet ejer mindst 25% af aktierne i et underliggende datterdatterselskab kan medregnes ejerandele direkte og indirekte ejet af familiemedlemmer, inklusive søskende og disses børn og børnebørn (svarende til den udvidede gaveafgiftskreds i den foreslåede § 23 a, stk. 1, 2. pkt. i boafgiftloven), eller:
- 3) at der uden, at der indføres en ny regel, præciseres, at aktierne i de mellemliggende holdingselskaber under alle omstændigheder skal vurderes konkret i forhold til, om der er tale om passiv kapitalanbringelse, og at dette ikke skal anses for tilfældet i en situation som beskrevet ovenfor

Værnshensyn kan muligvis tale for, at målingen bør foretages i forhold til et underliggende datterdatterselskab. Der bør i så fald indføres en regel om, at der ved målingen bliver mulighed for at medregne aktier ejet i familiekredsen, og denne kreds kunne passende fastsættes således, at den omfatter søskende og søskendes børn og børnebørn, jf. ovenstående eksempel.

I sidste ende kan skatter og afgifter ofte kun betales ved kapitaldræn af den underliggende driftskoncern, og det har aldrig været lovgivers hensigt for ikke-pengetankselskaber. Generationsskifte kan oftest alene finansieres med midler fra familievirksomheden. Dette er stik i mod successionstanken, hvor man netop skal undgå at skattebyrden bliver så stor, at man bliver nødt til at afhænde dele eller hele selskabet.

Side 18

FSR har set mange variationer af ovenstående, og skal opfordre til, at problemet løses som anført ovenfor.

### **Ikrafttrædelse vedrørende balanceposter - kommentar til lovforslagets § 9, stk. 6 og 7**

Det foreslås, at ændringerne i skatteforvaltningsloven for så vidt angår balanceposter, jf. forslagets §6, nr. 3, 4 og 5, har virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere indkomstår. Det tilføjes, at dette gælder selvom det tidligste indkomstår inden for fristerne for §§ 26 og 27 er et tidligere indkomstår end 2017.

Det er FSR's opfattelse, at bestemmelserne efterlader usikkerhed med hensyn til ikrafttrædelse. Det fremgår af bemærkningerne i L183, jf. side 30, at der tilsigtes en præcisering af genoptagelsesbestemmelserne som følgende af Landsskatterettens kendelser SKM2015.124 og SKM2014.860. Rettens kendelser er ikke i overensstemmelse med intentionerne bag de nugældende bestemmelser i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 omkring balanceposter. Det må derfor være udgangspunktet, at man med præciseringen i lovforslagets § 6, nr. 3, 4 og 5 ønsker at bringe retstilstanden i overensstemmelse med intentionerne.

FSR noterer sig da også skatteministerens svar til Danske Advokater, hvorefter *"Der vil således fra indkomståret 2017 kunne ske genoptagelse efter de nye regler, hvis den skattepligtige f.eks. har anvendt realisationsprincippet i stedet for lagerprincippet, således at værdipapirets anskaffelsessum med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes som værdien primo indkomståret i det tidligste indkomstår, der kan genoptages. På den måde sikres det, på samme måde som for balanceposterne, at genoptagelse ikke kan føre til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag."*

Det bør efter FSR's opfattelse præciseres, at skatteydere med lovforslagets § 9, stk. 6 og 7 ikke vil kunne komme i klemme:

Eksempel 10:

Side 19

*En skatteyder (SKY) har for indkomst 2008 erhvervet en valutaswap for nul kr., Swap'en er fejlagtigt selvangivet efter realisationsprincippet. Udviklingen i swap'en har været, at værdien er faldet i 2008, 2009, 2010, 2011 (til minus 750 t.kr.), hvorefter den er steget i de efterfølgende indkomstår, så værdien ved udgangen af 2012 er minus 700 t.kr. og ved udgangen af 2015 har en værdi på minus 100 t.kr.*

*Det bliver SKY opmærksom på i juni 2016, hvor han derfor beder om genoptagelse af skatteansættelserne ordinært for 2013, 2014 og 2015. SKAT anvender ikke – jf. landsskatteretskendelserne – skatteforvaltningslovens bestemmelser om balanceposter, hvorfor SKY får genoptaget de 3 indkomstår med en indgangsværdi på swap'en på minus 700 t.kr. SKY bliver således skattepligtig af i alt 600 t.kr. for de tre indkomstår, idet han ikke får fradrag for tabet på 700 t.kr. Ved selvangivelsen for 2016 er swap'en nu korrekt selvangivet med en primoværdi på minus 100 t.kr., som videreføres til 2017, da der ikke er værdiudsving i 2016 på swap'en. For indkomståret 2017 - hvor de foreslåede præciseringer skal have virkning – vil SKY ikke kunne få genoptagelse, hvis 2017 anses for selvangivet korrekt, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2*

FSR anmoder om skatteministerens bekræftelse på, at lovforslagets § 9, stk. 6 og 7 giver SKY i eksemplet adgang til at få genoptagelse for indkomståret 2017 med anvendelse af de nye bestemmelser i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, 2. pkt., idet der med denne bestemmelse gives hjemmel til at fastsætte indgangsværdien på swap'en primo 2017 til anskaffelsessummen 0 med tillæg af gevinst og fradrag for tab, der er medregnet i tidligere indkomstår (600t.kr.). Således vil SKY for 2017 få skattemæssigt fradrag på 700 t.kr. og dermed netto have opnået et skattemæssigt fradrag for de 100t.kr., som swap'en er negativ med ved udgangen af 2017.

FSR-danske revisorer står gerne til rådighed, såfremt ovenstående giver anledning til spørgsmål mv.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing  
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen  
Skattechef