


Skatteministeriet

16. maj 2017
J.nr. 2017 - 208

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 183 - Forslag til Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelse for værdipapirer m.v.)

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 27 af 24. april 2017.

Karsten Lauritzen

/ Camilla Christensen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 21. april 2017 fra FSR – danske revisorer, jf. L 183 - bilag 6.

Svar

FSR – danske revisorer har i henvendelse af 21. april 2017 afgivet en række bemærkninger til dels forslaget om nedsættelsen af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte, dels forslaget om ændring af reglerne for genoptagelse af skatteansættelsen for lagerbeskattede værdipapirer mv.

Gennemsigtighed og forudberegnelighed i forhold til værdiansættelse

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

FSR anfører, 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 SKAT's værdiansættelse i høj grad bygger på SKAT's egne skøn, og at værdiansættelsen ofte virker vilkårlig.

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

Skatteministeren anmodes om at bekræfte, at det er hensigten, at SKAT ikke skal kunne afvise anvendelsen af cirkulærene alene med henvisning til, at de komplekse finansielle værdiansættelsesmetoder er teoretisk rigtigere end cirkulærene.

Desuden anmodes om, at det bekræftes, at det ligeledes er hensigten, at SKAT ikke skal kunne afvise anvendelsen af cirkulærene 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.

Endelig anmodes om, at det bekræftes, at det ligeledes er hensigten, at SKAT ikke skal kunne afvise anvendelsen af 2000-cirkulærene 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 anføres, at det ikke bør være sådan, at SKAT alene ved selv at foretage deres egne beregninger efter værdiansættelsesvejledningen kan tilsidesætte korrekte beregninger efter 2000-cirkulærene, men at det må være begrundet i konkrete forhold hos virksomheden.

Kommentar

For at sikre gennemsigtighed og forudberegnelighed for virksomhederne i forhold til principperne og retningslinjerne for værdiansættelsen af virksomheden i forbindelse med generationsskifte vil regeringen i sammenhæng med lovforslaget sikre, at det fremover påhviler SKAT at godtgøre, at en værdiansættelse efter de såkaldte aktie- og goodwillcirkulærer ikke vil give et retvisende udtryk for handelsværdien, og at værdiansættelse efter en anden metode derfor konkret vil være mere retvisende.

SKAT skal således konkretisere og underbygge, hvorfor en værdiansættelse efter cirkulærerne ikke kan anvendes til fastsættelse af handelsværdien og derfor ikke kan lægges til grund for skatte- og afgiftsberegningen.

Som det ligeledes fremgår af bemærkningerne, tager cirkulærernes beregningsmodel udgangspunkt i virksomhedens historiske resultater, og de vil derfor ikke nødvendigvis indikere en markedsværdi ved værdiansættelse af en virksomhed, som må forventes ikke at have samme fremtidige vækst og afkast, som den historisk har haft, og som skaber ikke uvæsentlige immaterielle aktiver, såsom varemærker, patenter, knowhow og lignende.

Et eksempel kan være, at der er tale om en virksomhed med et nyudviklet produkt el.lign., eller at andre omstændigheder begrundes, at virksomheden må forventes at få en fremtidig indtjening, som ikke afspejles i de historiske data, som cirkulærerne bygger værdiansættelsen på.

Omvendt vil cirkulærerne normalt i højere grad indikere en markedsværdi i relation til virksomheder med en relativt stabil indtjening og vækst og begrænsede immaterielle aktiver. SKAT vil derfor som altovervejende hovedregel ikke gøre gældende, at cirkulærerne skal fraviges i disse tilfælde.

Passiv kapitalanbringelse

FSR anfører, at et generationsskifte af virksomheden til næste generation med skattemæssig succession samt reduceret gave-/boafgift ofte vil være helt afgørende for en videreførelse af virksomheden med familien som ejer. Det findes 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”.

Ifølge FSR er der ikke i L183 eller bemærkningerne hertil 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.”

FSR forstår lovforslaget og kommentarerne 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.

Kommentar

Der skal ifølge lovforslaget foretages en konkret vurdering vedrørende fast ejendom, således at fx ubebyggede grunde og ejendomsprojekter kan anses for passiv kapitalanbringelse. Dette svarer til gældende regler vedrørende andre aktiver, som skal anses for passiv kapitalanbringelse, hvis de må sidestilles med lovbestemmelsens afgrænsning vedrørende "kontanter, værdipapirer el.lign.", hvilket skal ske efter en konkret vurdering.

Som det fremgår af bemærkningerne til L183, anses ubebyggede grunde og ejendomsprojekter i dag ifølge praksis fra Skatterådet for erhvervsaktiver i forhold til pengetankreglen, selv om disse aktiver reelt kan sidestilles med udlejningsejendomme.

Med det fremsatte forslag 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. Desuden indebærer forslaget, at kriteriet for, om der er tale om pengetanksaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. 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.

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.

Domicilejendomme mv.

FSR anfører, at det af bemærkningerne fremgår, at et selskabs domicilejendom, uanset selskabets aktiviteter, altid skal anses for et driftsaktiv, og derfor ikke er passiv kapitalanbringelse. FSR anmoder 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 anmoder tillige 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.

Kommentar

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.

Selskabets køb af en grund til opførelse af et (nyt) domicil skal ikke i byggeperioden anses for passiv kapitalanbringelse. Den gamle domicilejendom kan alt efter omstændighederne efterfølgende skulle anses for passiv kapitalanbringelse, hvis den ikke længere anvendes i selskabets aktive virksomhed. Hvis det kan lægges til grund, at ubebyggede grunde er erhvervet med henblik på byggemodning og efterfølgende videresalg som led i virksomheden, skal byggegrundene ikke i byggemodningsperioden anses for passiv kapitalanbringelse.

Eksempler vedr. projektejendomme

FSR anfører 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 næringskattepligtig med fast ejendom. Der anmodes 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.

Kommentar

Der skal foretages en konkret vurdering. I det skitserede eksempel, hvor det lægges til grund, at dispositionerne sker kontinuert som led i selskabets sædvanlige virksomhed, kan den faste ejendom som udgangspunkt anses for et driftsaktiv.

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 næringskattepligtig med fast ejendom. Der anmodes 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.

Kommentar

I det skitserede eksempel kan den faste ejendom som udgangspunkt anses for et driftsaktiv. De udlejede lejligheder kan eventuelt overgå til at være passiv kapitalanbringelse, hvis udlejningen ikke længere kan anses for at være af midlertidig karakter.

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, ude-

arealer, lejekontrakter etc. Selskabet opfører etagebyggeriet og får i byggeperioden samtlige lejligheder udlejet. Efter færdiggørelse af byggeriet overdrages ejendommen til pensionskassen. Selskabet er næringskattepligtig med fast ejendom.

Der anmodes 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?

Kommentar

I det skitserede eksempel kan den faste ejendom anses for et driftsaktiv, hvis aftalen om overdragelse til pensionskassen indgås, inden byggeriet påbegyndes og afvikles som anført. Hvis aftalen om overdragelse først indgås efter byggeriets påbegyndelse, skal der foretages en konkret vurdering af, om erhvervelsen af grunden og opførelse af bygninger sker med henblik på et umiddelbart efterfølgende videresalg som led i selskabets sædvanlige virksomhed.

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 næringskattepligtig med fast ejendom. Der anmodes 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.

Kommentar

Det er tale om en konkret vurdering. I det skitserede eksempel, hvor erhvervelse af grundareal, opførelse af bygning/butik og efterfølgende salg af ejendommen sker som led i en kontinuerlig proces, kan den faste ejendom som udgangspunkt anses som et driftsaktiv, selvom selskabet i denne perioden midlertidigt har indtægt fra udlejning af ejendommen.

Afgrænsning af aktiver omfattet af pengetankreglen

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. Det anmodes herunder bekræftet, 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.

Kommentar

Som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, er opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver – som 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.

Samtidig skal den ændrede formulering af pengetankreglen sikre, at ejendomme m.v., der ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse, ikke skal medregnes som pengetankaktiver. Eksempelvis vil en fast ejendom, der indgår i virksomhedens drift – eller andre driftsaktiver – således ikke skulle medregnes som pengetankaktiver. Det vil fx kunne være tilfældet, hvis et typehusfirmas midlertidigt udlejer de nyopførte boliger.

Endvidere kan eksempelvis kontanter og værdipapirer, som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, efter omstændighederne henføres til virksomhedens aktive del. F.eks. skal en virksomheds kortfristede tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser normalt ikke medregnes som passive fordringer. En kontantbeholdning, der stammer fra kundernes forudbetalinger, vil også skulle henføres til virksomhedens løbende (aktive) drift, hvis denne er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen.

Egentlige udlån mellem koncernselskaber

FSR anfører, at egentlige udlån mellem koncernselskaber, f.eks. et udlån fra et moderselskab til et 100 pct. ejet datterselskab, efter nuværende praksis anses for et pengetankaktiv på linje med egentlige værdipapirer. Der henvises til, at dette gælder, uanset hvordan datterselskabet har anvendt lånebeløbet, og uanset at datterselskabets aktiver ved pengetankopførelsen 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.

Kommentar

Det anførte udlån skal, som FSR anfører, efter gældende regler anses for passiv kapitalanbringelse. Idet det långivende selskab efter det oplyste ikke foretager udlånet som led i selskabets sædvanlige virksomhed, vil udlånet ligeledes ikke efter de foreslåede regler være at anse for et driftsaktiv. Der er således ikke med forslaget tilsigtet en ændring i forhold til den nuværende praksis.

Passiv kapitalanbringelse i forhold til finansiell virksomhed

FSR henviser til, at der med forslaget om ændring af ABL § 34, stk. 5, 2. pkt., indsættes en ny objektiv betingelse, således at undtagelsen til pengetanksreglen vedrørende finansieringsvirksomhed alene finder anvendelse, hvis selskabet omfattes af lov om finansiell virksomhed.

Der anmodes om, at det bekræftes, 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.

FSR anfører endvidere, at der med forslaget til ABL § 34, stk. 1, nr. 3, foretages en justering af ordlyden til ”passiv kapitalanbringelse”, samt at bestemmelsen i ABL § 34, stk. 6, fortsat indebærer, at der skal ske en indregning af indtægter og aktiver i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. 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 pct. af kapitalen i et pengeinstitut, så skal der bortses fra selve kapitalandelen og i stedet medregnes 30 pct. af indtægter og aktiver i pengeinstituttet ved vurdering af pengetankreglen. 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. Der anmodes om, at dette bekræftes.

Kommentar

Det kan bekræftes, at undtagelsen vil være begrænset til selskaber omfattet af lov om finansiel virksomhed. Undtagelsen vil således være forbeholdt pengeinstitutter og fondsmæglerselskaber m.v., hvis besiddelse af kontanter og værdipapirer m.v. indgår som led i selskabets primære erhvervsvirksomhed, jf. også bemærkningerne til lovforslaget.

Det kan endvidere bekræftes, at den andel af pengeinstituttets indtægter og aktiver, der skal medregnes hos holdingselskabet, ikke vil skulle anses for passiv kapitalanbringelse hos holdingselskabet.

1-års ejertidskrav før overdragelse

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

FSR anmoder om, at det bekræftes, 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.

FSR henviser desuden til, at det af bemærkningerne til lovforslaget 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. Der anmodes om en præcisering af, om det ved opgørelse af perioden for ejerskab har betydning, om omstruktureringen er sket skattefrit eller skattepligtigt.

Kommentar

Det kan bekræftes, at betingelsen også er opfyldt, hvis der er tale om aktier i et selskab, der indirekte ejer virksomheden via et underliggende holdingselskab. Dette vil blive præciseret ved et ændringsforslag.

Det har endvidere ikke betydning, om der er tale om en skattefri eller skattepligtig omstrukturering.

Ejertidskravet og afgrænsning af virksomhed(er)

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

Der anmodes derfor 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.

Eksempel 5:

Landmand Hansen driver sin egen gård med jordbrug og svinedrift. Hansen køber nabo-ejendommen med tilhørende jord og bygninger. Naboen har jordbrugsdrift og driver til lige en maskinstation, hvilket fortsætter uændret efter Hansens køb.

Kommentar

Ejertidskravet skal i det anførte eksempel opfyldes for hver enkelt virksomhed.

Aktiv deltagelse i driften af virksomheden – selskaber

FSR henviser til, at det i lovforslaget tilsvarende foreslås som betingelse for nedsat afgift ved overdragelse af virksomhed i selskabsform, at afdøde henholdsvis gaved giver eller dennes nærtstående i mindst et år har deltaget i selskabets ledelse. Der stilles i relation hertil to spørgsmål, jf. nedenfor.

Spørgsmål 1:

Hvorledes kan en aktionær, der via et holdingselskab ejer 30 pct. af et dansk koncernmoderselskab, der igen ejer danske og udenlandske driftsselskaber, opfylde betingelsen? Vil deltagelse i ledelsen i henholdsvis det øverste holdingselskab (30 pct. aktionæren), koncernmoderselskabet, eller et dansk eller udenlandsk driftsselskab være tilstrækkeligt? Det forudsættes, at aktiviteten i datterselskaberne ikke er af uvæsentligt omfang i forhold til koncernens samlede aktivitet.

Kommentar

Aktionæren skal have deltaget i ledelsen i det selskab, hvori der direkte ejes aktier.

Spørgsmål 2:

I en situation, hvor en aktionær ejer et aktieselskab, og selskabet driver virksomhed som f.eks. 50 pct. ejer af et interessentskab eller sameje, der har det civile ejerskab, vil aktionæren skulle opfylde 1-års kravet ved at deltage i ledelsen af enten aktieselskabet eller interessentskabet?

Kommentar

Aktionæren skal deltage i ledelsen af aktieselskabet.

Aktiv deltagelse i driften af virksomheden – personligt ejede

FSR ønsker for personligt erhvervsdrivende med flere virksomheder 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.

Der ønskes en 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?

Kommentar

Kravet om aktiv deltagelse skal være opfyldt i hver enkelt virksomhed. Hvorvidt der foreligger én eller flere virksomheder skal afgøres efter skattemæssig praksis herom. Kravet til arbejdsindsatsen udgør som udgangspunkt 50 timer ugentligt svarende til anpartsreglerne, således at praksis i henhold til disse regler ligeledes finder anvendelse.

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.

Der anmodes om en præcisering af, om aktiv deltagelse 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?

Kommentar

Der henvises til kommentaren til eksempel 6. Hvis der anses at foreligge flere virksomheder, skal kravet til aktiv deltagelse være opfyldt for hver enkelt virksomhed.

Vurdering af, om et aktiv eller passiv skal anses for at indgå i virksomheden

FSR anfører, at for en personligt drevet virksomhed vil overdrageren forud for overdragelsen have 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.

FSR henviser til, at det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at der skal foretages en konkret vurdering af, 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.

Det ønskes bekræftet, 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.

Det anføres endvidere, at de fleste personligt 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 haves i virksomhedsordningen, skal der betales skat, hvilket reducerer de likvide beholdninger, børsnoterede obligationer mv.

FSR anmoder om en 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.

Kommentar

Det kan bekræftes, at den konkrete vurdering af, om et aktiv eller passiv skal indgå i virksomheden, som udgangspunkt kun er relevant ved personligt ejede virksomheder.

Der skal i relation til personligt ejede virksomheder foretages en konkret vurdering af, hvad der for den pågældende virksomhed må anses for nødvendig/sædvanlig driftskapital. Som det ligeledes fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, kan likvide beholdninger mv., der ligger ud over nødvendig driftskapital, ikke anses for at indgå i virksomheden ved afgiftsberegningen. Den udskudte skat vedrørende opsparet overskud vil som udgangspunkt ikke være en anvendelig målestok for virksomhedens nødvendige driftskapital.

Gældsbreve

FSR henviser til, at en række høringsparter har foreslået, at gældsbreve udstedt i forbindelse med overdragelse erhvervsvirksomhed tillige bør ske til den reducerede afgiftssats

frem for med 15 pct., og henviser til, at mange generationsskifter i levende live gennemføres ved, at virksomheden overdrages til næste generation, hvor en del af overdragelsesprisen berigtiges med et anfordringsgældsbrief og resten gives som gave.

Det anføres, at fordelingen mellem anfordringsgældsbrief og gave fastsættes, så overdrageren har sikkerhed for, at der er tilstrækkelige midler at leve af i den forventede restlevetid, samt at der foretages afdrag på anfordringsgældsbriefet i takt med, at overdrageren anmoder herom. Ved overdragerens død vil anfordringsgældsbriefet ofte ikke være afdraget fuldt ud.

FSR anbefaler, at det genovervejes, om afgiftsnedsættelsen ikke tillige bør omfatte gældsbriefe 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 gældsbriefe udstedt i forbindelse med en gaveoverdragelse i 2020 eller senere vil have en afgiftssats på 5 pct.

Kommentar

Eftergivelse af gældsbriefe er formelt set ikke udtryk for en virksomhedsoverdragelse og er derfor ikke omfattet af den nedsatte afgift ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder.

Forslaget om, at gældsbriefe skal omfattes af afgiftsnedsættelsen, således af satsen skal fastsættes til den sats, der gælder i året, hvor gaven er givet, vil indebære, at der fra 2016 og frem kan opnås rentefri udskydelse af afgiftsbetalingen til den efterfølgende eftergivelse eller arv, hvilket vil øge mindreprovenuet.

Det har ikke været muligt i forbindelse med aftalen om nedsættelse af bo- og gaveafgiften at få politisk flertal eller finde finansiering til at lempe beskatningen i forbindelse med udstedelse af gældsbriefe. Det bemærkes, at det er regeringens ambition frem mod 2025 helt at afskaffe bo- og gaveafgiften ved overdragelse af en virksomhed i forbindelse med generationsskifte, hvormed der ikke vil være det samme behov for at udstede gældsbriefe.

Beregning af afgift

FSR henviser til, at det i boafgiftslovens § 23 a, 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.”

FSR anfører, at 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.

Det anføres endvidere, 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.

Kommentar

Det er kun grundbeløb, der ikke er anvendt ved gave tidligere på året, der skal fordeles ved en gave, hvoraf der skal beregnes afgift efter begge afgiftsgrundlag. Dette vil blive præciseret ved et ændringsforslag.

Ejertidskrav – særlige dispositioner

FSR henviser til, at det af de særlig bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 2, fremgår, at der i særlige tilfælde kan være grundlag for at bortse fra dispositioner op til eller under bo-behandlingen, selv om ejertidskravet formelt set er opfyldt. Endvidere fremgår det, at hvis der er 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”.

Kommentar

Afgiftsnedsettelsen omfatter erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed. Der skal foretages en konkret vurdering, om anvendelse af øvrig formue til investering i virksomheden må anses erhvervsmæssigt begrundet.

Foretager fx et dødsbo et kapitalindskud af midler fra boets øvrige formue, som den tidligere ejer ikke har fundet behov for at gennemføre, vil det kræve særlige holdepunkter, for at kapitalindskuddet kan anses for erhvervsmæssigt begrundet.

Efterfølgende overdragelser inden for de første 3 år

FSR finder det uhensigtsmæssigt, at det ikke klart fremgår af lovforslaget, 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.

Det anføres, at 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. FSR anbefaler endvidere, 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.

FSR anfører, at 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.

Kommentar

Som det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, vil frasalg af selskabets aktiver efter omstændighederne udløse en afgiftsforhøjelse, hvis der er tale om et salg, der medfører en reduktion af virksomhedens indtægtsgrundlag af et ikke uvæsentligt omfang.

Hvis selskabets virksomhed efter overdragelsen til nedsat afgift på grund af efterfølgende overdragelser udvikler sig til overvejende – 50 pct. eller mere – at være passiv kapitalanbringelse, vil der være en formodning for, at der er foretaget overdragelser, der medfører helt eller delvist bortfald af afgiftsnedsættelsen.

Det findes at være i strid med baggrunden for afgiftsnedsættelsen og kravet om opretholdelse af ejerskabet til virksomheden i 3 år efter generationsskiftet, hvis arvingen/gavemodtager generelt havde mulighed for at overdrage op mod 50 pct. af en virksomhed uden bortfald af afgiftsnedsættelsen.

Ejertidskrav og virksomhedsomdannelse

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.

Kommentar

Undtagelsen for så vidt angår omstrukturering, hvor den resterende ejerperiode overføres på de modtagne aktier, omfatter kun skattefri omstruktureringer. Undtagelsen svarer til holdingkravet ved skattefri omstrukturering efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteloven.

Ejertidskrav og omstrukturering

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. Det anmodes bekræftet, 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 indfusio- sere med et fremmed fortsættende selskab som led i et joint venture (udvikling/ekspan- sion). Som vederlag modtager arving, legatar eller gavemodtager udelukkende nyudstedte aktier (10 pct.) i det fortsættende selskab.

Kommentar

Der skal foretages en konkret vurdering af dispositionen. Uanset om ejertidskravet over- føres på de modtagne aktier, må der heller ikke være tale om en indirekte overdragelse af virksomheder. Hvis det må lægges til grund, at fusionen er forretningsmæssigt begrundet, herunder at aktieverlaget ikke blot er proformadisposition, vil der ikke være tale om en indirekte overdragelse af virksomheden, jf. også kommentaren til eksempel 9.

Eksempel 9

Det anmodes bekræftet, at følgende situation ikke anses for en overdragelse indenfor 3 års perioden:

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

Kommentar

Der skal foretages en konkret vurdering. I det skitserede eksempel kan aktionæren even- tuelt anses for indirekte at have afstået 60 pct. af virksomheden. Hvis den nye investor indskyder anden aktiv virksomhed, skal de 40 pct. heraf, som kan henføres til den hidti- dige ejer, anses for at substituere den afståede virksomhedsandel, hvorfor der i så fald ikke indtræder afgiftsforhøjelse.

Betaling af gaveafgift ved efterregulering

FSR anfører, at det ved gaveoverdragelser er 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 gave- modtageren.

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.

Kommentar

Det kan bekræftes, at gavegiver i det anførte tilfælde kan betale den forhøjede gaveafgift, uden at gavemodtageren anses for at have modtaget en yderligere gave.

Forslag til yderligere justering af ABL § 34

FSR foreslår en yderligere tilpasning af ABL § 34, idet reglen ifølge FSR 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.

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

FSR anfører, at der hverken i lovens ordlyd, lovforarbejder, Den Juridiske Vejledning eller i domspraksis er taget direkte stilling til, hvordan konsolideringsreglen skal fortolkes såfremt det datterselskab, hvori moderselskabet ejer aktier, selv har et datterselskab. Spørgsmålet er, om 25 pct. kravet blot skal være opfyldt i hvert enkelt ejerled, eller om moderselskabet effektivt (=indirekte) skal eje mindst 25 pct. af aktierne i datterdatterselskabet.

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 pct. af indtægter og aktiver i Datterdatter, idet såvel Moders direkte ejerandel i Datter som Datters direkte ejerandel i Datterdatter overstiger 25 pct. 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 pct. 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 FSR er som nævnt ikke bekendt med offentliggjort praksis herom.

FSR anfører, at en sådan fortolkning imidlertid i en række tilfælde giver 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 overdragelse med succession end familier med få børn jf. nedenfor. Dette er en generel problemstilling, som vedrører et ikke ubetydeligt antal familievirksomheder.

FSR anfører, at det imidlertid ikke bør 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 spaltes 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 der nu alligevel justeres andre uhensigtsmæssigheder i denne bestemmelse.

FSR foreslår derfor, at det enten:

- 1) præciseres, at 25 pct. 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 pct. 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 boafgiftsloven), eller
- 3) at det, uden indførelse af 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.

FSR anfører, at værnshensyn muligvis kan 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. Denne kreds kunne ifølge FSR passende fastsættes således, at den omfatter søskende og søskendes børn og børnebørn.

FSR anfører endvidere, at i sidste ende kan skatter og afgifter ofte kun betales ved kapitaldræn af den underliggende driftskoncern, samt at det aldrig har været lovgivers hensigt for ikkepengetankselskaber. Desuden bemærkes, at generationsskifte oftest alene kan 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.

Kommentar

FSR's forslag om justering af konsolideringsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34 ligger uden for rammerne af det fremsatte lovforslag, men Skatteministeriet vil se nærmere på, om den nuværende udformning af reglen i alle tilfælde er hensigtsmæssig, herunder om det, FSR anfører, giver anledning til at justere reglen.

Genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer mv. – ikrafttrædelse

FSR henviser til, at det med lovforslaget foreslås, at ændringerne i skatteforvaltningsloven vedrørende genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer mv. tillægges virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere indkomstår. Det gælder, selvom det tidligste indkomstår inden for fristerne for §§ 26 og 27 er et tidligere indkomstår end 2017.

Ifølge FSR efterlader bestemmelserne usikkerhed med hensyn til ikrafttrædelse. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at der tilsigtes en præcisering af genoptagelsesbestemmelserne som følge af Landsskatterettens kendelser SKM2015.124 og SKM2014.860. Det anføres, at rettens kendelser ikke er i overensstemmelse med intentionerne bag de nugældende bestemmelser i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 omkring balanceposter, samt at det derfor må være udgangspunktet, at det med præciseringen i lovforslagets § 6, nr. 3, 4 og 5, ønskes at bringe retstilstanden i overensstemmelse med intentionerne.

FSR noterer sig 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 i tilfælde, som i eksemplet nedenfor.

Eksempel 10:

En skatteyder har for indkomståret 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 750.000 kr.), hvorefter den er steget i de efterfølgende indkomstår, så værdien ved udgangen af 2012 er minus 700.000 kr. og ved udgangen af 2015 har en værdi på minus 100.000 kr.

Det bliver skatteyder opmærksom på i juni 2016, hvor han beder om genoptagelse af skatteansættelserne ordinært for 2013, 2014 og 2015. SKAT anvender ikke – jf. landsskatteretskendelserne – bestemmelserne i SFL om balanceposter, hvorfor de 3 indkomstår genoptages med en indgangsværdi på swap'en på minus 700.000 kr. Skatteyder bliver således skattepligtig af i alt 600.000 kr. for de tre indkomstår, idet der ikke gives fradrag for tabet på 700.000 kr.

Ved selvangivelsen for 2016 er swap'en nu korrekt selvangivet med en primoværdi på minus 100.000 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 der ikke kunne ske genoptagelse, hvis 2017 anses for selvangivet korrekt, jf. SFL § 26, stk. 2.

FSR anmoder om, at det bekræftes, at der ifølge lovforslaget vil være adgang til genoptagelse for indkomståret 2017, idet der 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 (600.000 kr.). Således vil der for 2017 være et fradrag på 700.000 kr. og dermed netto et skattemæssigt fradrag for de 100.000 kr., som swap'en er negativ med ved udgangen af 2017.

Kommentar

Ifølge lovforslaget skal værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes som værdien primo indkomståret i det tidligste indkomstår, der kan genoptages inden for ansættelsesfristerne i SFL §§ 26 og 27.

Det foreslås endvidere, at de nye regler kan finde anvendelse for indkomståret 2017, selv om det tidligste indkomstår inden for genoptagelsesfristerne ikke er indkomståret 2017, men et tidligere indkomstår.

I det anførte eksempel kan skatteyderen inden for de gældende frister og under gældende betingelser i SFL §§ 26 og 27 således anmode om genoptagelse efter de nye regler for indkomståret 2017 i eksempelvis 2018, uanset at 2017 ikke er det tidligste år, der kan genoptages.

Indgangsværdien på swap'en primo 2017 skal herefter ansættes til anskaffelsessummen 0 kr., med tillæg af gevinst og fradrag for tab, der er medregnet i tidligere indkomstår. Det kan således bekræftes, at swap'ens værdi primo 2017 skal ansættes til anskaffelsessummen på 0 tillagt 600.000 kr. (medregnet i 2013, 2014 og 2015).

Idet det i eksemplet lægges til grund, at værdien ultimo 2017 er på -100.000 kr., vil der i indkomståret 2017 være et tab på 700.000 kr. Herved vil den samlede beskatning i ejertiden udgøre -100.000 kr. svarende til det tab, der reelt er konstateret i ejertiden.