

Advokatrådet



**ADVOKAT
SAMFUNDET**

Skatteministeriet

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF.: 33 96 97 98

DATO: 23. august 2024
SAGSNR.: 2024 - 2059
ID NR.: 1031070

lovgivningoekonomi@skm.dk; klh@skm.dk; hmn@skm.dk

**Høring af forslag til lov om ændring af boafgiftsloven,
aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (SKM.: 265069),
jeres j.nr. 2024-995.**

Ved e-mail af 28. juni 2024 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte forslag.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Indledningsvist finder Advokatrådet det meget positivt, at der indføres et retskrav på værdiansættelsen efter nye skematiske regler, som kan bruges ved generationsskifte, og at aktiv udlejning af fast ejendom fremadrettet bliver anset for at være erhvervsmæssig virksomhed, idet begge dele højner retssikkerheden.

Derudover anses det for meget positivt, at søskende bliver omfattet af kredsen af nærtstående, som kan modtage gaver til 15 % gaveafgift, idet det vil lette fremtidige generationsskifter. Det kunne dog i den sammenhæng overvejes, om ikke søskendes børn skulle have mulighed for at generationsskifte uanset om den, der ønsker at generationsskifte, har børn eller ej, og eventuelt til 15 % gaveafgift i lyset af, at Højesteret har anset kredsen, der kan anvende successionsreglerne, for at være interesseforbundne parter, jf. U2018.2219 H. Derimod anses det for at skabe usikkerhed, at man afskaffer aktie- og goodwillcirkulærerne fra 2000, som en konsekvens af lovforslaget, jf. nedenfor.

De regler der i dag regulerer generationsskifter af personligt ejede virksomheder så vel som selskabsejede virksomheder til familie- og medarbejderkredsen, er uensartede alt efter, om der gennemføres overdragelser mellem søskende/til søskendes børn, eller om der er tale om overdragelser til livsarvinger/samlevende eller medarbejdere. Generationsskifteretten er reguleret af tre spor; (1) succesionsreglerne i kildeskattelovens § 33 C og aktieavancebeskatningslovens §§ 34 og 35, der medfører udskydelse af beskatningen ved afståelse af aktivet, (2) de afgiftsmæssige og skatteretlige regler, der regulerer konsekvenserne af at der muligt er yder en gave i forbindelse med overdragelsen, samt (3) de værdiansættelsesmæssige regelsæt, der sætter rammerne for til hvilke værdier generationsskiftet kan gennemføres til.

Hvor successionssporet (1) i dag omfatter alle de før nævnte persongrupper, er der væsentlige forskelle i de gaveafgiftsmæssige/gaveskattemæssige (2) og de værdiansættelsesmæssige (3) spor alt efter hvilken persongrupper, der er tale om.

Videre er reglerne i dag uensartet alt efter om den erhvervmæssige aktivitet i overvejende grad består i anden aktivitet end udlejning af fast ejendom, eller om der er tale om erhvervmæssig aktivitet, der i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom.

Der har videre igennem en årrække hersket stor usikkerhed omkring værdiansættelse i forbindelse med overdragelse mellem interesseforbundne parter, dette både i relation til overdragelse af kapitalandele og ved fast ejendom, hvilket har skabt stor retsmæssig usikkerhed i forhold de skattemæssige/afgiftsmæssige konsekvenser af et ønsket generationsskifte.

De foreslåede regler medfører ensartede regler for overdragelser mellem søskende, såvel som ved overdragelser til livsarvinger og samlevende, således at der er samme regelsæt både i det successionmæssige (1), i det gaveskattemæssige/gaveafgiftsmæssige (2) og i det værdiansættelsesmæssige spor. Hertil kommer, at de foreslåede regler ligestiller erhvervmæssig udlejningsvirksomhed med anden erhvervmæssig virksomhed.

Advokatrådet vurderer, at det højner retssikkerheden, at der nu indføres regler, der ligestiller overdragelser til søskende med overdragelser til livsarvinger og samlevende, og dermed fjerner den skævhed, der særligt har været i relation til

overdragelser mellem søskende, samt fjerner den skævhed, der har været alt efter, om man drev virksomhed med udlejning af fast ejendom eller anden erhvervsmæssig aktivitet.

Advokatrådet vurderer også, at indførelse af skematiske værdiansættelsesregler kan højne retssikkerheden i relation til forudberegneligheden af konsekvenserne af et gennemført generationsskifte.

Advokatrådet har dog følgende konkrete bemærkninger til lovforslaget:

Værdiansættelse

Advokatrådet er generelt betænkelig ved, at anvendelsen af de skematiske regler er behæftet af undtagelser til udgangspunktet om, at det er et retskrav at kunne anvende de nye skematiske regler. Det drejer sig dels om undtagelsestilfældene i lovforslagets § 12 a, stk. 1, 2. pkt., samt den nugældende boafgiftslov § 23 a, stk. 2, om forudgående omstændigheder, der kan medføre, at de skematiske regler ikke kan finde anvendelse, og dels at efterfølgende omstændigheder, jf. den nugældende boafgiftslovs § 23 b. Finder de skematiske regler ikke anvendelse, vil anvendelsen af helt andet regelsæt, herunder især punkt C.J.5 i den juridiske vejledning, medføre væsentlige andre konsekvenser for parterne end forudsat ved overdragelsen.

Advokatrådet hilser det dog velkomment, at der flere steder i lovforslaget står, at retskravet til at anvende de skematiske regler alene bortfalder, hvor en anvendelse af metoden specifikt må anset for at være uegnet til at skønne virksomhedens værdi, jf. lovforslaget side 26, 27 og 71. Advokatrådet opfordrer derfor til, at det yderligere præciseres, at det er skattemyndighederne, der har bevisbyrden for, at de skematiske regler ikke kan finde anvendelse, og at dette kun gælder i helt specifikke tilfælde.

Det bemærkes i lovforslaget flere steder, at der ved generationsskifte kan være situationer, hvor der vil være to sideløbende værdiansættelser af virksomheden, for eksempel fordi der ikke overdrages med succession, og avancen skal opgøres på baggrund af handelsværdien. Se lovforslaget side 101. Det samme kan være tilfældet, hvis der overdrages til en søn og en medarbejder samtidigt.

Når handelsværdien skal anvendes, fastsættes denne efter et skøn, når den ikke er objektiv konstaterbar. Her anvendes aktiecirkulæret og goodwillcirkulæret fra 2000 eller værdiansættelse efter mere avancerede værdiansættelsesmetoder beskrevet i pkt. C.J. i den juridiske vejledning, se lovforslagets side 22f. Derfor undrer det Advokatrådet, at det i lovforslaget side 31 nævnes, at Skatteforvaltningen efter vedtagelse af lovforslaget vil udsende styresignal om ophævelse af aktie- og goodwillcirkulærene fra 2000. Dette må bero på en fejl, og det synes at være det eneste sted i lovforslaget, dette står nævnt. Såfremt cirkulærene fra 2000 ophæves, vil der til brug for værdiansættelse af virksomheder, hvor den skematiske model ikke kan anvendes, alene være de mere avancerede værdiansættelsesmetoder tilbage. Disse er som bekendt ikke egnede til værdiansættelse af alle erhvervsvirksomheder og derfor har cirkulærene fra 2000 fungeret som en fornuftig værdiansættelsesmetode i mange år og anvendes fortsat flittigt trods de mere avancerede værdiansættelsesmetoder, der er introduceret siden. Det er således Advokatrådets opfattelse, at det vil efterlade virksomhederne i en retssikkerhedsmæssig usikker position, hvis 2000 cirkulærene ophæves, fordi virksomhederne mister et værktøj til at værdiansætte virksomheden til handelsværdien, når der ikke er en objektiv konstaterbar værdi. Advokatrådet skal derfor på det kraftigste henstille til, at 2000 cirkulærene ikke ophæves og henstille til, at der i lovforslagets side 26 i andet sidste afsnit også henvises til 2000 cirkulærene, hvor der står, "...baseret på almindelige værdiansættelsesprincipper, herunder de principper der fremgår af afsnit C.J. i den juridiske vejledning, jf. ovenfor i pkt. 2.2.1".

Ikrafttrædelsestidspunkt

§ 13 om ikrafttrædelsestidspunktet, nærmere stk. 2, hvorefter søskende først pr. 1. januar 2027 bliver omfattet af kredsen af gavemodtagere, der kan modtage gaver til 15 % afgift.

Advokatrådet bemærker, at ændringen fra beskatning til sædvanlig gaveafgiftssats må anses for at være en nødvendig konsekvens af, at Højesteret har anset kredsen, der kan anvende successionsreglerne, for at være interesseforbundne parter, jf. U2018.2219 H. Henset hertil vil det af hensyn til retssikkerheden være naturligt, at ikrafttrædelsen sker på et tidligere tidspunkt end 2027 og gerne i forlængelse af, at de øvrige bestemmelser træder i kraft. Advokatrådet er opmærksom på, at der allerede er indført nye regler, hvorefter søskende ikke længere er omfattet af tillægsboafgiften, og at disse regler også først



har virkning pr. 1. januar 2027. Begge bestemmelser kunne med fordel ændres i forhold til ikrafttrædelsestidspunktet, således at begge regelsæt får virkning eventuelt pr. 1. januar 2025."

Med venlig hilsen

Andrew Hjuler Crichton
Generalsekretær

Aktive Ejere
Løngangsstræde 20, 4.
DK - 1406 København K

aktiveejere@aktiveejere.dk
www.aktiveejere.dk

CVR. 26 65 54 55



Skatteministeriet
Nicolai Eigtvæds Gade 28
1402 København K

22-08-2024

HØRINGSSVAR – FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF BOAFGIFTSLOVEN, AKTIEAVANCE-BESKATNINGSLOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE (SKM.: 265069)

Skatteministeriet har 28. juni 2024 fremsendt høringsbrev til Aktive Ejere med anmodning om bemærkninger til lovforslaget om nedsat arveafgift, skematisk værdifastsættelse mv.

Brancheforeningen Aktive Ejere støtter generelt den brede aftale om "et stærkere erhvervsliv", som blev indgået 27. juni 2024.

Specifikt støtter vi også den foreslåede nedsættelse af bo- og gaveafgiften fra 15% til 10% ved overdragelse af erhvervsvirksomheder som arv eller gave til den nære familie. Henset til aftalens politisk brede karakter, er det vores håb, at der dermed er skabt ro omkring disse afgiftssatser for de kommende år. Når det er sagt, bør det fortsat påpeges, at man i vores nabolande, Sverige og Norge slet ikke længere har arveafgift – derfor er det nærliggende fortsat at lade det være en langsigtet ambition helt at få afskaffet arveafgiften, ligesom der også bør tilstræbes fuld symmetri på det nye aftalte niveau på 10% afgift, i forhold til andre virksomhedsformer/overdragere og arvemodtagere/erhververe.

Henset til retssikkerhed, stabilitet og forudseenhed, er det i Aktive Ejeres optik allervigtigst i den nye erhvervsaftale, at generationsskiftende virksomheder nu får retskrav på den såkaldte skematiske værdiansættelse af virksomheden, jf. at det fra 1. oktober 2024 nu igen gælder, at generationsskiftende virksomheder har garanti for de skematiske regler i aktie- og goodwillcirkulærerne. For én ting er, om der skal betales en afgift på 10 eller 15 procent ved generationsskifte. Noget andet - og nok så afgørende - er, hvilket beskatningsgrundlag, de kommende 10% i afgift skal beregnes på baggrund af. Derfor kvitterer vi den brede politiske enighed om netop denne positive, afgørende og længe ventede afklaring.

Aktive Ejere har for nuværende ikke yderligere bemærkninger til lovforslaget.

Med venlig hilsen

Bo Sandberg,
Cheføkonom, Aktive Ejere
bsa@aktiveejere.dk / 28503819

Til: Lovgivningogekonomi (Lovgivningogekonomi@skm.dk), Kim Lundgaard Hansen (KLH@skm.dk), Henrik Møller Nielsen (HMN@skm.dk)
Fra: anderskjaer@mail.tele.dk (anderskjaer@mail.tele.dk)
Titel: Vedr. J. Nr. 2024-995
Sendt: 17-08-2024 18:23

Du får ikke ofte mails fra anderskjaer@mail.tele.dk. [Få mere at vide om, hvorfor dette er vigtigt](#)

Denne e-mail kommer fra internettet. Den er således ikke nødvendigvis fra en intern kilde, selvom afsenderadressen kan indikere det.

Til rette vedkommende

Vedr. [J.nr 2024-995](#)

I anledning af fremsættelse af iværksætterpakken tillader jeg mig med at rette henvendelse til forligskredsen/Skatteministeriet med håb/forventning om "sund fornuft" - behandling ud fra mit - og mange andres praktiske tilfælde.

Man kan altid diskutere, om der skal betales skat/afgift, hvem der skal betale og i givet fald størrelsen af en sådan skat/afgift. Derimod strider det mod almindelige retsprincipper, hvis en beskatning sker ud fra vilkårlige principper og tilfældigheder - som f.eks. tidspunktet for et dødsfald og eller sammensætningen af et arvelod. Det er med udgangspunkt i dette princip og min egen situation at jeg tillader mig at rette henvendelse – uanset at jeg ikke er på høringslisten.

Ved Lov nr. 482 af 22/05/2024 § 3 nr. 2 blev arv til afdøde søskende fritaget for tillægsafgift på 25 pct fra 2027. Afdøde søskendes børn (niecer og nevøer til afdøde skal fortsat betale tillægsafgift på 25 pct.), hvis afdøde ikke har efterladt sig afkom og det overdragne er en aktiv virksomhed. - mit tilfælde.

I det fremsatte udkast fjernes nu også indkomstbeskatningen af gaver til søskende som i stedet afløses af en gaveafgift på 15 pct. Desuden fritages gavegivers niecer og nevøer for skattepligt, hvis gavegiver (onkel) ikke har noget afkom og der overdrages en aktiv virksomhed

Sammenholder man de allerede vedtagne regler og reglerne i det fremsatte udkast synes det ganske urimeligt og i visse tilfælde tilfældigt, at kun nevøer og niecer kan få overdraget aktive virksomheder i død og i live til en lavere beskatningen (når afdøde ikke har afkom), mens overdragelse af formue ved død eller i live til samme personkreds og under samme forudsætninger udløser indkomst skattepligtig eller arveafgift på 36.25 pct. – fordi der ikke er tale om aktiv virksomhed. Noget de færreste almindelige danske trods alt har.

Min bror er død og jeg har intet afkom. Har altid været single/ugift. Mine arvinger er derfor min brors to børn, som jeg har taget mig af efter min brors død -selvfølgelig sammen med hans nu afdøde enke - min svigerinde.

Havde min bror være i live ved min død, skulle der betales 15 pct i afgift af arv, som han skulle modtage efter mig. Og han kunne i levende live kanalisere arven videre til mine nevøer og deres familie jfr nuværende regler om skattefri gave fra forældre til børn og børnebørn. ("74.100 dkk skattefri gave 2024- reglen.). Med andre ord 15% arveafgift til mine nevøer og deres børn i praksis.

min arv falder nu til mine nevøer – men pga. min brors død og fordi jeg som almindelig dansker ikke har en aktiv virksomhed, skal der betales 36.25 pct. i arveafgift. i levende live kunne de

foreslåede/ vedtagne regler kunne arven efter mig meget nemt legalt kanalisere min arv til mine nevøer og deres afkom jfr ovenstående.

Rækkefølgen af dødsfald må generelt siges af være tilfældigt, og det forhold at mine arvinger skal " straffes "med 36 .25 pct for at modtage " almindelig arv" i stedet for en aktiv virksomhed er ganske urimelig.

Jeg kan selvfølgelig efter udkastet købe mig en udlejningsejendom og lade den gå i arv til den lave sats. Men det kan ikke altså ikke være rigtigt at almindelige danskere, der ikke har noget afkom, og hvis søskende er døde, skal foretage sådanne dispositioner, for at undgå at betale der skal betales 36,25 % afgift.

Dette bør der rettes op i forbindelse med behandling af fremsatte lovudkast.

Jeg håber, at ovenstående har været en "eye-opener" og forventer en positiv behandling. Jeg er naturligvis gerne til rådighed, dersom behov for mere input.

Jeg - og sikkert rigtig mange i min situation - afventer med spænding på det videre forløb.

Med venlig hilsen

Anders Kjær

Falkoner Alle 8, 3th

2000 Frederiksberg

tlf 53 853 077

Ps. Jeg håber naturligvis at blive holdt orienteret i sagens forløb.

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Den 22. august 2024

Høring om udkast til forslag om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften, indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse og bedre mulighed for succession ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder)

Dansk Erhverv har den 28. juni 2024 modtaget et forslag til ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (nedsættelse af bo- og gaveafgiften, indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse og bedre mulighed for succession ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder), i høring.

Generelle bemærkninger

Dansk Erhverv hilser overordnet de foreslåede tiltag velkommen, da de er med til at forbedre rammevilkårene for dansk erhvervsliv samt den fremtidige velstandsudvikling i Danmark med fokus på det store og unikke bidrag, som særligt de familieejede virksomheder i generationer har bidraget med til Danmark og de mange lokalsamfund.

Dansk Erhverv vil særligt rose, at regeringens aftale er mere ambitiøs end det, der var lagt op til i regeringsgrundlaget. Både hvad angår økonomi, men også når det gælder tiltagene vedrørende de familieejede virksomheder. Dansk Erhverv vil gerne kvittere for, at Skatteministeriet har benyttet sig 1:1 af ekspertgruppens goodwill-matrice, men har reduceret levetidsloftet fra 23 år til 15 år.

Når det er sagt, havde vi dog gerne set et endnu større ambitionsniveau. Dansk Erhverv er enige med de økonomer og tænketanke, som påpeger uhensigtsmæssigheden i at beskatte aktiver forskelligt ved arv- og gaveoverdragelse. Derfor burde man have prioriteret en sænkelse af den samlede bo- og gaveafgift. Det ville være samfundsøkonomisk optimalt samt fjerne behovet for at opfinde værnsregler og sikre den fortsatte (rentable) mulighed for brug af gældsbreve i forbindelse med overdragelse af erhvervsmæssige aktiver i levende live. Desværre var der på nuværende tidspunkt ikke villighed til at prioritere dette, men Dansk Erhverv fastholder vores ønske herom. Ligeledes havde Dansk Erhverv håbet på et større ambitionsniveau i forhold til at sanere i erhvervsstøtten, hvilket ville have kunnet muliggøre et øget ambitionsniveau i den samlede aftale, herunder sænkelse af selskabsskatten, som er den mest produktivitetshæmmende erhvervsbeskatning.

Specifikke bemærkninger

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til nære familiemedlemmer

Overdragelse til nærtstående medarbejdere

Dansk Erhverv finder det uklart i lovtæksten og forarbejderne, om afgiftsnedsættelsen også gælder for overdragelse til nærtstående medarbejdere. I dag er der mulighed for at overdrage ejerandele med succession til en nær medarbejder efter de samme regler, som gælder ved familieoverdragelse til den nære familie. Det gælder også for en nær medarbejders erhvervelse af ejerandele fra et dødsbo. Dansk Erhverv hæfter sig ved, at der i faktaarket til nedsættelsen af bo- og gaveafgiften fra 15 pct. til 10 pct. fremgår følgende: ”Med regeringens udspi ”Et stærkere erhvervsliv” nedsættes bo- og gaveafgiftssatsen fra 15 pct. til 10 pct. ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed (personligt ejede virksomheder samt selskaber) til et nært familiemedlem m.v.” (egen understregning) og at ”m.v.” må omfatte ovenstående særlige forhold.

Dansk Erhverv ønsker derfor bekræftet, at nedsættelsen i visse tilfælde også gælder for overdragelse og arv målrettet nære medarbejdere.

Ønske om reduceret afgiftssats for erhvervsrettede gældsbreve

Dansk Erhverv er ærgerlig over, at afgiftsnedsættelsen ikke også kan gælde for gældsbreve, der udelukkende vedrører en virksomhed, som ellers lever op til de i loven beskrevne krav for den reducerede afgift. Dansk Erhverv anerkender, at gældsbreve ikke på nuværende tidspunkt er digitaliserede og lettilgængelige for myndighederne. Dansk Erhverv erkender også, at gældsbreve formelt set er gæld og ikke en erhvervsvirksomhed. Dog vil det, efter vores vurdering, klart være muligt i de konkrete boafgiftssager at identificere gæld, som direkte vedrører en erhvervsvirksomhed og anden gæld samt aktiver, for herefter at beskatte disse til den lavere sats på 10 pct. fremfor 15 pct. Vi opfordrer derfor til, at denne mulighed skrives ind i loven.

Tilpasning af minimumsoverdragelse

Dansk Erhverv finder det relevant, at man i forbindelse med denne større øvelse om at forbedre generationsskiftevilkårene for familieejede virksomheder, løser op for kravet om, at man som minimum skal overdrage 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen for at få adgang til succession for avancebeskatningen (Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, 2)). Alt afhængig af virksomhedernes størrelse og økonomiske situation på overdragelsestidspunktet udgør kravet et unødigt benspænd for ønskværdige generationsskifter. En reduceret sats vil i højere grad end i dag muliggøre en længere og mere kontrolleret generationsskifteproces, som ikke dræner virksomhederne for likviditet. Dansk Erhverv anbefaler, at kravet ophæves eller reduceres til 0,1 pct. Det er i dag helt almindeligt, at unoterede selskaber har ejere, der besidder mindre end 1 pct. af selskabskapitalen. Særligt i tilfælde af, at virksomheden har været i familiens ejerskab i mange generationer og ejerskabsstrukturen, derfor er blevet ”udvandet” og ”kompliceret” over tid. Disse ejerskaber er dog hverken mere eller mindre betydningsfulde for det samlede familieejerskab af virksomhederne og bør derfor ikke forfordes.

Værdiansættelse ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til nære familiemedlemmer

Lovforslaget indeholder to direkte undtagelsesbestemmelser fra retskravet om benyttelse af en skematisk værdiansættelsesmodel. Undtagelserne skal kunne benyttes i enkelte tilfælde, hvor Skatteministeriet mener, at den foreslåede skematiske værdiansættelsesmetode ikke meningsfuldt kan anvendes til at skønne over virksomhedens værdi.

Dansk Erhverv vil på det kraftigste anbefale at fjerne disse undtagelser fra lovtæksten, da vi ikke mener, at de har hjemmel i hverken den politiske aftale eller i det baggrundsmateriale, som er tilgængeligt. Det fremgår tydeligt, at ”den skematiske værdiansættelse altid skal kunne anvendes som beskatningsgrundlag ved opgørelse af bo- og gaveafgiften, når der overdrages ejerandele i en erhvervsvirksomhed”.

Der er tale om, at man politisk vil indføre et retskrav på en skematisk værdiansættelsesmodel netop grundet, at der i dag er en uønsket usikkerhed i forbindelse med værdiansættelse af generationsskifte grundet Skattemyndighedernes muligheder for at anfægte og ændre den forudberegnet værdiansættelse. Dansk Erhverv anerkender, at den foreslåede model i altovervejende grad sikrer dette, men vi ærgrer os over behovet for at lave vurderingsmæssige undtagelser, når man politisk har frabedt sig dette.

Der er tale om følgende to undtager:

1. Hvis en væsentlig del af virksomheden består af aktiviteter der har medført kommercielle salg i mindre end 3 år på overdragelsestidspunktet.

Det er fuldt ud muligt at drive en virksomhed uden at en væsentlig del af dens aktiviteter de forudgående 3 år har været kommercielle salg

. Virksomheden kan af alle mulige grunde have haft en – endda markant – nedgang i salgsaktiviteten uden nødvendigvis at være inaktiv, en opstartsvirksomhed eller på vej til nedlukning. Undtagelsen skaber ifølge vores opfattelse en unødvendig usikkerhed og kan spænde ben for ønskværdige generationsskifter af helt reelle og aktive virksomheder.

2. Hvis virksomhedens aktivitet i det væsentligste består i udvikling og ejerskab af immaterielle aktiver, der endnu ikke har givet afkast.

Der er en lang række aktive og gode virksomheder, hvis arbejde i det væsentlige består i udvikling og ejerskab af immaterielle aktiver, der endnu ikke har givet afkast. Eksempler herpå kunne være familieejede teknologiselskaber, der udvikler software, medievirksomheder, der ejer ophavsrettigheder til musik, eller biotech-startups, der kan være patent- og forskningstunge. Disse virksomheder kan i en længere periode drive kommerciel virksomhed uden, at det har givet et afkast. De kan leve af investerede midler, fondsmidler, opsparing eller lignende. Det, som kendetegner disse virksomheder, er også, at de kan være ”alt eller intet” værd. Denne usikkerhed bør komme skatteyderen til gode, da man ellers risikerer at ”beskatte en lottokupon” før den er indløst, hvilket udgør et retssikkerhedsmæssigt problem.

Generationsskifte til udenlandsk familie

Dansk Erhverv finder det unødigt bøvl, at der skal foretages to forskellige værdiansættelser af

en familieejet virksomhed, såfremt modtageren er bosat i udlandet. Dette skyldes, at afgiftsgrundlaget for bo- og gaveafgiften er den skematiske model, men en eventuel avanceskatning vil skulle ske efter de gældende skønsmæssige regler, da der ikke kan foretages succession til personer, som ikke er skattepligtige i Danmark. Hovedkonceptet med at indføre et retskrav på en skematisk værdiansættelsesmodel er, at der ikke findes en objektiv kendt handelsværdi, hvormed det udelukkende er retssikkerheden, man kan dreje på. Dette gøres så med et retskrav på en skematisk værdiansættelsesmetode. Værdiansættelsen af de unoterede ejerandele, som benyttes i forbindelse med opgørelse af bo- og gaveafgift, bør derfor naturligvis også gælde i forbindelse med betaling af avancebeskatning til personer, der ikke er skattepligtige i Danmark.

Den skematiske model

Dansk Erhverv har nogle konkrete kommentarer til den nye skematiske model for værdiansættelse, som vi mener er meget vigtige for at imødekomme den politiske intention omkring forudberedning og retssikkerhed i forbindelse med generationsskifte af familieejede virksomheder.

Opgørelse af ejendomsværdier

Man ønsker at erstatte den seneste offentlige ejendomsvurdering med "ejendommens handelsværdi" ved opgørelse af virksomhedens værdi. Det er en unødvendig ændring, da der efter ejendomsvurderingslovens § 11 er adgang til at indhente en såkaldt ad hoc ejendomsvurdering netop med henblik på værdiansættelse ved generationsskifte. At basere ejendommenes værdi på en "handelsværdi" er uforeneligt med den aftalte skematik. Derfor bør der kunne vælges mellem (i) regnskabsværdi eller (ii) offentlig ejendomsværdi. For (i) sonderer årsregnskabsloven mellem investeringsejendomme/handelsejendomme, der kan optages til dagsværdi, og domicilejendomme (produktionsejendomme), der kan optages til dagsværdi eller kostpris med fradrag af akkumulerede af- og nedskrivninger. En årsrapport baseret på disse principper bør lægges til grund, medmindre årsrapporten er behæftet med egentlige og åbenbare mangler/fejl. For (ii) består der efter ejendomsvurderingslovens § 11 adgang til at indhente en såkaldt ad hoc ejendomsvurdering netop med henblik på værdiansættelse ved generationsskifte. Indhentes en sådan, bør den kunne lægges til grund. Det virker som en "let" løsning af skattemyndighederne blot at affeje denne mulighed med det nærværende lovforslag, og en smule illoyalt mod de muligheder, som politikerne har muliggjort med ejendomsvurderingslovens § 11, som er relativt ny.

Opgørelse af egenkapital

Af § 12 a, stk. 3 fremgår modellen for, hvordan virksomhedens egenkapital opgøres i pkt. 1-6. Dansk Erhverv finder pkt. nr. 6 problematisk, da det indebærer væsentlige muligheder for Skattemyndigheden til fortsat at foretage skøn i henhold til fastsættelse af en virksomheds egenkapital: "*reguleringer, der er påkrævet for at give et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet*". Naturligvis skal åbenlyse omgørelser kunne italesættes. Men udgangspunktet bør klart være, at den seneste årsrapport bør lægges til grund, forudsat at den er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens principper, herunder princippet om retvisende billede. De eneste undtagelser bør være, at årsrapporten er behæftet med åbenbare mangler/fejl, og kompetencen til afgørelse af dette spørgsmål bør henlægges til Erhvervsstyrelsen eller Revisornævnet, så det ikke blot er et synspunkt, som Skattemyndighederne kan aktivere for at sikre sig skønnsadgang.

Utidssvarende driftsherreløn

Af § 12 a, stk. 7 fremgår det i forhold til opgørelsen af merindtjeningen, at driftsherrelønnen fratrækkes den opgjorte værdi dog med et maksimalt beløb på 1.000.000 kr. Stk. 7 lyder således: ”Ved overdragelse af en personligt ejet virksomhed fratrækkes halvdelen af det efter stk. 4-6 fremkomne beløb som driftsherreløn. Der fratrækkes dog mindst 250.000 kr. og højst 1.000.000 kr. som driftsherreløn”.

En maksimal driftsherreløn på 1.000.000 kr. er utidssvarende. Driftsherrelønnen skal afspejle, hvad det ville koste at ansætte en adm. direktør. Dansk Erhverv foreslår, at grænsen hæves til 2.000.000 kr., som er det gennemsnitligt højeste niveau af adm. direktørlønninger jf. de seneste lønopgørelser (2024), og uanset hvad, at grænseværdierne løbende reguleres, jf. personskattelovens § 20, da der er tale om aflønninger, som løbende stiger. Bruttolønnen for en adm. direktør ligger imellem ca. 95.000 kr. - 167.000 kr. for hele landet i gennemsnit.

Værdiansættelse af passivpost

Dansk Erhverv finder det problematisk, at parterne afskæres fra at fastsætte en sats, da de ved valg af en skematisk værdiansættelse skal følge nogle af lovgiver fastsatte procentsatser. Efter en højesteretssag tidligere i år (SKM 2024.344) ligger det fast, at parterne har en principiel aftalefrihed og kan aftale, at udskudt skat ved succession skal kursansættes til niveau 90 pct. En sådan aftalt kursansættelse vil nedbringe den afgiftspligtige værdi sammenlignet med de skematiske procentsatser, der kursansætter udskudt skat til ca. 45-50 pct. en markedsmæssig passivpost. Bestemmelsen bør derfor udgå.

Ikrafttræden for dødsboer

Dansk Erhverv er af den overbevisning, at ikrafttrædelsestidspunktet for dødsboer bør fastsættes til udlægstidspunktet. Det er efter de almindelige regler udlægstidspunktet, der afgør adgangen til skattemæssig succession samt værdiansættelsen. Derfor er det uhensigtsmæssigt, at det efter forslaget skal være dødstidspunktet, der afgør retten til skematisk værdiansættelse.

Et dødsbo bør have fuldt samme adgang til at tilrettelægge generationsskifte af virksomheden, som den afdøde ejer ville have haft, hvis han havde været i live. Det er uhensigtsmæssigt, at en erhverver ved død skal behandles ringere end en erhverver i levende live. Tidspunktet bør derfor rettes.

Ønske om dispensationsmulighed til kravet om 5 regnskabsår

Dansk Erhverv ser gerne, at der i forbindelse med benyttelse af den skematiske værdiansættelsesmodel indsættes en individuel dispensationsmulighed fra kravet om minimum 5 regnskabsår i tilfælde af, at overdragelsen sker som følge af død, livstruende sygdom eller lignende, og skattemyndighederne vurderer, at der er et tilfredsstillende datagrundlag herfor. Undtagelsen skal benyttes restriktivt.

Denne undtagelse findes i de eksisterende værnsregler for adgang til den nedsatte bo- og gaveafgiftssats, hvor der er indsat en karenperiode for erhververens ejerskab på minimum 3 år, før der kan sælges eller overdrages aktiver helt eller delvist til anden side udenfor familien. Denne regel

finder dog ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af erhververens død eller livstruende sygdom (Boafgiftsloven, § 1B, stk. 2).

Bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder og lempelse af pengetankregler

Dansk Erhverv har længe kæmpet for at sikre, at virksomheder, der beskæftiger sig med udlejning af fast ejendom, blev underlagt en helt almindelig aktivitetsvurdering på lige fod med andre familieejede virksomheder. Derfor glæder det os meget, at dette nu ser ud til at blive til virkelighed. Det er os nærliggende, at "udlejning og bortforpagtning med fast ejendom" tolkes bredt og ikke er reduceret til bolig- og erhvervsudlejning. "Fast ejendom" er en bred term, der også dækker kontorhoteller, parkeringsarealer, lagerhoteller, festivalpladser mv. på lige fod med bolig- og erhvervsudlejning, og vi læser også lovens forarbejder som sådan.

Aktivitetskriteriet for udlejning

Skatteministeriet lægger op til, at adgangen til skattemæssig succession skal gælde for virksomheder der beskæftiger sig aktivt med udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, der lever op til følgende.

- a) ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct. Ved afgørelsen af, om ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., vil der dog kunne medregnes alle de ejerandele, der direkte eller indirekte (dvs. gennem et eller flere selskaber) er ejet af familiemedlemmer.
- b) opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler ikke er helt eller delvist overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne.
- c) Opgaven med indgåelsen af andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er helt eller delvist overladt til en uafhængig tredjemand. Fx ombygning eller væsentlige vedligeholdelsesarbejder.
- d) at ejendommen har været ejet i mindst 1 år før overdragelsen og i hele denne periode har været aktivt udlejet, eller at den indgår i en samlet virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, der har været ejet i mindst 1 år.

Aftaleindgåelser vil ikke være overladt helt eller delvist til en "uafhængig", hvis de indgås af en eller flere ansatte i ejendomsudlejningsvirksomheden, eller hvis aftaleindgåelsen f.eks. er overladt til et selskab med samme ejerkræds som ejendomsudlejningsvirksomheden.

Dansk Erhverv har en række kommentarer til ovenstående betingelser.

Der lægges op til, at det bliver af afgørende betydning, om opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne. (Egne understregninger).

Dansk Erhverv anbefaler, at forarbejdernes sætning omkring ensartede lejemål indsættes i selve lovtæksten i den nye § 34 stk. 7: "Er der tale om en række ensartede lejemål, vil det afgørende

være, om ejervirksomheden selv træffer beslutning om lejeniveauet for de ensartede lejemål.”
Dette vurderes at være en væsentlig tilføjelse, som vil have betydning for kommende aktivitetsvurderinger.

Aktiv udlejning i minimum 1 år

Dansk Erhverv finder det uklart i lovgivningen, om betingelsen vedrørende, at ejendommen skal have været ejet i mindst 1 år før overdragelsen og i hele denne periode har været aktivt udlejet, betyder, at hele ejendommen skal have været udlejet, eller om det betyder, at ejendommen skal have været aktiv på markedet til udlejning. Det er ikke utænkeligt, at et nybygget boligbyggeri ikke er fuldt udlejet 1 år efter færdigmelding, eller at en lagerhal ikke har haft en aktiv lejer i ét helt sammenhængende år før overdragelse. Det væsentlige bør her være, at der er tale om, at ejendommen i minimum 1 år forud for overdragelse har været administreret under de vilkår, som loven definerer som ”aktiv udlejning”, og ikke at hele ejendommen reelt har været udlejet eller bortforpagtet.

Benyttelse af eksterne platforme

Familieejede virksomheder, der beskæftiger sig med udlejning af fast ejendom, er ligesom alle andre virksomheder også indkøbere af serviceydelser for at sikre en effektiv drift af deres virksomhed. Den primære ydelse, som virksomheder, der beskæftiger sig med udlejning af fast ejendom, leverer, er adgang og benyttelse af den faste ejendom, som udlejes eller forpagtes.

Dansk Erhverv ønsker bekræftet, at hvis en virksomhed tilkøber sig adgang til at benytte en ekstern platform til at annoncere og administrere det, som udlejes, vil der fortsat være tale om aktiv udlejningsvirksomhed. Det kunne være AirBnB, sommerhusplatforme, Home Bolig eller lignende, hvor selve den familieejede virksomhed fortsat forestår arbejdet med udlejning, men benytter sig af en ekstern platform hertil.

Ligeledes ønsker Dansk Erhverv bekræftet, at hvis en virksomhed selv drifter, vedligeholder, ejer og passer et parkeringsareal, er det fortsat aktiv udlejningsvirksomhed, hvis virksomheden tilkøber sig adgang til en betalingsplatform som fx EasyPark eller APCOA FLOW, som benyttes til at foretage selve opkrævningen og tidsregistreringen af parkeringsydelsen.

Ønske om en mere tydelig individuel aktivitetsvurdering

Dansk Erhverv efterspørger ligeledes en øget fleksibilitet i aktivitetsvurderingen. Det er vores opfattelse, at det væsentlige bør være, at virksomheden kan godtgøre, at der er tale om en aktiv udlejningsvirksomhed af fast ejendom.

En situation, hvor ejeren selv står for indgåelse af aftaler eller egenhændigt forestår vedligeholdelsesopgaver, renoveringer, nybyg, daglig drift ift. pedelopgaver mv., men alene har udliciteret administrationen med indgåelse af lejeaftaler til en professionel ekstern part (hvor ejeren naturligvis fortsat har den fulde kontrol over huslejeniveauer, vilkår og underskriver de endelige lejeaftaler), da han ikke er god til sådant noget papirarbejde, bør kunne betragtes som en aktiv virksomhed.

Det vil jf. Dansk Erhvervs fortolkning af lovtæksten ikke være en mulighed for nuværende, da selve benyttelsen af en ekstern virksomhed til at forestå selve udlejningen – selv med ret aktivt engagement fra ejeren – vil udelukke virksomheden fra at være ”aktiv udlejning”.

Krav efter overdragelse med succession

Dansk Erhverv ønsker bekræftet, at aktivitetsvurderingen gælder forud for overdragelse, og at der ikke er en karenperiode for opretholdelse af tilsvarende aktivitetsvurdering i en periode efter overdragelse med succession. Fx om en ejendom, som en far har driftet og udlejet 100 pct. selvstændigt i en længere årrække og derfor er aktiv virksomhed med udlejning af fast ejendom og derfor kan overdrages som skattemæssig succession til børnene som arv efter faderens død, af børnene vil kunne blive driftet videre af en uafhængig ejendomsadministration efter overdragelse, og hermed ikke længere være en aktiv virksomhed med udlejning af fast ejendom i pengetanks-reglens forstand, uden at det vil have betydning for retten til skattemæssig succession?

Konkret forslag til lovtækt

”Ved aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. stk. 1, nr. 3, 2. pkt., forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne.” forslås ændres til:

”Ved aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. stk. 1, nr. 3, 2. pkt., forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke overvejende er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en dominerende rolle ved indgåelsen af aftalerne. Er der tale om en række ensartede lejemål, vil det afgørende være, om ejervirksomheden selv træffer beslutning om lejeniveauet for de ensartede lejemål.”

Det er Dansk Erhvervs vurdering, at ovenstående ændringer vil sikre den fornødne fleksibilitet ift. en aktivitetsvurdering ved udlejning af fast ejendom hvilket er intentionen med lovforslaget, og samtidig forhindre uønsket benyttelse af reglerne.

Vedvarende energianlæg

Dansk Erhverv finder det unødvendigt at skrive følgende i forarbejderne: *”Der foreslås heller ikke ændringer vedrørende andre former for virksomhed end virksomhed med udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, herunder investeringer i andele i vindmøller og solcelleanlæg som omhandlet i SKM2023.168H.”* Forarbejderne bør forholde sig til, hvad loven omhandler, ikke hvad den ikke omhandler. Særligt tilføjelsen omkring ejerandele i vindmøller og solcelleanlæg er meget konkret og kan tolkes som et bevidst ønske om, at udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom med relation til solceller og vindmøller skal behandles særligt restriktivt. Det er uhenigtsmæssigt og ikke et politisk ønske i aftalen.

Dansk Erhverv ønsker til gengæld bekræftet, at en landmand, der bortforpagter jord til et VE-anlæg og selv 100 pct. indgår aftalerne herom jf. de i loven beskrevne kriterier, ikke længere risikerer, at indtægterne herfra kan skubbe landbrugsejendommen over i en kategorisering som pengeskat.

Dansk Erhverv står til rådighed for at uddybe høringssvaret og deltage i det videre arbejde.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn
Skattepolitisk chef

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendt til mail: lovgivningoekonomi@skm.dk og cc klh@skm.dk og hmn@skm.dk

J.nr. 2024-995

Vesterbrogade 32
1620 København V

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

Dok.nr. D-2024-031044

21. august 2024

Høringsvar til udkast til forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love

Skatteministeriet har 28. juni 2024 sendt udkast til forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (nedsættelse af bo- og gaveafgiften mv.) i høring.

Vi takker for muligheden for at afgive høringssvar. Forslaget har været behandlet i Foreningen af Danske Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg samt i foreningen Danske Arveretsadvokater, der fungerer som Danske Advokaters fagudvalg for arveret. Gennemgangen af forslaget har givet anledning til følgende bemærkninger.

Indledende bemærkninger

Danske advokater ser meget positivt på det længe ventede tiltag på det pågældende område. Det har været i sigte siden december 2022 og bliver nu endelig indført sammen med to andre væsentlige ændringer – nemlig bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder og lempelse af pengetankreglen.

Det fremsendt udkast til lovforslag giver dog også anledning til en række bemærkninger og forslag til justeringer, jf. nærmere nedenfor.

Nedsættelse af bo- og gaveafgift fra 15% til 10%

Danske Advokater ser meget positiv på, at bo- og gaveafgiften reduceres fra 15% til 10%. Danske Advokater vil også gerne rose metoden, der anvendes ved at lave reduktionen. En genanvendelse af den retlige standard der var gældende for perioden 2016 til 2019 er også en genanvendelse af en kendt retlig standard, der giver forudsigelighed for skatteyderen.

I forslag til BAL § 1 b, stk. 1, 1. pkt. og i § 23 b, stk. 1, 1. pkt. (forslag § 1, nr. 5 og 21) foreslås der en bestemmelse med følgende ordlyd:

”Den forhøjede gaveafgift efter 1. pkt. beregnes af handelsværdien af det overdragne, uanset om værdiansættelsen er foretaget efter § 12 a ved den oprindelige afgiftsberegning af aktierne eller virksomheden”

At værdiansættelsen skal ske til handelsværdi, er der ikke bemærkninger til. I bemærkningerne til de to bestemmelser s. 65, næstsidste afsnit og s. 93, 5. afsnit er der om standarden anført:

” Som aktivets handelsværdi vil der normalt kunne tages udgangspunkt i salgsprisen, medmindre det kan godtgøres, at handelsværdien var lavere på det tidspunkt, hvor afgiften oprindeligt er beregnet”

Med denne formulering indføres der på dette område omvendt bevisbyrde. En overdragelse af et aktiv 2 år efter en udnyttelse af afgiftssatsen på 10% medfører, at skatteyderen skal bevise, at den på overdragelsestidspunktet anvendte værdi udgør handelsværdien. Det er en hård skærpelse, at skatteyderen skal bevise en handelsværdi bagud i tid. I forhold til retstilstanden i perioden 2016 til 2019 er denne bestemmelse ny og bebyrdende. Med reglen øger men usikkerheden om ens retlige position. Reglen strider også imod det princip, der i dag netop er gældende ved bo- og gaveafgift. Her skal skatteforvaltningen netop reagere indenfor henholdsvis 3 og 6 måneder, hvis de ikke kan godkende en værdiansættelse. I den situation som der foreligger, har skatteforvaltningen godkendt værdien og brugen af 10% i afgift. Handler man i strid med 3 års ejer reglen, fjernes denne godkendelse og værdien skal fastsættes på ny. Denne gang med omvendt bevisbyrde for skatteyderen.

De to bestemmelser giver stor grad af mangel på retssikkerhed og synes af være i modstrid med det sigte, der er med at give retskrav på brug af en værdiansættelsesnorm. Det er derfor Danske Advokaters opfattelse, at de to ændringer ikke skal gennemføres.

Værdiansættelse ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til nære familiemedlemmer

Det er et meget positiv tiltag, at der indføres et retskrav ved værdiansættelse af virksomheder ved generationsskifte. Danske Advokater har noteret sig, at dette indføres for at sikre tryk og forudberegnelighed for virksomhederne. I de almindelige bemærkninger s. 25, 1. afsnit er det dog anført:

”Der er dog enkelte tilfælde, hvor det på forhånd må antages, at den foreslåede skematiske værdiansættelsesmetode ikke meningsfuldt kan anvendes til at skønne over virksomhedens værdi, og hvor det derfor foreslås, at der ikke skal gælde et retskrav på at anvende den skematiske metode.”

Der er derfor indsat to generelle undtagelser til retskravet i udkast til formulering af BAL § 12 a, stk. 1, 2. pkt. (forslagets § 1, nr. 9):

”1. pkt. gælder dog ikke, hvis virksomheden i det væsentligste består i aktiviteter, der har medført kommercielle salg i mindre end 3 år på overdragelsestidspunktet, eller virksomhedens aktivitet i det væsentligste består i udvikling og ejerskab af immaterielle aktiver, der endnu ikke har givet afkast.”

Når der er undtagelser til en hovedregel, er det altid central at afgrænse, hvornår man er det ene eller andet sted.

Den første undtagelse om en aktivitet, der har medført kommercielle salg i mindre end 3 år på overdragelsestidspunktet giver anledning til følgende uddybende spørgsmål.

Det bedes bekræftet, at der ved overdragelsestidspunktet skal forstås aftaletidspunktet og ikke overtagelsesdagen, der ofte kan ligge på et væsentligt senere tidspunkt.

I de almindelige bemærkninger s. 25 sidste afsnit, er det angivet, at fristen på de 3 år skal regnes fra selve starttidspunktet for salget. Køber man en igangværende aktivitet medregnes aktivitetstiden hos sælger. Kan det bekræftes, at dette princip gælder generelt og også ved en fusion mellem to selskaber og hvor det fortsættende selskab modtager en aktivitet fra det ophørende selskab, der har været i gang og udløst kommercielt salg i over 3 år?

Undtagelsen er på s. 70, 2. afsnit afgrænset negativt:

” En virksomhed vil ikke skulle anses for i det væsentligste at bestå i aktiviteter, der har medført kommercielle salg i mindre end 3 år på overdragelsestidspunktet, hvis de aktiviteter, der har givet sig udslag i kommercielle salg i mindre end 3 år, udgør en integreret del af den øvrige del af den samlede virksomhed.”

Afgrænsningen af hvornår noget er en integreret del af en virksomhed, skal ifølge side 26, 2. afsnit og s. 70, 5. afsnit i udkast til lovforslag ske efter grenkravet i Fusionskattelovens § 15 c. Det kræver altså noget særligt for, at reglen finder anvendelse. Det er efter Danske Advokaters opfattelse en god afgrænsning af bestemmelsen at henvise til et velkendt begreb i denne afgrænsning.

Består en virksomhed af en gammel aktivitet og en ny aktivitet, skal retskravet på værdiansættelsen kunne anvendes på den gamle aktivitet jf. s. 26, 5. afsnit og s. 71, 1. afsnit. Den nye aktivitet skal værdiansættes efter rammen i JV afsnit C.J. Danske Advokater skal anmode om, at det belyses ved en række beregningseksempler, hvordan man laver disse to værdiansættelser parallelt. Der må skulle ske en eller anden form for opdeling af alle indtægter, omkostninger, aktiver og passiver for at det giver en meningsfuld beregning. For at sikre så meget forudsigelighed som muligt bør dette konkretiseres.

På s. 26, 3.-5. afsnit er der anført bemærkninger om væsentlighedsbegrebet i undtagelsen. Det anføres, at der ikke på forhånd kan fastsættes en præcis grænse for, hvornår virksomheden fanges af dette. Dette er utilfredsstillende. Det anførte udsagn medfører, at begrebet skal afgrænses i praksis og at en forudsigelighed i reglens anvendelse først afgøres i løbet af de næste 5-10 år. Det harmonerer meget dårligt med baggrunden for bestemmelsen – nemlig at sikre tryghed og forudberegnelighed.

På en række andre områder hvor der anvendes en væsentlighedsvurdering eller en margin er det uproblematisk at lave en mere objektiv afgrænsning. Dette gælder fx +/- 15% eller 20% reglen i 1982/2021 cirkulæret om fast ejendom. Det gælder fx klagebegrænsningsreglen i Ejendomsvurderingsloven på 20%. Det gælder fx kravet

om, at man alene kan hæve en aftalen, hvis der foreligger væsentlige mangler ved den aftalte ydelse. Danske Advokater skal derfor opfordre til, at væsentlighedsvurderingen i en eller anden omfang objektiveres – i modsat fald synes forudsigeligheden at forsvinde.

På s. 26, 4. afsnit er det anført, at man skal vægte formålet med bestemmelsen og at det alene er en undtagelse til hovedreglen. Som afsnittet er formuleret, kan det tolkes derhen, at hovedreglen skal finde anvendelse i flertallet af sagerne. Hvis det er en korrekt antagelse, medfører reglen ikke nogen form for tryghed for virksomhederne. På side 24, 5. afsnit er det anført, at skattemyndighederne har anfægtet værdiansættelsen i 8% af sagerne, der er udtaget ved en stikprøve. For at et retskrav kan give mening, må undtagelsen ikke kunne bruges mere end tidligere. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at undtagelsen maksimalt må bruges under 8% af de transaktioner, der gennemføres.

Den anden undtagelse i BAL § 12 a, stk. 1, 2. pkt., 2. led er rettet mod den situation, hvor virksomhedens aktivitet i det væsentligste består i udvikling og ejerskab af immaterielle aktiver, der endnu ikke har givet afkast.

På s. 27, 2. afsnit er der indsat samme formulering om væsentlighedsbegrebet som til den første undtagelse. De anførte bemærkninger ovenfor gentages derfor. At noget er svært at afgrænse medfører ikke, at man blot skal undlade at forsøge en afgrænsning, når man sigter mod forudsigelighed.

Væsentlighedsvurderingen skal foretages i forhold til udvikling og ejerskab. Som bestemmelsen er formuleret, skal det vedrøre begge dele – altså både udvikling og ejerskab. Danske Advokater skal anmode om, at dette bekræftes.

Udviklingsdelen skal være væsentlig. Udvikling må være afholdelse af omkostninger til aktiviteten. Danske Advokater skal anmode om, at der i det mindste gøres et forsøg på at angive, hvor mange procent af omkostningerne i en virksomhed der skal vedrøre denne udviklingsaktivitet førend den er væsentlig.

Ejerskabet skal også være væsentligt. Ejerskabet giver sig udslag i, at ejendomsretten typisk er et aktiv i balancen. Danske Advokater skal anmode om, at der i det mindste gøres et forsøg på at angive, hvor stor en procentdel af balancen der skal udgøre immaterielle aktiver førend det er væsentligt.

I undtagelse nr. 2 er det rettet mod immaterielle aktiver. Det er ikke afgrænset nærmere, hvad der forstås ved immaterielle aktiver. Begrebet kan afgrænses positiv ved at angive, hvad den omfatter. Den kan også afgrænses negativ ved at angive, hvad den ikke omfatter. Er goodwill og knowhow omfattet? Eller er det alene patenter, varemærker mv., der er omfattet? Danske Advokater skal anmode om, at der angives en positiv og negativ liste over, hvad der i denne bestemmelse er immaterielle aktiver eller ikke er det.

Den sidste betingelse i undtagelsen er, at det endnu ikke har givet afkast. Dette led er formuleret ubetinget. Har et immaterielaktiv givet 10.000 kr. i afkast, skal det immaterielle aktiv ikke medregnes i væsentlighedsvurderingen. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at dette led skal forstås som et ubetinget krav om, at

der ikke må være nogen form for afkast. Er der afkast, medregnes aktivet ikke i vurderingen.

På s. 28, 3. afsnit er det anført:

”Ifølge forslaget skal der – bortset fra tilfælde, hvor de ovennævnte særlige undtagelser finder anvendelse – gælde et retskrav på til brug for gave- eller boafgiftsberegningen at kunne værdiansætte erhvervsvirksomheder efter den foreslåede skematiske metode.”

Det anførte er ikke korrekt. I forslag til BAL § 12 a, stk. 3, nr. 6 og stk. 4, nr. 6, er der foreslået følgende formulering:

”6) Andre reguleringer, der er påkrævet for at give et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet”

Der er her åbnet op for, at man i den objektive beregning – uden begrænsning – kan lave ”andre reguleringer” der er påkrævet for at få et retvisende billede. Det vil være Skattestyrelsen, der skal foretage denne vurdering der principielt kan være et frit skøn. I bemærkninger s. 29, 4. afsnit er det anført, at der skal foreligge ”særlige omstændigheder” førend en regulering kan komme på tale. Det anføres også, at det skal være oplagt, at der foreligger særlige omstændigheder sådan, at den bogførte egenkapital ikke afspejler den reelle egenkapital. Danske Advokater skal anmode om, at begrebet ”oplagt” uddybes og især objektiveres. I modsat fald mister man forudsigeligheden.

På s. 29. sidste afsnit og s. 30, 1. og 2. afsnit er der givet et eksempel på ”særlige omstændigheder”. Den beskrevne situation er speciel og kan have karakter af omgåelse af bestemmelsen. På s. 75, 4. afsnit er der anført:

”Som eksempel på sådanne særlige omstændigheder kan nævnes tilfælde, hvor der foreligger klare indikationer på, at der forud for overdragelsen er gennemført transaktioner, der har til formål at nedbringe størrelsen af den egenkapital, der indgår ved anvendelsen af den skematiske metode.”

En sådan anførsel er alt for generelt. Man kan fx nedbringe en egenkapital ved udlodning af udbytte. Det forekommer jævnlig, at en sådan udbytte udlodning foretages netop for at nedbringe egenkapitalen. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at det ikke er en sådan situation man tænker på.

Danske Advokater skal anmode om, at der angives eksempler på, hvad man tænker på med det anførte.

På s. 30, sidste afsnit og s. 31, 1. og 2. afsnit samt s. 78, 2. afsnit er der anført endnu et eksempel, hvor der foreligger ”særlige omstændigheder”. I modsætning til det første eksempel er der her tale om en helt generel formulering af følgende situation:

”Som eksempel på sådanne særlige omstændigheder kan nævnes, at der forholdsvis kort før overdragelsen er sket væsentlige frasalg eller tilkøb af virksomhed eller nedlukning eller opstart af væsentlige aktiviteter. I sådanne tilfælde vil de resultater, der fremgår af tidligere årsregnskaber, og som er baseret på

resultaterne af en virksomhed med et væsentligt anderledes omfang, kunne kræves reguleret, således at resultaterne – så vidt muligt – kan anses for at være sammenlignelige med de historiske resultater af den faktisk overdragne virksomhed.”

De situationer der er angivet, har ikke engang i forhold til den nuværende aktie- og goodwill cirkulære givet sig udslag i nogen form for praksis. At man helt generelt skal kunne korrigere i beregningsgrundlaget = årsregnskaberne – foregår ikke engang i dag ved aktie- og goodwillcirkulæret.

På s. 78, 3. afsnit er anført:

”En regulering efter den foreslåede bestemmelse vil også kunne foretages, hvis virksomheden har aktiver, der i sig selv har karakter af en virksomhed, og aktivet er ansat til en handelsværdi, hvori aktivets indtægtpotentiale indgår ved værdiansættelsen, idet indtægterne fra denne del af virksomheden ikke indgår i opgørelsen af merindtjeningen. Det kan f.eks. være lejeindtægter fra en udlejningsejendom og indtægter fra en landbrugsejendom.”

Danske Advokater kan ikke genkende en sådan regulering efter goodwillcirkulæret. Danske Advokater skal derfor anmode om, at de illustreres med nogle tal eksempler hvilke situationer der tænkes på og hvordan reguleringen skal ske.

Dette anførte i bemærkningerne kan fx sammenholdes med, at det samme begreb – særlige omstændigheder - anvendes ved værdiansættelse af fast ejendom efter 1982/2021 cirkulæret og at begrebet der har medført en meget stor usikkerhed og mangel på retssikkerhed. Der føres mange sager på mange niveauer i klagesystemet og ved domstolene om fast ejendom og særlige omstændigheder. Ved at flytte begrebet over i BAL § 12 a flytter man også usikkerheden og mangel på retssikkerhed med over. Den forudsigelighed og tryghed der var sigtet med den nye bestemmelse, forsvinder herved næsten fuldstændig.

Det er derfor Danske Advokaters vurdering, at de to bestemmelser i BAL § 12a, stk. 3, nr. 6 og stk. 4, nr. 6 er irrelevante og for vidtgående og at de bør tages ud af forslaget. Opretholdes de risikerer man, at man frem for et retskrav på noget sikkert får en usikkerhed og uforudsigelighed på værdiansættelsen. Subsidiært foreslås begrebet ”oplagt” for at øge forudberegneligheden ændret til ”helt åbenbare”. Særligt i dødsfaldssituationen, hvor der ikke er mulighed for overdragelse med skatteforbehold er der behov for forudsigelighed, således vi ikke kommer i samme situation som aktuelt forestår i forhold til værdiansættelsescirkulæret vedrørende fast ejendom. Der opfordres samtidig på ny til at genoverveje at indføre mulighed for at tage skatteforbehold også i forhold til dødsbosituationen hhv. indføre hjemmel til genoptagelse i dødsboskiftelovens § 103 i forhold til de tilfælde, hvor skat ændrer den foretagne værdiansættelse.

Desuden får man en større korrektionsadgang med BAL § 12 a end man i dag har med aktie- og goodwillcirkulæret. Hvis sigtet er øget retssikkerhed, skal der ikke indsættes bestemmelserne i BAL § 12 a, stk. 3, nr. 6 og stk. 4, nr. 6.

Selve grundlaget for den objektive værdiansættelse er de aflagte årsrapporter. På s. 28, 6. afsnit er der anført følgende:

”Det er en forudsætning for en korrekt værdiansættelse efter den skematiske metode, at årsregnskaberne opfylder reglerne i årsregnskabsloven og i øvrigt er retvisende i forhold til virksomhedens økonomiske situation på overdragelsestidspunktet. Har virksomheden ikke været forpligtet til at aflægge et årsregnskab, der opfylder reglerne i årsregnskabsloven, vil den skematiske værdiansættelse dog kunne baseres på regnskaber, der opfylder kravene til det skattemæssige årsregnskab, jf. navnlig reglerne bekendtgørelse nr. 1296 af 14. november 2018 om krav til det skattemæssige årsregnskab m.v. for mindre virksomheder (mindstekravs bekendtgørelsen for mindre virksomheder). Det vil under alle omstændigheder være en betingelse for anvendelsen for den skematiske værdiansættelsesmetode, at de anvendte årsregnskaber indeholder de poster, der er nødvendige for anvendelse af metoden, herunder en bogført egenkapital.”

Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at hvis en virksomhed ikke har pligt til at aflægge et årsregnskab, der opfylder Årsregnskabsloven, men alligevel gør det, så kan virksomheden anvende dette regnskab fremfor fx skatteregnskabet.

Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at hvis en virksomhed ikke har pligt til at aflægge et årsregnskab, der opfylder Årsregnskabsloven, men alligevel gør det, så kan virksomheden vælge om man vil bruge årsregnskabet eller skatteregnskabet. Dette valg er virksomhedens valg og kan ikke træffes af skatteforvaltningen

Det sidste led i citatet angiver, at de anvendte årsregnskaber i det mindste skal indeholde de poster, der er nødvendige til beregningen. Danske Advokater skal anmode om at få dette uddybet. Er der her tale om en situation, hvor årsrapporten ikke opfylder Årsregnskabsloven og hvor skatteregnskabet ikke har de nødvendige poster, og hvor man så alligevel kan bruge det foreliggende årsrapport – blot tallene er til stede?

Danske Advokater har forståelse for, at den nye bestemmelse i BAL § 12 a alene skal gælde for bo- og gaveafgift. På s. 32, 4.-6. afsnit er der anført, hvordan reguleringen skal være ved værdiansættelse udenfor bo- og gaveafgift området:

”Ved værdiansættelse af aktier eller virksomheder efter andre bestemmelser i skattelovgivningen skal handelsværdien anvendes, hvis de respektive lovbestemmelser kræver handelsværdien lagt til grund.

Selv om den skematiske værdiansættelsesmetode også kan være vejledende for værdiansættelsen af en virksomhed uden for området for den nedsatte bo- og gaveafgift, vil der imidlertid ikke på disse områder gælde et retskrav på anvendelsen af den skematiske værdiansættelsesmetode. Resultatet efter den skematiske værdiansættelsesmetode vil således på disse områder kunne fraviges, når dette resultat efter en konkret vurdering ikke er udtryk for virksomhedens handelsværdi.

I så fald skal værdiansættelsen af virksomheden ske ved anvendelse af den værdiansættelsesmetode, som i det konkrete tilfælde giver det mest retvisende udtryk for handelsværdien.”

Som afsnittet er formuleret, er der ingen forudsigelighed for værdiansættelsen i andre situationer. Det skal blot være den, der giver det mest retvisende udtryk for handelsværdien. Der er efter citatet angivet forskellige eksempler på, hvor denne "standard" skal anvendes:

- Ved fraflytning
- Ved pengetank beregningen

Det samme må gælde bytteforholdet ved omstrukturering, beregning af pro-rata forholdet ved en spaltning uden ansøgning, tilflytning, værdiansættelse ved aktie aflønning mv.

I dag vil man bruge aktie- og goodwillcirkulæret som udgangspunkt. Indimellem anvendes en DCF-beregning. Disse standarder udgør et rimelig sikkert og forudsigeligt afsæt for værdiansættelsen i disse situationer. Denne forudsigelighed forsvinder ved den nye standard.

Som Danske Advokater læser bemærkningerne medfører indførsel af BAL § 12 a, at der herved skabes en større usikkerhed ved værdiansættelse på en række andre centrale områder udenfor bo- og gaveafgiftsområdet.

Danske Advokater skal derfor foreslå, at man beholder de nuværende aktie- og goodwillcirkulære til brug for værdiansættelse i situationer, der er udenfor BAL § 12 a.

Alternativt skal Danske Advokater foreslå, at man ved værdiansættelse i disse situationer kan bruge principperne i BAL § 12 a.

Subsidiært skal Danske Advokater foreslå, at der i det mindste angives, hvordan værdiansættelsen skal ske i disse situationer. En angivelse af, at man skal ramme handelsværdien, giver ingen vejledning.

I forslag til BAL § 12 a, stk. 3, angives det, at egenkapitalen udgør virksomhedens bogførte egenkapital efter årsregnskabs skæringsdato i den senest udløbne regnskabsperiode på overdragelsestidspunktet.

Danske Advokater skal anmode om, at følgende eksempler kommenteres.

- A. Et selskab har kalenderårsregnskab og har aflagt regnskabet for 2024. Der skal laves en gave overdragelse d. 1. maj 2025. Man kan anvende den bogførte egenkapital pr. 31-12-2024?
- B. Et selskab har kalenderårsregnskab og har aflagt regnskabet for 2024. Der skal laves en gave overdragelse d. 1. december 2025. Man kan anvende den bogførte egenkapital pr. 31-12-2024?
- C. Et selskab har kalenderårsregnskab og har aflagt regnskabet for 2024. Der skal laves en gave overdragelse d. 1. januar 2026. Man kan anvende den bogførte egenkapital pr. 31-12-2025 og må vente til regnskabet er udarbejdet eller lave en overdragelse og indbygge en reguleringsklausul i overdragelsen sådan værdien 31-12-25 anvendes?
- D. Et selskab har kalenderårsregnskab og har lavet regnskabet for 2024 men det er ikke godkendt af generalforsamlingen endnu. Der skal laves en gave

overdragelse d. 1. maj 2025. Skal man da anvende den bogførte egenkapital pr. 31-12-2024, uanset den ikke er godkendt endnu?

- E. Helt generelt skal der ikke ske nogen regulering af den indtjening der er sket fra skæringsdatoen i den senest udløbne regnskabsperiode og frem til overdragelsestidspunktet?

Ifølge forslag til BAL § 12 a, stk. 3, nr. 1 skal fast ejendom ansættes til handelsværdi. På s. 73, 2. afsnit anføres det, at der for erhverv, skov- og landbrugsejendomme ikke efter den nye Ejendomsvurderingslov fastsættes nogen ejendomsværdi. Der fastsættes dog en ejendomsværdi for beboelsesejendomme. Det kan let forekomme, at et selskab ejer beboelsesejendomme, der udlejes. Bestemmelsen bør derfor justeres sådan den lyder:

”Fast ejendom ansættes til handelsværdi. Foreligger der en ejendomsværdi efter Ejendomsvurderingsloven er dette udtryk for handelsværdien”

Herved får man også sikret, at der foretages en vurdering efter Ejendomsvurderingslovens § 11 af fx en landbrugsejendom skal denne ejendomsværdi anvendes som handelsværdi.

I forslag til BAL § 12 a, stk. 3, nr. 4 er det anført, at der for virksomheder i selskabsform medregnes udskudt skat, herunder udskudt skat der skyldes eventuelle reguleringer efter dette stykke i forhold til årsregnskabet, jf. dog nr. 6.

Det er Danske Advokaters opfattelse, at henvisningen til nr. 6 kun medvirker til retsikkerhed og at denne henvisning bør fjernes på linje med nr. 6.

På s. 74, 8. og 9. afsnit er der anført følgende:

”I overensstemmelse med praksis efter aktiecirkulæret vil en udskudt skatteforpligtelse dog ikke skulle medregnes, hvis det må anses for usandsynligt, at den udskudte skatteforpligtelse faktisk vil blive udløst, hvilket er præciseret ved henvisningen til nr. 6 om reguleringer, der er påkrævede for at give et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet.

Det vil f.eks. kunne få betydning i en virksomhed med aktiv udlejning af en fast ejendom, der er placeret i et selskab, idet en overdragelse af ejendommen, der udløser avancebeskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven i givet fald ikke vil være realistisk. Det skyldes, at en forpligtelse til at betale den udskudte skat i sådanne tilfælde i almindelighed undgås ved blot at overdrage aktierne i selskabet frem for den af selskabet ejede faste ejendom.”

Den anførte praksis efter aktiecirkulæret er ukendt. Der findes ikke i dag en praksis om, at der i visse situationer ikke skal afsættes fuld udskudt skat. Tværtimod følger det af SKM 2022.461 SKTST, at der skal afsættes udskudt skat af goodwill, der er oparbejdet men ikke bogført. Styresignalet har afsat i, at dommen SKM 2021.627 B blev indbragt for ØLR og hvor skatteministeren har taget bekræftende til genmæle. Dommen SKM 2021.627 B er det eneste eksempel i praksis, hvor skatteforvaltningen fik medhold i, at der ikke skulle afsættes udskudt skat. Det blev efterfølgende ændret.

Hvis der foreligger en praksis som anført i bemærkningerne, skal Danske Advokater anmode om, at denne praksis angives.

Hvis der som forventet ikke foreligger en sådan praksis, skal Danske Advokater anmode om, at de to afsnit s. 74, 8. og 9. afsnit udgår og det i stedet angives, at der altid skal afsættes fuld udskudt skat.

I forslag til BAL § 12 a, stk. 4, er det angivet, at man bruger de seneste 5 års regnskaber som beregningsgrundlag. Danske Advokater skal anmode om, at det præciseres, at det er de seneste 5 års regnskaber, hvor det sidste er det år der er udløbet før overdragelsestidspunktet.

Danske Advokater skal anmode om, at følgende eksempler kommenteres:

- A. Et selskab har kalenderårsregnskab og der skal ske overdragelse af kapitalandele 1. maj 2025. Her skal regnskaberne for 2020, 2021, 2022, 2023 og 2024 anvendes som grundlag for beregningen?
- B. Et selskab har kalenderårsregnskab og der skal ske overdragelse af kapitalandele 1. december 2025. Her skal regnskaberne for 2020, 2021, 2022, 2023 og 2024 anvendes som grundlag for beregningen?
- C. Et selskab har kalenderårsregnskab og der skal ske overdragelse af kapitalandele 1. maj 2025. Her skal regnskaberne for 2020, 2021, 2022, 2023 og 2024 anvendes som grundlag for beregningen?
- D. Et selskab har kalenderårsregnskab og der skal ske overdragelse af kapitalandele 1. februar 2026. Her skal regnskaberne for 2021, 2022, 2023, 2024 og 2025 anvendes som grundlag for beregningen, selvom 2025 endnu ikke er lavet?
- E. Et selskab har kalenderårsregnskab og der skal ske overdragelse af kapitalandele 1. maj 2026. Her skal regnskaberne for 2021, 2022, 2023, 2024 og 2025 anvendes som grundlag for beregningen, selvom 2025 regnskabet endnu ikke er godkendt af generalforsamlingen?

I forslag til BAL § 12 a, stk. 5, er der foreskrevet, hvordan der skal ske regulering for driftsherreløn i personlig drevne virksomheder. Dette er i tråd med goodwillcirkulæret.

Skal der ske værdiansættelse af fx et I/S med 4 interessenter, skal man efter gældende praksis fordele det beregnede resultat før regulering for driftsherreløn ud i 4 dele – med ¼ til hver. Der foretages herefter et selvstændig fradrag for driftsherreløn hos hver interessent. Det herefter beregnede resultat for hver interessent lægges sammen, inden der beregnes fradrag forrentning af aktiver. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at dette princip også er gældende ved brug af BAL § 12 a.

Efter forslag til BAL § 12 a, stk. 9 skal der beregnes en gennemsnitlig annualiseret vækst i virksomhedens netto omsætning i de seneste 5 år.

Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at der ved nettoomsætning forstås den definition, der er i Årsregnskabslovens bilag 1, pkt. C, nr. 13.

Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at har virksomheden alene eksisteret i 3 år måles væksten over denne 3-årige periode. Er nettoomsætningen i år 15 mio. og i år 312 mio. udgør væksten 54.91 %.

Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at er væksten negativ sættes den til 0.

På s. 81, 6. afsnit skal der ved opgørelsen af det gennemsnitlige overskud efter skat ske fradrag med den skatteprocent, der er gældende for selskabet. Dette gælder også for personlig drevne virksomheder. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at dette princip for personlig drevne virksomheder gælder, uanset om virksomhedsejeren anvender virksomhedsskatteordningen eller personskatteovens regler.

Den investerede kapital skal opgøres. Det følger af s. 81, 7. afsnit, at der skal bortses fra driftsfremmed aktiver. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at denne afgrænsning følger afgrænsningen af driftsfremmed aktiver i forslag til BAL § 12 a, stk. 8.

I forslag til BAL § 12 a, stk. 10, 3. pkt. er det angivet, at har ejerandelene forskellige rettigheder, fordeles virksomhedens værdi mellem ejerne på dette grundlag. På s. 83, 5. afsnit er det anført:

”I praksis vil det fortrinsvis være forekommende i virksomheder, der drives i selskabsform. Der kan typisk være tale fortrinsret til udbytte eller forøgede stemmerettigheder. Det vil afhænge af en konkret vurdering, om indholdet af de forskellige rettigheder indebærer, at virksomhedens samlede værdi skal fordeles under hensyn til forskellige rettigheder.”

Det er almindelig kendt, at en forlods ret til udbytte har betydning for værdien. Det er derimod ikke almindelig kendt, at en forøget stemmerettighed påvirker værdien. Tværtimod fastslår dommen TfS 1997.81 H, at en stemmedifferentiering på faktor 10 ikke gav grundlag til nogen forskel i værdien. Der er i øvrigt ikke nogen praksis, der angiver dette. Det er Danske Advokaters opfattelse, at henvisningen til at forøgede stemmerettigheder skal have en særlig værdi skal slettes, da det ikke er i overensstemmelse med praksis.

I BAL § 13 a, stk. 3, 3. pkt. foreslås der en bestemmelse om, at man ved brug af BAL § 12 a maksimalt kan give en kompensation i værdiansættelsen, der svarer til passivposten. Kan der beregnes et højre beløb efter principperne i Kildeskattelovens § 33 C, kan dette ikke anvendes. Som begrundelse for reglen er der på s. 34, 2. afsnit anført:

”Da den skematiske værdiansættelse kan ligge under handelsværdien og i sig selv vil kunne fungere som en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, foreslås det, at i de tilfælde, hvor der er valgt skematisk værdiansættelse ved opgørelse af afgiftsgrundlaget efter boafgiftsloven, skal den skematiske værdiansættelse ligeledes anvendes ved beregning af passivposterne, og at et nedslag i værdiansættelsen på grundlag af den latente skattebyrde ikke skal kunne overstige passivposterne.”

Den blotte mulighed for at den skematiske værdiansættelse er mindre end handelsværdien, er altså begrundelsen for reglen. Denne situation kan også foreligge i dag. Der er i dag skematiske værdiansættelsesregler og de kan også give en værdi, der er mindre end handelsværdien. Uanset dette kan man vælge mellem en passivpost eller værdinedslag ved overdragelse med succession.

Reglen i forslag til BAL § 13 a, stk. 3, 3. pkt. er derfor en reel stramning af retstilstanden set i forhold til den nuværende retstilstand – en stramning der er begrundet på et løst grundlag. Det er Danske Advokaters opfattelse, at denne bestemmelse derfor ikke bør indsættes.

Ved overdragelse i levende live (forslag §7, nr. 4) til ændring af Kildeskattelovens § 33 D, stk. 3, 3. pkt. er der en tilsvarende bestemmelse. Denne bestemmelse bør efter Danske Advokaters opfattelse også udgå.

Bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder og lempelse af pengetankregler

Overordnet set ser Danske Advokater meget positiv på den foreslåede lempelse af betingelserne for succession og pengetanksreglen sådan, at aktiv udlejningsvirksomhed gøres successionsberettiget og anses som et aktiv.

Der er dog tale om en ny regulering, hvorfor Danske Advokater også har en række spørgsmål til forslaget.

Omdrejningspunktet er den nye affattelse af Aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7 (forslagets § 2, nr. 3). I alle øvrige bestemmelser hvor pengetanksreglen anvendes, henvises der til denne bestemmelse. De følgende kommentar er derfor centreret om dette forslag. Ordlyden er:

»Stk. 7. Ved aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. stk. 1, nr. 3, 2. pkt., forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne. Ved opgørelsen af ejerandelen efter 1. pkt. medregnes ejerandele, der direkte eller indirekte besiddes af den i stk. 1, nr. 1, og boafgiftslovens § 22, stk. 1, nævnte personkreds. 1. pkt. finder kun anvendelse, hvis ejendommen har været ejet i mindst 1 år før overdragelsen og i hele denne periode har været aktivt udlejet, jf. 1. pkt., eller hvis den indgår i en samlet virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, der har været ejet i mindst 1 år.«

For at reglen kan anvendes skal ejerandelen være på mere end 50%. I bemærkningerne s. 39, 4. afsnit er det anført, at kravet til over 50% i ejerandel medfører, at overdrageren skal have bestemmende indflydelse på driften af ejendomsvirksomheden.

Bestemmende indflydelse har ikke noget at gøre med ejerandelens størrelse. Bestemmende indflydelse beror derimod på stemmerettighederne og indflydelse i øvrigt. Begrebet bestemmende indflydelse er ganske godt illustreret i

Selskabsskattelovens § 31 C, stk. 1 til 4. Andre steder i skattelovgivningen opereres der med enten en ejerandel på over 50% eller også over 50% af stemmerne. Eksempler på dette er fx Kursgevinstlovens §4, stk. 2 og Ligningslovens §2, stk. 2.

Da formålet med kravet om mere end 50% ejerskab er at have den bestemmende indflydelse, forslår Danske Advokater, at forslag til bestemmelsen justeres sådan, at der enten skal foreligge en ejerandel på mere end 50% eller en stemmeret på mere end 50%.

Det bemærkes, at begge dele giver mening ved både selskaber og fysiske personer. To personer der ejer en ejendom i sameje i forholdet 40-60 kan godt aftale, at 40% ejeren skal have den bestemmende indflydelse over ejendommen. Det er fx relevant, hvis 40% ejeren er den, der finansierer den pågældende ejendom.

En sådan justering vil give bestemmelsen et bredere anvendelsesområde – men dog ikke en udvidelse der er væsentlig. Allerede efter den foreslåede bestemmelse medregner man ejerandele fra en stor personkreds jf. henvisningen til stk. 1, nr. 1 og BAL § 22, stk. 1.

Yderligere betingelser for at bruge reglen er, at aftaleindgåelse på visse områder ikke må være overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person. Aftalerne er:

- Opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler
- Andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden

Ordlyden af bestemmelsen angiver, at opgaven ikke ”er overladt” til en uafhængig. I bemærkningerne s. 40, 2. afsnit er der anført:

” ikke må være overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne”

Af dette udsagn synes ordlyden at blive udvidet. Der kan enten være tale om, at man ”overlader” opgaven eller en uafhængig ”spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne”. Hvis det er sigtet, at begge elementer ikke må foreligge, skal Danske Advokater opfordre til, at det skrives direkte ind i lovbestemmelsen. Bestemmelsen er på dette punkt formuleret negativ med en angivelse af, hvad det ikke må være. For at sikre den nødvendige forudsigelighed ved brug af bestemmelsen bør ordlyden være klar.

I bestemmelsen anvendes formuleringen leje- eller bortforpagtningsaftaler. Danske Advokater skal anmode om, at de to begreber defineres præcis.

I bemærkningerne s. 40, 3.-5. afsnit er der herefter eksempler på, hvornår en af de to kriterier er opfyldt. Disse eksempler giver anledning til at angive forskellige situationer, som Danske Advokater skal anmode om svar på:

- A. Ejeren af en udlejningsejendom laver alt selv og har ingen aftale med en uafhængig – bestemmelsen er opfyldt?

- B. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med virksomhed om at foretage løbene reparation af lejemålene, men laver selv alt andet selv – bestemmelsen er opfyldt?
- C. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med en virksomhed om at virksomheden foretager til- og fra flytningssyn, men laver selv alt andet – bestemmelsen er opfyldt?
- D. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med en virksomhed om at virksomheden foretager til- og fra flytningssyn og løbende reparation af lejemålene, men laver selv alt andet – bestemmelsen er opfyldt?
- E. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med en virksomhed om at virksomheden foretager til- og fra flytningssyn og løbende reparation af lejemålene og at virksomheden annoncerer efter lejer, men laver selv alt andet herunder udvælger lejerne og laver lejeaftalerne – bestemmelsen er opfyldt?
- F. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med en virksomhed om at virksomheden foretager til- og fra flytningssyn og løbende reparation af lejemålene samt forstå væsentlige forbedringer og at virksomheden annoncerer efter lejer, men laver selv alt andet herunder planlægger forbedringerne og indgår aftale herom og får finansieringen på plads for dem – bestemmelsen er opfyldt?
- G. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med en virksomhed om at virksomheden foretager til- og fra flytningssyn og løbende reparation af lejemålene samt forstå væsentlige forbedringer, men laver selv alt andet herunder planlægger forbedringerne og indgår aftale herom og får finansieringen på plads for dem og udvælger lejerne og laver lejeaftalerne – bestemmelsen er opfyldt?
- H. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med en virksomhed om at virksomheden foretager til- og fra flytningssyn og løbende reparation af lejemålene samt forstå væsentlige forbedringer og at virksomheden annoncerer efter lejer, finder lejeren og laver udkast til aftale herom, men laver selv alt andet herunder planlægger forbedringerne og indgår aftale herom og får finansieringen på plads for dem samt skriver under på lejeaftalen – bestemmelsen er opfyldt?
- I. Ejeren af en udlejningsejendom har en aftale med en virksomhed om at virksomheden foretager til- og fra flytningssyn og løbende reparation af lejemålene samt forstå væsentlige forbedringer og at virksomheden annoncerer efter lejer, finder lejeren og laver udkast til aftale herom, men laver selv alt andet herunder planlægger forbedringerne og indgår aftale herom og får finansieringen på plads for dem samt skriver under på lejeaftalen og har ene kompetencen til at fastsætte lejens størrelse under respekt af lejelovens regler – bestemmelsen er opfyldt?

Som bestemmelsen er formuleret, er der ikke krav til et bestemt omfang af antal ejendomme man ejer. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at en persons ejerskab til et parcelhus der udlejes og hvor ejeren ikke har overladt nogle opgaver til nogen, er en aktiv udlejningsejendom.

Der er heller ikke krav til ejendommens karakter. Det kan være udlejning til beboelse, erhverv eller andet. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at alle disse former for udlejning kan være aktiv udlejning blot de øvrige betingelser er opfyldt.

Bestemmelsen indeholder endelig en 1 års regel til ejerskabet. Bestemmelsen er opdelt i to led – ejendommen skal være enten aktivt udlejet i et år eller være indgået i en samlet virksomhed med aktiv udlejning, der har været ejet i et år. Det andet led i bestemmelsen synes at give mulighed for følgende situation:

En person ejer 100 bolig enheder og har gjort det i 2 år, som udlejes og der er ikke overladt opgaver til andre. Der erhverves nu 20 boligenheder mere, som indgår i virksomheden og som udlejes. 6 måneder efter erhvervelsen ønsker ejeren følgende:

- A. Han ønsker at overdrage alle 120 boligenheder med succession og til 10% i gaveafgift – det kan han?
- B. Han ønsker at overdrage 40 af boligenhederne, der er ejet i mere end 2 år med succession og til 10% i gaveafgift – det kan han?
- C. Han ønsker at overdrage de 20 ny tilkøbte boligenheder og 10 yderligere boligenheder med succession og til 10% i gaveafgift – det kan han?

En person har et holdingselskab, der har to datterselskaber. Et selskab med udlejningsejendomme der er ejet i over 2 år og hvor der ikke er overladt opgaver til nogen og et selskab der indeholder værdipapirer. Ved en pengetanksberegning er koncern passiv med 60%. Der foretages nu erhvervelse af endnu et selskab med udlejningsejendomme, hvorved passivbrøken kun er 40% forudsat at de erhvervede kan betragtes som aktive udlejningsejendomme. Han foretager en aktieombytning. Danske Advokater ønsker bekræftet, at det nye holdingselskab nu kan overdrages med succession, da det nye datterselskabs udlejningsaktivitet indgår i en bestående koncern virksomhed. Kan dette bekræftes?

Alternativt købes de yderligere boligenheder i det bestående ejendomsselskab og forudsætningerne er ellers uændret – kan det bekræftes at kapitalandelene kan overdrages med succession?

Danske Advokater forstår reglen om, at det ”indgår i en samlet virksomhed” som en regel der kan opfyldes ved at indkøbe udlejningsejendomme i et bestående udlejningsselskab eller hvis de nye udlejningsejendomme indkøbes i et søsterselskab der er koncernforbundet – kan dette bekræftes?

I forslag til ændring Dødsbøbeskatningslovens § 29, stk. 2, 6. pkt. (forslag til § 4 nr. 4) og til Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt. (forslag til § 7 nr. 2) er det anført:

»..hvis den faste ejendom ved overdragelsen bliver omfattet af § 8 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.«

Danske Advokater har forståelse for, at dette princip gælder for et almindeligt parcelhus, der udlejes og kun har været udlejet af afdøde/overdrager. Danske Advokater skal anmode om at få bekræftet, at bestemmelsen ikke gælder, hvis afdøde/overdrager selv har beboet ejendomme og selv havde kunnet sælge ejendommen skattefrit efter Ejendomsavancebeskatningslovens § 8, hvis vedkommende havde gjort det før sit dødsfald/denne overdragelse.

Anvendelsesområde for udkast til § 13, stk. 6

I udkast til lovforslaget er der i § 13, stk. 6, indsat en særlig regel om mulighed for at genoptage en bo- eller gaveafgift beregning, for så vidt angår den anvendte afgiftssats i en boopgørelse eller gaveanmeldelse, der er indgivet før den. 1. januar 2025, og vælge at foretage værdiansættelsen af aktierne eller virksomhederne efter Boafgiftslovens § 12 a som affattet ved denne lov, når betingelserne herfor er opfyldt. Reglen er i en vis grad uddybet i bemærkningerne s. 119 og 120. Det fremgår dog ikke tilstrækkeligt klart, hvad formålet er med denne særlige bestemmelse og hvordan reglen præcis skal virke i praksis.

Danske Advokater skal derfor anmode om, at det præcis angives, hvad formålet er med bestemmelsen.

Danske Advokater skal også anmode om, at det ved eksempler angives, hvordan reglen skal fungere i forhold til de øvrige ikrafttrædelsesregler. Reglen om afgiftsnedsættelse fra 15% til 10% har virkning fra 1. oktober 2024, jf. forslag til § 13, stk. 3. Reglen om retskrav på værdiansættelse og ændring af pengetanksreglen har virkning fra 1. januar 2025. Er det sigtet, at man efter de to sidstnævnte tiltag er sat i kraft, skal have mulighed for at gøre brug af disse regler allerede fra 1. oktober 2024? Umiddelbart synes det anførte at være konsekvensen af formuleringen. Der er derfor behov for at få præciseret, hvad der er omfattet af forslag til § 13, stk. 6, og hvad der ikke er omfattet.

Afsluttende bemærkninger

Danske Advokater står altid gerne til rådighed for uddybende spørgsmål eller dialog.

Med venlig hilsen

Susanne Bager
Juridisk konsulent
Danske Advokater
sub@danskeadvokater.dk

Bent Ramskov
Advokat
Bestyrelsesmedlem Foreningen
af Danske Skatteadvokater

Thomas Booker
Advokat
Bestyrelsesmedlem
Foreningen af Danske Skatteadvokater

Anne Kjærhus Mortensen
Advokat
Bestyrelsesmedlem i
Danske Arveretsadvokater

Lovgivningogoekonomi@skm.dk

Skatteministeriet
Nicolai Egtveds Gade 18
1402 København K

Kopi til: KLH@skm.dk / HMN@skm.dk

Dato: 22. august 2024

j.nr. 2024 – 995 - Vedr. høring over forslag til ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love.

Danske Udlejere, der repræsenterer udlejere af fast ejendom i hele Danmark, vil gerne fremkomme med følgende bemærkninger til lovforslaget, gående ud på, at vi overordnet støtter det anførte angående vilkårene for generationsskifte omkring overdragelse af udlejningsejendomme – og andre erhvervsvirksomheder.

Udlejningsejendommene er vigtige elementer i et samfund, som det danske, hvor befolkningen er og skal være mobil og dermed villige til at flytte for bl.a. at skaffe arbejde. Forpligtelserne for en lejer, der ønsker at flytte til en anden by for at opnå arbejde, reduceres betydelig når der er tale om lejeboliger, som kan opsiges med 3 måneder. Tilsvarende er forpligtelserne ved at flytte til en anden egn og stifte bekendtskab med et nyt job, forholdsvis begrænsede, når henses til, at et nyt lejemål kan opsiges med 3 måneders varsel.

Der er derfor behov for at bevare denne type af erhvervsvirksomheder, der udlejer lejligheder / stiller lejligheder til rådighed. De foreslåede initiativer

- **nedsættelse af bo- og gaveafgiften fra 15% til 10% og**
- **større forudsigelighed for fastsættelse af beregningsgrundlaget** for bo- og gaveafgiften,

vil gøre overdragelser / generationsskifter nemmere at gennemføre, og er derfor positive forslag som Danske Udlejere kan støtte.

Danske Udlejere værdsætter tillige at det bringes i forslag, at generationsskifte af ”aktive udlejningsvirksomheder” sidestilles med andre erhvervsvirksomheder, således at der kan ske **skattemæssig succession**.

Driften af en udlejningsvirksomhed, består nu om dage, ofte af flere forskellige brancher under det samme CVR-nr. idet udlejningsvirksomheden, udover at forestå selve udlejningen af lejemålene, tillige står for vedligeholdelsen og udviklingen ejendommene – derunder foretagelse af om- og tilbygninger m.v. – såvel af de bestående ejendomme, som ved opførelse af nye. Disse faktiske

Interesseorganisation for udlejere af fast ejendom

Fredensgade 30, 8000 Århus C. Tlf.: 8618 5155 - Fax: 8618 5157

E-mail: kontakt@danskeudlejere.dk - www.danskeudlejere.dk



forhold angående driften af udlejningsvirksomheder, viser tillige, at udlejningsvirksomheder **ikke er en passiv kapitalanbringelse**, men derimod en **aktiv udlejningsvirksomhed**.

Forslaget om at søskende betragtes som ”nærtstående” i relation til arv og gave vil ligeledes være et forslag, der vil kunne understøtte mulighederne for generationsskifte, alt til bedste for virksomhederne – og dermed for Danmark.

Danske Udlejere støtter således op omkring de fremsatte forslag – og står til rådighed i det omfang, der ønskes besvarelse af evt. spørgsmål.

Med venlig hilsen

DANSKE UDLEJERE

Keld Frederiksen
Formand

kf@advokatfrederiksen.dk

97 44 14 44 / 40 15 30 58

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

lovgivningoekonomi@skm.dk

klh@skm.dk

hmn@skm.dk

Udkast til lovforslag om nedsættelse af bo- og gaveafgiften og indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til et nært familiemedlem, bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder og lempelse af pengetankregler

Skatteministeriet har 28. juni 2024 (j.nr. 2024-995) udbedt sig Dansk Industris bemærkninger til et udkast til lovforslag om nedsættelse af bo- og gaveafgiften og indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til et nært familiemedlem, bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder og lempelse af pengetankregler.

I den anledning bemærkes indledningsvist, at DI overordnet betragter (gen)indførelsen af et retskrav på skematisk værdiansættelse som det vigtigste retssikkerhedsmæssige fremskridt for familieejede virksomheder siden afskaffelsen af formueskattekurser i 2015. DI skal desuden kvittere for, at der med lovudkastet foreslås en justering af pengetankreglen, hvorefter også aktive ejendomsvirksomheder får adgang til skattemæssig succession (og dermed ret til skematisk værdiansættelse etc.) på lige fod med andre erhvervsvirksomheder. Og endelig skal DI kvittere for, at lovforslaget – i forlængelse af [L 138](#), der udmøntede dele af aftalen om reform af personskat – nu sikrer skattemæssig ligestilling af søskende med andre nære familiemedlemmer i relation til både arv *og* gave.

DI har dog en række specifikke bemærkninger til hvert af de ovenstående tre elementer, som gennemgås i det følgende:

Vedrørende skematisk værdiansættelse

DI finder, at det strider mod selve formålet med den politiske aftale bag lovudkastet, *at Skattestyrelsen i enkelte tilfælde (fortsat) tillægges skønsmæssige beføjelser ved opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomheden*. Det gælder både ved fastsættelsen af egenkapital og indtjeningen i beregningsperioden, der lægges til grund for beregning af den skattemæssige værdi af virksomheden (boafgiftslovens § 12 a, stk. 3, nr. 6) og stk. 4, nr. 6)).

Det fremgår af de to nævnte referencer, at der foretages følgende reguleringer i egenkapitalen henholdsvis det regulerede resultat:

... 6) "Andre reguleringer, der er påkrævet for at **give et retvisende billede** af virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet" (DI's fremhævning).

Udtrykket "retvisende billede" i kontekst af virksomheders regnskab er uhensigtsmæssig, idet der er tale om en sprogbug, som i regnskabsreguleringen har en fastsat (anden) definition; og dels fordi formuleringen tillægger Skattestyrelsen skønsmæssige beføjelser, som lovforslaget ellers netop søger at undgå. DI bemærker således, at de i lovbemærkningerne anførte eksempler *ikke* vedrører spørgsmålet om, hvorvidt regnskaberne giver et retvisende billede – hvilket de gør i henhold til den gældende regnskabslovgivning. Eksemplerne i lovbemærkningerne side 29 ff. vedrører derimod to separate tilfælde, hvor anvendelsen af reglerne i stk. 3, 1)-5) henholdsvis stk. 4, 1)-5) ikke giver den korrekte værdi i henhold til skemakravene.

DI finder, at man

- i forhold til stk. 3, nr. 6) bør ændre formuleringen, således at det i forbindelse med omstruktureringer – uanset om de er forretningsmæssigt begrundet eller begrundet i den samlede generationsskiftestruktur – kan være ekstraordinære tilfælde, hvor der skal anlægges en konsistent tilgang, som sikrer kontinuitet i den samlede skematiske vurdering før og efter omstruktureringerne
- i forhold til stk. 4, nr. 6) bør ændre formuleringen, således at det i de særlige (og afgrænsede) tilfælde som skitseret i bemærkningerne kan være påkrævet at udarbejde proforma-tal/sammenligningstal i det omfang, væsentlige transaktioner måtte medføre et behov for dette. Ved akquisitioner indenfor de seneste 12 måneder må købsprisen kunne lægges til grund.

DI er selvfølgelig enig i, at de årsregnskaber, der lægges til grund for den skematiske værdiansættelse, bør være retvisende. Kompetencen til at afgøre dette bør imidlertid ikke ligge hos Skattestyrelsen, idet dette uvægerligt over tid vil udvikle sig til en mere generel (bag)adgang for Skattestyrelsen til ad denne vej at kunne genindføre muligheden for skønsmæssig værdiansættelse – som det herefter påligger skatteyderen at godtgøre er åbenbart forkert.

DI skal derfor opfordre til, at kompetencen til at afgøre, om de anvendte årsrapporter er behæftet med åbenbare fejl/mangler – eller i øvrigt ikke er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens principper og derfor ikke giver et retvisende billede – fortsat ubestridt bør henlægges til Erhvervsstyrelsen (Regnskabskontrollen), ligesom eventuelle klager over revisors arbejde i den forbindelse sker ved indbringelse for Revisornævnet. Det samme gælder, hvis Skattestyrelsen mener, at der i løbet af den femårige beregningsperiode er sket en ændring af regnskabsprincipper, som fordrer en normalisering for hele perioden (og skatteyder er uenig heri).

Tilsvarende er det i modstrid med formålet med den politiske aftale, at den faste ejendom, som måtte indgå i den generationsskiftede virksomhed, efter lovudkastet skal værdiansættes til "handelsværdien". Af lovbemærkningerne fremgår det, at dette skyldes, at der ikke længere foretages periodisk offentlig vurdering af landbrug, skovbrug og erhvervsejendomme (ud over vurdering af grundværdierne).

Som anført, strider en værdiansættelse efter handelsværdien grundlæggende mod ønsket om at sikre forudberegnelighed via skematisk værdiansættelse. DI skal derfor henstille til, at denne bestemmelse ændres, således at også ejendomme indgår i værdiopgørelsen med deres regnskabsmæssige værdi. For at imødekomme tilfælde, hvor den regnskabsmæssige værdi er markant lavere end grundværdien, kan dette eventuelt suppleres med en bestemmelse om, at såfremt den regnskabsmæssige værdi af en ejendom er markant lavere end den seneste offentlige grundværdi, så kan sidstnævnte lægges til grund for værdiansættelsen efter det sædvanlige forsigtighedsnedslag på 20 pct.

I forhold til beregningen af passivposten ved generationsskifte med skattemæssig succession er DI enig med lovudkastet for så vidt, at såfremt den skematiske værdiansættelse anvendes til at opgøre afgiftsgrundlaget efter boafgiftsloven, skal samme værdi anvendes ved beregning af passivposterne. DI mener dog ikke, at det følger naturligt heraf ved lov at afskære parterne fra muligheden for at fastsætte en kursværdi af passivposten, som afspejler de faktiske omstændigheder i overensstemmelse med Højesterets afgørelse i [SKM2024.344.HR](#) herom. Det foreslåede forbud herimod bør derfor udgå.

Samtidig (men principielt set uafhængigt heraf) skal DI opfordre til en generel opjustering af de anvendte satser for passivposten (henholdsvis 22 pct. og 30 pct.), idet disse satser er fastsat på et tidspunkt, hvor rentesatserne var betydeligt højere end de nuværende. Umiddelbart finder DI, at en opjustering med omkring 8 pct. vil være passende.

I forhold til størrelsen af den driftsherreløn, som indgår i beregningen af værdi af goodwill, skal DI opfordre til, at det overvejes, om ikke maksgrænsen på 1 mio. kr. (som ikke løbende indekseres) efterhånden er blevet for lav. Under alle omstændigheder bør beløbet årligt opjusteres på linje med de fleste øvrige beløbsgrænser i skattelovgivningen.

DI opfordrer Folketinget til nøje at overveje, om det er formålstjenstligt at op- eller nedjustere den gennemsnitlige indtjening i den femårige beregningsperiode på baggrund af udviklingstendensen i samme periode. I forvejen vægter det seneste regnskabsår i beregningsperioden tungere end det forrige regnskabsår osv., ligesom levetiden på goodwill bl.a. fastsættes på baggrund af den oplevede omsætningsvækst i beregningsperioden. Følgelig vil yderligere justering på baggrund af udviklingstendensen i perioden føre til "dobbelt-" eller snarere "trippel-vægtning" af den udvikling, virksomheden har gennemgået i beregningsperioden. Dette synes ikke hensigtsmæssigt.

Dels er det på ingen måde givet, at udviklingen over de seneste fem år siger noget brugbart om udviklingen fremadrettet (særligt ikke i en grad, der understøtter en sådan "dobbelttælling" af udviklingstendensen); dels er den store vægtning på udviklingen uforenelig med den generelle bekymring for mulighederne for manipulation, der er tydelig flere steder i lovbemærkningerne: Hvis man er bekymret for, om retskravet på skematisk værdiansættelse giver virksomhederne en tilskyndelse til at ville manipulere de tal, der indgår i værdiansættelsen, til egen fordel, så bør man undgå at lade ét enkelt regnskabsår (især det seneste) vægte uforholdsmæssigt meget i forhold til de øvrige.

Endelig finder DI det beklageligt, at der i lovudkastet lægges op til, at ikrafttrædelsestidspunktet for de nye regler for så vidt angår dødsboer regnes fra dødstidspunktet snarere end udlægstidspunktet. Det har som konsekvens, at personer, som modtager en erhvervsvirksomhed efter 1. oktober 2024, behandles forskelligt alt efter, om arvelader/gavegiver døde inden denne dato. Da fokus i den politiske aftale, der udmøntes med lovudkastet, var på at sikre erhververen af en erhvervsvirksomhed via generationsskifte bedre vilkår for at kunne videreføre denne, skal DI opfordre til, at ikrafttræden for dødsboer ændres, således at de nye regler gælder for udlæg, der foretages efter 1. oktober 2024.

Vedrørende justering af pengetank-reglen

DI kvitterer som anført for, at der med lovudkastet gives mulighed for, at aktive ejendomsvirksomheder kan generationsskiftes på samme vilkår som øvrige erhvervsvirksomheder, herunder med succession samt på de forbedrede vilkår, der følger af nærværende lovudkast (skematisk værdiansættelse og nedsat bo-/gaveafgift). DI savner imidlertid en nærmere begrundelse for lovudkastets krav om mindst 50 pct. ejerskab af den faste ejendom, der generationsskiftes, for at generationsskiftet kan foretages med skattemæssig succession.

Det synes således klart af den politiske aftale, at hensigten med lovforslaget skal være at adskille egentlig aktiv udlejningsvirksomhed – som bør få adgang til skattemæssig succession – fra passiv kapitalanbringelse (i ejendomme), hvor selve "aktiviteten" (udlejningsvirksomheden) foretages af en uafhængig tredjepart.

Den væsentlige betingelse for, om der er tale om aktiv ejendomsvirksomhed må således være lovudkastets anden betingelse om, at "opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne". Det er efter DI's opfattelse opfyldelsen af denne betingelse, der kvalificerer ejendomsvirksomheden som en "aktiv ejendomsvirksomhed" (i modsætning til passiv kapitalanbringelse i fast ejendom) og fordrer, at et generationsskifte af den pågældende ejendomsvirksomhed bør ligestilles med generationsskifte af øvrig erhvervsvirksomhed.

Skattemæssig ligestilling af søskende med andre nære familiemedlemmer

Som anført kvitterer DI for, at der med nærværende lovudkast følges op på L 138, der udmøntede dele af aftalen om reform af personskat og i den forbindelse gennemførte en ligestilling af søskende med øvrige familiemedlemmer i forhold til boafgiften. Med nærværende lovudkast udvides denne ligestilling til også at gælde gaveafgiften. Samlet vil dette betyde, at generationsskifte af en virksomhed til søskende – uanset om det sker ved død eller i levende live – fremover kan foretages på samme vilkår som til øvrige nære familiemedlemmer.

Dette efterlader dog fortsat en udfordring i de tilfælde, hvor det er mest hensigtsmæssigt at generationsskifte virksomheden ”skråt” til en nevø eller niece. Nevøer og niecer betragtes således fortsat – i udgangspunkt – ikke som ”nære familiemedlemmer” hverken i forhold til bo- eller gaveafgift.

Der findes som bekendt en undtagelse herfor, såfremt arvelader/gavegiver (hvis der er tale om overdragelse af en erhvervsvirksomhed) ikke selv efterlader sig afkom. I så tilfælde vil også overdragelse af erhvervsvirksomhed til søskendes børn (og deres børn) kunne ske på samme vilkår som til (øvrige) nære familiemedlemmer.

Der kan imidlertid tænkes et utal af situationer, hvor betingelsen om barnløshed synes særdeles uhensigtsmæssig i forhold til den generelle samfundsinteresse. DI skal derfor på det kraftigste opfordre til, at betingelsen fjernes. Det kan enten ske ved helt generelt at inkludere ”søskendes afkom” i kredsen af nære familiemedlemmer (i både bo- og gaveafgiftsloven) eller ved at justere den målrettede undtagelse for generationsskifte af erhvervsvirksomhed, således at kravet om gavegiver/arveladers barnløshed fjernes.

Øvrige bemærkninger

I forhold til beskrivelsen af vilkårene for beskatning af medarbejderaktier efter ligningslovens § 7 P anfører lovudkastet (korrekt), at værdien af de tildelte aktier først beskattes, når aktierne sælges, samt at dette sker som aktieindkomst. Det bør dog for fuldstændighedens skyld også nævnes, at den tildelende virksomhed til gengæld (i modsætning til aflønning med aktier ikke omfattet af ligningslovens § 7 P) ikke har fradrag for udgiften til aktierne (lovudkastets almindelige bemærkninger punkt 2.3.1.1., sidste afsnit, 4. led, samt første afsnit i bemærkningerne til § 9).

Tilsvarende bør det ved omtalen af rapporten fra ekspertgruppen om værdiansættelse for fuldstændighedens skyld anføres, at ekspertgruppen havde et mindretal, som på en række områder tog forbehold for flertallets analyser og anbefalinger – herunder særlig relevant i forhold til nærværende lovudkast i netop spørgsmålet om retskrav på skematisk værdiansættelse.

Såfremt ovenstående giver anledning til spørgsmål mv., står DI naturligvis til rådighed.

Med venlig hilsen

Jacob Bræstrup
Underdirektør

Chefjurist Kim Lundgaard Hansen
Skatteministeriet
Selskab, Aktionær og Erhverv
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

19. august 2024
KAS/krnio
J.nr. 2024 - 1403

Kære Kim Lundgaard Hansen

Sekretariatet for digitaliseringsklar lovgivning har modtaget udkast til forslag til lov om Nedsættelse af bo- og arveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse af virksomheden i høring.

Sekretariatet har til opgave at vurdere, om ministeriet på tilstrækkelig vis har beskrevet lovforslagets implementeringskonsekvenser, og om lovforslaget efterlever principperne for digitaliseringsklar lovgivning. Gennemgangen af lovforslaget giver på det foreliggende grundlag anledning til følgende bemærkninger:

Vurdering af offentlige implementeringskonsekvenser

Et lovforslags implementeringskonsekvenser skal være velbelyste med henblik på at understøtte, at lovgivningen efter vedtagelse kan administreres hensigtsmæssigt og understøttes digitalt.

Sekretariatet bemærker, at forslaget medfører, at Skatteforvaltningen skal kontrollere beregningen af den opgjorte værdi efter den skematiske model og tilpasse den, såfremt den ikke er opgjort korrekt. Sekretariatet finder, at ministeriet bør beskrive de organisatoriske konsekvenser ved denne opgave, herunder om den skaber behov for kompetenceudvikling af medarbejderne eller kræver flere årsværk mv.

Sekretariatet bemærker ligeledes, at forslaget indebærer, at Skatteforvaltningen skal vurdere om væsentlighedskriteriet er opfyldt, når det gælder de to undtagelser fra den skematiske værdiansættelsesmetode. Sekretariatet vurderer, at ordningen indebærer en fravigelse af princip #3 om objektive kriterier, men at denne er fagligt velbegrundet. Sekretariatet anbefaler, at ministeriet beskriver, om ordningen forventes at medføre organisatoriske konsekvenser såsom øget sagsbehandling for Skatteforvaltningen.

Principper for digitaliseringsklar lovgivning

Lovforslagets efterlevelse af de syv principper for digitaliseringsklar lovgivning skal beskrives i bemærkningerne til et lovforslag, og en eventuel fravigelse af principperne skal begrundes.

Sekretariatet bemærker, at Skatteministeriet vurderer, at lovforslaget er udformet i overensstemmelse med de syv principper for digitaliseringsklar lovgivning, men at dette ikke uddybes nærmere. Sekretariatet anbefaler, at ministeriet beskriver lovforslagets efterlevelse af principperne.

Ministeriet kan fx lægge vægt på, at begrebet ”aktiv udlejningsvirksomhed” defineres klart og tydeligt jf. princip #1 og med brug af objektive kriterier, jf. princip #3.

Det kan samtidig anføres, at nedsættelsen af bo- og arveafgiften efterlever princip #4 om sammenhæng på tværs, da reglerne om nedsat bo- og gaveafgift for generationsskifte i perioden 2016-2019 genbruges. Ligeledes kan ministeriet anføre, at den regnskabsmæssige post for ejendomme efter aktiecirkulæret skal erstattes med den seneste kendte offentlige ejendoms-vurdering. Sekretariatet finder, at denne genbrug af data er i overensstemmelse med princip #4.

Sekretariatet noterer sig, at Skatteforvaltningen kan kræve en regulering af resultaterne ifølge årsregnskaberne, hvis det er oplagt, at der foreligger særlige omstændigheder, som indebærer, at den bogførte egenkapital ikke afspejler den reelle egenkapital på overdragelsestidspunktet. Det følger af princip #7, at lovforslag så vidt muligt skal udformes, så de bidrager til at undgå fejl og snyd.

Sekretariatet finder i den forbindelse, at ministeriet bør beskrive, om der vurderes at være potentiale for at anvende automatisering eller kunstig intelligens til at understøtte efterlevelsen af princip #7 i relation til den foreslåede ordning.

Der henvises i øvrigt til digst.dk/dkl samt [Vejledning om digitaliseringsklar lovgivning](#), ligesom I naturligvis er velkomne til at kontakte sekretariatet for råd og vejledning.

Med venlig hilsen

Kristoffer Nilaus Olsen
Leder af sekretariat for digitaliseringsklar lovgivning
T +45 4178 6034
E krnio@digst.dk



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

22-08-2024

J.nr. 2024-995

Juridisk Direktør
Lena Hartmann
+45 3148 4132
lh@ejd.dk

Bemærkninger til høring over boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love

EjendomDanmark takker for muligheden for at give kommentarer til høring over boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love

Nedenfor findes først vore generelle bemærkninger til lovforslaget, hvorefter følger en række nærmere kommentarer til forslagets enkelte dele.

Overordnede bemærkninger til forslaget

EjendomDanmark skal indledningsvist påpege følgende generelle forhold, der er relevante at overveje i relation til forslaget

Positivt med ligestilling for ejendomsvirksomheder

Helt overordnet finder EjendomDanmark det meget positivt, at familieejede ejendomsudlejningsvirksomheder nu ligestilles med andre virksomhedstyper hvad angår adgangen til succession ved generationsskifte. Dette har længe været et stort ønske for landets mange aktive ejendomsvirksomheder, som nu kan se frem til at kunne overdrage deres virksomheder til næste generation uden at risikere hele eller delvise frasalg af virksomheden til anden side. Dette vil alt andet lige medvirke til, at flere ejendomsvirksomheder, og dermed ejendomme, vil forblive på danske familiers hænder, og ikke frasælges som en del af et generationsskifte.

Samtidig tjener forslaget også som en kærkommen anerkendelse af de mange aktive udlejningsvirksomheder, som i mange år har været betragtet på linje med passive kapitalvirksomheder på trods af deres aktive natur. En familieejet udlejningsvirksomhed er netop en aktiv virksomhed, som til dagligt er engageret i vedligeholdelse, renhold, genudlejning, udvikling og administration af sine ejendomme, og beskæftiger en lang række medarbejdere med vidt forskellige baggrund. At disse virksomheder nu opnår anerkendelse som aktive virksomheder - også ved generationsskifte - er derfor meget kærkommen, og EjendomDanmark er særdeles positiv over at denne meget gamle debat, nu endelig finder sin ende, og at de aktive familieejede udlejningsvirksomheder kan lægge bekymringen ved generationsskifte på hylden, og i stedet fokusere på at sikre, at deres virksomheder driftes sundt til glæde for både nuværende og fremtidige lejere.

Nedsættelse af den samlede bo- og gaveafgift ved familieoverdragelser af virksomheder

EjendomDanmark finder i tillæg til den meget positive nye ligestilling af ejendomsvirksomhederne, det også positivt at bo- og gaveafgiften nedsættes fra de nugældende 15 procent til 10 procent ved overdragelser af familieejede virksomheder. Det er EjendomDanmarks overbevisning, at en lavere bo- og gaveafgift vil være med til at sikre, at mindre unødigt kapital drænes fra de familieejede virksomheder, hvilket således frigives til reinvesteringer i virksomhederne. Særligt for ejendomsvirksomheder er der behov for denne kapital, hvor især den grønne omstilling trænger sig på, og forudsætter massive investeringer i virksomhedernes ejendoms-masse, hvis virksomhederne skal være i stand til at leve op til fremtidens krav.

Bemærkninger til forslagets enkelte dele

EjendomDanmark har nærmere kommentarer til forslagets § 2, nr. 2 og 3 om aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 og stk. 7.

Andre steder i lovforslaget, herunder i ændringerne til virksomhedsskatteoven, er der referencer til de foreslåede ændringer i aktieavancebeskatningslovens § 34, så vores kommentarer til aktieavancebeskatningsloven gælder også i forhold til de øvrige ændringer, der relaterer sig til aktieavancebeskatningslovens § 34.

Afgrænsning af begrebet passiv kapitalanbringelse i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, og § 34, stk. 7

Skatteministeriet foreslår, at den nuværende formulering i § 34, stk. 1, nr. 3, om, at bortforpagtning af landbrugs- eller skovejendomme ikke anses for passiv kapitalanbringelse, udvides til, at aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom ligeledes ikke anses som passiv kapitalanbringelse.

EjendomDanmark vurderer som anført indledningsvis i vores høringsvar, at denne lovændring er særdeles positiv, da den skal sidestille udlejningsvirksomhed med andre former for aktiv erhvervsvirksomhed.

Skatteministeriet foreslår endvidere, at der tilføjes et nyt stk. 7, hvor det nærmere defineres, hvad der forstås ved aktiv udlejningsvirksomhed. Her foreslår Skatteministeriet, at der indsættes følgende formulering i loven:

“Stk. 7. Ved aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. stk. 1, nr. 3, 2. pkt., forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig

fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne.”

EjendomDanmark vurderer, at den valgte formulering af afgrænsningen overfor ikke-aktiv udlejningsvirksomhed ikke er hensigtsmæssig.

Det fremgår af høringsmaterialet, at *”Det er regeringens ønske, at selskaber, der udøver aktiv virksomhed med udlejning af fast ejendom, skal ligestilles med andre erhvervsvirksomheder, når det gælder adgang til at kunne overdrage virksomheden med succession.”* og *”Hensynet til at kunne opretholde virksomheden uden frasalg eller gældsætning af virksomheden gælder efter regeringens opfattelse på samme måde for selskaber med aktiv virksomhed med udlejning af fast ejendom som for andre erhvervsvirksomheder i selskabsform.”*

Lovforslagets intention må derfor være at der også for så vidt angår ejendomsudlejningsvirksomheder skal kunne foretages en individuel vurdering af de enkelte virksomhedsejeres aktivitet – ligesom det er kutyme med andre typer virksomheder. Definitionen af ’aktiv udlejningsvirksomhed af fast ejendom’ bør derfor give tilstrækkeligt råderum til at de enkelte virksomhedsejere, kan godtgøre deres (forskelligartede) aktivitet relateret til ejendomsudlejningsvirksomhedens drift og samtidigt sikre mod utilsigtet udnyttelse af reglerne ved overvejende passiv investering i fast ejendom.

Den nuværende formulering i lovforslaget og de tilhørende bemærkninger, giver efter EjendomDanmarks fortolkning ikke med sikkerhed råderum for at kunne foretage en afbalanceret og individuel afvejning af de enkelte virksomheders aktivitet relateret til driften af udlejningsvirksomheden, men lægger alt for meget vægt på ét konkret delelement, nemlig indgåelsen af leje- og bortforpagtningsaftalerne.

Lejelovgivningen – og særligt lejeloven for boliglejemål - har dog igennem årene udviklet sig til et særdeles kompliceret regelsæt, der er præget af meget stærk regulering, især når det kommer til lejevilkår. Ofte vil udlejer derfor være bundet af lovgivning og retspraksis, når det kommer til fastlæggelse af lejeniveauer og genudlejning indenfor de givne rammer kan være en underordnet, rutinemæssig opgave. På den anden side er der en række udviklede gyldighedsbetingelser og formkrav, der kan gøre det nødvendigt for en ikke lejeretskyndig udlejer, at søge professionel rådgivning ved indgåelse af lejeaftaler. I praksis er det derfor således, at mange private udlejere vælger at få bistand fra sagkyndige jurister eller ejendomsadministratorer til netop udarbejdelse af lejekontrakter, mens de koncentrerer deres aktive indsats til de mange øvrige opgaver, der er forbundet med driften af en udlejningsejendom, såsom lejeoprævning, bogføring, løbende ejendomsvedligeholdelse, istandsættelse ved fraflytning, forbedring og udvikling af ejendommen, optimering af energiforbrug m.v.

Det stemmer derfor ikke overens med virkeligheden i udlejningsvirksomhederne, hvis man betragter indgåelsen af selve leje- og bortforpagtningsaftaler som et altid afgørende, væsentligt element. Denne vægtning kan derimod medføre en uligebehandling, som må formodes at være utilsigtet. De familieejede ejendomsudlejningsvirksomheder kommer nemlig i mange størrelser og former - ofte afhængig af ejernes professionelle baggrund og forskellig viden og kunnen. Ved den nuværende formulering lægges der afgørende vægt på, hvem der indgår

leje- og bortforpagtningsaftalerne og det vil kunne skabe en retsstilling, der ikke generelt tilgodeser den 'aktive' ejendomsudlejningsvirksomhed, men alene den 'akademisk aktive' ejendomsudlejningsvirksomhed. Især de mange mindre familieejede ejendomsudlejningsvirksomheder vil kunne blive ramt på en uhensigtsmæssig måde, hvor de risikerer at blive afskåret fra succession, alene fordi de søger professionel hjælp til (de juridiske) delelementer af ejendomsdriften.

For at illustrere dette kan man forestilles sig to fiktive ejendomsvirksomheder, A og B. I de to ejendomsudlejningsvirksomheder, har ejerne forskellig uddannelses- og erhvervmæssig baggrund. Begge virksomheder ejer et par ejendomme, der er udlejet til både beboelse og erhverv.

- I virksomhed A er ejeren advokat og har beskæftiget sig med ejendomsadministration og udlejning igennem mange år.
- I virksomhed B er ejeren håndværker og har godt styr på byggeteknik og vedligeholdelse af ejendomme.

I virksomhed A står ejer selv for indgåelsen af lejekontrakter og korrespondancen med lejerne og udarbejder selv lejevarslinger mv.. Virksomhed A har dog hyret et viceværtfirma, der sørger for den løbende ren- og vedligeholdelse. Da én af ejendommene trænger til et nyt tag og der i samme omdur med fordel kan gennemføres energiforbedringer på ejendommen, hyrer ejeren en totalentreprenør, der skal gennemføre byggeprojektet, da han ikke selv har tilstrækkelig byggeteknisk viden.

I virksomhed B står ejeren selv for renoveringsprojekter (nogle af hans ejendomme trænger til en kærlig hånd og har et vist udviklingspotentiale). Han sørger også løbende for vedligeholdelsen af ejendommene ved fx maling. Han har hyret et rengøringsfirma, men står selv for ind- og fraflytningssyn og beboerne ringer til ham, hvis der er noget der skal repareres. Når der skal indgås nye lejekontrakter eller sendes lejevarslinger mv., involverer ejeren en professionel ejendomsadministrator, der sikrer at dokumenterne overholder lejeloven. Ejeren har ikke selv styr på juraen og stoler derfor på administrators anbefalinger. Efter en oprindelig drøftelse af muligheder og aftalevilkår, har administrator fået til opgave at opnå den højest tilladte leje og administrator har fået fuldmagt til at underskrive aftalerne på vegne af ejer.

Ved den nuværende formulering, vil virksomhed B risikere at blive betragtet som passiv ejendomsvirksomhed og virksomhed A vil formentlig blive betragtet som aktiv ejendomsvirksomhed, da der lægges særligt vægt på, hvorvidt ejeren selv står *for indgåelsen af lejeaftaler*.

Det er EjendomDanmarks klare indtryk at det må være hensigten med det nye stk. 7, at skabe en tydelig afgrænsning mellem de aktive ejere, der 'blander' sig i væsentlige beslutninger, selvom effektivering af beslutningerne kan være udliciteret til en administrator, entreprenør eller anden ekstern rådgiver og de passive ejere, der udelukkende er interesseret i at oppebære et løbende afkast af den kapital, der er investeret i ejendommene, mens den aktive drift af virksomheden – som er afgørende for afkastets størrelse – i sin helhed eller i væsentligt omfang varetages af en uafhængig tredjepart

Skal denne sondring tydeligt fremgå af lovteksten, bør der først og fremmest lægges vægt på, hvorvidt ejerkredsen har bestemmende indflydelse på ejendommens drift, herunder ved væsentlige beslutninger om fx lejevilkår, større moderniseringsprojekter eller konceptet for ejendommen. Ved at lægge vægt på, hvorvidt ejeren udøver bestemmende indflydelse eller ej, vil der kunne sikres, at kategoriseringen – i lighed med vurdering vedrørende andre virksomhedstyper - i videst muligt omfang ville ske ud fra de for den konkrete udlejningsvirksomhed relevante forhold og på en fair og afbalanceret måde, der giver plads til den mangfoldighed, som vi i dag ser blandt landets mange familieejede ejendomsvirksomheder.

EjendomDanmark foreslår derfor, at aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, formuleres således:

- *»Stk. 7. Ved aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. stk. 1, nr. 3, 2. pkt., forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., og hvor ejeren selv udøver eller på anden vis har bestemmende indflydelse på driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom, herunder ved opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom, fx leje- eller bortforpagtningsaftaler, aftaler om ombygning eller aftaler om væsentlige vedligeholdelsesarbejder. ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne. Ved opgørelsen af ejerandelen efter 1. pkt. medregnes ejerandele, der direkte eller indirekte besiddes af den i stk. 1, nr. 1, og boafgiftslovens § 22, stk. 1, nævnte personkreds. 1. pkt. finder kun anvendelse, hvis ejendommen har været ejet i mindst 1 år før overdragelsen og i hele denne periode har været aktivt udlejet, jf. 1. pkt., eller hvis den indgår i en samlet virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, der har været ejet i mindst 1 år.«*

Det er EjendomDanmarks vurdering, at det ovenstående forslag til formulering af bestemmelsen i væsentlig højere grad vil give mulighed for en afbalanceret sondring.

Såfremt der ikke skulle findes tilslutning til ovenstående forslag, skal EjendomDanmark opfordre til, at der som minimum foretages en præcisering af ordlyden, der skaber en mere virkelighedsnær balance mellem vigtigheden af leje- og bortforpagtningsaftaler og andre typer aftaler, der kan være væsentlig for driften af udlejningsvirksomheden.

Som alternativ til ovenstående formulering foreslår EjendomDanmark derfor, at der i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, som minimum foretages følgende sproglige præciseringer:

- *»Stk. 7. Ved aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. stk. 1, nr. 3, 2. pkt., forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste*



ejendom er mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af ~~leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre~~ aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke i overvejende grad er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller den afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne. Ved opgørelsen af ejerandelen efter 1. pkt. medregnes ejerandele, der direkte eller indirekte besiddes af den i stk. 1, nr. 1, og boafgiftslovens § 22, stk. 1, nævnte personkreds. 1. pkt. finder kun anvendelse, hvis ejendommen har været ejet i mindst 1 år før overdragelsen og i hele denne periode har været aktivt udlejet, jf. 1. pkt., eller hvis den indgår i en samlet virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, der har været ejet i mindst 1 år.»

Ved denne formulering vil der kunne skabes mere balance mellem de forskellige typer aftaler, der kan være af afgørende betydning for driften af en udlejningsvirksomhed, hvormed der kunne skabes en mere nuanceret og virkelighedsnær vurdering af den konkrete ejendomsvirksomheds aktiviteter.

Kommentar og alternative formuleringsforslag til konkrete udklip fra bemærkningerne

Også i bemærkningerne til lovforslaget ses der at være lagt mere vægt på selve indgåelsen af leje- og bortforpagtningsaftaler end på spørgsmålet om hvorvidt det er ejer eller en ekstern tredjepart, der træffer de for ejendomsdriften væsentlige beslutninger eller indgår de for den konkrete udlejningsvirksomhed væsentlige aftaler.

EjendomDanmark anbefaler derfor, at det fremhæves tydeligt i bemærkningerne, at der ved afgrænsning ikke først og fremmest skal lægges vægt på hvem der indgår leje- eller bortforpagtningsaftaler, men at det afgørende er, hvem der træffer de for den individuelle udlejningsvirksomhed væsentlige beslutninger.

EjendomDanmark vurderer derudover at bemærkningerne som minimum bør præciseres på en række punkter, der ved de nuværende formuleringer giver anledning til tvivl og/eller fejlfortolkning. Disse punkter er i det følgende er oplyst med kommentar og konkrete alternative formuleringsforslag, der tager afsat i den foreslåede præcisering af ordlyden i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7.

Bemærkninger under 2.3.1.2. Skatteministeriets overvejelser og den foreslåede ordning (m.fl.)

Nuværende formulering:

- *Ved aktiv udlejningsvirksomhed vil efter forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, skulle forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til*



en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne.

EjendomDanmarks kommentar: Ved den foreslåede formulering, vil der lægges afgørende vægt på, om ejervirksomheden selv står for indgåelse af leje- og bortforpagtningsaftaler eller om netop denne opgave er overladt til en uafhængig tredjepart. I mange tilfælde vil indgåelsen af netop lejeaftaler dog være en opgave, der kræver særlig juridisk viden, som ikke kan forventes at være til stede hos alle familieejede virksomhedsejere og hvor det er hensigtsmæssigt at ejervirksomheden søger professionel bistand hos fx en advokat eller ejendomsadministrator for at sikre at lejelovgivning og nyeste retspraksis overholdes. Samtidigt kan der være mange andre væsentlige opgaver og aftaler forbundet med driften af udlejningsvirksomheden, som ejervirksomheden selv står for (jf. eksempel med virksomhed A og B). Ved den nuværende formulering risikerer de ejendomsvirksomheder, der søger ekstern juridisk bistand, at blive betragtet som passive, mens virksomheder, der selv varetager indgåelse af aftaler, men søger hjælp ved andre opgaver, vil blive betragtet som aktive. Formuleringen bør tilpasses, så den ikke skaber utilsigtet ulighed.

Alternativ formuleringsforslag:

- *Ved aktiv udlejningsvirksomhed, vil efter forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, skulle forstås forstås udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af ~~leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre~~ aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke i overvejende grad er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller den afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne.*

Nuværende formulering:

- *Kravet om, at opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke må være overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne, indebærer, at aktierne i et ejendomsselskab ikke vil kunne overdrages med succession, når ejeren har overladt disse grundlæggende opgaver i virksomheden til en uafhængig tredjemand.*

EjendomDanmarks kommentar: Teksten bør tilpasses i en konsekvensrettelse jf. ovenstående

Alternativ formuleringsforslag:

- *Kravet om, at opgaven med indgåelsen af ~~leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre~~ aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke i overvejende grad må være overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller den afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne, indebærer, at aktierne i et ejendomsselskab ikke vil kunne overdrages med succession, når ejeren i overvejende*



grad har overladt disse grundlæggende opgaver i virksomheden til en uafhængig tredjemand.

Nuværende formulering:

- *En uafhængig tredjemand vil skulle anses for at spille en afgørende rolle ved indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftalerne, såfremt den pågældende forhandler aftalerne med lejerne/forpagterne, og de herefter normalt indgås, uden at ejeren foretager ændringer heri. Ejeren vil således skulle anses for at have overladt opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftalerne til en uafhængig tredjemand, også selv om ejeren formelt indgår aftalerne, når denne kompetence til at indgå aftalerne reelt udelukkende er formel, idet de aftaler, som den uafhængige tredjemand forelægger til underskrift, rutinemæssigt godkendes uden indholdsmæssige ændringer. Er der tale om en række ensartede lejemål, vil det afgørende være, om ejervirksomheden selv træffer beslutning om lejeniveauet for de ensartede lejemål.*

EjendomDanmarks kommentar: Formuleringen er meget konkret og udmøntet på en måde, at de ejervirksomheder, der søger professionel hjælp til en konkret opgave, som de ikke selv har den rette faglige kompetence til at kunne varetage, ville risikere at blive 'straffet'. Søger virksomhedsejer hjælp hos fx en advokat for at få forhandlet en ny lejekontrakt og er ejeren tilfreds med advokatens indsats (eller stoler på dennes ekspertise) vil ejer typisk ikke skulle foretage ændringer i den forhandlede kontrakt før afgivelse af sin underskrift. De forhandlede aftaler vil derfor typisk indgås uden at ejer foretager efterfølgende ændringer heri. Med afsat i et ønske om at skabe lighed – uanset om ejerne har forskellige eksperter og derfor søger professionel hjælp til forskellige typer opgaver relateret til ejendomsdriften, mens de varetager andre selv (jf. eksempel med virksomhed A og B), foreslår vi følgende ændring af formuleringen:

Alternativ formuleringsforslag:

- *En uafhængig tredjemand vil skulle anses for at spille en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden, såfremt aftalerne indgås uden at ejeren har bestemmende indflydelse på aftalerne udformning og indhold. Bestemmende indflydelse vil fx kunne gøres gældende ved at ejer sætter rammen for aftalens indhold, fx ved at træffe beslutning om lejeniveauet for ensartede lejemål eller ved at foretage tilpasninger inden aftalerne underskrives.*

Ejeren vil således skulle anses for at have overladt opgaven med indgåelsen af aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden til en uafhængig tredjemand, såfremt denne egenrådigt og uden at skulle inddrage ejeren, forhandler og indgår aftalerne på vegne af ejeren. Dette gælder også selv om ejeren formelt indgår aftalerne, når kompetencen til at indgå aftalerne reelt udelukkende er formel, idet aftalerne alene forelægges til underskrift.

~~leje- eller bortforpagtningsaftalerne, såfremt den pågældende forhandler aftalerne med lejerne/forpagterne, og de herefter normalt indgås, uden at ejeren foretager~~



~~ændringer heri. Ejeren vil således skulle anses for at have overladt opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftalerne til en uafhængig tredjemand, også selv om ejeren formelt indgår aftalerne, når denne kompetence til at indgå aftalerne reelt udelukkende er formel, idet de aftaler, som den uafhængige tredjemand forelægger til underskrift, rutinemæssigt godkendes uden indholdsmæssige ændringer. Er der tale om en række ensartede lejemål, vil det afgørende være, om ejervirksomheden selv træffer beslutning om lejeniveauet for de ensartede lejemål.~~

Nuværende formulering:

- *Baggrunden for kravet om, at indgåelsen af aftalerne om leje eller bortforpagtning ikke må være overladt til en uafhængig tredjemand, er, at en udlejningsejendom eller en portefølje af udlejningsejendomme ikke kan anses for at indgå i en aktiv udlejningsvirksomhed, hvis ejeren/ejerne udelukkende ejer ejendommene, mens det er overladt til uafhængige at træffe de beslutninger om indgåelse af leje- og bortforpagtningsaftaler, der må anses for centrale aftaler i en udlejningsvirksomhed.*

EjendomDanmarks kommentar:

Selvom leje eller bortforpagtningsaftaler i nogle ejendomsvirksomheder vil være af væsentlig betydning, vil det næppe i alle ejendomme være tilfældet, da det især ved beboelse, ofte er lovgivningen der styrer under hvilke vilkår og til hvilke lejeniveauer aftalerne kan indgås. Derimod kan der være mange andre opgaver og beslutninger, der kan være mindst lige så vægtige og centrale for ejendommens drift og dennes økonomi.

Leje- og bortforpagtningsaftaler bør derfor ikke fremhæves som en aftaletype, der altid skal anses som central, men derimod som et eksempel på en af de aftaletyper, der kan være af central betydning.

Alternativ formuleringsforslag:

- *Baggrunden for kravet om, at indgåelsen af aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden ~~aftalerne om leje eller bortforpagtning~~, ikke må være overladt til en uafhængig tredjemand, er, at en udlejningsejendom eller en portefølje af udlejningsejendomme ikke kan anses for at indgå i en aktiv udlejningsvirksomhed, hvis ejeren/ejerne udelukkende ejer ejendommene, mens det er overladt til uafhængige at træffe de beslutninger om indgåelse af de aftaler, leje- og bortforpagtningsaftaler, der må anses for centrale aftaler i en udlejningsvirksomhed.*

Nuværende formulering:

- *Tilsvarende vil det efter forslaget være en betingelse, at indgåelsen af andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig tredjemand. Aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste*



ejendom kan f.eks. være aftaler om ombygning eller væsentlige vedligeholdelsesarbejder vedrørende den faste ejendom.

EjendomDanmarks kommentar: hvis formuleringen i øvrigt ændres, vil afsnittet skulle konsekvensrettes.

Alternativ formuleringsforslag – i forlængelse af ovenstående ændring:

- ~~Tilsvarende vil det efter forslaget være en betingelse, at indgåelsen af andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig tredjemand.~~ Aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom kan f.eks. være aftaler om leje eller bortforpagtning eller om ombygning eller væsentlige vedligeholdelsesarbejder vedrørende den faste ejendom.

Nuværende formulering:

- *Er indgåelse af de nævnte aftaler helt eller delvist overladt til en uafhængig, vil udlejningsejendommene skulle anses for passiv kapitalanbringelse, fordi ejerne udelukkende oppebærer et løbende afkast af den kapital, der er investeret i ejendommene, mens den aktive drift af virksomheden – som er afgørende for afkastets størrelse – i sin helhed eller i væsentligt omfang varetages af en uafhængig tredjepart. Det kendes eksempelvis fra ejendomsprojekter, der udbydes offentligt, og hvor de enkelte investorer i almindelighed udelukkende foretager investeringen med henblik på at opnå et afkast af den investerede kapital uden selv aktivt at deltage i driften af ejendommene.*

EjendomDanmarks kommentar: "Helt eller delvist" har ikke samme betydning som "i sin helhed eller i væsentligt omfang". Formuleringen bliver derfor uklar og bør ensrettes for at undgå tvivl om fortolkningen.

Alternativ formuleringsforslag:

- *Er indgåelse af de nævnte aftaler i sin helhed eller i overvejende grad helt eller delvist overladt til en uafhængig, vil udlejningsejendommene skulle anses for passiv kapitalanbringelse, fordi ejerne udelukkende oppebærer et løbende afkast af den kapital, der er investeret i ejendommene, mens den aktive drift af virksomheden – som er afgørende for afkastets størrelse – i sin helhed eller i væsentligt omfang varetages af en uafhængig tredjepart. Det kendes eksempelvis fra ejendomsprojekter, der udbydes offentligt, og hvor de enkelte investorer i almindelighed udelukkende foretager investeringen med henblik på at opnå et afkast af den investerede kapital uden selv aktivt at deltage i driften af ejendommene*

I EjendomDanmark håber vi, at disse bemærkninger kan bistå Skatteministeriet i det videre arbejde med at kvalitetssikre forslaget med henblik på at skabe en retstilstand, hvor familieejede ejendomsudlejningsvirksomheder ikke på en uhensigtsmæssig måde afskæres fra succession, bare fordi de søger professionel hjælp til (visse) delelementer af ejendomsdriften.

EjendomDanmark står naturligvis gerne til rådighed i det videre arbejde.

Med venlig hilsen

Lena Hartmann

Juridisk direktør

Til: Lovgivning og Økonomi (lovgivningogoekonomi@skm.dk)
Cc: Kim Lundgaard Hansen (KLH@skm.dk), Henrik Møller Nielsen (HMN@skm.dk)
Fra: 1 - ERST Høring (hoering@erst.dk)
Titel: Erhvervsstyrelsens høringsvar vedr. forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (J.nr. 2024 - 995)(ERST Sagsnr: 2024 - 8610)
Sendt: 22-08-2024 12:00

Denne e-mail kommer fra internettet. Den er således ikke nødvendigvis fra en intern kilde, selvom afsenderadressen kan indikere det.

Kære modtager i Skatteministeriet

Hermed Erhvervsstyrelsens høringsvar vedr. nedenstående høring.

Fasttrack svar vedrørende forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften og indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til et nært familiemedlem, bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder og lempelse af pengetankregler).

Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) har modtaget lovforslaget i høring.

Administrative konsekvenser:

OBR vurderer, at lovforslaget ikke medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet og har dermed ikke yderligere kommentarer.

Innovations- og Iværksættertjekket:

OBR skal gøre opmærksom på, at Skatteministeriet skal udarbejde en vurdering af Innovations- og Iværksættertjekket frem mod fremsættelsen af nærværende lovforslag. Skatteministeriet bedes fremsende vurderingen til OBR inden lovforslagets fremsættelse med henblik på OBR's screening af vurderingen.

Fremover bør Skatteministeriet medsende en vurdering af Innovations- og Iværksættertjekket til OBR i forbindelse præhøringen forud for den offentlige høring.

OBR bemærker, at Skatteministeriet jf. Lovkvalitetsvejledningen bør sende udkast til erhvervsrettet regulering i høring hos OBR så vidt muligt seks uger før den offentlige høring. OBR skal dels vurdere de administrative konsekvenser for erhvervslivet som bidrag til den samlede erhvervsøkonomiske konsekvensvurdering og dels gennemgå fagministeriets vurdering af Innovations- og Iværksættertjekkets relevans.

Kontaktperson vedrørende ovenstående bemærkninger:

Sofie Amalie Anderskov Riis
Student
Tlf. direkte: 35 29 12 28
E-post: SofRii@erst.dk

Med venlig hilsen

Annette Pia Andersen

ERHVERVSSTYRELSEN
Bedre Regulering

Dahlerups Pakhus
Langelinie Allé 17
2100 København Ø
Telefon: +45 35291000
Direkte: +45 35291653
E-mail: anpian@erst.dk

www.erhvervsstyrelsen.dk

ERHVERVSMINISTERIET

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for behandlingen af de personoplysninger, vi modtager om dig. Læs mere om formål og lovgrundlag for databehandlingen på erhvervsstyrelsen.dk.

Hvis du sender følsomme oplysninger, opfordrer vi til, at du bruger din digitale postkasse på [Virk](#).

Skatteministeriet

lovgivningoekonomi@skm.dk

Kim Lundgaard Hansen Henrik Møller Nielsen
KLH@skm.dk HMN@skm.dk

Høringsvar vedr. Lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love.

På FDR – Foreningens Danske Revisorer's vegne skal jeg hermed kommentere ovenstående lovforslag. FDR er meget positiv overfor bedre regler for erhvervslivet, da erhvervslivet er grundlaget for beskæftigelsen, eksporten og en god dansk økonomi samt bevarelse af virksomheder på danske hænder og i familiekredsen.

Kommentarer:

Vi hilser forslaget om nedsat gaveafgift for søskende velkommen. Vi vil dog foreslå, at tidspunktet for indførelse af 15 %- satsen fremrykkes, når nu satsen er besluttet.

Vi er også enige i at forslaget om overdragelse af erhvervsvirksomheder overdrages med nedsat afgiftsprocent til nære familiemedlemmer..

Ved en gennemgang af værdiansættelsesberegningen, kan det umiddelbart se ud som om, reglerne ikke vil være lette at forstå for "almindelige" mennesker, da der er mange forbehold for anvendelse af den skematiske beregning.

Vil det ikke være nærliggende, at man også kan anvende værdiansættelsesmodellen ved en skattepligtig overdragelse?

Lempelsen af successionsreglerne for udlejningsejendomme er meget velkommen.

Generelt er vi tilfredse med forslaget.

Hvis der ønskes uddybende svar, står vi naturligvis til disposition.

København, den 20. august 2024

Thorbjørn Helmo Madsen
formand for skatteudvalget
thm@taxmaster.dk / Telefon 23323494

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K



FINANS
DANMARK

Høringssvar om Forslag til Lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften mv.)

Høringssvar

16. august 2024
Dok: FIDA-483742746-689340-v1
Kontakt Peter Schultz-Møller

Generelle bemærkninger

Finans Danmark takker for muligheden for at afgive høringssvar til forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften, indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse og bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder).

Finans Danmark bifalder, at der er indgået en aftale, der medfører en nedsættelse af arve- og gaveafgifter. Arveafgifter medfører på linje med kapitalbeskatning forvriddinger, der har negative virkninger på samfundsøkonomien – det gælder opsparing og arbejdsudbud. Arveafgifter reducerer således afkastet af, at arvelader i livsforløbet skaber og fastholder værdier.

I relation til det konkrete forslag om nedsættelse af bo- og gaveafgiften kan bemærkes, at Finans Danmark foretrækker en ensartet nedsættelse af bo- og gaveafgiftssatser for alle typer af aktiver. Det gælder erhvervmæssige, finansielle og andre typer aktiver.

En ensartet boafgiftssats for alle typer af aktiver skaber de bedste vilkår for en neutral beskatning til fordel for samfundsøkonomien og de enkelte familier. Hertil kommer, at den i lovforslaget indeholdte nedsættelse af bo- og gaveafgiftssat-

sen fra 15 til 10 procent ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til et nært familiemedlem stiller krav om, at der genindføres komplicerende afgrænsningsregler, jf. lovforslaget.

Finans Danmark har ikke bemærkninger til, at afgrænsningen tager udgangspunkt i afgrænsningsregler, der var gældende i indkomstårene 2016-2019.

Finans Danmark finder det hensigtsmæssigt, at søskende fra 2027 inkluderes i kredsen af nærtstående familiemedlemmer i relation til gaveafgiftsreglerne. At søskende fremover – uanset om de modtager arv eller gave fra en søster eller bror – alene vil skulle betale 15 pct. i gave- eller boafgift sikrer bedre vilkår for overdragelse af værdier på det tidspunkt, der er mest hensigtsmæssigt ud fra familiens prioriteringer.

Finans Danmark finder det fordelagtigt, at lovforslaget indeholder et retskrav på en skematisk værdiansættelse ved opgørelsen af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af en erhvervsvirksomhed. Finans Danmark kommenterer ikke på den foreslåede opgørelse af den skematiske værdi.

Høringsvar

16. august 2024

Dok. nr.:

FIDA-483742746-689340-v1

Specifikke bemærkninger

Finans Danmark har følgende specifikke bemærkninger til udkastet til lovforslaget.

Boafgiftsloven, lovforslagets § 1, nr. 5 og 21 (nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved overdragelse af erhvervsvirksomhed til nære familiemedlemmer – bortfald af nedsættelsen ved efterfølgende overdragelse)

Nedsættelsen af bo- og gaveafgiften fra 15 pct. til 10 pct. ved overdragelse af erhvervsvirksomhed til nære familiemedlemmer vil få virkning for udlodning fra boer vedrørende personer, der er afgået ved døden den 1. oktober 2024 eller senere, og for gaver, der ydes den 1. oktober 2024 eller senere.

Som følge af de gældende regler i boafgiftslovens § 1 b, stk. 1, og § 23 b, stk. 1, der bliver anvendelige på forslaget om nedsættelse af bo- og gaveafgiften, vil det blandt andet være en betingelse for nedsættelsen, at arvingen/legataren henholdsvis gavemodtageren ikke direkte eller indirekte foretager en hel eller delvis overdragelse af de modtagne aktier/virksomhed inden for 3 år fra udlodningen/modtagelsen. Hvis en sådan overdragelse finder sted, vil den nedsatte bo- eller gaveafgift blive forhøjet, så den herefter udgør 15 pct.

Der sker dog efter gældende regler ikke forhøjelse af den nedsatte bo- eller gaveafgift, hvis overdragelsen sker som følge af arvingens/legatarens henholdsvis



gavemodtagerens død, livstruende sygdom eller ved gave til en erhverver, der er omfattet af den i boafgiftslovens § 22, stk. 1, anførte personkreds. Der sker heller ikke forhøjelse af den nedsatte bo- eller gaveafgift, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller en skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag. Der henvises til boafgiftslovens § 1 b, stk. 2, og § 23 b, stk. 2.

Det bedes bekræftet, at en overdragelse af aktier, der finder sted efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 34, § 35 eller § 35 A, og som sker ved gave, er omfattet af den beskrevne undtagelse og således ikke vil udløse forhøjelse af den nedsatte bo- eller gaveafgift.

Det bedes desuden beskrevet, om en overdragelse af virksomhed til en erhvervsdrivende fond vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen, eller om en sådan overdragelse vil udløse forhøjelse af den nedsatte bo- eller gaveafgift.

Ifølge bemærkningerne til § 1, nr. 5 (overdragelse ved arv) og § 1, nr. 21 (overdragelse ved gave) skal en forhøjelse af den nedsatte bo- og gaveafgift beregnes af handelsværdien af det overdragne. Derefter fremgår det, at som "aktivets handelsværdi vil der normalt kunne tages udgangspunkt i salgsprisen, medmindre det kan godtgøres, at handelsværdien var lavere på det tidspunkt, hvor afgiften oprindeligt er beregnet."

Det kan med fordel fremgå af bemærkningerne, evt. med eksempler, hvorledes det nærmere kan godtgøres, at handelsværdien var lavere på det tidspunkt, hvor afgiften oprindeligt er beregnet.

Boafgiftsloven, lovforslagets § 1, nr. 9 (skematisk værdiansættelse ved overdragelse af erhvervsvirksomhed til nære familiemedlemmer – retskrav ved delvis overdragelse ved gave samt undtagelse for nystartet virksomhed)

Lovforslaget indebærer, at familieejede virksomheder får et retskrav på at anvende en nærmere reguleret skematisk værdiansættelsesmetode ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for bo- og gaveafgift. Der forslås dog flere undtagelser til dette, herunder at der ikke skal være et retskrav, hvis en væsentlig del af virksomheden består i aktiviteter, der har medført kommercielle salg i mindre end 3 år på overdragelsestidspunktet.

Det bedes bekræftet, at den skematiske værdiansættelsesmetode ikke alene kan anvendes i tilfælde, hvor en virksomhed fuldt ud overdrages ved gave, men

Hørings svar

16. august 2024

Dok. nr.:

FIDA-483742746-689340-v1



også i tilfælde hvor overdragelsen delvist sker ved gave, delvist ved udstedelse af et gældsbevis.

Det bør desuden fremgå af bemærkningerne, hvad der nærmere skal forstås ved "kommercielle salg". Skal begrebet fx afgrænses på samme måde som i investorfradragsloven?

På side 32-33 i lovforslaget er der redegjort for, at der i praksis vil kunne forekomme situationer, hvor det vil være nødvendigt at foretage to værdiansættelser; en efter den skematiske metode til brug for beregning af bo- og gaveafgift og en anden til brug for avancebeskatning, når en overdragelse ikke sker med succession. Det vil være ønskeligt, at der i bemærkningerne opstilles et eller flere taleksempler på sådanne situationer.

På side 83-84 i lovforslaget er der opstillet et taleksempele til illustration af den skematiske værdiansættelsesmetode. Eksemplet viser bl.a., hvordan virksomhedens merindtjening skal opgøres. Eksemplet synes at være behæftet med følgende fejl:

Høringsvar

16. august 2024

Dok. nr.:

FIDA-483742746-689340-v1

Side 83 – opgørelse af virksomhedens merindtjening:

1. Afskrivninger på goodwill står til 20, men der burde stå 20.000 i alle årene.
2. Reguleret driftsresultat år 3 og år 4 er forkert sammenlagt – år 3 skal være tkr. 770, og år 4 skal være tkr. 850.
3. Vægtet resultat i år 3 og år 4 bliver derfor forkert.
4. Udviklingstendenstillene bliver derfor også forkerte (dog ændres tillægget nederst ikke, da start og slut (år 1 og år 5) er korrekte).
5. Vægtet sum divideret med 15 bliver derfor også forkert. Tallet skal være tkr. 808,6667.

Side 84 – opgørelse af virksomhedens merindtjening

6. Resultat skal ændres fra kr. 879.670 til kr. 913.667.
7. Merindtjening skal derfor ændres til kr. 460.067.

Side 84 - opgørelse af merindtjeningens levetid

8. Annualiseret vækst udregnes til 8,78 pct. Formlen virker korrekt, men resultatet er 15,83 pct.
9. Levetiden – tabelopslag med annualiseret vækst på 15,83 pct. og gennemsnitlig vækst på 9,59 pct. – svarer ved opslag til 9 år og ikke 8 år.



Boafgiftsloven, lovforslagets § 1, nr. 13 og 15 (søskende anses fremover for nærtstående familie i relation til gaveafgiftsreglerne)

Lovforslaget indebærer, at søskende fra og med 2027 vil blive omfattet af gaveafgiftsreglerne, og at de derfor fra da af ikke vil skulle betale indkomstskat af gaver fra en søster eller bror. I det omfang sådanne gaver overstiger det gaveafgiftsfri beløb, vil der skulle betales gaveafgift med 15 pct.

Forslaget vil samtidig indebære, at overdragelse af erhvervsvirksomhed til søskende fra og med 2027 vil være omfattet af den nedsatte afgift fra 15 pct. til 10 pct.

Finans Danmark bemærker, at udvidelsen af kredsen af "nærmeste familie" – udover med søskende – ikke omfatter søskendes afkom i de tilfælde, hvor en søster eller bror til overdrageren er død.

Finans Danmark er bekendt med, at afgrænsningen i udkast til lovforslaget er på linje med indholdet i den politiske aftale, der ligger bag lovforslaget, men afgrænsningen kan for nogle familier synes at medføre en urimelig forskelsbehandling af de efterladte søskende i forhold til afkom af afdøde søskende og kan potentielt hæmme opfyldelsen af lovforslagets formål om at lette mulighederne for generationskifte.

Dødsboskatteloven, lovforslagets § 4, nr. 3 og 4 (dødsboers udlodning af fast ejendom med succession – ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og overtagelse af særskatteordninger)

Det er efter de gældende regler i dødsboskattelovens § 29, stk. 2, udgangspunktet, at dødsboers udlejning af fast ejendom ikke anses for erhvervsvirksomhed. Det indebærer, at gevinst ved udlodning af fast ejendom medregnes ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, og at udlodningen ikke kan ske med succession, jf. dødsboskattelovens § 36. Der gøres dog undtagelse for udlejning af fast ejendom, der anses for landbrugs- eller skovejendom, og sådan fast ejendom kan derfor udloddes med succession.

Lovforslaget indebærer, at aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom som afgrænset i forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, fremover skal anses for erhvervsvirksomhed og derfor vil kunne udloddes med succession, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Der vil dog ikke kunne overdrages med

Høringsvar

16. august 2024

Dok. nr.:

FIDA-483742746-689340-v1



succession, hvis den faste ejendom ved overdragelsen bliver omfattet af "parcelhusreglen" i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, fordi ejendommen tjener til bolig for ejeren eller dennes husstand.

Det bedes bekræftet, at undtagelsen vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavance-beskatningslovens § 8, ikke vil finde anvendelse, hvis ejendommen først på et senere tidspunkt end udlodningstidspunktet bliver omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

Efter dødsboscattelovens § 39 kan en udlodningsmodtager under visse betingelser overtage et indestående på konto for opsparet overskud, hvis afdøde har anvendt virksomhedsordningen. Hvis afdøde har anvendt kapitalafkastordningen, kan et indestående på konjunkturudligningskonto tilsvarende overtages.

Det bedes bekræftet, at dødsboscattelovens § 39 vil kunne anvendes på virksomhed, der består i aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom som afgrænset i forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7

Kildeskatteloven, lovforslagets § 7, nr. 1 og 2 (overdragelse i levende live af fast ejendom med succession – ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og overtagelse af særskatteordninger)

Det er efter de gældende regler i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., udgangspunktet, at udlejning af fast ejendom ikke anses for erhvervsvirksomhed. Det indebærer, at sådan virksomhed ikke kan overdrages til nære familiemedlemmer m.v. med succession. Der gøres dog undtagelse for udlejning af fast ejendom, der anses for landbrugs- eller skovejendom, og sådan fast ejendom kan derfor udloddes med succession.

Lovforslaget indebærer, at aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom som afgrænset i forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, fremover skal anses for erhvervsvirksomhed og derfor vil kunne overdrages til nære familiemedlemmer m.v. med succession, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Der vil dog ikke kunne overdrages med succession, hvis den faste ejendom ved overdragelsen bliver omfattet af "parcelhusreglen" i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, fordi ejendommen tjener til bolig for ejeren eller dennes husstand.

Det bedes bekræftet, at undtagelsen vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavance-beskatningslovens § 8, ikke vil finde anvendelse, hvis ejendommen først på et senere tidspunkt end overdragelsestidspunktet bliver omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

Høringsvar

16. august 2024

Dok. nr.:

FIDA-483742746-689340-v1



Efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 kan erhververen under visse betingelser overtage et indestående på konto for opsparret overskud, hvis overdrageren har anvendt virksomhedsordningen. Hvis overdrageren har anvendt kapitalafkastordningen, kan et indestående på konjunkturudligningskonto tilsvarende overtages, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 6.

Det bedes bekræftet, at kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 og 6 vil kunne anvendes på virksomhed, der består i aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom som afgrænset i forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7.

Pensionsbeskatningsloven, lovforslagets § 10, nr. 1 (Indbetaling af ejendomsavance på ophørspensionsordning)

Lovforslaget indebærer, at personer, der har fået en skattepligtig fortjeneste ved at afstå en virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, vil kunne indbetale et beløb svarende til fortjenesten på en pensionsordning med fradragsret efter pensionsbeskatningslovens § 15 A, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Det bedes beskrevet i bemærkningerne til lovforslaget, om en avance ved salg af en forældrekøbslejlighed vil kunne danne grundlag for indbetaling på en ophørspension med fradragsret.

Med venlig hilsen

Peter Schultz-Møller

Direkte: 3016 1028

Mail: PSM@fida.dk

Hørings svar

16. august 2024

Dok. nr.:

FIDA-483742746-689340-v1



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K
Att. Kim Lundgaard Hansen

Sendt digitalt til: til klh@skm.dk, hmn@skm.dk og lovgivningoekonomi@skm.dk

Den 22. august 2024

Hørings svar til forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (SKM.: 265069), jf. Skatteministeriets j. nr. 2024 - 995

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelse af nærværende udkast til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love, som Skatteministeriet har sendt i høring den 28. juni 2024 med høringsfrist den 22. august 2024.

FSR har gennemgået udkastet til lovforslag. Vi har disponeret vores bemærkninger således:

1. Generelle bemærkninger
2. Nedsættelse af bo- og gaveafgift
3. Retskrav på skematisk værdiansættelse
4. Succession i aktive ejendomsvirksomheder
5. Øvrige forhold

1. Generelle bemærkninger

FSR hilser forslaget meget velkommen, idet vi mener, det styrker retssikkerheden og forudsigeligheden, når familieejede virksomheder gennemfører generationsskifte.

Hvorvidt der skal gunstige generationsskiftevilkår er et politisk anliggende, men vælger man at styrke generationsskiftevilkår indenfor familien, bør skattelovgivningen også være transparent med henblik på at sikre forudsigelighed i generationsskifteplanlægningen. Det er FSRs opfattelse, at der har været et stort retssikkerhedsmæssigt behov for forudsigelighed siden afskaffelse af formueskattekursen, som blev anvendt til værdiansættelse af unoterede aktier ved beregning af bo- og gaveafgift, jf. værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Formueskattekursen blev ophævet ved et ændringscirkulære i 2015 af den daværende S-regering med virkning fra den 5. februar 2015.

2. Nedsættelse af bo- og gaveafgift

Udvidelse af kredsen af nærtstående familie der omfattes af reglerne om gaveafgift:

Det foreslås, at søskende fra og med 2027 tilføjes kredsen af nærtstående familie, der omfattes af reglerne om gaveafgift i stedet for reglerne om indkomstskat.

FSR vurderer, at forslaget vil lette generationsskifte af familieejede virksomheder i de tilfælde, hvor overdragere børn ikke er villige eller egnede til at overtage virksomheden.

FSR – danske revisorer
Slotsholmsgade 1, 4. sal
DK - 1216 København K

Telefon +45 7225 5703
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295



Ofte vil der dog være behov for at gaveoverdrage til søskendes børn, hvilket lovforslaget ikke giver mulighed for uden, at det udløser almindelig indkomstskat af en gave.

I et eksempel hvor to søskende (S1 og S2) i fællesskab driver virksomhed i selskab A A/S og ejer aktierne ligeligt, vil S1 således ikke kunne gaveoverdrage sine aktier i A A/S til S2's børn uden, at dette medfører indkomstskattepligt for børnene, dvs. en skat på typisk 50 %. S1 vil derimod kunne gaveoverdrage til S2, der herefter vil kunne gaveoverdrage til S2's børn mod, at der betales afgift i hvert led, dvs. 2x10 pct.

Hvis S2 imidlertid er afdøet ved døden, og S1's ejerandel gaveoverdrages til S2's børn, udløses fuld indkomstskat af gaverne.

Med den foreslåede afgrænsning af personkredsen, hvorefter gaver til søskende men ikke søskendes børn, omfattes af den nedsatte afgift, vil der således opstå en meget væsentlig forskel i skatte-/afgiftsbelastningen af generationsskifte til søskendes børn afhængigt af, om de søskende, hvis børn skal modtage aktierne i virksomheden, er afdøet ved døden eller er i live.

Denne retstilling virker urimelig, og FSR anbefaler derfor, at det overvejes af udvide kredsen til også at omfatte søskendes børn.

Endvidere og/eller alternativt kan det overvejes at ændre særreglen for adgang til generationsskifte af virksomhed til søskendes børn i tilfælde af barnløshed, så barnløshed ikke længere er en betingelse, jf. L 76 2019/20. Med andre ord åbne for overdragelse til nevøer og niecer.

Høringssvar afgivet til L183 (2016-17):

Det fremgår af de almindelige bemærkninger, punkt 2.1.2: *"Det er vurderingen, at reglerne for den nedsatte bo- og gaveafgift ved overdragelse af erhvervsvirksomheder i perioden 2016 - 2019 indeholder en afbalanceret afgrænsning, hvor værnsreglerne sikrer, at den nedsatte afgift kun omfatter generationsskifte af erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed.*

Det foreslås derfor, at de gældende regler om nedsat bo- og gaveafgift for generationsskifte i perioden 2016 - 2019 skal anvendes ved afgørelsen af, hvornår overdragelse af en erhvervsvirksomhed ved arv eller gave skal kunne ske til en nedsat afgift på 10 pct."

Kan det bekræftes, at Skatteministerens svar afgivet i forbindelse med høring af L183 (2016-17) om forståelsen af ovennævnte værnsregler også gælder ift. videreførelsen i de nu foreslåede regler?

Dispensation ift. et- og treårigt ejertidskrav:

Efter boafgiftsloven ("BAL") § 1 b, stk. 1, hhv. BAL § 23 b, stk. 1, gælder, at der som udgangspunkt sker afgiftsforhøjelse til 15 %, hvis modtageren inden udløbet af en periode på tre år fra modtagelsen direkte eller indirekte foretager en hel eller delvis overdragelse af aktier eller virksomheder, der er omfattet af den nedsatte afgift. I bestemmelseernes stk. 2 er undtagelserne til stk. 1 udtømmende opregnet.

Efter vores vurdering bør der overvejes indsat en bestemmelse om, at Skattestyrelsen efter anmodning kan dispensere fra afgiftsforhøjelsen i tilfælde uden for stk. 2, hvis der godtgøres en kommerciel begrundelse for overdragelsen inden for tre år.

Der tænkes eksempelvis på tilfælde, hvor modtageren er uden indflydelse på, hvad der sker "nede i koncernen". Hvis der fx med nedsat afgift er modtaget aktier, der udgør en

lille ejerandel i et moderselskab for en stor koncern, og koncernen driver forskellige virksomheder/virksomhedsgrene, og beslutter eller er tvunget til at frasælge en af virksomhederne/en af virksomhedsgrene – fx af strategiske hensyn, i forbindelse med rekonstruktion eller grundet krav fra konkurrencemyndighederne mv. – opstår der umiddelbart risiko for, at der skal ske afgiftsforhøjelse, da der *indirekte* er foretaget overdragelse af virksomhed, der er omfattet af den nedsatte afgift.

Vil Skatteministeriet overveje en dispensationsmulighed som beskrevet ovenfor?

På tilsvarende måde kan der være anledning til at overveje en dispensationsmulighed fra ejertidskravet i BAL § 1 a, stk. 2, nr. 1/BAL § 23 a, stk. 2, nr. 1. Ejertidskravet har til formål at imødegå, at fx kontanter eller værdipapirer kortvarigt omlægges til en erhvervsvirksomhed for at opnå afgiftsnedsættelse. Efter ejertidskravet gælder derfor et krav om, at afdøde/gavegiver direkte eller indirekte skal have ejet virksomheden det seneste år umiddelbart forud for dødsfaldet/overdragelsen. Ejertidskravet bør imidlertid ikke være en hindring, hvis fx en koncern af ren kommercielle årsager i det seneste år umiddelbart forud for dødsfaldet/overdragelsen har etableret eller tilkøbt en (ny) virksomhedsgren. Ved en gren af en virksomhed forstås i denne sammenhæng alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

Vil Skatteministeriet overveje en dispensationsmulighed som beskrevet ovenfor?

Sikkerhedsstilling efter BAL § 23 b, stk 3:

BAL § 23 b, stk. 3, har p.t. følgende ordlyd:

"Har gavemodtageren hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af stk. 1 betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed over for told- og skatteforvaltningen for en eventuel afgiftsforhøjelse til 15 pct. efter stk. 1. § 1 b, stk. 2, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse."

Så vidt ses bør der rettes tre redaktionelle fejl i bestemmelsen:

- I 1. pkt.: "... er anvendelsen af stk. 1 betinget af..." bør rettes til "... er anvendelsen af § 23 a, stk. 1, betinget af...". (manglende henvisning til § 23 a)
- I 2. pkt.: "§ 1 b, stk. 2, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse." bør rettes til "§ 1 b, stk. 3, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse." (ukorrekt henvisning til stk. 2 i stedet for til stk. 3, og manglende henvisning til 4. pkt. i § 1 b, stk. 3)

Det forekommer også mest korrekt, at det af BAL § 23 b, stk. 3, 1. pkt., fremgår, at kravet om sikkerhedsstilling kun gælder indtil udløbet af den i stk. 1 anførte 3-årsperiode. Dette mangler. Bestemmelsen vil da blive bragt i overensstemmelse med BAL § 1 b, stk. 3, 1. pkt., der har følgende ordlyd:

"Har arvingen eller legatøren hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af § 1 a, stk. 1, indtil udløbet af den i stk. 1 anførte 3-årsperiode betinget af, at der over for told- og skatteforvaltningen stilles betryggende sikkerhed for en eventuel afgiftsforhøjelse efter stk. 1." (vores understregning)

Efterregulering af afgift, jf. BAL § 1b og § 23b:

Det fremgår af bemærkningerne til L 183 2016-17, hvor det i hhv. BAL § 1b og 23b blev indsat, at afgiftsreguleringen efter disse bestemmelser skal forstås således, at hvis en andel af virksomheden i treårs-perioden afstås, vil afgiftsreguleringen alene skulle ske for så vidt angår den forholdsmæssige andel, der afstås. Der henvises til eksemplet i bemærkningerne til ovennævnte lovforslag, side 26. Det foreslås, at dette præciseres i bemærkningerne til lovforslagets § 1 nr. 5 og 21.

3. Retskrav på skematisk værdiansættelse

Krav om kommercielt salg i tre år:

I lovforslagets § 1 nr. 9 punkt 2 er det anført, at den skematiske værdiansættelse ikke finder anvendelse, "hvis virksomheden i det væsentligste består i aktiviteter, der har medført kommercielle salg i mindre end tre år på overdragelsestidspunktet, ...".

Under de almindelige bemærkninger, punkt 2.2.2 anføres: "Det foreslås derfor, at der ikke skal være et retskrav på at anvende den skematiske værdiansættelsesmetode, hvis en væsentlig del af virksomheden består i aktiviteter, der har medført kommercielle salg i mindre end 3 år på overdragelsestidspunktet." For at sikre sammenhæng til lovtæksten bør "en væsentlig del" ændres til "den væsentligste del".

I almindelige bemærkninger punkt 2.2.2 er det endvidere præciseret, at undtagelsen i forhold til nystartede aktiviteter ikke finder anvendelse, hvis "disse aktiviteter hos overdrageren (eller hos en tidligere ejer af aktiviteterne) har givet sig udslag i kommercielle salg mere end 3 år før den overdragelse, der skal værdiansættes efter boafgiftslovens regler". Kan skatteministeriet bekræfte, at resultatet af tilkøbt aktivitet, der hos overdrageren har givet sig udslag i kommercielle salg i mere end tre år før den overdragelse, der skal værdiansættes efter boafgiftslovens regler, ikke skal medtages i værdiberegningen f.s.v. angår de eventuelle perioder, der ligger før tilkøbet?

Anvendelse af årsrapport som grundlag for værdiansættelsen:

Det fremgår under de almindelige bemærkninger, punkt 2.2.2: "Det er en forudsætning for en korrekt værdiansættelse efter den skematiske metode, at årsregnskaberne opfylder reglerne i årsregnskabsloven og i øvrigt er retvisende i forhold til virksomhedens økonomiske situation på overdragelsestidspunktet." Kan det bekræftes, at begrebet "retvisende" skal defineres i henhold til årsregnskabsloven og Erhvervsstyrelsens praksis herfor?

Skatteministeriet anfører endvidere: "Det vil under alle omstændigheder være en betingelse for anvendelsen for den skematiske værdiansættelsesmetode, at de anvendte årsregnskaber indeholder de poster, der er nødvendige for anvendelse af metoden, herunder en bogført egenkapital." FSR finder denne bemærkning for kategorisk, idet der ofte vil være behov for, at der afgives supplerende oplysninger til brug for værdiansættelsen ud over de oplysninger, der direkte kan udledes af den officielle årsrapport. Dette gælder eksempelvis virksomheder, der har valgt at anvende bestemmelsen i årsregnskabsloven § 32 og ikke vise nettoomsætningen men alene præsenterer selskabets bruttofortjeneste samt og i forhold til "andre ikke-driftsrelaterede poster", der ikke præsenteres særskilt i årsrapporten.

Værdiansættelse af fast ejendom:

I den foreslåede BAL § 12 a, stk. 3, nr. 1, anføres det, at ved opgørelse af den regulerede egenkapital ansættes fast ejendom til handelsværdien. I lovbemærkningerne, side 73, ses anvendelse af handelsværdien begrundet i, at der for visse danske ejendomme ikke længere ansættes periodiske offentlige ejendomsvurderinger. Fastsættelse af handelsværdien af en ejendom er en kompliceret proces, og som iboende altid indeholder stor usikkerhed. Kravet om handelsværdiansættelse er dermed i modstrid med det politiske ønske om at sikre tryghed og forudberegnelighed for virksomhederne i forhold til værdiansættelse ved generationsskifte. Efter vores vurdering opfyldes det politiske ønske langt bedre, hvis værdiansættelsesreglen i nr. 1 for fast ejendom ændres til, at fast ejendom medtages til bogført værdi i årsregnskabet, suppleret med den undtagelse, at hvis der foreligger en offentlig ejendomsvurdering for ejendommen, efter anmodning, jf. ejendomsvurderingslovens ("EVL") § 11, da anvendes den offentlige ejendomsvurdering.

Hvis ovennævnte ikke kan imødekommes, mener vi, at der som minimum bør skelnes mellem forskellige typer ejendomme, jf. nedenfor:

Domicilejendomme:

Domicilejendomme (fx en ejendom, der anvendes i virksomhedens produktion eller som lager) er det i praksis forbundet med meget stor usikkerhed at fastsætte en handelsværdi for, der derfor ofte bliver helt vilkårlig, hvis man forsøger. Dette skyldes, at ejendommen ikke giver et afkast i form af husleje, da den anvendes af virksomheden selv. Der kan derfor ikke opgøres et selvstændigt resultat af ejendomsdriften, da det er en integreret del af virksomhedens samlede aktivitet og driftsresultat. En selvstændig fastsættelse af handelsværdien af produktions- og lagerejendomme mv., der anvendes i virksomhedens drift, vil være særdeles byrdefuld for især mindre virksomheder, hvorfor det foreslås, at domicilejendomme – medmindre der konkret er særlige omstændigheder – kan indgå i beregningen til den regnskabsmæssige værdi, dvs. typisk kostprisen med fradrag af afskrivninger. Det bemærkes endvidere, at en opskrivning af en domicilejendoms værdi ikke vil slå fuldt ud igennem ved opgørelsen af aktiernes værdi. Dette skyldes, at det beregningsmæssigt vil forøge den investerede kapital, hvilket igen vil reducere det beregnede afkast af investeret kapital og dermed reducere "merindtjeningens levetid". Endvidere vil det forøge "normalforrentningen af driftsaktiver" og dermed reducere den merindtjening, der kapitaliseres ved opgørelsen af goodwill.

Handelsejendomme:

Selskabers handelsejendomme er i årsrapporten et omsætningsaktiv og er at sidestille med varelager. Disse værdiansættes til kostprisen i årsrapporten. Dette gælder også handelsejendomme under opførelse. Ud fra tilsvarende overvejelser som anført ovenfor om domicilejendomme skal FSR – Danske Revisorer anbefale, at handelsejendomme værdiansættes til den regnskabsmæssige værdi.

Investeringsjendomme:

Investeringsjendomme værdiansættes ofte til dagsværdien i årsrapporten. Vi finder, at dagsværdien som udgangspunkt er et velegnet udtryk for handelsværdien.

Ansættelse af en ejendomsværdi efter ejendomsvurderingsloven §11:

Som det fremgår af lovforslagets bemærkninger til § 1 nr. 9, lovforslag side 73 kan der efter reglerne i EVL § 11 på anmodning fra ejeren m.fl. ansættes en ejendomsværdi, hvis dette er nødvendigt for ansættelse af bo- eller gaveafgift, herunder til brug ved ansættelse af bo- eller gaveafgift af aktier i et selskab, der direkte eller indirekte ejer ejendommen. Vi beder for god ordens skyld Skatteministeriet bekræfte, at en skatteyder

kan anvende en vurdering indhentet efter reglerne i EVL § 11 ved værdiansættelsen efter den skematiske metode.

Af forarbejderne til § 11 fremgår netop, at formålet med gældende formulering netop er at tydeliggøre, at der kan ansættes en ejendomsværdi, hvis det er nødvendigt for ansættelsen af bo- eller gaveafgift, samt at det ligeledes er muligt at indhente en vurdering efter § 11 i de tilfælde, hvor en værdiansættelse af ejendommen er relevant for værdiansættelse af aktier eller anparter i det selskab, der direkte eller indirekte ejer ejendommen, til brug ved ansættelse af bo- og gaveafgift efter boafgiftsloven.

Indtægter fra udlejningsejendomme kontra goodwillberegning:

Kan Skatteministeriet bekræfte, at selskaber der har aktivitet med såvel udlejning af ejendomme samt anden erhvervsaktivitet hvortil, der er tilknyttet goodwill ved goodwillberegningen efter den skematiske værdiansættelse, skal fraregne aktiviteten vedr. udlejningsejendommene således, at der ikke beregnes goodwill på baggrund af overskud fra denne aktivitet?

Udskudt skat af goodwill:

Den foreslåede BAL § 12a stk. 3 nr. 4 er formuleret således: *"For virksomheder i selskabsform medregnes udskudt skat, herunder udskudt skat der skyldes evt. reguleringer efter dette stykke i henhold til årsregnskabet, jf. dog nr. 6."*

Dermed fanger bestemmelsen ikke den regulering, der fremkommer efter samme paragraf stk. 4-9, dvs. den beregnede goodwill. Dette er en afvigelse i forhold til den hidtidige praksis efter aktiecirkulæret og vil således – hvis bestemmelsen skal forstås ud fra sit pålydende – medføre, at værdien efter den skematiske metode "af bagvejen" forøges med 22 % af den beregnede goodwill.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at der ikke er tiltænkt en ændring i praksis på dette område i forhold til de nuværende beregningsregler efter aktiecirkulæret?

Hvis Skatteministeriet alligevel finder, at der ikke skal afsættes udskudt skat af goodwill-værdien, bør beregningerne efter den skematiske metode efter vores opfattelse tilrettes således, at det regulerede resultat, der indgår i virksomhedens merindtjening – og dermed i kapitaliseringen af goodwill - reduceres med en beregnet selskabsskat. Dette er også i overensstemmelse med principperne ved værdiansættelse efter fx DCF-modellen, hvor værdien fastsættes ud fra en tilbagediskontering af virksomhedens frie cash flow, hvori virksomhedens forventede skattebetalinger er fratrukket.

Hvis Skatteministeriet finder, at de foreslåede skematiske regler ikke skal indeholde regulering af udskudt skat af beregnet goodwill (til forskel fra de nugældende cirkulæreværdier), er det FSRs umiddelbare vurdering, at lovforslaget generelt vil medføre en forøgelse af værdien og dermed forøgelse af afgiftsbyrden for de mange mindre og mellemstore familieejede virksomheder, der hidtil i praksis har kunnet anvende goodwill- og aktiecirkulærene ved generationsskifte. Dette synes ikke at være i overensstemmelse med lovens formål. Skatteministeriet bedes i givet fald oplyse, hvorvidt der i de bagvedliggende modelberegninger og provenuberegninger er taget højde for en eventuel ændret praksis vedr. regulering af udskudt skat.

Værdiansættelse af goodwill ved pengetankberegning:

Kan det bekræftes, at det er handelsværdien af virksomhedens aktiver, der anvendes ved pengetankberegningen uanset, om overdragelsen af erhvervsvirksomheder til nære familiemedlemmer sker til en værdi opgjort efter BAL § 12a eller ej?

Andre reguleringer der er påkrævet for at give et retvisende billede:

Det fremgår af den foreslåede formulering af BAL § 12a stk. 3 nr. 6 og stk. 4 nr. 6, at der i forhold til virksomhedens bogførte egenkapital hhv. regnskabsmæssigt resultat kan foretages "andre reguleringer, der er påkrævet for at give et retvisende billede i forhold til virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet". Det fremgår af de almindelige bemærkninger, afsnit 2.2.2, at en sådan regulering udelukkende vil kunne kræves, hvor det er oplagt, at der foreligger særlige omstændigheder.

Vi anerkender, at bestemmelsens meget brede ordlyd er forsøgt indsnævret i lovbemærkningerne, side 29-30 og side 75, men bestemmelsen efterlader alligevel stor usikkerhed om sit anvendelsesområde, og medvirker derfor ikke til tryghed og forudberegnelighed, men det modsatte. Vi opfordrer til, at BAL § 12A, stk. 6, nr. 6 helt udgår, således at det alene er de foreliggende årsrapporter, der lægges til grund for beregningerne. Alternativt bør det indskrives helt præcist i bestemmelsens ordlyd, i hvilke situationer der skal ske "andre reguleringer".

Det ønskes fx i givet fald afklaret - og i givet fald medtaget i bestemmelsens ordlyd - om der skal ske regulering for følgende dispositioner/forhold indtruffet i mellemprioroden efter årsregnskabet's skæringsdato i den senest udløbne regnskabsperiode og frem til overdragelsestidspunktet:

- Regnskabsmæssigt resultat efter skat i mellemprioroden, hvad enten dette er positivt eller negativt
- Køb eller salg af aktivitet i mellemprioroden
- Andre ændringer i den bogførte egenkapital i mellemprioroden, hvad enten disse er positive eller negative, herunder:
 - Kapitaltilgang i mellemprioroden (kapitalforhøjelse mv.)
 - Kapitalafgang i mellemprioroden (fx deklareret udbytte til finansiering af afgifter mv. ved generationsskiftet)?

Tilsvarende ønskes det afklaret, hvorvidt et indregnet resultat af kapitalandele i associerede og tilknyttede virksomheder skal reguleres ved opgørelsen af reguleret resultat efter BAL § 12a, stk. 4, 3. pkt. Samt hvorvidt værdien af kapitalandele i associerede og tilknyttede virksomheder skal reguleres ved opgørelsen af virksomhedens aktiver efter BAL § 12a, stk. 8.

Udskudt skat:

I forlængelse af ovenstående om anvendelsesområdet for nr. 6: Om udskudt skat fremgår det af forslaget til BAL § 12 a, stk. 3, nr. 4, at for virksomheder i selskabsform medregnes udskudt skat, herunder udskudt skat der skyldes eventuelle reguleringer efter dette stykke i forhold til årsregnskabet, jf. dog nr. 6. Om den undtagelse, som "jf. dog nr. 6" er udtryk for, anføres det på side 73 i lovbemærkningerne:

"I overensstemmelse med praksis efter aktiecirkulæret vil en udskudt skatteforpligtelse dog ikke skulle medregnes, hvis det må anses for usandsynligt, at den udskudte skatteforpligtelse faktisk vil blive udløst, hvilket er præciseret ved henvisningen til nr. 6 om reguleringer, der er påkrævede for at give et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet.

Det vil f.eks. kunne få betydning i en virksomhed med aktiv udlejning af en fast ejendom, der er placeret i et selskab, idet en overdragelse af ejendommen, der udløser avancebeskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven i givet fald ikke vil være

realistisk. Det skyldes, at en forpligtelse til at betale den udskudte skat i sådanne tilfælde i almindelighed undgås ved blot at overdrage aktierne i selskabet frem for den af selskabet ejede faste ejendom."

FRS ønsker for det første oplyst, hvilken praksis efter aktiecirkulæret, der henvises til? Ikke-medregning af en udskudt skatteforpligtelse ses således ikke at være i overensstemmelse med aktiecirkulæret, jf. dettes underpunkt om udskudt skat i pkt. 2.

For det andet illustrerer ovenstående bemærkninger på side 73 det problematiske i nr. 6 i forhold til at sikre tryghed og forudberegnelighed. Efter disse bemærkninger, som endda kun er et eksempel, jf. "Det vil f.eks....", skal et selskab således – og sikkert ejendom for ejendom – forholde sig til sandsynligheden for, at den udskudte skatteforpligtelse faktisk vil blive udløst, og hvorom Skatteministeriet tilsyneladende har bestemt svaret, jf. lovbemærkningernes angivelse om "ikke vil være realistisk" og "i almindelighed".

Vi gentager derfor vores opfordring til, at det indskrives helt præcist i ordlyden af nr. 6, i hvilke situationer der skal ske "andre reguleringer".

Fremtidig vejledende anvendelse af den skematiske værdiansættelsesmetode:

Det fremgår af lovbemærkningerne, at den skematiske værdiansættelsesmetode forudsættes at skulle erstatte de gældende aktie- og goodwillcirkulære, der derfor vil blive ophævet ved udsendelse af et styresignal.

Det fremgår endvidere, at den skematiske værdiansættelsesmetode også kan være vejledende for værdiansættelse af en virksomhed uden for området for den nedsatte bo- og gaveafgift uden, at der på disse områder vil gælde et retskrav på anvendelsen af den skematiske værdiansættelsesmetode.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at anvendelsesområdet, hvor den skematiske værdiansættelsesmetode vejledende kan anvendes, vil være den samme, som gælder i dag i forhold til aktie- og goodwillcirkulærene?

Manglende årsrapport for den seneste udløbne regnskabsperiode:

Efter den foreslåede BAL § 12 a, stk. 3 udgør egenkapitalen virksomhedens bogførte egenkapital efter årsregnskabs skæringsdato i den senest udløbne regnskabsperiode på overdragelsestidspunktet med visse reguleringer. Hvordan skal bestemmelsen i stk. 3 anvendes for et selskab med kalenderårsregnskab, hvis årsregnskabet for 2024 fx først udarbejdes i april 2025 og godkendes på en generalforsamling i maj 2025, men der sker en gaveoverdragelse i februar 2025? På overdragelsestidspunktet i februar 2025 kendes virksomhedens bogførte egenkapital pr. 31. december 2024 således ikke.

Afkast af investeret kapital:

I forhold til beregningen af "Afkast af investeret kapital" fremgår det af eksemplet på side 84, at beregningen sker ved, at det for hvert af år 1, år 2, år 3, år 4, og år 5 beregnes, hvad "Reguleret driftsresultat efter skat" udgør i procent af "Investeret kapital", hvorefter procentsatserne for de fem år summeres og divideres med 5, hvilket herefter udtrykker et (gennemsnitligt) afkast af investeret kapital.

Efter vores vurdering er formuleringen på side 81 om "... anvendes gennemsnittet af de 5 regnskabsårs regulerede overskud..." derfor upræcis i forhold til eksemplet på side 84, da det er gennemsnittet af separate afkastberegninger for de 5 år, der anvendes. Tilsvarende er formuleringen "... anvendes aktiverne i virksomhedens seneste balance

forud for overdragelsen..." derfor upræcis, da det er aktiverne ultimo hvert af de fem år, der anvendes og ikke kun aktiverne i den seneste balance forud for overdragelsen. Formuleringerne foreslås derfor tilrettet.

Skat af reguleret resultat:

Af den verbale beskrivelse på side 81 af "Reguleret driftsresultat efter skat" fremgår følgende:

"Som afkast af investeret kapital anvendes gennemsnittet af de 5 regnskabsårs regulerede overskud efter § 12 a, stk. 4, med fradrag af skat, hvor skatten ansættes til selskabsskatteprocenten for det pågældende år også for personligt drevne virksomheder." (vores understregning)

I taleksemplet på side 84 er der ved opgørelsen af "Reguleret driftsresultat efter skat" konkret sket fradrag for skat med en sats på 22 %, hvilket givetvis skyldes, at eksemplet forudsætter, at der er tale om aktier i dansk selskab. Det ønskes bekræftet, at hvis der er tale om et udenlandsk selskab, da anvendes selskabsskatteprocenten i det pågældende land?

Skattemæssig værdi ved avancebeskatning af diverse aktiver

Hvis en personligt drevet virksomhed er gaveoverdraget til et barn *uden* succession, og virksomheden, til brug for gaveafgiftsberegningen med rette, er værdiansat efter den skematiske værdiansættelse, jf. forslaget til BAL § 27, stk. 1, 3. pkt., og der i virksomhedens bogførte egenkapital indgår et varelager med en bogført værdi på 100, men som har en handelsværdi på 150, hvilken værdi skal overdrager i givet fald anvende ved sin avancebeskatning på varelageret og med hvilken hjemmel? Det ses ikke, at der for varelager findes en bestemmelse svarende til de bestemmelser i ABL § 31, stk. 1, AL § 49, EBL § 3, stk. 1-2, og KGL § 34, som alle foreslås justeret ved lovforslaget sådan, at det er handelsværdien, som skal anvendes ved avancebeskatningen. Den samme problemstilling ses fx også at foreligge, hvis virksomheden har investeret i kryptovaluta med forskellige bogførte værdier og handelsværdier, da der heller ikke for kryptovaluta foreligger en sådan bestemmelse.

Fejl og unøjagtigheder i taleksemplet:

I lovforslagets bemærkninger til § 1 nr. 9 er der vist et taleksempele til illustration af den skematiske værdiansættelsesmodel. Vi skal venligst gøre Skatteministeriet opmærksom på, at der i taleksemplet har indsneget sig flere fejl:

Ad. opgørelse af virksomhedens merindtjening:

- I linjen, 'Afskrivninger på erhvervet goodwill' er anført 20 for hvert af årene og ét til år 5. Skal være 20.000. Herudover kunne linjen med fordel omdøbes til 'Afskrivninger på immaterielle aktiver', så den er enslydende med den foreslåede BAL § 12 a, stk. 4, nr. 4.
- I linjen, 'Reguleret driftsresultat' er der sammentællingsfejl i hhv. år 3 og år 4, da renteudgifter er fratrukket og ikke tillagt.
- I linjen, 'Vægtet resultat' er i år 3 anført 2.040.000 kr. Burde være 3 x 670.000 = 2.010.000 kr.
-

Ad. opgørelse af merindtjeningens levetid:

- I linjen, 'Annualiseret vækst' er anført 8,78 % Burde være 15,83 %.
- Opgørelsen indeholder linjen 'Bogført værdi af tilkøbt goodwill'. Det fremgår af bemærkningerne på side 81, at "Som investeret kapital anvendes aktiverne i

virksomhedens seneste balance forud for overdragelsen med eventuelle reguleringer efter stk. 3. Driftsfremmede aktiver, som f.eks. obligationer og pantebreve, indgår ikke. Bogført værdi af tilkøbte immaterielle aktiver indgår heller ikke." Er linjen allerede indeholdt i en regulering efter 12 a, stk. 3, specifikt nr. 3 "Bogført værdi af immaterielle aktiver fratrækkes"? Hvis det ikke er tilfældet kunne linjen omdøbes til "bogført værdi af immaterielle aktiver", da der ikke ses noget rationale i at skelne mellem bogført værdi af tilkøbt goodwill og de øvrige immaterielle aktiver.

- I linjen, 'Investerede kapital' indeholder en sammentællingsfejl i år 3.
- I linjen, 'Afkast af investerede kapital' udgør i år 1 10,00 pct. Skal være 10,25 pct.

Ad. virksomhedens værdi (Egenkapital + goodwill):

- Hvordan fremkommer "Udskudt skat" på 286.555? Da goodwill (kapitaliseret merindtjening) opjusteres fra bogført værdi ultimo år 5 på 40.000 til den beregnede værdi på 1.244.124 – dvs. en merværdi på 1.204.124 – udgør den udskudte skat af merværdien 22 % af 1.204.124, svarende til 264.907.
- I talopstillingen, 'Virksomhedens egenkapital (uden goodwill) er der i linjen, 'Egenkapital' indsat en henvisning til note 1. Vi kan ikke umiddelbart se, hvortil der henvises.

Efter vores vurdering bør eksemplet ajourføres under hensyntagen til ovenstående.

På side 81 i lovbemærkningerne gives et eksempel på beregning af den annualiserede omsætningsvækst. Eksemplet angår, at omsætningen i år 1 er 100 mio. kr. og i år 5 er 256 mio. kr. Det anføres, at den annualiserede omsætningsvækst herefter udgør 26 %. Det vil efter vores vurdering lette forståeligheden, hvis den præcise vækst på 26,49 % uden afrunding angives.

4. Succession i aktive ejendomsvirksomheder

Aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom:

Det foreslås som en af flere betingelser, for at der er tale om aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, at "opgaven ved indgåelse af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedr. den faste ejendom, ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne".

Det er FSRs vurdering, at denne betingelse i mange af tilfælde kan være særdeles vanskeligt at afgrænse og i praksis ofte umulig for skatteyder at dokumentere.

Da det endvidere er en betingelse, at ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50% (sammen med nærtstående), og det af lovbemærkningerne fremgår, at dette også indebærer, at virksomheden sammen med nærtstående skal have bestemmende indflydelse på driften af ejendomsvirksomheden, vil den bestemmende indflydelse også slå igennem i forhold til indgåelsen af de nævnte aftaler, selv om virksomheden anvender en uafhængig ejendomsadministrator. Forudsat at den bestemmende indflydelse er reel, er det derfor FSRs opfattelse, at Skattestyrelsen kun skal kunne sætte spørgsmålstejn ved, om betingelserne i forhold til opgaven med indgåelsen af lejeaftaler mv. er opfyldt, hvis der konkret foreligger særlige omstændigheder, der taler imod. Vil Skatteministeriet bekræfte dette?

Vi beder desuden Skatteministeriet bekræfte, at følgende to sædvanligt forekomne situationer **ikke** i sig selv medfører, at indgåelsen af de nævnte aftaler anses for overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person:

1. En udlejningsvirksomhed med fast ejendom anvender en advokat til udarbejdelse af lejeaftale vedr. en erhvervsejendom. Lejeaftalen udfærdiges på advokatens brevpapir og efter rådgivning fra advokaten. Udlejningsvirksomheden udstikker rammerne for husleje - evt. efter at have indhentet en vurdering fra en erhvervsejendomsmægler. Advokaten fremsender efter aftale med udlejningsvirksomheden lejekontrakten til den potentielle lejer, der underskriver og returnerer lejeaftalen til advokaten.
2. En udlejningsvirksomhed, der ejer en større beboelsesejendom, har indgået en administrationsaftale med et uafhængigt ejendomsadministrationselskab. Ejendomsadministrationsaftalen kan til enhver tid opsiges af ledelsen i udlejningsvirksomheden med seks måneders varsel. Ejendomsadministrationselskabet varetager al kontakt med lejerne, herunder opkrævning af husleje og regulering heraf i overensstemmelse med de indgåede lejeaftaler og reglerne om omkostningsbestemt husleje mv. Ejendomsadministrationselskabet sørger også for genudlejning efter fraflytning af lejligheder og kan godkende nye lejere, hvis de nye lejere indtræder på tilsvarende vilkår som eksisterende lejere. Det er alene udlejningsvirksomheden, der godkender igangsættelse af renoveringer og andre usædvanlige udgifter. Det er også udlejningsvirksomheden, der alene tager beslutning om ejendommens finansiering, herunder sammensætning af belåning og afdækning af renterisiko med renteswap. Den årlige regulering af huslejen besluttet alene af udlejningsvirksomheden, idet ejendomsadministrator opgør maksimal lejestigning i henhold til lovgivning og huslejekontrakt.

Kan det bekræftes, at vurderingen af betingelsen i den foreslåede ABL § 34, stk. 7, 1. pkt. om, at opgaven med indgåelsen af leje- eller bortforpagtningsaftaler eller andre aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne, sker ejendom for ejendom? Hvis et selskab således fx ejer fire udlejningsejendomme, men kun én af disse opfylder betingelsen, vil denne ejendom da være aktiv kapitalanbringelse i relation til opfyldelse af pengetankreglerne i ABL § 34, stk. 6 (50 %-grænserne for indtægter og aktiver), hvis de øvrige betingelser i ABL § 34, stk. 7, opfyldes, mens de tre øvrige ejendomme vil være passiv kapitalanbringelse?

Hvis opgaven med aftaleindgåelse mv. ikke varetages af ejendomsudlejningsvirksomheden selv men af et andet selskab, skal ejerkredsen (personkredsen) nævnt i forslaget til ABL § 34, stk. 7, 2. pkt., da direkte eller indirekte eje mindst 50 % af aktierne i dette andet selskab, eller mere end 50 %, eller noget tredje? Spørgsmålet kan belyses med følgende eksempel: Hvis person A er ene-ejer af selskab X med udlejningsejendomme, men opgaven med aftaleindgåelse mv. varetages af selskab Y, hvori person B, der er bror til A, er aktionær, vil opgaven med aftaleindgåelse mv. da være overladt til en uafhængig, hvis person B ejer:

- 40 % af aktierne i Y (de øvrige 60 % ejes af en uafhængig tredjemand)
- 50 % af aktierne i Y (de øvrige 50 % ejes af en uafhængig tredjemand)
- 60 % af aktierne i Y (de øvrige 40 % ejes af en uafhængig tredjemand)
- 100 % af aktierne i Y

Betingelse om et års ejertid før overdragelsen:

Kan skatteministeriet bekræfte, at betingelsen i den foreslåede ABL § 34 stk. 7, 3. pkt. måles ud fra det skattemæssige anskaffelsestidspunkt? Dette har fx betydning, hvor ejendommen har indgået i en personligt ejet virksomhed, der er omdannet efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, hvor der sker succession i det skattemæssige anskaffelsestidspunkt i forbindelse med omdannelsen. Tilsvarende hvis ejendommen er erhvervet af selskabet som led i en skattefri spaltning eller skattefri fusion.

I øvrigt anbefaler vi, at det omtales i lovbemærkningerne, hvordan opfyldelse af ejertidskravet i den foreslåede ABL § 34, stk. 7, 3. pkt., eventuelt påvirkes, hvis der har været foretaget omstruktureringer, jf. til inspiration lovbemærkningerne til indsættelsen ejertidskravet i BAL § 1 a, stk. 2, nr. 1/BAL § 23 a, stk. 2, nr. 1, i L 183 (2016-17).

Om forslaget til ABL § 34, stk. 7, 3. pkt., 1. led anføres det i lovbemærkningerne, side 99, at *"Endelig vil den foreslåede bestemmelse indebære, at der ikke anses for at foreligge aktiv udlejning af fast ejendom, hvis ejendommen [ikke?] har været ejet i mindst 1 år før overdragelsen og i hele denne periode har været aktivt udlejet, dvs. at betingelserne i det foreslåede 1. pkt. har været opfyldt i hele denne 1-års periode."* Så vidt ses mangler der et "ikke" på side 99, jf. ovenfor.

Betyder betingelsen i 1. led, at ejendommen skal have været aktivt udlejet i det seneste år umiddelbart forud for overdragelsen, eller skal ejendommen have været aktivt udlejet i hele ejertiden, hvis denne er længere end et år?

Om forslaget til ABL § 34, stk. 7, 3. pkt., 2. led, anføres det i lovbemærkningerne, side 100, at *"Indgår ejendommen i en samlet virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, og har denne virksomhed været ejet i mindst 1 år på overdragelsestidspunktet, skal ejertidskravet dog også anses for opfyldt. Det vil skulle bero på en konkret vurdering, om der er tale om en ejendom, der indgår i en samlet aktiv udlejningsvirksomhed."*

Kan det bekræftes, at denne "undtagelse" i 2. led for ejendomme, der indgår i en samlet virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, der har været ejet i mindst et år, både kan omfatte en udlejningsejendom, der fx kun har været ejet i seks måneder før overdragelsen (dvs. ejertidskravet på et år er ikke opfyldt), men også kan omfatte en udlejningssejendom, der fx har været ejet i to år, men hvor udlejningen af ejendommen ikke er "aktiv", fordi opgaven med aftaleindgåelse mv. som nævnt i 1. pkt. for denne ejendom, er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person?

Kan det også bekræftes, at undtagelsen i 2. led for ejendomme, der indgår i en samlet virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, der har været ejet i mindst et år, kan omfatte en ejendom, der fx har været ejet i et år (dvs. ejertidskravet på et år er opfyldt), men hvor ejendommen i ejerperioden ikke har været udlejet eller bortforpagtet – fx fordi ejendommen er købt mhp. ombygning og derfor ikke er udlejet, eller fordi ejendommen udgør en ubebygget grund, der er købt mhp. opførelse af en bygning til udlejning, og derfor ikke aktuelt er udlejet?

Indregning af aktiv virksomhed i pengekopgørelsen:

For yderligere at belyse forståelsen af forslaget til ABL § 34, stk. 7, og dermed stk. 6, beder vi om kommentarer til følgende eksempel:

Aktierne i et enkeltstående selskab ønskes overdraget med skattemæssig succession. Selskabet skal derfor efter ABL § 34, stk. 6, dels opgøre den gennemsnitlige 50 %-grænse for indtægter og aktiver for de seneste tre regnskabsår, dels opgøre 50 %-grænsen for aktiverne på overdragelsestidspunktet.

De seneste tre regnskabsår er 2025, 2026 og 2027, og aktieoverdragelsestidspunktet er i 2028.

Selskabet har kun ejerskab til en enkel fast ejendom, og denne anvendes til udlejning. I 2025 ejede selskabet 40 % af ejendommen, mens resten ejedes af ikke-familie. I løbet af 2026 erhvervede selskabet resten af ejendommen, så ejerskabet steg til 100 %, men i 2026 var opgaven med aftaleindgåelse mv. overladt til en uafhængig tredjemand. I løbet af 2027 hjemtog selskabet opgaven med aftaleindgåelse mv., så den ikke længere er overladt til en uafhængig tredjemand. På aktieoverdragelsestidspunktet i 2028 er opgaven med aftaleindgåelse mv. således ikke overladt til en uafhængig tredjemand.

Hvordan skal ejendommens regnskabsmæssige indtægter og handelsværdi indgå ved opgørelsen af den gennemsnitlige 50 %-grænse for indtægter og aktiver for de seneste tre regnskabsår og ved opgørelsen af 50 %-grænsen for aktiverne på overdragelsestidspunktet?

Mere end 50 %-kravet

Kan Skatteministeriet bekræfte, at mere end 50 %-kravet til ejerandelen af den faste ejendom i forslaget til ABL § 34, stk. 7, 1. pkt., angår den *indirekte* ejerandel for den *aktionær* (overdrageren), som ønsker at successionsoverdrage aktier i et (ejendoms-)selskab, og ikke (ejendoms-)selskabets ejerandel? Dette synes at være hensigten efter lovbemærkningerne, side 98, hvor det anføres, at "*Overdragelse med succession vil således kun være mulig, når ejerandelen giver overdrageren bestemmende indflydelse på driften af ejendomsvirksomheden.*" (vores understregning) Hvis det kan bekræftes, bør det efter vores vurdering tydeliggøres i ordlyden af 1. pkt., at der tænkes på aktionærens indirekte ejerandel, og ikke på selskabets direkte ejerandel?

Person A er eneejer af holdingselskab H, som ejer 20 % af datterselskabet D, som ejer 50 % af en ejendom. De øvrige 50 % af ejendommen ejes personligt af A's bror B. Kan det bekræftes, at kravet til ejerandel i ABL § 34, stk. 7, 1.-2. pkt. er opfyldt, dvs. at person A – udover af medregne sin brors 50 % ejerandel, jf. 2. pkt. – også kan medregne D's ejerandel (indirekte 10 %), selvom 25 %-kravet for transparensreglen i ABL § 34, stk. 6, 3. pkt., ikke er opfyldt, da H kun ejer 20 % af D?

5. Øvrige forhold

Ikrafttræden og henvisninger:

I det foreslåede 13, stk. 6, 1. pkt., fastsættes det bl.a., at boet eller parterne, når betingelserne i BAL § 1 a, stk. 1-3, og § 23 b, stk. 1 og 2, som affattet ved denne lov er opfyldt, kan anmode om genoptagelse af bo- eller gaveafgiftsberegningen, for så vidt angår den anvendte afgiftssats i en boopgørelse eller gaveanmeldelse, der er indgivet før den 1. januar 2025. Skal der ikke henvises til BAL § 23 a, stk. 1 og 2, i stedet for til § 23 b, stk. 1 og 2?

Den foreslåede nedsættelse af boafgiften har virkning for boer vedrørende personer, der er afgået ved døden den 1. oktober 2024 eller senere. Hvis et uskiftet bo efter en person, der er død senest den 30. september 2024, skiftes den 1. oktober 2024 eller senere, kan udlodningen ved skiftet af det uskiftede bo dermed ikke være omfattet af den nedsatte boafgift. Den foreslåede nedsættelse af gaveafgiften har derimod virkning for gaver, der ydes den 1. oktober 2024 eller senere. Hvis der i stedet for skiftet af det uskiftede bo sker en gaveoverdragelse den 1. oktober 2024 eller senere af de samme aktiver, kan gaveoverdragelsen være omfattet af den nedsatte gaveafgift. Denne forskelligartede behandling forekommer ikke logisk. Det foreslås derfor, at nedsættelsen af boafgiften også har virkning for uskiftede boer, hvor skiftetidspunktet er den 1. oktober 2024 eller senere.

Så vidt ses er der nogle meningsforstyrende fejl i lovforslagets § 13 om ikrafttrædelse og virkning:

- Så vidt ses skal lovforslagets § 1, nr. 17, omfattes af lovforslagets § 13, stk. 4?
- Så vidt ses skal lovforslagets § 1, nr. 15, omfattes af lovforslagets § 13, stk. 2, og § 13, stk. 5?
- Så vidt ses skal lovforslagets § 1, nr. 18, omfattes af lovforslagets § 13, stk. 2, og § 13, stk. 5?

I den foreslåede BAL § 12 a, stk. 3, nr. 2, anføres det, at unoterede aktier i associerede eller tilknyttede selskaber, jf. årsregnskabslovens bilag 1, B, nr. 5 og 7 ansættes til en værdi opgjort efter stk. 2-8. Skal der ikke henvises til stk. 2-9?

Lovforslagets § 3, nr. 1, er formuleret sådan, at der foretages en ændring i afskrivningslovens § 49, stk. 1, 3. pkt. Det bør retteligt være afskrivningslovens § 49, 3. pkt., da der kun findes ét stykke i afskrivningslovens § 49.

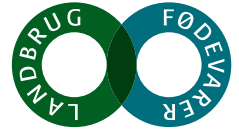
Ved lovforslagets § 4, nr. 1, foreslås en ændring i dødsboskatteloven ("DBSL") § 27, stk. 6, som angår udlodning af aktiver, hvor der ikke sker succession. I lovbemærkningerne anføres det på side 101-102, at *"Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at handelsværdien fortsat vil skulle anvendes ved opgørelsen efter dødsboskattelovens § 6 af, om boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen overstiger grundbeløbet, dvs. til afgørelse af om dødsboet er skattepligtigt."* Vi har vanskeligt ved at se, at den foreslåede ændring i DBSL § 27, stk. 6 indebærer en ændring i/har betydning for DBSL 6, hvorfor udsagnet i lovbemærkningerne venligst bedes uddybet.

Hvis nærværende giver anledning til spørgsmål, er I velkomne til at kontakte os.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Maria Eun Elkjær
Skattepolitisk chef



Skatteministeriet
Nicolai Eigtsveds Gade 28
1402 København K
Att.: Henrik Møller Nielsen

Landbrug & Fødevarer F.m.b.A.

Agro Food Park 15
DK 8200 Aarhus N

T +45 3339 4000
E info@lf.dk
W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Høringssvar er sendt til lovgivningoekonomi@skm.dk med kopi til KLH@skm.dk og HMN@skm.dk

Høring over udkast til lovforslag om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love, j. nr. 2024 - 995

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til lovforslag om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love, som er sendt i høring den 28. juni 2024.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor:

Generelle bemærkninger

Landbrug & Fødevarer kan støtte op om initiativerne i aftalen "Et stærkere erhvervsliv", der giver bedre muligheder for at generationsskifte den familieejede virksomhed.

Generelt er der tale om et forslag med gode elementer, særligt med genindførelse af nedsat bo- og gaveafgift, samt udvidelse af adgangen til succession ved aktiv udlejningsvirksomhed.

Landbrug & Fødevarer så gerne, at bo- og gaveafgiften blev sat yderligere ned og gerne blev fjernet helt, som er tilfældet i flere andre nabolande. Landbrug & Fødevarer ser desuden gerne at reglerne udstrækkes til også at omfatte eftergivelse af gæld, som hidrører fra overdragelse af virksomhed, der er omfattet af reglerne om nedsat bo- og gaveafgift.

Ydermere i forhold til genindførelsen af nedsat bo- og gaveafgift ser Landbrug & Fødevarer gerne, at reglerne gennemgås i forhold til den praksis, som udviklede sig under de hidtidige regler.

Med hensyn til retskravet på en skematisk værdiansættelse af virksomheder finder Landbrug & Fødevarer, at muligheden reelt ikke er anvendelige ved overdragelse af den personlig drevne virksomheder.

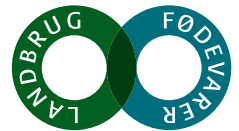
Landbrug & Fødevarer havde gerne set, at den objektivisering som de skematiske regler er udtryk for, blev udvidet til også at give retskrav på at anvende 20 pct. reglen på en erhvervsjendom, der indgår i en virksomhed, der kan overdrages med nedsat bo- og gaveafgift. Der henvises til bemærkningerne nedenfor.

Specielle bemærkninger

1. Nedsat bo- og gaveafgift

1.1 Problemstillinger ved nuværende praksis

De regler som gjaldt under den hidtidige ordning, anser Skatteministeriet ifølge de almindelige bemærkninger (s 21) indeholder en balanceret afgrænsning. Landbrug og Fødevarer er enig i, at der fortsat er behov for opstilling af værnsregler. Den praksis, som udviklede sig under de



dagældende regler før 2020, har dog vist nogle situationer, hvor afgrænsningen rammer landbrugserhvervet uforholdsmæssigt hårdt.

1.1.1. Allokering af gave til virksomheden

Nedsat bo- og gaveafgift gives alene til erhvervmæssige aktiver, mens der skal svares almindelig afgift af privat formue. Det kan give nogle afgrænsningsproblemer ved blandet benyttede aktiver. Særligt i forhold til landbrugsejendomme, hvor der stort set altid er et stuehus, der ofte anvendes privat. En gave på stuehuset er med 15 pct. gaveafgift, mens en gave på erhvervsdelen vil være med nedsat afgift. Landmænd vil derfor gerne henfører gaven til erhvervsdelen, mens købesummen for stuehuset betales fuldt ud.

Dette blev under de tidligere regler ikke anerkendt af Skattestyrelsen, der fordelte en gave ved overdragelse af en landbrugsejendom forholdsmæssigt mellem erhvervsdel og stuehuset. Denne praksis blev godkendt af Landsskatteretten ved afgørelse af 3. december 2022 i j.nr. [20-0072630](#) hvor landsskatteretten fordelte gaven forholdsmæssigt på erhvervsdelen og stuehuset, uanset at parterne havde aftalt, at gaven vedrørte virksomheden.

Da langt de fleste landbrug drives i personlig regi, og hvor langt de fleste landmænd skal opfylde landbrugslovens beboelseskrav ved at bo på (hoved-)ejendommen, har denne fortolkning den konsekvens, at hovedparten af landmænd ikke vil kunne få fuld nedsættelse af bo- og gaveafgiften.

Eksempel

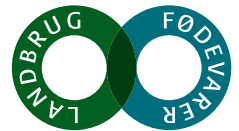
En landbrugsejendom til 10 mio. kr., hvoraf stuehuset udgør 1,5 mio. kr. overdrages med en gave på 4 mio. kr. Der succederes i avancer for 2,5 mio. kr. svarende til en passivpost på 750.000 kr.

Hvis det anerkendes at gaven på 4 mio. kr. vedrører virksomheden, vil den afgiftspligtige gave efter fradrag af passivposten være på 3,25 mio. kr., således at der skal svares 325.000 kr. i gaveafgift (der ses bort fra det gaveafgiftsfrie beløb). Men efter Landsskatteretten praksis skal afgiften opgøres således:

Forholdsmæssigt fordelt	Erhverv	Stuehus (privat)	Samlet
Overdragelsessum	8.500.000 kr.	1.500.000 kr.	10.000.000 kr.
Gældsovertagelse /kontant berigtigelse	-5.100.000 kr.	-900.000 kr.	-6.000.000 kr.
Gave	3.400.000 kr.	600.000 kr.	4.000.000 kr.
Passivpost	-750.000 kr.		-750.000 kr.
Afgiftspligtig beløb	2.650.000 kr.	600.000 kr.	3.250.000 kr.
Gaveafgift 10 / 15 pct.	265.000 kr.	90.000 kr.	355.000 kr.
Gaveafgift i pct.			10,9 pct.

Eksemplet viser, at gaveafgiften vil være på 10,9 pct. selvom gaven på 4 mio. kr. er væsentlig under værdien af virksomheden. Landbrugere, der bor på landbruget og ønsker at generationsskifte, kan således ikke opnå en gaveafgift svarende til den nedsatte afgift på 10 pct.

Selvom en fast ejendom civilretlig er ét aktiv, sker der både skattemæssigt og vurderingsmæssigt en opsplitning i den erhvervmæssige del og den private del. Vurderingsmæssigt vil der være en særskilt vurdering af stuehuset. Ejendomsavance beregnes alene for den erhvervmæssige del. Ligesom den private del af en blandet benyttet ejendom ligger i privatområdet, mens den



erhvervsmæssige del indgår i virksomheden, hvor virksomhedsejeren anvender virksomhedsordningen.

Det er dermed i overensstemmelse med den skatte- og vurderingsmæssige opdeling at give mulighed for, at en gave kan henføres til virksomheden, uden at dette omfatter stuehuset.

Landbrug og Fødevarer mener derfor, at det bør være muligt, i de tilfælde det ønskes, og hvor der indgår en blandet benyttet ejendom i virksomheden, at berigtigelsen skal kunne opdeles så gaven kun vedrører virksomhedsdelen og ikke stuehuset, som benyttes privat.

1.1.2. Overdragelse hvor længstlevende ægtefælle har overtaget virksomhed med succession
Ved SKM2033.366.VLR fandt landsretten, at en ægtefælle der havde overtaget en landbrugsejendom fra sin afdøde ægtefælle, ikke opfyldte betingelserne om aktiv deltagelse i boafgiftslovens § 1a, stk. 2, nr. 2, hvorfor landbrugsejendommen ikke kunne udloddes med nedsat boafgift.

Længstlevende sad i uskiftet bo, hvor det fremgår af dødsboskattelovens § 59, at længstlevende succederer i afdødes skattemæssige stilling. Vestre Landsret fandt ikke, at dette kunne udstrækkes til boafgiftslovens regler, hvorfor længstlevende selvstændigt skulle opfylde betingelserne i boafgiftslovens § 1a, for at ejendommen kunne udloddes fra længstlevendes bo. Da betingelsen om aktiv deltagelse i § 1a, stk. 2, nr. 2, ikke var opfyldt, kunne landbrugsejendommen ikke udloddes med nedsat boafgift.

Skattemæssigt succederer en ægtefælle fuldt ud i afdødes skattemæssige stilling, når længstlevende får boet efter sin ægtefælle udleveret som uskiftet bo. Det fremgår af dødsboskattelovens § 59. I forhold til retten til at oprette en ophørspension, er der i pensionsbeskatningslovens § 15a, stk. 2, givet særskilt regler om, at en længstlevende ægtefælle der overtager en virksomhed med succession efter dødsboskattelovens § 36, § 43 eller § 59 anses for at have drevet selvstændig erhvervsmæssig virksomhed eller været hovedaktionær i samme periode, som afdøde havde drevet sådan virksomhed eller været hovedaktionær forud for dødsfaldet.

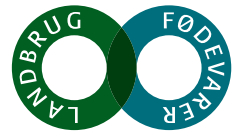
Landbrug & Fødevarer mener, at en længstlevende ægtefælle som overtager en ejendom fra en tidligere ægtefælle med succession, også i forhold til bo- og gaveafgift bør kunne indtræde i afdødes afgiftsmæssige stilling, såvel i forhold til ejertid som i forhold til arbejdsindsatsen, som en tidligere ægtefælle har ejet og deltaget i driften forud for dødsfaldet.

1.1.3. Virkningstidspunkt

Med ændringen, jf. § 1, nr. 18 ændres »søskende og disses børn« til: »søskendes børn«. Det vil sige at "søskende" i boafgiftsloven § 23 a, stk. 1, 2. pkt., udgår med hensyn til at kunne overtage en virksomhed med nedsat gaveafgift fra en barnløs gavegiver.

§ 1, nr. 18, at der er tale om en konsekvensændring af at søskende indsættes i kredsen af gaveafgiftspligtige i boafgiftsloven § 22, jf. lovforslaget § 1, nr. 13.

De to bestemmelser har dog forskelligt virkningstidspunkt. § 1, nr. 13, har virkning fra den 1. januar 2027, mens § 1, nr. 18, har virkning fra den 1. oktober 2024.



Da boafgiftslovens § 22, stk. 5, jf. lovforslagets § 1, nr. 14, foreslås ophævet fra 1. oktober 2024, vil søskende til gavegiver uden afkom ikke kunne overtage virksomhed med gaveafgift i perioden 1. oktober 2024 til den 31. december 2026.

Da § 1, nr. 18 alene er en konsekvensændring af § 1, nr. 13, er det vores opfattelse at, ændringerne bør have samme virkningstidspunkt, dvs. den 1. januar 2027.

Det er også således virkningstidspunktet er fastsat for de tilsvarende ændringer i forhold til boafgift gennemført ved L482 af 22. maj 2024, § 3, nr. 1-3.

Denne problemstilling er særskilt fremsat på mail den 9. juli 2024.

1.1.4. Regulering ved salg inden 3 år – bortfald af beregning af afgift efter § 23a

Beholdes virksomheden ikke i 3 år fra erhvervelsen, vil afgiften blive omberegnet til almindelig afgift forholdsmæssigt for perioden som virksomheden ikke beholdes. Søskendes børn og børnebørn vil kunne overtage en virksomhed fra en barnløs gavegiver med nedsat gaveafgift i stedet for indkomstskattepligt. Det foreslås i § 1, nr. 20, at ved salg inden 3 år vil adgangen til afgift efter § 23a, stk. 1 bortfald, således at der i stedet beregnes indkomstskattepligt. Det fremgår af de specielle bemærkninger (side 92), at indkomstsatten reduceres forholdsmæssigt.

Det fremgår ikke nærmere hvorledes indkomstsatten konkret skal beregnes. Størrelsen af indkomstsatten af et gavebeløb, der medregnes i den personlige indkomst, afhænger af årets øvrige indkomster. Ved bortfald af adgangen til at få nedsat gaveafgift, vil der kunne være forskel på om et forholdsmæssigt gavebeløb tillægges indkomsten, om den tillægges i gaveåret eller i det år hvor virksomheden sælges, eller om der beregnes en indkomstskat af gaven ud fra forholdene i gaveåret, således at der opkræves en forholdsmæssig del af en sådan skat, uden at skatteansættelsen i øvrigt genoptages.

Eksempel:

En niece modtager 1. januar 2025 en virksomhed med en gaveværdi på 1,2 mio. kr. med nedsat gaveafgift, og betaler 120.000 kr. i gaveafgift.

Hvis gaven var indkomstbeskattet i 2025, ville det udløse en skat på 45 pct. eller 540.000 kr.

Niecen sælger virksomheden i januar 2027 og skal derfor have genberegnet afgiften til en indkomstskattepligt for det sidste år.

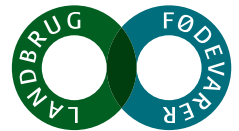
Skal niecens personlig indkomst i 2025 forhøjes med 400.000 kr. svarende til 1/3 af gavebeløbet på 1,2 mio. kr., således at indkomstopgørelsen for 2025 genoptages med opkrævning af restskat på 180.000 kr. samt rentetillæg efter kildeskattelovens § 61?

Hvis niecens indkomstopgørelse for 2025 genoptages, hvorledes godskrives niecen for den forholdsmæssige del af gaveafgiften, der nu erstattes med indkomstskattepligten?

Eller skal niecen i 2027 betale 1/3 af den beregnede indkomstskat af gaven dvs. 180.000 kr., dog således at der godskrives 40.000 kr. (10 pct. af 400.000 kr.) svarende til den forholdsmæssige del af gaveafgiften, der allerede er betalt, således at der opkræves yderligere 140.000 kr. der forrentes som angivet i boafgiftslovens § 26 a, stk. 3?

1.2. Gaveoverdragelse til søskende

Søskende anses som nærtstående i relation til gaveafgiftsreglerne – det er Landbrug & Fødevarers opfattelse at nevøer og niecer også bør omfattes.



Landbrug & Fødevarer finder det meget positivt, at søskende nu kan arve og modtage gaver på lige fod med andre nærtstående. Desværre gælder lempelsen kun for arv til søskende og ikke til deres børn eller børnebørn. Det betyder, at hvis man begunstiger en nevø eller niece via arv, så skal de fortsat betale arveafgift på op til 36,25 pct. Konsekvensen er en stigende kompleksitet i bo- og gaveafgiftsloven, stik mod regeringens ambition om regelforenkling. Ikke mindst fordi der for få år siden blev indføjet en særregel for barnløse, der tillader generationsskifte af en erhvervsvirksomhed til nevøer og niecer til nedsat bo- og gaveafgift.

Landbrug & Fødevarer vil derfor gerne opfordre til, at tillægsafgiften fjernes ved generationsskifte til nevøer og niecer.

1.3. Overdragelse af aktiv udlejningsvirksomhed med nedsat afgift.

Adgangen til succession foreslås udvides til også at omfatte aktiv udlejningsvirksomhed. Dette finder Landbrug & Fødevarer meget positivt. Dette sker dels ved ændringer til kildeskattelovens § 33 C, (udkastets § 7, nr. 1) og ved ændring af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34 (udkastets § 2, nr. 2 og 3).

Da nedsat afgift er betinget af, at virksomheden kan overdrages med succession, medfører ændringen, at personlig virksomhed, som består i aktiv udlejningsvirksomhed, kan overdrages med nedsat gaveafgift.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at udlejning af et stuehus eller andre boliger på en landbrugsejendom eller anden virksomhedsgrund kan overdrages med nedsat bo- og gaveafgift, forudsat at udlejningen opfylder definitionen på aktiv udlejningsvirksomhed i den foreslåede aktieavancebeskatningslov § 34, stk. 7? Det opfordres til at dette tydeligt fremgår af bemærkningerne til loven.

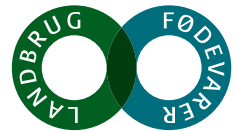
Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis landbrugsejendommen i SKM2023.590.HR var overdraget under de foreslåede regler, ville gaven vedrørende stuehuset have været omfattet af nedsat gaveafgift?

Reglerne om, at aktiv udlejningsvirksomhed kan overdrages med succession, foreslås ændret med virkning fra 1. januar 2025. Det er en betingelse for at overdrage en virksomhed med nedsat bo- og gaveafgift, at arvelader/gavegiver har ejet og deltaget aktivt i driften i ikke uvæsentligt omfang i mindst 1 år forud for dødsfaldstidspunktet/tidspunktet for gaveoverdragelsen.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at en ejer af en udlejningsvirksomhed, som opfylder betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, kan overdrage udlejningsvirksomheden med nedsat gaveafgift den 1. januar 2025, hvis ejeren har ejet udlejningsvirksomheden i mindst 1 år, og ejeren eller dennes nærtstående har deltaget aktivt i driften af udlejningsvirksomheden i et ikke uvæsentligt omfang i mindst 1 år af ejertiden, jfr. boafgiftslovens § 23a, stk. 2, nr. 2?

2. Retskrav på skematisk værdiansættelse

Det foreslås, at der skal være retskrav på skematisk værdiansættelse af virksomheder, hvor betingelserne for udlodning/overdragelse med nedsat bo- og gaveafgift er opfyldt. Den skematisk værdiansættelse skal alene finde anvendelse i forhold til bo- og gaveafgift, men ikke i forhold til avancebeskatning.



2.1. Skematisk værdiansættelse af landbrugsvirksomheder

Den skematiske værdiansættelse omfatter såvel værdiansættelse af virksomhed drevet i selskabsform, som i personligt regi. Det fremgår af den foreslåede formulering af boafgiftslovens § 12a, stk. 1, og § 12a, stk. 2, 2. punktum, ligesom der er en særregel i § 12a, stk. 7, om fradrag for driftsherreløn ved beregning af den kapitaliserede merindtjening.

Den skematiske værdiansættelse af personlig drevne virksomheder vil således være den regnskabsmæssige egenkapital reguleret efter § 12a, stk.3, tillagt værdi af merindtjening opgjort efter fradrag af driftsherreløn. Det fremgår af § 12a, stk. 3, at fast ejendom skal reguleres til handelsværdien.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis den skematiske værdiansættelse er valgt, vil Skatteforvaltningen skulle acceptere en værdiansættelse efter en § 11-vurdering efter ejendomsvurderingsloven, eller såfremt denne vurdering ikke er indhentet, en dagsværdi i regnskabet opgjort efter årsregnskabslovens regler, som udtryk for ejendommens handelsværdi?

Overdragelse af den personlige drevne virksomhed består i overdragelse af en række aktiver. Værdiansættelse af aktiverne ved udlodning fra dødsbo, eller ved gaveoverdragelse er i dag omfattet af værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, ændret ved cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021). Efter dette vil en værdiansættelse af den faste ejendom inden for +/- 15 pct. af den offentlige vurdering, som udgangspunkt skulle accepteres som udtryk for handelsværdien af ejendommen. Denne +/-15 pct. regel ændres til en 20 pct. regel, når der foreligger en ny vurdering efter ejendomsvurderingsloven og gælder også for en § 11-vurdering.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved udlodning eller overdragelse af personlige virksomheder med anvendelse af den skematiske værdiansættelse i § 12a, vil handelsværdien af den faste ejendom efter stk. 3 kunne fastsættes efter +/-15 pct. reglen, så længe der ikke foreligger en vurdering efter ejendomsvurderingsloven, og når en sådan foreligger kan handelsværdien fastsættes til +/- 20 pct. af en § 11-vurdering, jf. værdiansættelsescirkulærets punkt 6, som affattet ved cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021?

Værdien af virksomheden opgøres som egenkapitalen evt. reguleret med tillæg af en kapitaliseret værdi af merindtjeningen. Den kapitaliserede værdi af merindtjeningen afløser det nuværende goodwillcirkulære, der alene er vejledende. En forudsætning for at anvende goodwillcirkulæret er, at der overdrages goodwill. Der beregnes derfor ikke goodwill for virksomheder, der ikke har en kundekreds. Landbrugsvirksomheder der afsætter deres varer til andelsselskaber og lignende har ikke en kundekreds tilknyttet, hvorfor der ikke beregnes goodwill i disse virksomheder.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at konsekvensen af retskravet på at kunne anvende den skematiske værdiansættelse er, at der skal beregnes en kapitaliseret værdi af merindtjeningen, og alene hvor denne er 0 eller negativ, vil den indgå i værdiansættelsen med 0 kr.?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at såfremt den annualiserede omsætningsvækst, jf. bilag 1, nr. 1, er negativ, indgår merværdi med 0 kr. uanset afkast af investeret kapital er positiv, idet levetiden sættes til 0 år?

Såfremt det er tilfældet, skal Landbrug og Fødevarer opfordre til, at dette kommer til at fremgå af bemærkningerne til bestemmelsen, i hvilke tilfælde værdien af merindtjeningen sættes til 0 kr.



Den annualiserede omsætningsvækst beregnes ud fra ændringen i kr. i omsætning fra år 1 til år 5. Der tages ikke højde for om væksten skyldes inflation eller består i en reel omsætningsstigning. Da den annualerede omsætningsvækst indgår som et parameter ved fastsættelse af levetiden for merindtjeningen vil en høj inflation medføre at levetiden sættes højere, end hvis inflationen er lav. Tilsvarende i brancher hvor der kan være store konjunkturudsving. Dermed kan levetiden og i den sidste ende kapitaliseringen af merindtjeningen blive vilkårlig afhængig af inflation/konjunktur, uden at der er tale om en reel omsætningsstigning.

Landbruget oplevet i stigende grad store udsving i konjunkturerne. Dermed kan landbrug, der ikke har nogen goodwill, med de skematiske regler for værdiansættelse opleve at skulle tillægge en høj værdi af en merindtjening, som kan være begrundet i en stigende konjunktur. Landbrug & Fødevarer skal derfor opfordre til, at Skatteministeriet overvejer om omsætningen korrigeres for inflation inden beregning af omsætningsvæksten.

For personlig drevne virksomheder opgøres den kapitaliserede værdi af merindtjeningen efter regulering for driftsherreløn. Denne udgør halvdelen af den beregnede merindtjening, men sættes mindst til 250.000 kr. og højest til 1 mio. kr. Særligt synes 1 mio. kr. at være lavt sat som et maksimum for driftsherreløn, og da disse beløb ikke er reguleret, vil denne problemstilling forventes at blive større over årene. Den maksimale driftsherreløn bør enten sættes væsentlig højere, f.eks. til 2 mio. kr. eller beløbet bør følge reguleringen efter personskattelovens § 20.

2.2. Værdiansættelse i dødsboer

Efter den foreslåede boafgifts § 12a (udkastets § 1, nr. 9) kan boet vælge en skematisk værdiansættelse af virksomheder, som kan udloddes med nedsat boafgift.

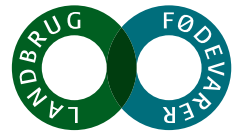
Boet har retskrav på at kunne anvende den skematiske værdiansættelse, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt (virksomheden er omfattet af nedsat boafgift). Det betyder efter de almindelige bemærkninger side 28, 4. afsnit, og side 31, 4. og 5. afsnit, at skatteforvaltningen alene skal kontrollere beregningen og ændre denne hvis værdien efter den skematiske model ikke er korrekt opgjort, ligesom skatteforvaltningen ikke vil have mulighed for at kræve handelsværdien anvendt, eller fravige den skematiske værdiansættelse, uanset handelsværdien måtte være kendt.

Bestemmelsen om skematisk værdiansættelse indsættes i boafgiftslovens § 12a, og dermed i forlængelse af reglerne om værdiansættelse i dødsboer i boafgiftslovens § 12. § 12 fordeler kompetencen til at fastsætte værdierne i boopgørelsen mellem skifteretten og Skattestyrelsen.

Det foreslås, at hvis den skematiske værdiansættelse er anvendt og Skatteforvaltningen finder værdiansættelsen ikke svarer til "en værdi opgjort efter § 12a", kan skatteforvaltningen både ændre i værdiansættelsen eller anmode om en sagkyndig vurdering efter § 12, stk. 2. Se også de specielle bemærkninger (side 67). Vil boet ikke acceptere en ændring fra skatteforvaltningens side har boet 4 uger til at anmode om en sagkyndig vurdering.

En sagkyndig vurderingsmand udmeldt af skifteretten vil skulle ansætte handelsværdien af den pågældende virksomhed, jf. § dødsboskiftelovens § 93.

Ved retskrav på en skematiske værdiansættelse bør Skattestyrelsen være afskåret fra efter § 12, stk. 2, at anmode om en sagkyndig vurdering. Der er tillige behov for særskilt regulering af, hvorledes en ændring af beregningen konkret skal foregå, så boet har andre reaktionsmuligheder end alene at få udmeldt en skønsmænd til at værdiansætte virksomheden til handelsværdien.



Det er forudsat at valget af den skematiske værdiansættelse sker ved, at boet anvender den skematiske værdi i boopgørelsen. Det fremgår af de specielle bemærkninger til § 11, at kompetencefordelingen mellem skifteretten og Skattestyrelsen opretholdes, således at værdiansættelsen henfører under skifterettens kompetence, og derfor efterprøves i det judicielle system.

For det tilfælde at skifteretten ikke kan godkende boopgørelsen med en værdiansættelse efter den skematiske regel, f.eks. fordi der er mindreårige arvinger, kan Skatteministeren da bekræfte, at boet i forhold til boafgiften har retskrav på, at denne beregnes ud fra den skematisk opgjorte værdi, selvom arvedelingen sker ud fra den godkendte boopgørelse?

Med boafgiftslovens § 12 blev indført et enstrengt system for værdiansættelse i dødsboer, hvor den værdi som fremgår af boopgørelsen, er afgørende i forhold til både beskatning og arvedelingen.

Hvis udlodning sker uden succession, skal beskatningen i boet ske efter handelsværdien, jf. forslagets § 4, nr. 1 og 2, også hvor værdiansættelsen i boopgørelsen er værdien opgjort efter boafgiftslovens § 12a. I så fald vil der være 2 værdiansættelser, én værdiansættelse i forhold til boafgiften (den skematiske værdi) og én værdiansættelse i forhold til avanceopgørelsen (handelsværdien). Dermed forlades det enstrengede system.

Det er uklart hvorledes værdiansættelse til handelsværdi ved avanceopgørelsen indgår i det eksisterende system efter § 12 med Skifteretten som godkender af boopgørelsen.

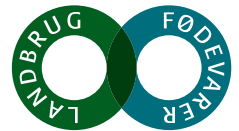
Kan Skatteministeriet bekræfte, at en handelsværdi med henblik på avanceopgørelse efter dødsboskattelovens § 27 og § 28 ikke vil fremgå af boopgørelsen, men alene er en værdiansættelse i forhold til boets beskatning, og dermed en værdiansættelse, som alene er underlagt Skattestyrelsens kompetence?

Hvis Skatteministeriet kan bekræfte ovenstående, kan ministeriet da tillige bekræfte, at boet kan anmode om bindende svar på værdien til brug for avanceberegningen?

Det fremgår af bemærkningerne til ændringen af dødsboskattelovens § 27, (side 104) at *"Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at handelsværdien fortsat vil skulle anvendes ved opgørelsen efter dødsboskattelovens § 6 af, om boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen overstiger grundbeløbet, dvs. til afgørelse af om dødsboet er skattepligtigt"*.

Det følger af ordlyden af dødsboskatteloven § 6, at det er værdi på skæringsdagen i boopgørelsen som anvendes ved afgørelsen af om boet er skattefritaget eller ej. Da valget af den skematiske værdiansættelse sker i boopgørelsen forekommer bemærkningen at være i strid med gældende ret. Landbrug & Fødevarer finder det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at den nye dobbelt værdiansættelse får betydning for boets skattepligtsforhold alene gennem en bemærkning i forarbejderne ved ændring af andre bestemmelser end § 6. Ligesom der også kunne stilles spørgsmål ved, om der kan laves en sådan fundamental ændring af opgørelsen vedrørende boets skattepligtig uden en ændring af teksten i dødsboskattelovens § 6.

For de tilfælde at boet vælger at værdiansætte efter den skematiske regel, men samtidig i forhold til opgørelsen af skattepligt efter dødsboskattelovens § 6 skal oplyse den faktiske handelsværdi, vil



muligheden for at bruge en skematisk værdiansættelse ikke føre til den forudberegnelighed, som er det bærende hensyn bag en skematisk værdiansættelse.

Der er således mange forhold som taler imod et dobbelt værdiansættelsessystem. Landbrug og Fødevarer skal derfor opfordre Skatteministeriet til at genoverveje at opretholde et enkelt værdiansættelsessystem på dødsboområdet, hvor der sikres mulighed for, at dødsboer kan vælge en skematisk værdiansættelse, med den konsekvens det måtte have i forhold til arvedeling, boafgift og eventuel beskatning. Det skal bemærkes, at den skematiske værdiansættelse alene er muligt, såfremt der er adgang til succession, hvorfor hensynet til at opretholde en beskatningsret til en anden højere værdi virker formålsløst.

2.3 Skematisk værdiansættelse og nedsat boafgift

Det er en betingelse for at have retskrav på skematisk værdiansættelse, at betingelserne om nedsat boafgift i boafgiftslovens § 1a, stk. 1-3, er opfyldt. Reelt er adgangen til skematisk værdiansættelse med forslaget § 1, nr. 5, betinget af 3 års ejertid er opfyldt, da en omberegning af afgift ved salg inden 3 års ejertid skal ske efter handelsværdien, og ikke den skematiske værdiansættelse.

Landbrug og Fødevarer har forståelse for denne "værnsregel" mod at udnytte adgangen til en måske lavere værdiansættelse. Omberegning af afgiften i §1b, stk. 1, skal dog efter § 1b, stk. 2 ikke ske ved arvingens død, livstruende sygdom eller ved gave til kredsen i boafgiftslovens § 22, samt ved virksomhedsomdannelse eller omstruktureringer. Hvorfor ændringen ikke her betydning i disse tilfælde.

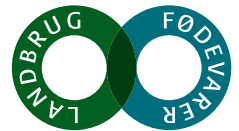
Landbrug og Fødevarer skal opfordre til, at dette kommer til at fremgå af bemærkningerne til bestemmelsen.

2.4 Skematisk værdiansættelse og passivposter

Overdrages en virksomhed med succession og anvendes skematisk værdiansættelse foreslås det i boafgiftslovens § 13a, stk. 3 (udkastets § 1, nr. 10) og i kildeskattelovens § 33 D, stk. 3, (udkastets § 7, nr. 4), at i de tilfælde hvor parterne har valgt at anvende skematisk værdiansættelse, skal passivposten beregnes på denne værdiansættelse, og at et eventuelt nedslag i værdiansættelsen på grundlag af en fremtidig latent skattetilsvær ikke kan overstige passivposterne.

Landbrug & Fødevarer kan tilslutte sig, at passivposterne ved anvendelse af den skematiske værdiansættelse beregnes ud fra denne værdi. Overdrages virksomheden med succession, vil der dermed ikke være behov for at opgøre handelsværdien, og den skematiske værdiansættelse bliver den eneste værdiansættelse, der dermed også kan lægges til grund for beregning af passivposter opgjort efter boafgiftslovens § 13a, stk. 3 og kildeskattelovens § 33 D, stk. 3.

Landbrug & Fødevarer finder det problematisk, at familievirksomhederne ved valget af skematisk værdiansættelse afskæres fra at anvende nedslag i prisen for at overtage den latente skatteforpligtigelse. Som det fremgår af SKM 2011.507.SKAT kan parterne i en overdragelse med succession kompensere køberen for at overtage den latente skatteforpligtigelse, enten ved at anvende den skematiske opgjorte passivpost, eller at give et markedsmæssigt nedslag for den latente skattebyrde. Parterne kan vælge den metode, som giver det bedste resultat. Den foreståede regel, om at nedslaget ikke kan sættes højere end passivposterne, medfører reelt, at det ikke er muligt at anvende et nedslag i værdien.



Ved at parterne alene kan fradrage den skematiske opgjorte passivpost, og ikke give nedslag i værdien for den latente skattebyrde – opgjort ud fra den skematiske værdiansættelse af virksomheden – da vil parterne have behov for at fastlægge handelsværdien af virksomheden, og heri fradrage den markedsværdien af den latente skattebyrde, for at afgøre om handelsværdien efter nedslag for at overtage den latente skattebyrde, er mindre end den skematisk opgjorte værdi efter fradrag af passivposter. Og med usikkerhed om handelsværdien kan godkendes vil forslaget om indførelse af et retskrav på at anvende en skematisk opgjort værdi, ikke give den forudberegnelighed eller sikkerhed for værdiansættelsen, som der er behov for ved generationsskifte af den familieejede virksomhed.

3. Succession i udlejningsvirksomheder

Landbrug og Fødevarer kan støtte forslaget om at udvide muligheden for succession i aktiv udlejningsvirksomhed.

3.1. Aktiv udlejningsvirksomhed

Aktiv udlejningsvirksomhed er defineret i det foreslåede aktieavancebeskatningslov § 34, stk. 7, og omfatter udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct. og hvor opgaven med indgåelse af leje- eller bortforpagtningsaftalen mv. ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person. Desuden skal ejendommen have været ejet i mindst 1 år, hvor ejendommens i hele perioden skal have været udlejet aktivt.

Ved opgørelse af ejerandelen medregnes ejerandele der direkte eller indirekte besiddes af personkredsen aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 nr. 1, og i boafgiftslovens § 22, stk.1. Det fremgår af de almindelige bemærkninger side 39, at kravet om 50 pct ejerandel, indebærer et krav om bestemmende indflydelse, og at der ved opgørelse af ejerandelene medregnes såvel ejerandel som ejes direkte som indirekte via selskaber, som er ejet af familiemedlemmer.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ejerandelen opgøres i forhold til den aktionær, som ønsker at overdrage med succession?

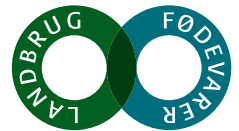
Spørgsmålet kan belyses med følgende eksempel: En ejendom er ejet af 3 selskaber i lige forhold. De to selskaber er ejet af to søskende, mens det sidste selskab er ejet af en nabo til ejendommen. De to søskende vil hver især kunne medregne deres andel af ejendommen til selskabets aktive virksomhed, da de ved opgørelsen af ejerandelen kan medregne deres søskendes indirekte ejerandel. Derimod vil naboen ikke kunne opfylde ejerandelen, hvorfor ejendommen i hans selskab må henføres til passiv virksomhed.

Det fremgår at de almindelige bemærkninger side 41 og 42, at der ikke sker ændring i de tilfælde hvor bortforpagtning af land- og skovbrugsejendomme i dag anses for aktiv virksomhed, således at de særlige betingelser ikke kræves opfyldt i disse tilfælde.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis et selskab ejer 1/3 af en ejendom, der er vurderet som landbrug, og hvor selskabet bortforpagter sin andel, vil selskabets andel af ejendommen og forpagtningsafgiften være at anse for aktiv virksomhed i forhold til pengetankreglen?

3.2. Aktiv udlejningsvirksomhed i kildeskattelovens § 33 C

Det foreslås i § 7, nr. 1, at muligheden for succession i aktiv udlejningsvirksomhed som defineret i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, indsættes i kildeskatteloven § 33 C, stk. 1, 6. punktum. Der henvises i de almindelige bemærkninger side 45 øverst, samt til de almindelige bemærkninger i punkt 2.3.1.2.



Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved opgørelsen af om en personlig ejet udlejningsejendom anses for aktiv udlejningsvirksomhed opgøres ejerandelen ved at medregne ejerandele, som ejes af den personlige erhvervsdrivendes nærtstående direkte eller gennem selskaber?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at til personkredsen medregnes også en ejerandel, som erhververen allerede har i ejendommen?

Spørgsmålet kan belyses med følgende eksempel: En far og en søn ejer en udlejningsejendom med halvdelen hver. Faren ønsker nu at overdrage sin andel af udlejningsejendommen til sønnen med succession. Faren kan overdrage sin andel med succession, da han anses for at drive aktiv udlejningsvirksomhed, idet sønnens andel medregnes ved opgørelsen af om farens ejerandelen er over 50 pct.

Højesteret traf ved SKM2023.590.HR afgørelse om, at udlejning af stuehuset på en landbrugsejendom, under en tidligere formulering af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, nr. 6, ikke var omfattet af landbrugsudtagelsen, da stuehuset ikke var benyttet til landbrugsmæssige formål. Afgørelsen blev truffet med dissens, hvor 2 højesteretsdommere fandt, at hele ejendommen var omfattet af undtagelsen som følge af ejendommens kategori.

Af ordlyden i den nugældende bestemmelse er bortforpagtning af ejendom "som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom" at anse for erhvervmæssig virksomhed. Der stilles efter ordlyden ikke krav om benyttelsens karakter, men alene om ejendommens vurderingsmæssige kategorisering.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at bortforpagtning af stuehuset på en ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, er omfattet af landbrugsudtagelsen, således at stuehuset kan overdrages med succession, uanset at betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, om aktiv udlejningsvirksomhed, er opfyldt? Herunder også de ejendomme, som efter de kommende nye kategoriseringer med natur også er omfattet af landbrugsundtagelsen.

3.2.1 *Beskrivelsen af gældende ret vedrørende kildeskatteloven er upræcis. (side 44)*

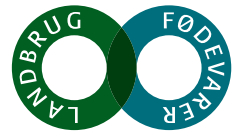
Side 44 øverst:

"En undtagelse gælder dog for udlejning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovbrugsejendom, der anses for erhvervmæssig virksomhed."

Sprogligt henviser "der" til landbrugs- eller skovbrugsejendom. Sætningen kan derfor læses som om det er en yderligere betingelse, at landbrugs- eller skovbrugsejendommen er erhvervmæssigt drevet. Det som undtagelsen betyder, er, at i relation til kildeskattelovens § 33 C anses bortforpagtning af landbrugs- og skovbrugsejendomme for erhvervmæssig virksomhed. Landbrug & Fødevarer skal opfordre til at sætningen omformuleres, således "der anses for erhvervmæssig virksomhed" slettes. Derudover opfordrer vi til, at der tages højde for de ændringer, der kommer til at ske vedr. naturejendomme. Således disse også omfattes.

3.3 *Ikrafttræden i forhold til pengetankreglen*

Aktiv udlejningsvirksomhed som defineret i forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, medfører, at aktiverne og indtægterne vedrørende udlejningsvirksomhed, der opfylder definitionen, skal anses for at vedrører den aktive virksomhed.



De forskellige bestemmelser hvor aktiv udlejningsvirksomhed indgår i pengetankreglen skal efter forslaget § 13, stk. 4, have virkning for udlodning og overdragelser som sker den 1. januar 2025 eller senere.

Det fremgår af de specielle bemærkninger, at for dødsboer, hvor der indgår aktiv udlejningsvirksomhed, betyder reglen, at dødsboer kan udlodde med succession den 1. januar 2025, selvom afdøde er afdøet ved døden før den 31. december 2024.

Der er dog ingen steder i bemærkningerne forholdt sig til ikrafttræden i forhold til beregning af pengetankreglen, som tager udgangspunkt i en opgørelse af et gennemsnit for de seneste 3 år.

Eksempel

Et selskab driver maskinstation, og har tillige en række ejendomme, som i en årrække har været udlejet til beboelse. Selskabet forestår selv administrationen af lejemålene. Der er tale om aktiv udlejningsvirksomhed. Set over de seneste 3 år udgør handelsværdien af de udlejede ejendomme mere end halvdelen af selskabets samlede aktiver.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved opgørelsen af hvorvidt pengetankreglen er opfyldt ved udlodning eller overdragelse den 1. januar 2025, skal indtægter og værdien af ejendommene fra den aktiv udlejningsvirksomhed henføres til den aktive del af virksomheden, også for de forudgående 3 år, således at selskabet i ovenstående eksempel kan overdrages med succession.

Pengetankreglen anvendes også ved opgørelsen af om en personlig erhvervsdrivende opfylder betingelserne for at kunne opspare på en ophørspension i pensionsbeskatningslovens § 15a, stk. 2, ved indenfor de seneste 15 år i mindst 10 år har drevet erhvervsmæssig virksomhed som defineret i § 15a, stk. 4.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved opgørelsen af om en selvstændig erhvervsdrivende opfylder kravet om, at virksomheden ikke i overvejende grad har bestået i passiv kapitalanbringelse 10 år inden for de seneste 15 år forud for overdragelsen, henføres såvel indtægterne som værdien af ejendomme, som indgår i en aktiv udlejningsvirksomhed, det den aktive del af virksomheden?

Såfremt Skatteministeriet kan bekræfte dette, skal Landbrug & Fødevarer opfordre til, at dette præciseres i lovforslaget.

Ønskes ovenstående uddybet er I velkommen til at kontakte undertegnede.

Med venlig hilsen

Benedikte Boisen Rolighed
Chefkonsulent

Erhverv

M + 45 2870 8076
E bcb@lf.dk

Jane Karlskov Bille
Chefkonsulent

Skat

M +45 2323 2145
E jkb@lf.dk

Skatteministeriet
Kim Lundgaard Hansen

Aarhus 11. juli 2024

Michael Serup
Partner

T +45 72 27 33 02
mcs@bechbruun.com

Sagsnr. 025639-0001
Dok.nr. 33453946.1

Lovudkast om beskatning ved generationsskifte

Kære Kim Lundgaard Hansen,

Tak for muligheden for at kommentere på lovudkastet om beskatning ved generationsskifte (j.nr. 2024-995).

Først og fremmest vil jeg gerne rose regeringen både for viljen til at sikre forbedrede vilkår for generationsskifte af Danmarks familieejede virksomheder og for evnen til at sikre et bredt flertal i Folketinget. De foreslåede nye regler, særligt retten til skematisk værdiansættelse, er den væsentligste skattepolitiske forbedring for generationsskifte af familieejede virksomheder i de seneste 25 år.

Der er imidlertid efter min opfattelse en række væsentlige forhold, som bør justeres i den endelige udformning af reglerne; dels fordi lovudkastet lægger op til en kunstig forøgelse af den skattemæssige værdiansættelse, dels fordi lovudkastet indeholder en række skønselementer, som er uforenelige med et skematisk princip. Dertil kommer enkelte øvrige forhold.

Jeg beder således om, at man overvejer følgende:

Den regnskabsmæssige egenkapital: Det er uforeneligt med den aftalte skematik, at Skat tillægges en bred adgang til at fortage ”reguleringer, der er påkrævet for at give et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet”. Dette åbner en ladeport, som uundgåeligt vil give usikkerhed og skattesager. Erfaringen viser, at enhver åbning for skønssadgang vil udvikle sig til en generel skønssudøvelse, der vil underminere retssikkerheden. Det er vigtigt at forstå, at hver gang Skat tillægges ret til at skønne, påhviler det skatteyder at godtgøre, at skønnet er ”åbenbart” forkert. Derfor er det principielt uforeneligt med den politiske aftale om skematik, at det nye regime kan indeholde skønskomponenter.

Den seneste årsrapport bør lægges til grund, forudsat at den er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens principper, herunder princippet om retvisende billede. De eneste undtagelser bør være, at årsrapporten er behæftet med åbenbare mangler/fejl, og kompetencen til afgørelse af dette spørgsmål bør henlægges til Erhvervsstyrelsen eller Revisornævnet, så det ikke blot er et synspunkt, som Skat kan aktivere for at sikre sig skønssadgang.

Fast ejendom: Det er uforeneligt med den aftalte skematik, at fast ejendom skal ansættes til ”handelsværdien”. Dette vil give usikkerhed og skattesager.

Der bør i stedet kunne vælges mellem (i) regnskabsværdi eller (ii) offentlig ejendomsværdi. For (i) sonderer årsregnskabsloven mellem investeringsejendomme/handelsejendomme, der kan optages til dagsværdi, og domicilejendomme (produktionsejendomme), der kan optages til dagsværdi eller kostpris med fradrag af akkumulerede af- og nedskrivninger. En årsrapport baseret på disse principper bør lægges til grund, medmindre årsrapporten er behæftet med egentlige og åbenbare mangler/fejl. For (ii) består der efter ejendomsvurderingslovens § 11 adgang til at indhente en såkaldt ad hoc ejendomsvurdering netop med henblik på værdiansættelse ved generationsskifte. Indhentes en sådan, bør den kunne lægges til grund. Det fremstår som en bekvem, men ikke helt dækkende, begrundelse, når det i lovbemærkningerne blot anføres, at der ikke foretages periodiske vurderinger af alle faste ejendomme.

Indtjeningen i beregningsperioden: Det er uforeneligt med den aftalte skematik, at Skat tillægges generel adgang til at regulere indtjeningen i beregningsperioden. Som det i øvrigt fremhæves i lovudkastet, skal beregningen basere sig på "objektive forhold". Anvendelse af en 5-årig beregningsperiode må i øvrigt antages i sig selv at mindske sandsynligheden for en kunstig/manipuleret indtjening.

De faktiske årsrapporter bør lægges til grund, så der alene skal ske regulering, hvis årsrapporten er behæftet med egentlige og åbenbare mangler/fejl, fx der er posteret ekstraordinære udgifter, som oplagt skulle have været aktiveret og afskrevet over en længere periode, eller der indenfor den 5-årige beregningsperiode er gennemført ændring af regnskabsprincipper, som kræver normalisering for hele perioden.

Driftsherreløn: En maksimal driftsherreløn på 1.000.000 kr. er utidssvarende og indebærer en kunstig forøgelse af den indtjening, som skal kapitaliseres som goodwill. Driftsherrelønnen skal afspejle, hvad det ville koste at ansætte en fremmed direktør, og først når dén løn er afholdt, er der plads til at betale for goodwill.

Grænsen bør hæves til mindst 2.000.000 kr. og bør i øvrigt løbende reguleres, jf. fx personskattelovens § 20.

Udviklingstendens: Det indebærer en kunstig dobbeltkonfekt, at den gennemsnitlige indtjening skal reguleres med en udviklingstendens. Over en 5-årig periode vil dette stort set altid indebære et kunstigt tillæg til virksomhedens faktiske indtjening og dermed en "oppustning" af indtjeningen, inden der sker kapitalisering af goodwill. Det er korrekt, at dette princip indgår i det nuværende goodwillcirkulære (dog i en anden og mindre effektiv form), men det får i det nye regime karakter af en kunstig oppustning af værdiansættelsen, eftersom de nye regler jo i forvejen vil kapitalisere goodwill baseret på vækst/afkast, hvilket i sig selv tager højde for udvikling i perioden.

Bestemmelsen bør udgå.

Passivpost: Det indebærer en kunstig forøgelse af afgiftsgrundlaget, at passivposten for udskudt skat "låses" til lovens skematiske procentsatser, så parterne afskæres fra den almindelige ret til at aftale en markedsmæssig passivpost. Og begrundelsen i lovbemærkningerne er politisk og ikke teknisk-saglig.

Efter en højesteretssag tidligere i år (SKM 2024.344) ligger det fast, at parterne har en principiel aftalefrihed og kan aftale, at udskudt skat ved succession skal kursansættes til i niveau 90 %. En sådan aftalt kursansættelse vil nedbringe den afgiftspligtige værdi sammenlignet med de skematiske procentsatser, der kursansætter udskudt skat til ca. 45-50 %.

Det er usagligt, at parternes valg af skematisk værdiansættelse af selve virksomheden skal afskære parterne fra retten til at aftale en passivpost. Den skematiske værdi af virksomheden er en proxy for "handelsværdien", og den udskudte skat, der kan beregnes på dette grundlag, rummer ved senere realisation samme økonomiske byrde for erhververen, som hvis værdien af virksomheden var fastsat på et ikke-skematisk grundlag. Det er usagligt, når det i lovbemærkningerne anføres, at erhververen antages at få en fordel ved de skematiske regler og derfor ikke skal have samme ret som alle andre til at aftale en kursansættelse af den udskudte skat.

Bestemmelsen bør udgå.

Ikrafttræden for dødsboer: Ikrafttrædelsestidspunktet for dødsboer bør fastsættes til udlægstidspunktet. Det er efter almindelige regler udlægstidspunktet, der afgør adgangen til skattemæssig succession samt værdiansættelsen. Derfor er det kunstigt, at det efter forslaget skal være dødstidspunktet, der afgør retten til skematisk værdiansættelse.

Dertil kommer, at et dødsbo bør have fuldt samme adgang til at tilrettelægge generationsskifte af virksomheden, som den afdøde ejer ville have haft, hvis han havde været i live. Det er usagligt, at en erhverver ved død skal behandles ringere end en erhverver i levende live.

Successionsadgang for aktive udlejningsvirksomheder: Det er rigtigt, og på tide, at aktiv udlejningsvirksomhed anerkendes som aktiv virksomhed på linje med alle andre familieejede virksomheder.

Imidlertid er beskrivelsen i bemærkningerne af gældende ret ikke helt præcis og korrekt. Højesteret har med dommen i SKM 2023.168 fastslået, at det efter Lov 2017.683 må bero på en konkret vurdering, om en investering skal anses for aktiv i relation til pengetankreglen, og der er ikke grundlag for at fortolke Højesterets præmisser indskrænkende, så der gælder en særlig afskæring af aktiv udlejningsvirksomhed.

Det er korrekt, at Skatterådet med SKM2024.199 har fundet, at en familieejet ejendomsvirksomhed skal anses som passiv kapitalanbringelse, men denne afgørelse er indbragt for Landsskatteretten.

Derfor vil det være rigtigst, at lovbemærkningerne blot mere objektivt fastslår, at der efter Højesterets dom består usikkerhed om behandlingen af aktiv udlejningsvirksomhed, og at der med forslaget gøres op med denne usikkerhed. I modsat fald vil man uretmæssigt præjudicere verserende sager.

Successionsadgang for stuehuse: Det bør præciseres, at udlejede stuehuse på landbrugsejendomme mv. kan overdrages med succession på linje med ejendommens jord og øvrige bygninger.

Højesterets dom i SKM 2023.590 angår formuleringen af kildeskattelovens § 33 C forud for Lov 2017.688 og baserer sig udtrykkeligt på den tidligere ordlyd. Det er vanskeligt at se, at Højesteret ville være nået til samme resultat efter den nugældende ordlyd.

Det er under alle omstændigheder rigtigst at anse udlejning af stuehus som en erhvervmæssig udlejning, når ejeren selv anvender eller bortforpagter jord og øvrige bygninger. Der skal på en landbrugsejendom være et stuehus, og hvis ejeren ejer flere landbrugsejendomme, kan ejeren kun bebo ét stuehus. Derfor skal ejeren nødvendigvis disponere stuehuse på de øvrige ejendomme som et led i den erhvervmæssige anvendelse af disse ejendomme. Derfor bør udlejning af stuehuset anses som en del af den erhvervmæssige virksomhed. Det er i denne sammenhæng helt uden saglig betydning, at der er tale om beboelsesformål.

Værdiansættelse ifølge pengetankreglen: Den skematiske værdiansættelse bør tillige anvendes ved vurdering af betingelserne i pengetankreglen.

Det giver isoleret set god mening, at betingelserne i pengetankreglen, ligesom hidtil, skal bedømmes ud fra handelsværdien af selskabets aktiver. Og det kan med en vis ret hævdes, at denne bedømmelse skal ske for sig, da den er en forudsætning for at få adgang til den skematiske værdiansættelse.

Imidlertid vil det være u hensigtsmæssigt og unødvendigt ressourcekrævende, at en virksomhed i så fald skal udarbejde to forskellige værdiansættelser, dels en skematisk, dels en handelsværdiansættelse, og dette vil samtidig give anledning til skattesager og retsusikkerhed.

Når den skematiske værdiansættelse er valgt som proxy for virksomhedens handelsværdi, må konsekvensen heraf også være, at samme værdi kan lægges til grund ved opgørelse ifølge pengetankreglen, hvis virksomheden ønsker dette.

Rapport fra ekspertgruppen om værdiansættelse: I lovbemærkningernes omtale af rapporten kunne det for fuldstændighedens skyld anføres, at ekspertgruppen havde et mindretal, som på en række punkter havde analyser og holdninger, der adskilte sig fra flertallets.

Jeg håber, at man i den endelige udformning af lovforslaget vil tage hensyn til disse bemærkninger, som jeg naturligvis gerne uddyber, hvis det ønskes.

Med venlig hilsen

Michael Serup

Dette brev er sendt elektronisk og er derfor ikke forsynet med underskrift.

Returadresse: Skatteankestyrelsen, Ved Vesterport 6, 4., 1612 København V
Skatteministeriet
lovgivningogoekonomi@skm.dk
KLH@skm.dk
HMN@skm.dk

Skatteankestyrelsen
Vi sikrer uafhængig
behandling af din klage
Kontakt
[Send post til](#)
[Skatteankestyrelsen her](#)

[Skatteankestyrelsen.dk](https://www.skatteankestyrelsen.dk)

Telefon
3376 0909

Sagsbehandler
Camilla Schroll

Vores sagsnr.
24-0057744

Ministeriets sagsnr.
2024-995

22. august 2024

J.nr. 2024-995: Høringssvar vedrørende udkast til forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love

Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen har modtaget udkast til forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften og indførelse af et retskrav på en skematisk værdiansættelse ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til et nært familiemedlem, bedre mulighed for succession ved generationsskifte af ejendomsvirksomheder og lempelse af pengetankregler) i høring.

Efter aftale med ledende retsformand Susanne Dahl, Landsskatteretten, skal Skatteankestyrelsen på vegne af retten og på egne vegne bemærke følgende:

Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen har gennemgået udkastet til lovforslag og noteret sig initiativerne i forslaget, og at det indeholder ændringer i boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven, afskrivningsloven, dødsboskatteloven, lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto, kildeskatteloven, kursgevinstloven, ligningsloven, pensionsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og virksomhedskatteloven.

Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen har desuden noteret sig de i lovforslaget anførte administrative konsekvenser for Skatteforvaltningen. En øget sagstilgang hos Skatteforvaltningen og øget kompleksitet i regelsættet på området må forventes at afspejle sig i ressourceforbruget i forbindelse med klagesagsbehandlingen. Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen tager derfor på det foreliggende grundlag forbehold for øgede omkostninger til klagesagsbehandlingen som følge af lovforslaget.

Venlig hilsen

Karina Kok Sanderhoff

16.07.2024

Skatteministeren

SPØRGSMÅL VEDR. UDKAST TIL LOVFORSLAG (j. 2024-995)

Til skatteministeriet

Jeg henviser til høringsportalen, J. nr. 2024-995 om Udkast til Forslag til Lov om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love. Lovforslaget vedrører bl.a. nedsat bo- og gaveafgift og indfører skematisk model på værdiansættelse af virksomheder.

Der skal jf. lovforslaget være et retskrav på anvendelse af den skematiske model.

Af bemærkningerne pkt. 2.2.2 (side 32-33) fremgår: *"Da en værdiansættelse efter den skematiske metode som nævnt i visse tilfælde kan afvige væsentligt fra handelsværdien, foreslås det, at der ikke skal være mulighed for at anvende værdiansættelsen efter boafgiftsloven til brug for avancebeskatning, når den skematiske værdiansættelsesmetode er anvendt ved afgiftsberegningen efter boafgiftsloven."* og videre på side 33: *"Det vil indebære, at det i nogle tilfælde kan være nødvendigt at foretage to forskellige værdiansættelser, dvs. en til beregning af bo- og gaveafgift og en anden til brug for avancebeskatning, når overdragelse ikke sker med succession."*

Man får det indtryk, at retskravet på den skematiske model alene består, hvis overdragelsen faktisk sker med skattemæssig succession.

Jf. den foreslåede ændring i BAL § 27, stk. 1, 3. pkt. (lovforslaget § 1, nr. 23) skal om retskravet imidlertid gælde: *"Uanset 1. pkt. kan parterne vælge at ansætte gavens værdi efter § 12 a for aktier og virksomheder, der er omfattet af § 23 a, stk. 1-3."*

Efter BAL § 23 a, stk. 1-3 gælder den nedsatte gaveafgift ved overdragelse af selskaber og virksomheder, *"der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession"*.

Lovens ordlyd i den foreslåede ændring af BAL § 27 og § 23 a indebærer derfor, at den skematiske model kan anvendes ved overdragelse af sådanne successionsegnede selskaber og virksomheder, uanset om succession til- eller fravælges. Det afgørende er blot, at selskabet/virksomheden opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession.

Spm. 1: Det bedes bekræftet, at den skematiske model kan anvendes, når betingelserne for overdragelse med succession er opfyldt, både ved overdragelser hvor succession tilvælges, og hvor succession fravælges.

Spm. 2: Hvis det ikke kan bekræftes, og Skatteministeriet mener, at den skematiske model alene skal kunne anvendes, hvis overdragelsen faktisk sker med succession, da bedes det oplyst, hvordan dette krav kan udledes af lovens ordlyd?

Der kan være familiemæssige relationer som gør, at en virksomhed ikke i sin helhed skal overdrages som gave til det ene barn, fordi der også er andre børn at tage hensyn til ved "fordeling af formuen", og det ene barn ikke skal have fordele frem for de øvrige; derfor skal en del af overdragelsen ske mod kontant betaling eller ved udstedelse af gældsbevis, der kan modregnes i senere arv eller på anden vis kompensere de øvrige søskende. I disse situationer er der lige så stort behov for at kunne forudsige en værdiansættelse, som når hele virksomheden gives som gave.

Eksempel: Anparterne i et ApS har efter den skematiske model en værdi på 2 mio. kr. Far overdrager anparterne til sønnen med succession. Da der også er en søster, som ikke skal forskelsbehandles, kan sønnen alene modtage en gave svarende til halvdelen af værdien, fordi forældrene samtidig med tilsvarende værdi giver en gave til søsteren. Familiens formue muliggør ikke, at hele virksomheden gives som gave til sønnen, da en tilsvarende størrelse gave ikke kan gives til søsteren. Den ene halvdel af overdragelsen til sønnen berigtiges derfor med sønnens betaling af 1 mio. kr. og den anden halvdel som gave, hvor der opgøres passivpost og betales gaveafgift.

Spm. 3: Har skatteyderen ved overdragelse, hvor alene en del af værdien berigtiges som gave, retskrav på at anvende den skematiske model for værdiansættelsen for hele den overdragne virksomhed - eller kun for den del af virksomheden, der overdrages som gave?

Som. 4: Hvis man ikke kan anvende den skematiske model på den del af virksomheden, der ikke overdrages som gave, kan parterne så for den del anvende nedslag for værdien af den latente skattebyrde jf. KSL § 33 C jf. SKM2018.319H?

På forhånd tak.

Med venlig hilsen

Torben Buur

Tlf. 30519245 | tb@buurlaw.dk

Hørings svar

Baggrund og behov for ny værdiansættelsesmodel for familieejede virksomheder ved generationsskifte

De mere end 60.000 danske familieejede virksomheder spiller en afgørende rolle for vækst, beskæftigelse og innovationskraft over hele landet. Over 850.000 danskere arbejder i dag i en familieejede virksomhed. Den model, Skattestyrelsen siden 2015 har anvendt til at værdiansætte en familieejet virksomhed ved generationsskifte, bygger på et så stort skøn, at det har været umuligt for virksomhederne at planlægge deres generationsskifte og ikke mindst sikre kapital til, at virksomhederne fortsat kan investere i medarbejdere, vækst og grøn omstilling. For at sikre, at de familieejede virksomheder kan blive på danske hænder i flere generationer frem for at sælge til udenlandske kapitalfonde, og ikke mindst for at sikre, at virksomhederne efter et generationsskifte har kapital til fortsat at skabe vækst og arbejdspladser, er det afgørende, at rammevilkårene for et generationsskifte ændres og forbedres.

Efter 8 år uden retssikkerhed, og hvor værdiansættelsen i vidt omfang primært har beroet på skøn, er det derfor positivt, at det nærværende lovforslag i en vis udstrækning sikrer, at både kapitaldrænet ved et generationsskifte reduceres, og at værdiansættelsesmodellen bygger på et retskrav på en skematisk model, som gør det muligt for virksomhederne at forudsige og beregne den skat, de skal betale ved et generationsskifte.

Det foreliggende lovforslag indeholder dog fortsat en række skønsmuligheder for Skattestyrelsens vurdering af en virksomheds værdi ved et generationsskifte, som strider imod de politiske intentioner bag lovforslaget om at sikre familievirksomhederne retssikkerhed og forudberegnelighed og dermed en skematisk værdiansættelse.

I nærværende høringssvar fremhæves således først de lovmæssige elementer, som er positive i henhold til at sikre de familieejede virksomheder den nødvendige retssikkerhed og dermed også skematik, som reducerer risikoen for alt for stort kapitaldræn, når en virksomhed skal overgå til efterfølgende generationer. Herefter fremsættes forslag til ændringer af de lovgivningsmæssige bestemmelser, der på forskellig vis modvirker og/eller udfordrer den retssikkerhed og forudberegnelighed, der er hensigten bag lovforslaget.

Lovforslagets bestemmelser, som skaber retssikkerhed og hindre kapitaldræn ved generationsskifte

Det er positivt, at generationsskifteskattesatsen (gaveafgiften) med ændringerne i § 23 a, stk. 4 nedsættes for familieejede virksomheder fra 15 pct. til 10 pct. Det vil sammen med en ny skematisk værdiansættelsesmodel reducere det store kapitaldræn, der hidtil har truet virksomhedernes muligheder for at skabe fortsat vækst efter et generationsskifte. Desuden vil det gøre det mere attraktivt at fastholde familievirksomhederne på danske hænder frem for at sælge til udenlandske aktører.

Tilsvarende styrker det retssikkerheden for de familieejede virksomheder, at der med indsættelsen af en ny § 12 a, gives retskrav på en skematisk værdiansættelse byggende på hidtil gældende aktie- og goodwillcirkulærer med visse justeringer. Justeringerne vil bl.a. indebære, at værdiansættelsen i højere grad bygger på skematik i stedet for skøn og således jf. § 12 a, stk. 2 overordnet fastsættes til en værdi svarende til selskabets egenkapital (opgjort efter stk. 3) med tillæg af den kapitaliserede værdi af virksomhedens merindtjening (opgjort efter stk. 4-9). *Der eksisterer dog, som led i den anførte opgørelsesmetode for både egenkapitalen (stk. 3) og merindtjeningen (stk. 4 og 5) fortsat for store skønsmuligheder, som udfordrer retssikkerheden og skematikken i værdiansættelsesmodellen (se nærmere i afsnittet nedenfor).*

Det vurderes ligeledes positivt, at merindtjeningens levetid jf. § 12 a, stk. 9 fastsættes skematisk og med henfald, så den falder lineært over levetiden og tilbagediskonteres til nutidsværdi jf. lovbemærkningerne til enkelte bestemmelser s. 82. Levetiden forlænges til et maksimum på 15 år, hvor det i dag i praksis er 7 år. *Det havde været hensigtsmæssigt, at levetiden blev fastsat tilsvarende som i dag på 7 år, da det er umuligt at forudsige konjunkturerne af fremtiden 15 år frem i tiden.* Skattestyrelsen har estimeret, at en model, der bygger på nuværende aktie- og goodwillcirkulærer (med maksimalt 7 års levetid af goodwill), vil medføre et provenutab og dermed koste 840 mio. kr. Det betyder, at det kun vil koste ca. 40 mio. kr. mere end hvad, der allerede er afsat til etableringen af en ny værdiansættelsesmodel.

Det skal herudover fremhæves, at det er positivt, at der indføres valgmulighed for virksomhederne i forhold til, hvorvidt de ønsker skematisk værdiansættelse eller værdiansættelse på baggrund af skønnet handelsværdi, såfremt de opfylder kravene til skattemæssig succession, med undtagelse af virksomheder, der er under 3 år (jf. lovbemærkninger s. 69). Det er således også positivt, at retskravet vil medføre (jf. s. 31 i lovbemærkningerne), at Skattestyrelsen ikke som tidligere kan kræve virksomheden værdiansat til handelsværdien på baggrund af forventningerne til dens fremtidige indtjening, når den skematiske værdiansættelse er valgt anvendt.

Endeligt er det positivt, at også søskende jf. ændring nr. 13 i § 22, stk. 1 indsættes som nære familiemedlemmer, der er omfattet af med ikrafttrædelse den 1. januar 2027.

Udfordringer i lovforslaget, som underminerer retssikkerheden og skematikken

Selvom lovforslaget og dets intentioner er gode, indebærer lovforslaget samtidig en række ændringer, som *direkte modarbejder* intentionerne om at sikre familieejede virksomheder forudberegnelighed og retssikkerhed ved et generationsskifte, da forslaget i for vidt omfang giver Skattestyrelsen fortsatte skønsmuligheder i værdiansættelsen. I nedenstående fremsættes de udfordringer, der eksisterer i lovforslaget, som er i strid med skematikken og de retssikkerhedsmæssige intentioner. I forbindelse med udfordringerne fremsættes ligeledes forslag til løsninger og dermed ændringer af de relevante bestemmelser.

Opgørelse af egenkapital rummer vidtgående skønsmulighed

Af § 12 a, stk. 3 fremgår modellen for, hvordan virksomhedens egenkapital opgøres i pkt. 1-6. Særligt er forslaget til pkt. nr. 6 problematisk, da det indebærer væsentlige muligheder for Skattestyrelsen til fortsat at foretage skøn i henhold til fastsættelse af en virksomheds egenkapital. Af pkt. nr. 6 fremgår, at Skattestyrelsen skal kunne gennemføre *"andre reguleringer, der er påkrævet for at give et retvisende billede i forhold til, hvad der er virksomhedens stilling på overdragelsestidspunktet"*. Af lovbemærkningerne (s. 75) anføres, at *"en regulering efter forslaget til nr. 6 derimod kun kunne kræves, hvor det er oplagt, at der foreligger særlige omstændigheder, som indebærer, at den bogførte egenkapital ikke afspejler den reelle egenkapital på overdragelsestidspunktet"*. Som eksempel nævnes: *"tilfælde hvor der foreligger klare indikationer på, at der forud for overdragelsen er gennemført transaktioner, der har til formål at nedbringe størrelsen af den egenkapital, der indgår ved anvendelsen af den skematiske model"*. Tilsvarende anføres i lovbemærkningerne, at forslaget skal erstatte de mere skønsmæssige reguleringer, der i dag eksisterer i goodwillcirkulæret.

Selvom fejl i opgørelsen af egenkapitalen skal undgås, er det *stærkt problematisk*, at lovforslaget indfører nye og upræcise skønsmuligheder i opgørelsen af en virksomheds revisorpåtegnede egenkapital. Det er således uforeneligt med den aftalte skematik, at Skattestyrelsen tillægges en bred adgang til at foretage *"reguleringer, der er påkrævet for at give et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling på*

*overdragelsestidspunktet". Dette vil igen svække retssikkerheden for de familieejede virksomheder, da det altid vil være skatteyder og dermed virksomhederne, hvem det påhviler at godtgøre, at Skattestyrelsens skøn er forkert. Med forslagets formulering i nr. 6 gives Skattestyrelsens således for vidtgående skønsmæssige beføjelser. Dette understreges af, at *det i lovbemærkningerne fremgår, at punktet egentlig har til hensigt at erstatte Skattestyrelsens nuværende skønsmuligheder. Det strider mod skematikken og intentionerne bag lovforslaget.**

Det anbefales derfor, at forslag nr. 6 udgår, så Skattestyrelsen ikke har skønsmuligheder. Det bør alene påhvile Erhvervsstyrelsen at sikre, at den revisorpåtegnede årsopgørelse er i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler.

Opgørelse af merindtjening omfatter skønsmuligheder

Af § 12 a, stk. 4, 1. og pkt. 2 fastsættes virksomhedens merindtjening på baggrund af gennemsnittet af virksomhedens regnskabsmæssige resultater før skat opgjort på baggrund af de seneste 5 års regnskaber. Hertil indføres en række reguleringer jf. forslag nr. 1-6, som i de fleste tilfælde svarer til nugældende aktie- og goodwillcirkulærer. Dog er reguleringsmulighed nr. 6 særligt problematisk, da det tilsvarende som ved egenkapitalen *indebærer nye og vidtgående skønsmuligheder for Skattestyrelsen i beregningerne af merindtjeningen, og som dermed er i direkte strid med intentionen om skematik bag lovforslaget.*

Af stk. 4 nr. 6 fremgår således: "*andre reguleringer, der er påkrævet for at give et retvisende billede i forhold til, hvad der er virksomhedens økonomiske stilling på overdragelsestidspunktet". Af lovbemærkningerne til forslaget (s. 77) fremgår bl.a.: "Den foreslåede bestemmelse findes ikke i den form i goodwillcirkulæret, men forslaget skal erstatte de mere skønsmæssige reguleringer, der opregnes i cirkulæret". Videre fremgår det, at "en regulering efter forslaget til nr. 6 [...] udelukkende kunne kræves, hvor det er oplagt, at der foreligger særlige omstændigheder, som indebærer, at det i forhold til den overdragne virksomhed ville være klart misvisende at basere anvendelsen af den skematiske værdiansættelsesmetode direkte på resultaterne af de historiske regnskaber". Som eksempel nævnes, at der forholdsvis kort før overdragelsen er sket væsentlige frasalg eller tilkøb af virksomhed eller aktiviteter.*

Forslaget til nr. 6 modarbejder direkte lovforslagets intentioner om at sikre familieejede virksomheder forudberegnelighed og gennemsigtighed i værdiansættelsen ved et generationsskifte. Skattestyrelsen vil ved den nuværende uklare og brede formulering til hver en tid have mulighed for at påstå, at forhold omkring eventuelle aktiviteter i en virksomhed er "misvisende". Samtidig opstilles ingen klar definition af, hvad "retvisende", "oplagt" eller "misvisende" omfatter. På det grundlag fastholdes således en udpræget og vidtgående mulighed for fortsat skøn i ansættelsen af en virksomheds værdi ved et generationsskifte. Alene det forhold, at der lægges op til at anvende en 5-årig beregningsperiode i stedet for den nuværende 3-årige periode må i sig selv mindske sandsynligheden for en kunstig indtjening og dermed eliminere Skattestyrelsens eventuelle bekymring.

Det anbefales derfor, at forslaget til nr. 6 i stk. 4 udgår, og at de faktiske årsrapporter alene lægges til grund for beregningerne.

Ansættelse af fast ejendom til handelsværdi er i strid med skematik

I opgørelsen af egenkapitalen, som indgår i værdiansættelsen, fremgår det af § 12 a, stk. 3 pkt. 1, at "*fast ejendom ansættes til handelsværdi". At fastsætte fast ejendom ud fra en handelsværdi vil dog være i strid med den aftalte skematik. Derimod bør fast ejendom kunne fastsættes ud fra enten 1) regnskabsværdi eller 2) offentlig ejendomsværdi. I lovbemærkningerne (s. 73) begrundes Skattestyrelsen ændringerne med, at*

der jf. ny ejendomsvurderingslov ikke længere foretages periodiske vurderinger af fast ejendom. Dette er dog ikke korrekt. Ved fastsættelse af fast ejendom jf. 1) regnskabsværdi, sonderer årsregnskabsloven mellem investeringsejendomme/handelsejendomme, der kan optages til dagsværdi og domicilejendomme (produktionsejendomme), der kan optages til kostpris med fradrag af akkumulerede af- og nedskrivninger. Ved fastlæggelse jf. 2) offentlig ejendomsværdi giver ejendomsvurderingslovens § 11 netop mulighed for at indhente en såkaldt ad hoc ejendomsvurdering netop med henblik på værdiansættelse ved generationsskifte.

Det anbefales derfor, at § 12 a, stk. 3, pkt. 1 ændres, så det fremgår, at fast ejendom ansættes ud fra 1) regnskabsværdi eller 2) offentlig ejendomsværdi.

Indregning af udviklingstendens er dobbeltkonfekt

Af § 12 a, stk. 6 fremgår det, at der til opgørelsen af merindtjeningen (jf. opgørelse efter stk. 4 og 5) *beregnes et tillæg eller fradrag for udviklingstendensen svarende til den gennemsnitlige udvikling i det regulerede resultat inden for de 5 regnskabsår. Tillægget eller fradraget udgør summen af stigning eller fald i driftsresultatet.* Med den skematiske værdiansættelse af merindtjening indregnes der allerede en kapitaliseringseffekt på goodwill baseret på vækst/afkast (jf. stk. 9), som svarer til, at der tages højde for udviklingen i den 5-årige periode. Fastsættelsen af en udviklingstendens er dermed dobbeltkonfekt. Samtidig er det en skærpelse i forhold til nugældende regler, fordi det ikke længere som tidligere gælder, at det er en konstant udvikling (enten fald eller stigning), der fastsættes fradrag/tillæg på baggrund af, men derimod blot et gennemsnit over en 5-årig regnskabsperiode.

Det anbefales derfor, at stk. 6 udgår.

Det maksimale fradrag for driftsherreløn er utidssvarende

Af § 12 a, stk. 7 fremgår det i forhold til opgørelsen af merindtjeningen, at driftsherrelønnen fremtrækkes den opgjorte værdi dog med et maksimalt beløb på 1.000.000 kr. Stk. 7 lyder således: *"Ved overdragelse af en personligt ejet virksomhed fratrækkes halvdelen af det efter stk. 4-6 fremkomne beløb som driftsherreløn. Der fratrækkes dog mindst 250.000 kr. og højest 1.000.000 kr. som driftsherreløn"*.

En maksimal ansættelse af driftsherrelønnen på 1.000.000 kr. er utidssvarende. Den fratrukne driftsherreløn vil derimod skulle svare til, hvad det vil koste at ansætte en ny direktør. Når driftsherrelønnen sættes lavere, end hvad de reelle udgifter til en ny direktør vil være, betyder det, at den merindtjening, der danner afsæt for beregningen af goodwill, bliver alt for høj, hvilket øger kapitaldrænet af virksomheden ved generationsskifte. Det bør således gælde, at der først beregnes goodwill og dermed også fratrækkes for driftsherreløn ved personlig ejet virksomhed, når lønnen til en ny direktør, der skal videreføre virksomheden, er kendt.

Det anbefales derfor, at stk. 7 ændres, så det maksimale beløb, som kan fratrækkes som driftsherreløn, hæves til minimum 2.000.000 kr. samt, at der indføres en formulering, hvoraf det fremgår, at det maksimale beløb løbende reguleres i takt med lønudviklingen.

Virksomheder afskæres fra aftalefrihed i fastsættelse af passivposter

Det er helt afgørende, at der som nugældende regler gives mulighed for nedslag i værdiansættelsen ved passivposter – også selvom værdiansættelsen foretages skematisk jf. § 12 a. Når en overdragelse i form af arv eller gave sker med skattemæssig succession, sker der ikke beskatning af avancen hos overdrageren på overdragelsestidspunktet, idet beskatningen udskydes, indtil erhververen efterfølgende afstår aktivet uden

succession. Passivposten bør således også have en størrelse, som formodes at svare til den skattemæssige byrde, erhververen må få ved senere afståelse af virksomheden.

I lovforslaget foreslås det dog i § 13 a, stk. 3 at indsætte 3. pkt.: *"Har boet valgt at værdiansætte aktier eller virksomheder i boopgørelsen efter § 12 a (skematisk værdiansættelse), skal denne værdi anvendes ved beregning af passivposter efter 1. og 2. pkt., og et eventuelt nedslag i værdiansættelsen på grundlag af det fremtidige latente skattetilsvaret kan ikke overstige passivposterne"*. I bemærkningerne hertil anføres (s. 85-86), at *"forslaget indebærer, at såfremt den skematiske værdiansættelsesmetode er anvendt ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget for arven, skal den samme værdiansættelse anvendes ved opgørelse af den avance på aktiverne, der danner grundlag for fastsættelsen af de lovbestemte passivposter. Endvidere skal der ikke som alternativ til passivposter kunne foretages nedslag i værdiansættelsen med et højere beløb end de beregnede passivposter"*.

Med § 13 a, stk. 3 afskærer man således de familieejede virksomheder fra den almindelige ret til at aftale en markedsmæssig passivpost på trods af, at Højesteret tidligere i indeværende år (2024) har slået fast, at parterne har en principiel aftalefrihed og dermed kan aftale, at udskudt skat ved succession kan kursansættes til i niveau 80-90%. Kursansættelse af passivposten nedbringer den afgiftspligtige værdi sammenlignet med de skematiske værdiansættelser, der kursansætter udskudt skat til 40-50%. I lovbemærkningerne (s. 85-86) begrundes dette med, at erhververen af virksomheden antages at få en økonomisk fordel ved de skematiske regler og derfor ikke skal have samme ret som andre til at aftale kursansættelse af udskudt skat på trods af aftalefriheden. Det er dog ikke korrekt, at erhververen entydigt vil få en fordel, eftersom den skematiske værdi af virksomheden er en proxy for handelsværdien, og den udskudte skat, der kan beregnes på det grundlag, ved senere realisation vil have samme byrde for erhververen, som i det tilfælde, hvor virksomheden var fastsat på et ikke-skematisk grundlag.

Det anbefales derfor, at virksomhedernes aftalefrihed fastholdes i overensstemmelse med Højesterets afgørelse, og at det nye § 13 a, stk. 3 således udgår.

To forskellige værdiansættelser øger retsikkerheden

For alle familieejede virksomheder gør det sig gældende ved et generationsskifte, at det skal afgøres, hvorvidt dette kan gennemføres med skattemæssig succession. Dette vurderes i dag ud fra pengetanksreglen, hvor der bl.a. stilles som betingelse, at hovedparten af virksomhedens aktiver ikke må udgøres af passiv kapitalanbringelse. For at afgøre, hvorvidt en virksomhed opfylder kravene i pengetanksreglerne, foretages i dag en skønsmæssig værdiansættelse af virksomhedens værdier til handelsværdier. Det giver isoleret set god mening, men når der af hensyn til forudberegnelighed og retsikkerhed med lovforslaget indføres en skematisk værdiansættelsesmodel, skal denne også kunne anvendes i pengetanksreglen. I modsat fald vil Skattestyrelsen fortsat skulle foretage skønsmæssige værdiansættelser, hvilket strider mod lovforslagets intentioner, ligesom det for familievirksomhederne både vil være omkostnings- og byrdefuldt at foretage to forskellige værdiansættelser.

Det anbefales derfor, at der med lovforslagets muliggørelse af en skematisk værdiansættelsesmodel også indføres en bestemmelse i de relevante pengetanksbestemmelser, fx aktieavancebeskatningslovens § 34, som bestemmer, at den skematiske model også kan anvendes til afgørelse af, om successionsbetingelserne (pengetanksreglen) er opfyldt, forudsat, at virksomheden bruger samme regler ved beregningen af afgift.

Sammenfatning af anbefalinger til ændringer af lovforslagets bestemmelser

På baggrund af ovenstående udfordringer og for at sikre familieejede virksomheder den skematik og retssikkerhed, der var intentionen bag lovforslaget, anbefales følgende sammenfattende ændringer gennemført:

- Grundlæggende anbefales, at den nye *levetid for goodwill* på maksimalt 15 år reduceres til nugældende 7 år. Dette vil medføre en merudgift på 40 mio. kr.
- *I opgørelsen af egenkapitalen jf. § 12 a, stk. 3 (forslag nr. 1-6) anbefales, at forslaget nr. 6 udgår, så Skattestyrelsen ikke har beføjelser til at foretage skøn i opgørelsen af egenkapitalen. Alternativt bør forslaget afgrænses, så det tydeligt fremgår, at Skattestyrelsen alene har denne mulighed ved egentlige og åbenbare fejl.*
- *I opgørelsen af merindtjeningen jf. § 12 a, stk. 4 (forslag nr. 1-6) anbefales, at forslag nr. 6 udgår, og at de faktiske årsrapporter alene lægges til grund for beregningerne.*
- Det anbefales, at *§ 12 a, stk. 3, pkt. 1 ændres*, så det fremgår, at fast ejendom ansættes ud fra 1) regnskabsværdi eller 2) offentlig ejendomsværdi.
- Det anbefales, at indregningen af *udviklingstendensen jf. stk. 6* udgår.
- Det anbefales, at *stk. 7 (driftsherreløn) ændres*, så det maksimale beløb, som kan fratrækkes som driftsherreløn, hæves til minimum 2.000.000 kr. samt, at der indføres en formulering, hvoraf det fremgår, at det maksimale beløb løbende reguleres i takt med lønudviklingen.
- Det anbefales, at virksomhedernes aftalefrihed i forhold til fastsættelse af fradrag for passivposter fastholdes i overensstemmelse med Højesterets afgørelse, og *at det nye § 13 a, stk. 3 således udgår.*
- Det anbefales, at der indføres en *bestemmelse i pengetanksbestemmelserne, fx aktieavancebeskatningslovens § 34, som bestemmer, at den skematiske model også kan anvendes til afgørelse af, om successionsbetingelserne (pengetanksreglen) er opfyldt, forudsat, at virksomheden bruger samme regler ved beregningen af afgift*