


Skatteministeriet

16. maj 2017
J.nr. 2017-208

Til Folketinget – Skatteudvalget

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

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 1 af 30. marts 2017.

Karsten Lauritzen

/ Camilla Christensen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelse af 30. marts 2017 fra Advokatfirmaet Bech-Bruun, jf. L 183 - bilag 2.

Svar

Advokat Michael Serup anfører, at lovforslaget overordnet vil indebære en væsentlig forbedring af rammevilkårene for generationsskifte af familieejede virksomheder i Danmark, således at det samlede billede derfor er meget positivt. Lovforslaget giver imidlertid ifølge Michael Serup anledning til at pege på nogle EU-retlige problemstillinger samt at søge afklaring af nogle fortolkningsspørgsmål.

Skattemæssig succession til modtagere hjemmehørende udenfor Danmark

Michael Serup henviser til, at det af lovforslaget fremgår, at adgangen til afgiftsnedsættelse ved boudlæg og gaveoverdragelse ikke er betinget af, at modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, hvilket han anser for et rigtigt valg, der er i overensstemmelse med EU-retten. Han mener imidlertid ikke, at det er foreneligt med, at de gældende regler for skattemæssig succession kræver, at erhververen har skattemæssigt hjemsted i Danmark, hvilket indebærer, at der vil udløses almindelig realisationsbeskatning ved overdragelsen.

Ifølge Michael Serup vil det gøre adgangen til afgiftsnedsættelse illusorisk, hvis man er nødt til at acceptere realisationsbeskatning for at kunne opnå afgiftsnedsættelse, og det anføres endvidere, at manglende samspil mellem afgiftsreglerne og successionsreglerne vil modvirke formålet med lovforslaget.

Det bemærkes endvidere, at de gældende regler for skattemæssig succession ikke er forenelige med EU-retten, fordi de udgør en ulovlig forskelsbehandling af EU-borgere alene afhængig af skattemæssigt hjemsted. Der henvises til, at Skatteministeriet under høringsprocessen har forsvaret de gældende regler med, at ”begrænsningen er nødvendig for at sikre sammenhængen i beskatningen”, men at man ikke nærmere har begrundet, hvordan begrænsningen kan anses for nødvendig i den forstand, som EU-Domstolens praksis definerer kravet til nødvendighed.

Det er efter Michael Serups opfattelse åbenbart, at de gældende successionsregler ikke kan anses som nødvendige af hensyn til sammenhængen i beskatningen, og at reglerne derfor er i strid med diskriminationsforbuddet i EU-retten.

Endvidere anføres det, at der intet er til hinder for at give adgang til succession for modtagere uden hjemsted i Danmark efter samme principper, som gælder for etablering af henstand ved fraflytning fra Danmark. Det er helt enkelt at opgøre en avance ved boudlæg og overdragelse efter helt samme principper, som gælder ved exitbeskatning, og så give modtageren henstand med betaling efter selvsamme principper.

Det henvises til, at det i dag er hyppigt forekommende, at en eller flere blandt næste generation er hjemmehørende udenfor Danmark, når en virksomhed skal generationsskiftes.

Derfor er problemstillingen af stor praktisk relevans og reelt styrende for, hvordan man kan indrette den fremtidige ejerstruktur. Det foreslås derfor, at lovforslaget justeres, så man sikrer EU-retlig ligestilling også i relation til adgangen til skattemæssig succession. Det anføres endvidere, at det har både principiel og praktisk betydning, at de danske regler ikke begrænser mulighederne for at videreføre et familieejede af danske virksomheder.

Skatteudvalget opfordres til at anmode skatteministeren om at få udarbejdet en mere grundig EU-retlig analyse end den, der ligger til grund for Skatteministeriets kommentarer under høringsprocessen af hensyn til at sikre, at analysen rent faktisk baserer sig på de foreliggende EU-domme, og det bemærkes, at det kun er et spørgsmål om tid, før man må forvente en konkret domstolssag.

Endelig anføres det, at ministeren kan overveje, om der kan peges på EU-retlige, politiske eller praktiske begrundelser for, at et familiemedlem i udlandet skal gives adgang til afgiftsnedsættelse, men skal afskæres fra skattemæssig succession.

Kommentar

Lovforslaget om nedsat afgift ved generationsskifte af en erhvervsvirksomhed omfatter som udgangspunkt situationer, hvor betingelserne i de gældende regler for overdragelse med skattemæssig succession er opfyldt.

Skattemæssig succession er bl.a. betinget af, at erhververen er skattepligtig her til landet, men denne betingelse skal ikke være opfyldt i relation til afgiftsnedsættelsen. Dvs. at den nedsatte afgift ved boudlæg og gaveoverdragelse af en erhvervsvirksomhed også gælder modtagere, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Er modtageren ikke skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, kan avancebeskatningen ikke udskydes ved overdragelse med succession, hvorfor der udløses avancebeskatning ved overdragelsen, men værdien af virksomheden vil være omfattet af den nedsatte bo- eller gaveafgift. Endvidere skal der i visse tilfælde stilles sikkerhed for betaling af en eventuel afgiftsforhøjelse, af hensyn til at afgiftsnedsættelsen kan bortfalde, hvis kravet om tre års efterfølgende ejertid ikke opfyldes.

Som det ligeledes fremgår af kommentaren til høringssvar fra Michael Serup i høringsskemaet, vurderes det at være i overensstemmelse med EU-retten, at de gældende regler om adgang til overdragelse med skattemæssig succession er betinget af skattepligt her til landet. Begrænsningen er nødvendig for at sikre sammenhængen i beskatningen (udskydelse af beskatning og beskatning ved senere afståelse af aktierne), og for at sikre en afbalance-ret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Reglerne anses endvidere ikke at gå videre, end hvad der er nødvendigt for at varetage disse hensyn.

Reglerne om fri bevægelighed i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) indeholder dels et forbud mod diskrimination på baggrund af nationalitet, der supplerer det generelle EU-retlige forbud imod diskrimination på baggrund af nationalitet i TEUF artikel 18, dels et forbud imod restriktioner for den frie bevægelighed.

Diskriminationsforbuddene indebærer, at sammenlignelige situationer skal behandles ens, og at ulige situationer ikke må behandles ens, jf. C-80/94 (Wielockx). Restriktionsforbuddene betyder, at der ikke må opstilles hindringer, der kan begrænse udøvelsen af den frie bevægelighed og rækker dermed videre end diskriminationsforbuddene. Der findes en række traktatbestemte undtagelser samt domstolsskabte hensyn, der kan begrunde, at en regel, der er diskriminerende og/eller indebærer en restriktion, ikke anses for EU-stridig.

Ved vurdering af, om det er i overensstemmelse med EU-retten at betinge adgangen til succession af skattepligtigt her til landet, vil det primært være reglerne om etableringsretten og kapitalens frie bevægelighed, der er relevante, jf. TEUF artikel 49-55 og artikel 63-66.

Det må antages, at begrænsningen af adgangen til succession til alene at angå overdragelse til personer, der er skattepligtige til Danmark, vil blive anset for at udgøre en restriktion for den frie etablering og/eller de frie kapitalbevægelser. Dette beror på, at det hermed må anses for mindre attraktivt at overdrage en virksomhed til en person i udlandet, der ikke er skattepligtig til Danmark, end til en person, der er undergivet dansk beskatning.

Herefter vil reglerne alene være i overensstemmelse med EU-retten, hvis de kan begrundes med et tvingende, alment hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at begrænsningen af adgangen til succession til alene at angå personer, der er skattepligtige til Danmark, er egnet til at sikre, at der sker beskatning i Danmark, og at begrænsningen ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dansk beskatning.

EU-Domstolen har anerkendt, at en restriktion i forhold til reglerne om kapitalens fri bevægelighed og etableringsretten kan begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, jf. sag C-04/90 (Bachmann), samt af hensyn til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, jf. sag C-446/03 (Marks & Spencer) præmis 45 og 46.

Med hensyn til sammenhæng i beskatningsordningen er der en direkte sammenhæng mellem adgangen til succession og senere afståelsesbeskatning ved salg af de pågældende aktier. En betingelse om, at succession alene kan ske til personer, der er skattepligtige til Danmark, er derfor begrundet i den beskatningsordning, der finder anvendelse.

For så vidt angår hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, bemærkes det, at succession indebærer, at der ikke sker beskatning ved overdragelsen, og at skattebetalingen udskydes til en senere afståelse. Hvis der generelt gives adgang til succession ved overførsel til en person hjemmehørende i udlandet, vil der være mulighed for en vilkårlig flytning af midler ud af dansk beskatningskompetence.

En begrænsning af successionsadgangen til alene at angå overdragelse til personer, der er skattepligtige til Danmark, må på den baggrund anses for at kunne begrundes i tvingende, almene hensyn.

Ved succession er overdrageren af aktierne skattefri under forudsætning af, at der er beskatningsret til avancen, når erhververen efterfølgende afstår aktierne. Succession er ikke noget skatteafkald, men en skatteudskydelse. En regel om, at der alene kan ske skattemæssig succession til en person, der er (fuldt eller begrænset) skattepligtig til Danmark af en senere afståelse af aktierne, er således egnet til at opfylde formålet om at sikre hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen og hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

Hvis overdragelse af aktier med succession sker til en person, der ikke er skattepligtig her til landet af avancen ved en fremtidig afståelse af de pågældende aktier, vil dette umiddelbart indebære, at Danmark mister beskatningsretten til den gevinst på aktivet, der er oppebåret, mens aktierne var undergivet dansk beskatning, idet aktierne herefter kan afstås uden dansk beskatning og eventuelt helt uden beskatning.

Som nævnt nedenfor anses afståelse ved exitbeskatning for sket ved aktivernes fraflytning fra Danmarks beskatningsområde. Der sker således en opgørelse af den skyldige skat på dette tidspunkt. Det vil ikke være muligt i forbindelse med regler om succession til ikke-skattepligtige at indføre tilsvarende regler, da successionen netop bygger på, at der først sker en opgørelse af den skyldige skat i det tilfælde, at virksomheden på ny afhændes.

Det må på ovenstående baggrund antages, at det er i overensstemmelse med EU-retten at betinge succession af, at Danmark ved en senere afståelse har beskatningsretten til den aktieavance, der er succederet i.

Succession i henstandssaldo

Michael Serup henviser til, at han i høringsprocessen tilsvarende har gjort gældende, at det er i strid med EU-retten, at livsarvinger mv. ikke kan succedere i en henstandssaldo, hvis en ejer dør efter at være fraflyttet Danmark og i den forbindelse har fået henstand med exitbeskatningen, samt til, at Skatteministeriet hertil lakonisk har svaret, at dette tema ligger udenfor rammerne af lovforslaget, hvilket han ikke er enig i.

Han anfører, at lovforslaget drejer sig om at sikre gode regler for fortsat familieeje af danske virksomheder, og dette hensyn gælder, uanset om ejeren (eller en af flere ejere) er fraflyttet Danmark. Han anfører endvidere, at der intet er til hinder for, at livsarvinger mv. kan opretholde en henstandsordning efter de betingelser, der i øvrigt gælder for den fraflyttede aktionær.

Michael Serup er af den opfattelse, at den gældende begrænsning er i strid med EU-retten, og han foreslår, at lovforslaget justeres, så dette problem løses.

Kommentar

I de danske regler om bo- og gaveafgift sondres der i vidt omfang mellem efterlevende ægtefæller og livsarvinger. Til eksempel kan nævnes, at arv til den efterlevende ægtefælle modsat arv til livsarvinger er undtaget fra afgift, og det er kun den efterlevende ægtefælle,

som kan vælge uskiftet bo. Tilsvarende er det i dødsboskatteloven kun den efterlevende ægtefælle, som har mulighed for at indtræde i de henstandsordninger, som den afdøde havde ved sin død.

Det er således helt i tråd med den sondring mellem efterlevende ægtefæller og livsarvinger, som lovgivningen i øvrigt er baseret på, at det kun er en efterlevende ægtefælle, der kan succedere i en henstandssaldo for exitskat på aktier.

Det henhører under EU-medlemsstaternes nationale kompetence at fastlægge indholdet af skatteregler, herunder hvilke juridiske og fysiske personer der skal være omfattet af en given regel. EU-retten tilsiger alene, at der med den nu engang fastlagte personkreds skal ske en ligebehandling af den indenlandske og den grænseoverskridende situation vurderet ud fra reglerne om den fri bevægelighed.

Det er således opfattelsen, at det ikke er i strid med EU-retten, når det kun er en efterlevende ægtefælle og ikke tillige eventuelle livsarvinger, der har mulighed for indtræden i en henstandsordning for betaling af exitskat på aktier.

Endelig bemærkes det, at en henstandsordning, som gælder ved fraflytning til udlandet, ikke umiddelbart kan overføres til en successionsordning, bl.a. fordi der ikke ved overdragelsen opgøres en avance, idet avanceopgørelsen udskydes til en eventuel efterfølgende overdragelse, jf. ligeledes kommentaren til hørings svar fra Michael Serup i høringskemaet.

Succession ved udlejning af fast ejendom i særlige tilfælde

Michael Serup henviser til, at det i lovforslagets bemærkninger fremgår, at udlejning af fast ejendom efter en konkret vurdering kan anses som en del af en aktiv virksomhed, fx hvis der er tale om et typehusfirma, der foretager midlertidig udlejning af opførte huse, som ikke har kunnet sælges.

Michael Serup anmoder Skatteudvalget om at indhente bekræftelse fra skatteministeren på, at den praksis, der har dannet sig i relation til de tilsvarende regler i pensionsbeskatningslovens § 15 A om ophørspension, også finder anvendelse i relation til skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34 mv.

Michael Serup henviser i den forbindelse til udtalelse af 8. november 2001 (j.nr. 12.2001-352-285) fra Skatteministeriets Departement, hvorefter udlejning af fast ejendom fra en hovedaktionær personligt til det kontrollerede selskab vil kunne anses for aktiv virksomhed, hvis ejendommen anvendes i selskabets drift. Endvidere henvises til, at det i praksis er antaget, at der indrømmes en vis afviklingsperiode fra salg af virksomhed indtil salg af ejendom, inden en mellemliggende udlejning af ejendommen skal anses som en passiv udlejningsvirksomhed, jf. fx SKM 2007.623 LSR og SKM 2007.667 LSR.

Michael Serup finder derfor, at der efter en konkret vurdering bør være mulighed for at anse udlejning af fast ejendom som knyttet til en aktiv virksomhed i tilfælde, hvor der er

en kvalificeret sammenhæng mellem udlejningen af ejendommen og ejerskabet til aktierne i driftsselskabet.

Kommentar

Personer, der i forbindelse med afståelse af deres erhvervmæssige virksomhed opnår en skattepligtig fortjeneste, kan efter pensionsbeskatningslovens § 15 A oprette pensionsordninger ved indbetaling af beløb svarende til den skattepligtige fortjeneste, der er opnået ved afståelsen af virksomheden (ophørspension). Der gælder en række betingelser og beløbsmæssige begrænsninger for anvendelse af ordningen. Reglerne gælder også for en person, der afstår aktier i et selskab, der driver erhvervmæssig virksomhed, og hvori den pågældende er hovedaktionær.

Det er bl.a. en betingelse, at den erhvervmæssige virksomhed ikke i overvejende grad må have bestået i udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Denne betingelse skal tilsvarende være opfyldt for så vidt angår et selskab, hvori personen er hovedaktionær.

Reglerne indebærer, at den såkaldte pengetankvurdering vedrørende passiv kapitalanbringelse foretages under ét, hvis personen både har personligt ejet virksomhed og virksomhed i selskabsform. Det fremgår således af pensionsbeskatningslovens § 15 A, at fast ejendom, som udlejes mellem virksomheden og et selskab, hvori personen er hovedaktionær, og som lejer anvender i driften, ikke anses som en udlejningsejendom.

Den anførte undtagelse i pensionsbeskatningslovens § 15 A vedr. udlejning af ejendomme mellem en hovedaktionær og dennes selskab finder ikke anvendelse i relation til overdragelse med succession af en udlejningsejendom.

I den pågældende situation kan aktierne i selskabet overdrages med succession, hvis betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34, herunder pengetankreglen om passiv kapitalanbringelse, er opfyldt. Om udlejningsejendommen kan overdrages med succession, skal afgøres efter reglerne i kildeskattelovens § 33 C. Det følger heraf, at udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, ikke anses for erhvervsvirksomhed.

De anførte undtagelser vedrørende udlejningsejendomme er udtømmende, og der gælder således ikke en undtagelse for så vidt angår ejendomme, som en hovedaktionær udlejer til sit selskab. Den rejste problemstilling vil imidlertid indgå i det videre arbejde med at sikre bedre vilkår ved generationsskifte.