

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28

1402 København K

[juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:juraogsamfundsoekonomi@skm.dk)

KRONPRINSESSEGADE 28  
1306 KØBENHAVN K  
TLF. 33 96 97 98

DATO: 20. oktober 2015  
SAGSNR.: 2015 - 3663  
ID NR.: 370512

**Høring - over forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten mv.)**

Ved e-mail af 5. oktober 2015 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte forslag.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

**En ny definition på skattefrie datterselskabsaktier (pkt. 3.2 i lovforslaget)**

Det foreslås at ændre aktieavancebeskatningslovens § 4 A, således at skattefrie datterselskabsaktier udvides til generelt at omfatte kapitalselskaber, "der er selskabsskattepligtig i udlandet".

Af hensyn til at skabe klarhed og undgå fremtidige retssager om den foreslåede definition, bedes Skatteministeriet be- eller afkræfte, at et selskab – eksempelvis beliggende på Cayman Island – kan opfylde den citerede betingelse

1. uanset hvor lille selskabsskatteprocenten måtte være, blot at den er positiv,
2. uanset hvordan skattebasen fastlægges i den lokale selskabsskatte Lovgivning, og
3. uanset om der er en positiv skattebetaling i det relevante indkomstår.

Skatteministeriet bedes begrunde og uddybe, hvis man er uenig i en eller flere af disse antagelser.

**Produktion og om salg af el (pkt. 3.3 i lovforslaget)**

Ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e, er elselskaber skattepligtige som almindelige aktie- og anpartsselskaber. Elselskaber er defineret som selskaber, i hvis aktiviteter indgår "produktion, transport, handel eller levering af elektricitet".

Det foreslås, jf. lovforslaget § 1, nr. 2, at tilføje efter ordet "elektricitet": "og med en installeret effekt på over 25 kW".

I lovbemærkningerne henvises til Skatterådets afgørelse offentliggjort som SKM 2014.498. Ifølge Skatterådet følger det af lovens nugældende ordlyd, at al produktion af elektricitet – også til eget forbrug – bevirker, at den pågældende forening m.v. bliver selskabsskattepligtig af hele sin indkomst som et aktie- eller anpartsselskab. I den pågældende sag var der tale om opsætning af et lille solcelleanlæg, der kunne forsyne havnens toiletbygning med strøm. Skatterådet fastlog, at der ikke skete et salg af den producerede strøm, og at det ville være uproportionalt på grund af det lille solcelleanlæg at ændre havnens status til et skattepligtigt elselskab, hvorved havnens samlede indkomst blev gjort selskabsskattepligtig. Af disse to grunde undgik havnen at ændre skattemæssig status til et elselskab.

På side 15 i lovforslaget gengiver Skatteministeriet gældende ret på den måde, at en produktion af el ikke i sig selv kan begrunde skattepligtsstatus som et elselskab, hvis der ikke samtidig sker et salg af elektriciteten over elnettet.

Denne retstilstand kan imidlertid ikke udledes af lovens ordlyd, jf. Skatterådets ordlydsfortolkning i den nævnte afgørelse, og vil heller ikke kunne udledes med den ovenfor foreslåede tilføjelse angående den installerede effekt. Den foreslåede tilføjelse klargør blot, at der først kan opstå et elselskab, når den pågældende forening m.v. har en installeret effekt på over 25 kW.

Definitionen af elselskaber efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e, synes at kunne få en praktisk betydning for andre foreninger m.v. end de specifikt regulerede i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, 4a, 5 og 6. Eksempelvis vil definitionen kunne få betydning for foreninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Skatteministeriet opfordres derfor til at klargøre i selve ordlyden af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e, i hvilket omfang selve produktionen af elektricitet med en installeret effekt på over 25 kW – uden noget salg heraf over elnettet – fortsat skal kunne ske, uden at en forening m.v. overgår til beskatning som et elselskab. Hvis en forening omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, overgår til skattepligt som elselskab efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e, synes det vanskeligt for den pågældende forening – nu et elselskab – at kunne påberåbe sig den foreslåede tilføjelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 5, 2. pkt.

Det bør endvidere undgås at anvende ordvalget "indtægt ved produktion af elektricitet og varme", som foreslås indsat forskellige steder, jf. lovforslagets § 1, nr. 4, og nr. 5, og som desværre allerede fremgår flere steder i selskabsskattelovens § 3.

Produktion af elektricitet og varme udgør ingen indtægt. Det er først ved et efterfølgende salg af elektriciteten og varmen, at der opstår en indtægt. For eksempel kan der stå: "indtægt ved salg af egenproduceret elektricitet og varme".

I selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, 4a, 5 og 6, er der nu for de i de nævnte bestemmelser omhandlede foreninger m.v. positivt angivet rammerne for produktion af el og varme, og for salg af el og varme, uden at det pågældende selskab m.v. ændrer sin særlige skattepligtsstatus efter § 3. Eksempelvis er det anført for skoler i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 5, at en ubegrænset elproduktion til eget forbrug ikke ændrer på skattepligten efter selskabslovens § 3.

Der savnes en tydeliggørelse af, at de øvrige selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 3 ikke ændrer status til et elselskab, hvis de producerer og sælger elektricitet, og at dette gælder uanset omfanget af produktionen og salget.

#### **Nedsættelse af kildeskatten på udbytter til udenlandske selskabsaktionærer fra 27% til 22% (pkt. 3.4 i lovforslaget)**

I det omfang, at en udenlandsk selskabsaktionær i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, er begrænset skattepligtig af udbytter fra Danmark, nedsættes indkomstskatten fra 27% til 22%.

På side 18 i lovforslaget anføres følgende:

*"Principielt kunne indkomstbeskatningen på 27 pct. opretholdes i forhold til selskaber, der er hjemmehørende uden for EU, hvor satsen ikke skal nedsættes eller frafaldes efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I praksis vil disse investorer imidlertid kunne opnå en indkomstbeskatning på 22 pct. ved at kanalisere investeringerne gennem et selskab i EU. Det foreslås derfor, at satsnedsættelsen gøres generel."*

Det er bemærkelsesværdigt, at Skatteministeriet giver udtryk for, at et selskab hjemmehørende for eksempel på Cayman Island i praksis blot kan "kanalisere investeringerne gennem et selskab i EU", og på den måde få investeringen omfattet af den foreslåede lavere udbyttebeskatning.

#### **Ophævelse af lov om investeringsfond (pkt. 3.5 i lovforslaget)**

Da investeringsfondsloven er udfaset foreslås det at ophæve lov om investeringsfonds. I konsekvens heraf foreslås en ophævelse af andre bestemmelser angående investeringsfondsmidler.

Skatteministeriet opfordres til at sikre, at SKAT eller Skatterådet – alt efter hvem der har hjemmel til at ændre på de praksishjemlede retningslinjer – foretager en tilsvarende konsekvensændring af fradragskontoreglerne.

**Ikrafttrædelsesbestemmelsen**

I lovforslagets § 16, stk. 1, er det blot angivet, at loven træder i kraft den 1. juli 2016. Dette er gentaget i lovbemærkningerne uden yderligere tilføjelser.

Da flere af de foreslåede lovændringer har til formål at tilpasse lovgivningen til gældende EU-ret, er lovændringerne herom således allerede trådt i kraft.

Det er således ikke korrekt helt generelt at angive, at loven træder i kraft den 1. juli 2016. Ikrafttrædelsesbestemmelsen bør herudover beskrive og sikre muligheden for genoptagelse af skatteansættelser på grund af en beskatning i strid med EU-retten.

Med venlig hilsen

  
Torben Jensen

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

[Juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:Juraogsamfundsoekonomi@skm.dk)  
[jlv@skm.dk](mailto:jlv@skm.dk)

v/ Knud Mægaard  
Klarskovvej 69  
DK-4220 Korsør

CVR.nr. 29 32 39 09

Tlf. +45 86 86 53 53  
Mobil +45 30 12 95 96

[www.agroSkat.dk](http://www.agroSkat.dk)  
[knud@agroSkat.dk](mailto:knud@agroSkat.dk)

4. november 2014

## Høringssvar vedr. udkast til lovforslag vedr. bl.a. ændringer i virksomhedsskatteloven.

Lovforslaget j. nr. 15-1386553 er sendt i høring den 5. oktober 2015.

Lovforslaget indeholder en lang række ændringer på vidt forskellige områder.

I lovforslagets § 11 og § 14 er det foreslået, at der foretages nogle ændringer i virksomhedsskatteloven.

Kun disse forslag til ændringer kommenteres nedenfor.

### Baggrunden for L 200

Baggrunden for reglerne i lov 992 af 16. september 2014 jf. L 200 var, at man ikke inden man startede brugen af opsparingsordningen i virksomhedsordningen måtte have optaget store lån i virksomhedsordningen og placerede provenuet i privatområdet. Hvis man gennemførte denne manøvre inden man startede opsparingen i virksomhedsordningen kunne provenuet fra lånet finansiere privatforbruget, medens man samtidigt kunne opsparede indkomsten i virksomheden.

Dette hensyn blev opnået ved, at opsparingsordningen jf. § 10 i virksomhedsskatteloven ikke måtte anvendes, hvis formuen – målt ved hjælp af Indskudskontoen - i virksomhedsordningen var negativ. Det er derfor fremover en betingelse for at kunne foretage opsparing i virksomhedsordningen, at Indskudskontoen primo i det pågældende år mindst skal være nul.

Man måtte derudover ikke finansiere privatforbruget ved at optage private lån, hvor virksomhedens aktiver direkte og i visse tilfælde også indirekte blev stillet som sikkerhed for det private lån.

I stedet blev det forudsat ved lovgivningen jf. bemærkningerne til lovforslaget, at man finansierede det private forbrug m.m. ved at hæve indkomst m.m. i virksomheden til endelig beskatning i stedet for at lånefinansiere privatforbruget med sikkerhed i virksomhedens aktiver.

Dette formål kunne man ifølge selve lovforslaget opnå ved, at sikkerhedsstillelsen for private lån skulle anses for overført efter § 10 i virksomhedsskatteloven jf. § 10 stk. 6.

I den endelige lov blev beløbet dog maksimeret til det private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver. Der fulgte ikke penge med ved denne "overførsel". Reelt var der derfor tale om, at de faktiske hævninger efter § 5 blev forøget med et fiktivt tillæg svarende til det private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver.

I relation til hævningerne svarede dette tillæg reelt til den situation, hvor man faktisk havde hævet beløbet i virksomheden.

Reglen ville derfor opfylde hovedformålet med bestemmelsen om, at man ikke kunne opspare virksomhedens indkomst samtidigt med, at man lånefinansierede privatforbruget på basis af formuen i virksomheden.

Der er den afgørende forskel i mellem direkte at hæve pengene i virksomheden i stedet for at virksomheden stiller sikkerhed for et privat lån, at man ved direkte at hæve pengene i virksomheden endeligt har fået pengene overført til privatområdet. Hvis man i stedet optager et privat lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver forøger man kun de faktiske hævninger med et fiktivt tillæg. Man får ikke på denne måde endeligt netto tilført likviditet til privatområdet. Hvis skatteyder senere vil afvikle det private lån med hjælp af indtjeningen i virksomheden, skal han hæve beløbet igen i virksomheden.

Der vil derfor ifølge lovforslaget være en betydelig fordel ved at hæve midlerne i virksomheden via den alm. hæveregel i § 5 i stedet for at optage private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver. Dvs., at man opnår hovedformålet med lovgivningen om, at man så vidt muligt ikke lånefinansierer privatforbrug samtidigt med, at man foretager opsparing i virksomhedsordningen.

Under Folketingets behandling af lovforslaget ændrede ministeriet opfattelsen af reglen til, at det private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver tillige skulle være et tillæg til selve indkomsten i virksomheden.

Der skulle derfor være tale om, at det private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver både skulle være et fiktivt tillæg til hævningerne og et tillæg til virksomhedens indkomst. Reelt skulle man derfor beskattes af en indkomst, som ikke var tjent dvs. beskattes af en fiktiv indkomst. Ifølge selve lovforslaget havde man alene fremskyndet en endelig beskatning af den faktiske indkomst, som var tjent i virksomheden. Hvis den fiktive hævning sammen med hævningen i øvrigt oversteg den samlede indkomst inkl. opsparet indkomst ville den overskydende hævning være en hævning af indskudskontoen.

Ministeriet skrev i nogle kommentarer til høringsvarene og i svar til Folketingets Skatteudvalg, at man ville ændre loven på dette område, men man ændrede faktisk ikke selve lovteksten. Denne ændring er først foreslået gennemført i det foreliggende lovforslag.



I bemærkningerne i betænkningen til L200 var bl.a. anført:

Det beløb, der anses for overført til den skattepligtige ifølge den foreslåede § 10, stk. 6, i virksomhedsskatteloven, overføres uden for den almindelige hæverækkefølge. Det sker, ved at beløbet tillægges virksomhedens indkomst og anses for hævet af den skattepligtige. Der er alene tale om bogholderimæssige posteringer. Hvis der følger kontante beløb med ved overførslen, vil dette i sig selv blive anset for en hævning.

Det anføres i bemærkningerne i betænkningen, at beløbet tillægges virksomhedens indkomst. Dette må logisk medføre, at selve virksomhedens indkomst forøges med det fiktive beløb. I det nye udkast til lovforslag anføres derimod i bemærkningerne, at det fiktive beløb ikke tillægges virksomhedens indkomst, men direkte beskattes som personlig indkomst uden for virksomheden.

Hvis det fiktive beløb skal tillægges selve virksomhedens indkomst vil det bl.a. skulle modregnes i evt. underskud i virksomheden.

I nærværende lovforslag ændres dette dog – uden nærmere forklaring – til, at det fiktive tillæg i stedet skal beskattes som personlig indkomst – med arbejdsmarkedsbidrag – og uden sammenhæng med virksomhedens indkomst i øvrigt.

Den beskrivelse, der nu anføres i bemærkningerne til den nye lovregel, er i øvrigt i overensstemmelse med selvangivelsens udformning for 2014!!

Selvom man skriver i bemærkningerne, at forslaget alene indeholder en præcisering, så ændrer man alligevel endnu engang på beskrivelsen af reglerne.

### **Sammenligning med aktionærreglerne jf. ligningslovens § 16 E**

Reglerne i L 200 blev delvist inspireret af reglerne i Ligningslovens § 16 E.

Der er dog en række forskelle mellem selskabsreglerne og reglerne i virksomhedsskatteloven – hvilket Skatteministeriet også har nævnt i nogle af de afgørelser, svar m.m., som ministeriet har afgivet siden 11. juni 2014.

Når Skatteministeriet derfor ændrede reglerne fra lovforslaget med en fiktiv hævning til, at der tillige var tale om en fiktiv indkomst, så skyldes det formentlig, at en sikkerhedsstillelse i selskabets aktiver, som et selskabs stiller for en hovedaktionærs private lån, skal beskattes som udbytte hos hovedaktionæren jf. ligningslovens § 16 E, stk. 1, 3. punktum.

Dette var formentlig en nødvendig regel for at forhindre, at hovedaktionærerne omgår reglerne om aktionærlån.

Men det er ikke bevist, at en tilsvarende regel skulle være nødvendig i relation til virksomhedsordningen.

Jeg er klart overbevist om, at det er tilstrækkeligt, at sikkerhedsstillelsen er en fiktiv hævning dvs. et tillæg til de øvrige hævnings uden, at der tillige skulle være tale om en fiktiv indkomst.

Når man indsætter værnsregler i skattelovgivningen for at lede disponeringerne over i en ønsket retning, dvs. at man i denne relation hæver beløbet i den alm. hæverækkefølge i virksomhedsordningen i stedet for at låne privat med sikkerhed i virksomhedens aktiver - så behøver værnsreglen jo ikke have større konsekvenser end nødvendigt.

Man behøver derfor ikke også forsyne værnsreglen med pigtråd.

Ved en sammenligning mellem selskabsreglerne og reglerne i virksomhedsskattelovens § 10 stk. 6 bemærkes, at aktionærlånene i ligningslovens § 16 E reelt i mange tilfælde alene er en fremrykket beskatning af løn/udbytte. Hvis man er omfattet af aktionærlånereglerne i ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. og 2. punktum anses selskabets fordring på hovedaktionæren for ikke eksisterende i skattemæssig henseende og selskabet kan derfor efterfølgende udlodde fordringen uden skattemæssige konsekvenser. Samlet set medfører dette derfor kun, at der foretages en fremrykket beskatning af lånebeløbet men reelt ikke en beskatning af en fiktiv indkomst.

Det er reelt kun i ligningslovens § 16 E, 3. punktum, at der optræder en beskatning af en fiktiv indkomst. Denne situation var dog næppe særlig udbredt inden 2012 og eksisterer formentlig ikke længere.

Hvis en hovedaktionær vil låne privat på basis af formuen i selskabet optages enten et lån med aktierne direkte stillet som sikkerhed for lånet eller der optages et lån uden konkret sikkerhedsstillelse, men hvor långiver henser til den formue, som låntager samlet har bl.a. i form af ejerskab af aktierne. Aktionærlåne reglerne påvirker ikke disse muligheder for at låne privat.

Denne mulighed er ikke til rådighed i virksomhedsordningen. Når man bruger virksomhedsordningen kan man godt optage lån i privat området uden konkret sikkerhedsstillelse, men hvis der ikke er private aktiver uden for virksomheden, der kunne være stillet som sikkerhed for lånet, men hvor hele sikkerheden indirekte må anses for at fremgå af virksomhedens formue, vil der formentlig være tale om en situation, der er omfattet af § 10, stk. 6 jf. modsætningsvis til afgørelsen SKM.2015.502.SR.

I en samlet vurdering af reglerne i § 10 stk. 6 m.m. i virksomhedsordningen med ligningslovens § 16 E, vil de samlede regler i virksomhedsordningen generelt være skrappe end reglerne i ligningslovens § 16 E. Dette gælder selvom beskatningen efter § 10, stk. 6 kun er et fiktivt tillæg til de hævninger, der i forvejen er foretaget i løbet af året og uden, at der også er tale om beskatning af en fiktiv indkomst.

Hvis reglerne i virksomhedsordningen skulle være mere harmoniseret med ligningslovens § 16 E skulle det beløb, der omfattes af § 10, stk. 6, kun have været en fremskyndet hævning dvs., at man i hæverækkefølgen blev godskrevet samme beløb igen, hvis man fjernede sikkerhedsstillelsen i virksomhedens aktiver eller man indfrie det private lån. Dette ville være nogenlunde sammenligneligt med aktionærlånene, som reelt også normalt kun er en fremskyndet beskatning som løn/udbytte og ikke en dobbeltbeskatning af samme beløb.

Skatteministeriet burde derfor nærmere redegøre for, om det er nødvendigt med en fiktiv beskatning af sikkerhedsstillelsen ifølge § 10, stk. 6 for at opnå hovedformålet med lovgivningen.



## Lovhjemmel

Det er usikkert om den nuværende lov faktisk rummer mulighed for at beskatte beløbet efter § 10, stk. 6 som en fiktiv indkomst.

Skatterådet er i en sag om bindende svar anmodet om at tage stilling til dette. Pt. (4. november 2015) er der endnu ikke taget stilling til denne anmodning.

Hovedsynspunktet for den manglende lovhemmel er, at man i lovteksten alene anfører, at sikkerhedsstillelsen m.m. anses for overført. Dette kan ikke samtidigt medføre, at selve indkomsten i virksomheden skal forøges med et fiktivt beløb. Selvom man under Folketingets behandling af L200 angiver, at sikkerhedsstillelsen m.m. skal anses for en yderligere indkomst og at man vil ændre loven i overensstemmelse hermed, så ændrer man faktisk ikke lovteksten, men man ændrer kun bemærkningerne. Da lovteksten ikke ændres må fortolkningen foretages på basis af selve lovteksten samt i tilknytning hertil de oprindelige lovbemærkninger. Man kan ikke kun lovgive gennem bemærkningerne.

Den fortolkning, der fremgik af lovforslaget, opfylder også hovedsigtet med lovgivningen jf. ovenfor.

Det er min opfattelse, at der ikke for nærværende er lovhemmel til en beskatning af sikkerhedsstillelsen, som en fiktiv indkomst og at der ej heller er behov for en sådan regel.

Hvis man vil opretholde både en beskatning af en fiktiv indkomst helt uafhængig af virksomhedens faktiske indkomst og disponeringen af virksomhedens indkomst i øvrigt, ville det være hensigtsmæssigt, at lovreglen blev flyttet til sin egen paragraf og ikke var en del af § 10. Dette skyldes, at § 10 i øvrigt kun omfatter, hvordan hævningerne jf. § 5 styrer beskatningen af den indkomst jf. § 6, som faktisk er tjent i virksomheden.

Man bruger i lovteksten stadig begrebet "anses for overført" men der er jo ikke tale om nogen overførsel, men en beskatning af en fiktiv indkomst helt løsrevet fra virksomhedens indkomst og overførsler(hævninger) i øvrigt.

## Usikkerhed

Det har vist sig i praksis, at der er stor usikkerhed om et privat lån m.m. er omfattet af § 10, stk. 6 eller om det evt. er omfattet af undtagelserne i stk. 7 – 9.

Dette ses bl.a. af, at der allerede er afgjort en række sager vedr. denne problemstilling i Skatterådet.

Når skatteyderne er meget usikre på disse regler skyldes det bl.a., at hvis et lån er omfattet af § 10, stk. 6 vil det have endog meget store skattemæssige konsekvenser – specielt, hvis der er tale om beskatning af en fiktiv indkomst.

Den tilsvarende usikkerhed findes ikke i Ligningslovens § 16 E, stk. 1, 3. punktum.

Lovændringen har derfor haft langt større konsekvenser end beskrevet af ministeriet i bemærkningerne til lovforslaget. Her skønede ministeriet, at ændringen slet ikke havde administrative konsekvenser for erhvervslivet og at der kun i en 2 årig periode skulle bruges ca. 4 årsværk i SKAT til gennemførelsen af lovændringen i 2016 og 2017.

Denne vurdering er fuldstændig fejlvurderet.

Allerede i 2014 og 2015 er der brugt mange ressourcer i virksomhederne og hos rådgiverne til at vurdere konsekvenserne for den enkelte skatteyder af reglerne samt evt. at foretage diverse tilpasninger af finansieringen m.m. for at afbøde de værste af konsekvenserne.

At lovændringen kun skulle vedrøre 2.000 skatteydere ud af ca. 170.000 skatteyder, der bruger virksomhedsordningen, er også helt ved siden af. Det er formentlig over halvdelen af alle de erhvervsdrivende, der bruger virksomhedsordningen, dvs. ca. 100.000 skatteydere, som er nød til at inddrage lovændringerne i deres administration af virksomhedsordningen herunder tage hensyn til reglerne i forbindelse med optagelsen af lån, skift af sikkerhed m.m.

I denne forbindelse er man nød til at sikre sig, at der ikke helt uforvarende skal ske en beskatning af en fiktiv indkomst. Man er også nød til så vidt muligt at tilpasse virksomhedsordningen til, at der fremover er mulighed for at foretage en opsparing i virksomhedsordningen. Dette gælder også selvom man på nuværende tidspunkt ikke har foretaget opsparing i virksomhedsordningen. Bemærk således, at reglerne jo også har konsekvenser ved optagelsen af private lån m.m. – selvom man konkret ikke har brugt opsparingsordningen.

Der skal i en række tilfælde også ske en vurdering af, om man skal skifte sikkerheden for private lån inden udgangen af 2017, idet et skifte efter 1. januar 2018 anses for ny sikkerhedsstillelse, som atter er omfattet af § 10, stk. 6.

### **Overgang til brug af virksomhedsordningen.**

I tilknytning til ovennævnte forhold vedr. beskatning efter § 10, stk. 6 mangler der regler om, hvordan man skal forholde sig, hvis man ved påbegyndelsen af virksomhedsordningen har stillet sikkerhed i virksomhedens aktiver for et privat lån.

Der er ikke lovhjemmel til at gennemføre en beskatning på det tidspunkt, hvor der konkret er stillet sikkerhed, idet man ikke brugte virksomhedsordningen på dette tidspunkt.

Men på det tidspunkt, hvor man starter virksomhedsordningen, har man ikke stillet sikkerhed for lånet og derfor er man ikke umiddelbart omfattet af § 10, stk. 6.

Det logiske havde været, at det pågældende beløb blev opfattet som en fiktiv gældspost ved opgørelsen af indskudskontoen og dermed indirekte havde begrænset opsparingsmuligheden og evt. havde medført en rentekorrektion.

Dermed vil beløbet have været sidestillet med en fiktiv hævning efter § 10, stk. 6, men ikke mere end dette. Dette kræver lovgivning.

### **Skift af sikkerhed**

Indtil 2017 kan man skifte sikkerhed for et privat lån. Denne regel bør gøres permanent. Der er ikke behov for, at man skal anse et skift af sikkerhed for et nyt lån, som atter vil kunne være omfattet af § 10, stk. 6.

## **Ejendomsovergang til virksomhedsordningen.**

Hvis en ejendom, der hidtil har været anvendt privat, overgår til virksomhedsordningen, anses den for indskudt i virksomhedsordningen på det tidspunkt, hvor ejendommens anvendelse skifter til erhvervsmæssigt brug.

Hvis der er private lån i ejendommen kan disse lån først flyttes til virksomheden ved kommende status jf. § 2, stk. 5, sidste punktum.

Der vil derfor være tale om, at der samtidigt med, at ejendommen overgår til virksomhedsordningen, vil optræde et privat lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver dvs. en beskatning efter § 10, stk. 6.

Dette er klart en helt uacceptabel situation.

Reglerne bør på dette punkt ej heller være skrappe end vedr. selskaber. Hvis en privat ejendom sælges til et selskab, kan selskabet samtidigt overtage gælden i ejendommen og kan berigtige friværdien med en gæld til hovedaktionæren.

Dette vil i relation til virksomhedsordningen svare til, at overførslen af ejendom og lån til virksomhedsordningen kan ske samtidigt og at man kan modregne gælden i ejendommens værdi.

Friværdien i ejendommen burde derudover kunne anses for et tilgodehavende i virksomhedsordningen. Teknisk kunne dette ske ved, at dette beløb godskrives på mellemregningen jf. § 4 a.

Dette svarer til at virksomhedsordningen direkte havde købt ejendommen og at skatteyder havde udlånt udbetalingen af private midler.

## **Eksempler**

Nedenfor vises ved nogle eksempler på hvilke store konsekvenser, som reglerne medfører

### **Eksempel 1.**

Landmand A havde i 2008 omdannet selve svineproduktionen til et selskab. Han fortsatte med at eje ejendommene personligt. Den personlige virksomhed inkl. planteavl var omfattet af virksomhedsordningen.

I selskabet er der en kassekredit på 2 mio. kr. Den 11. juni 2014 var saldoen på + 700.000 kr., men er senere i løbet af 2014 og 2015 trukket ned til et minus på 2 mio. kr.

Medmindre man kan løfte bevisbyrden for, at sikkerhedsstillelsen i aktiver i virksomhedsordningen kan anses for erhvervsmæssigt begrundet i forhold til hans landbrugsproduktion i øvrigt jf. § 10, stk. 7, vil der være tale om sikkerhed i virksomhedens aktiver for en gæld, der ikke vedrører virksomheden jf. analogt med SKM2015.528.SR.

Det er i denne situation ikke oplagt, om der er tale om en situation der er omfattet af § 10, stk. 7 eller ej. Der er derfor en risiko for, at der skal ske en beskatning efter § 10, stk. 6 af en indkomst – som ikke er tjent – på indtil 2 mio. kr.

Dette er helt grotesk. Der burde højst kun være tale om en fremskyndet beskatning af en indkomst, som faktisk er tjent i virksomheden. Man burde i denne situation i øvrigt også tage højde for, at kassekreditte i selskabet tidligere havde været negativ med mindst 2 mio. kr.

Hvis selskabet i 2018 eller senere skifter bankforbindelse vil der formentlig igen være tale om en ny sikkerhedsstillelse som endnu engang kan udløse en beskatning af 2 mio. kr. i fiktiv indkomst!!

#### Eksempel 2.

A driver en virksomhed omfattet af virksomhedsordningen. I 2015 flytter han fra et parcelhus X til parcelhus Y, men han kan ikke sælge parcelhuset X.

Værdien af parcelhuset er på 2 mio. kr. Der er et lån i parcelhuset på 1,4 mio. kr.

Da A ikke kan sælge parcelhuset udlejes det i stedet for. Parcelhuset omfattes dermed automatisk af den virksomhedsordning, som A driver i forvejen. Værdien af parcelhuset tillægges indskudskontoen i virksomhedsordningen.

Samtidigt foreligger der et privat lån med sikkerhed i parcelhuset, som nu er et virksomhedsaktiv, dvs. et privat lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver. Umiddelbart vil der være tale om en beskatning af en fiktiv indkomst på 1,4 mio. kr. på selve tidspunktet for ejendommens overgang til udlejning af parcelhuset.

Hvis man ved kommende status flytter lånet ind i virksomhedsordningen vil der derudover være tale om en hævnning i den alm. hæverækkefølge.

Disse konsekvenser er også helt groteske.

Hvis skatteyder er opmærksom på situationen, må han flytte ejendommen ud af hans økonomi inden den overgår til udlejning. Dette kan f.eks. ske ved et salg til ægtefællen, et selskab eller til børn.

Men hvorfor skal dette være nødvendigt?

Hvorfor ikke indføre regler, der svarer til selskabsreglerne.

#### Eksempel 3

En fader, der driver virksomhed omfattet af virksomhedsordningen, stiller sikkerhed i virksomhedens ejendom for sønnens lån på 1 mio. kr. til køb af en bolig.

Der vil her være tale om en situation omfattet af § 10, stk. 6, dvs. i givet fald en beskatning af en fiktiv indkomst på 1 mio. kr.

Hvis der alene kautioneres for sønnens lån vil der måske også være en situation omfattet af § 10, stk. 6. Dette afhænger dog af en nærmere vurdering af de konkrete forhold.

Hvis man vil have forholdet ind under hovedformålet med loven skal faderen selv optage lånet i virksomheden og hæve beløbet i virksomheden og derefter udlåne beløbet til sønnen.

Dermed er forholdet trods alt kun omfattet af hæverækkefølgen i § 5, men ikke omfattet af beskattningen af en fiktiv indkomst efter § 10. stk. 6.

### Konklusion.

Der er alene behov for, at lån med sikkerhedsstillelse i virksomhedens aktiver, skal anses for en yderligere – fiktiv - hævning.

Man burde kunne tilbageføre konsekvenserne af en yderligere hævning, hvis man igen opgiver eller reducere det private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver.

Man bør også efter 2017 kunne ændre sikkerhed for private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver uden skattemæssige konsekvenser.

Man bør redegøre evt. ved lovgivning, hvordan man kan påbegynde en virksomhedsordning, når der er private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver.

Man bør på fornuftig vis løse problemet med ejendomme der indskydes i virksomhedsordningen.

Skatteministeriet burde starte et analysearbejde evt. med eksterne eksperter for at finde et passende niveau for beskattningen, som opfylder intentionen med L 200 samt intentionen med reglerne i Ligningslovens § 16 E uden, at konsekvenserne er større end højst nødvendigt.

De nuværende regler indeholder en række klart uheldige konsekvenser, som kan medføre helt urimelige konsekvenser jf. bl.a. ovennævnte 3 eksempler.

Med venlig hilsen

  
Knud Maegaard



Danish  
Shipowners'  
Association

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
DK 1402 – København K

Sendt pr. mail til [juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:juraogsamfundsoekonomi@skm.dk) med henvisning til j.nr. 15-1386553.

3. november 2015

RB / Sagsnr. 15-549

**Høringssvar vedr. forslag til ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.).**

Hermed bekræftes modtagelsen af Skatteministeriets høringsbrev af 5. oktober 2015, samt vedlagte udkast til lovforslag om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds.

I forslaget foreslås en justering af definitionen af datterselskabsaktier som opfølgning på en dom fra EU-Domstolen. Det angives, at "justeringen medfører, at danske selskaber er skattefrie af afkast på datterselskabsaktier, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende, når blot datterselskabet er selskabsskattepligtigt i hjemlandet".

I denne forbindelse mener Danmarks Rederiforening, at følgende forhold bør påpeges.

1. Henvisningen i forslaget til at datterselskabet er selskabsskattepligtigt i hjemlandet foreslås præciseret, således det fremgår, at der hermed menes, at datterselskabet er omfattet af lokale regler om skattepligt.
2. Bestemmelsen om, at aktiebeholdninger ml. 10-50 pct.beliggende i ikke-DBO lande skulle anses som porteføljeaktier blev implementeret 1. januar 2010. Bestemmelsen er i strid med EU-retten, og der er ikke tradition for at lave skærpende lovgivning med tilbagevirkende kraft. Derfor bør lovforslaget give en valgmulighed, således selskabet kan vælge at benytte de foreslåede regler allerede fra 1. januar 2010. Alternativt bør



Skatteministeren bekræfte, at der laves en genoptagelsesmulighed for de selskaber, der har været ramt af den skærpende beskatning i perioden 2010-2016.

3. Skatteministeriet bedes bekræfte, at der ikke sker beskatning ved overgang fra portefølje- til datterselskabsaktier for de pågældende aktier, da dette ligeledes vil være i strid med EU retten og dansk tradition.

Såfremt der skulle være behov for en uddybning af høringssvaret eller spørgsmål til samme står Danmarks Rederiforening naturligvis til rådighed.

Med venlig hilsen



Jacob K. Clasen  
Underdirektør  
[jc@shipowners.dk](mailto:jc@shipowners.dk)  
+45 30 23 19 73

**Fra:** Bo Sandberg <bsa@danskbyggeri.dk>  
**Sendt:** 3. november 2015 00:36  
**Til:** JP-Jura og Samfundsøkonomi; Jesper Leth Vestergaard  
**Cc:** Britt Rasmussen; Torben Liborius  
**Emne:** SV: Høring af lovforslag om justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning til EU-retten m.v.

Til Skatteministeriet!

Dansk Byggeri takker for høringsmuligheden, men har ingen kommentarer til denne høring.

Venlig hilsen  
**Bo Sandberg**  
Cheføkonom  
Tlf. direkte: 72 16 01 42 · Mobil: 28 50 38 19



Vi samler byggeri, anlæg og industri

Nørre Voldgade 106 · 1358 København K  
[www.danskbyggeri.dk](http://www.danskbyggeri.dk) · [Abonner på nyheder](#)

---

**Fra:** Jesper Leth Vestergaard [<mailto:Jesper.L.Vestergaard@skm.dk>]  
**Sendt:** 5. oktober 2015 12:04  
**Cc:** Jesper Leth Vestergaard  
**Emne:** Høring af lovforslag om justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning til EU-retten m.v.

Hermed sendes vedlagte lovforslag på høring. Der henvises til vedlagte høringsbrev.

Med venlig hilsen

**Jesper Leth Vestergaard**

Lovgivning og Økonomi  
Selskab, Aktionær og Erhverv  
Nicolai Eigtveds Gade 28, 1402 København K

E-mail: [JLV@skm.dk](mailto:JLV@skm.dk)  
Telefon: (+45) 72 37 34 30

**Fra:** Jacob Ravn <jar@danskerhverv.dk>  
**Sendt:** 28. oktober 2015 10:56  
**Til:** Jesper Leth Vestergaard; JP-Jura og Samfundsøkonomi  
**Cc:** Lotte Holmstrup; Søren Büchmann Petersen  
**Emne:** Høring af lovforslag om justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning til EU-retten m.v.

Kære Jesper Leth Vestergaard

Dansk Erhverv har ingen bemærkninger til dette lovforslag.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn  
Skattepolitisk Chef

MOBIL: +45 2949 4444  
DIREKTE: +45 3374 6272  
[JAR@DANSKERHVERV.DK](mailto:JAR@DANSKERHVERV.DK)



**DANSK  
ERHVERV**

Dansk Erhverv er erhvervsorganisation og arbejdsgiverforening for fremtidens erhverv. Vi repræsenterer 17.000 virksomheder og 100 brancheorganisationer inden for handel, rådgivning, oplevelse, transport og service.

DANSK ERHVERV  
BØRSEN  
DK-1217 KØBENHAVN K  
[WWW.DANSKERHVERV.DK](http://WWW.DANSKERHVERV.DK)

T. +45 3374 6000  
CVR NR. 43232010  
[INFO@DANSKERHVERV.DK](mailto:INFO@DANSKERHVERV.DK)

---

**Fra:** Jesper Leth Vestergaard [<mailto:Jesper.L.Vestergaard@skm.dk>]  
**Sendt:** 5. oktober 2015 12:05  
**Cc:** Jesper Leth Vestergaard <[Jesper.L.Vestergaard@skm.dk](mailto:Jesper.L.Vestergaard@skm.dk)>  
**Emne:** Høring af lovforslag om justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning til EU-retten m.v.

Hermed sendes vedlagte lovforslag på høring. Der henvises til vedlagte høringsbrev.

Med venlig hilsen

Jesper Leth Vestergaard

Lovgivning og Økonomi  
Selskab, Aktionær og Erhverv  
Nicolai Figtveds Gade 28, 1402 København K

E-mail: [JIV@skm.dk](mailto:JIV@skm.dk)  
Telefon: (+45) 72 37 34 30

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

Fjernvarmens Hus  
Merkurvej 7  
DK-6000 Kolding  
Tlf +45 7630 8000  
mail@danskfjernvarme.dk  
www.danskfjernvarme.dk  
cvr dk 55 83 10 17

Til [juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:juraogsamfundsoekonomi@skm.dk)

J.nr. 15-1386553

3. november 2015

Side 1/6

**Høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds.**

Dansk Fjernvarme finder det positivt, at det nu bliver muligt for fjernvarmeselskaber at installere elproducerende anlæg uden at miste skattefriheden. Både med henblik på at kunne medvirke til omstillingen til vedvarende energi, men også for at kunne opnå besparelser på driftsudgifterne, er forslaget særdeles relevant for fjernvarmeselskaber, der er omfattet af selskabsskattelovens bestemmelser om betinget skattefritagelse. Ikke mindst i betragtning af, at fjernvarmesektoren står overfor et krav om effektivisering, kan dette lovforslag være en relevant faktor for reducere af fjernvarmeselskabernes omkostningsniveau.

Derimod undrer Dansk Fjernvarme sig over, at lovforslaget ændrer den nuværende praksis om, at fjernvarmeselskabers, der er skattepligtige i medfør af selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, ved leverancer af fjernvarme til sine andelshavere ikke længere er omfattet af selskabsskatteloven § 1, stk. 5, og at denne omsætning efter lovforslaget skal medregnes til den erhvervsmæssige aktivitet jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Af bemærkningerne til lovforslaget punkt 3.3.2. fremgår, at ændringen har til hensigt at sikre, at salg af varme til nettet *fortsat* er skattepligtigt. Dette er imidlertid ikke i overensstemmelse med gældende praksis. De varmeselskaber, som i dag beskattes efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, kan have indtægter ved afsætning af varme til andelshaverne uden at dette betragtes som indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed. For en nærmere gennemgang henvises til afsnittet om leverance af fjernvarme til andelshavere.

**Opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved elvirksomhed**

Af lovudkastet fremgår, at ved produktion af el vil et varmeværk omfattet af SEL § 3, stk. 1, nr. 4 kun blive skattepligtig af indtægten ved salg af elektricitet til elektricitetsnettet, så længe der produceres med en kapacitet under 25 kW.

Desuden fremgår, at den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Det må således antages, at den skattepligtige indkomst, og herunder muligheden for skattemæssige fradrag, skal opgøres på grundlag af de forholdsmæssige omkostninger, som er medgået til produktion af den solgte el. Herunder at der er forholdsmæssigt fradrag for: eventuelle finansieringsomkostninger, skattemæssige afskrivninger, ordinære driftsomkostninger etc.

Fjernvarmens Hus  
Merkurvej 7  
DK-6000 Kolding  
Tlf. +45 7630 8000  
mail@danskfjernvarme.dk  
www.danskfjernvarme.dk  
cvr dk 55 83 10 17

I tilknytning til afholdte finansieringsomkostninger ved opsætning af solcelleanlæg ønskes det præciseret i lovforslagene, at afholdelse af omkostninger til opsætning af et solcelleanlæg - med henblik på at reducere varmeværkets omkostninger – kan anses for at være afholdt inden for varmeværkets formål.

3. november 2015  
Side 2/6

#### **Opgørelse af el produceret til eget forbrug – nettoafregning.**

Af lovforslaget fremgår, at der skal skelnes mellem elektricitet, som leveres til nettet, og elektricitet, som direkte anvendes af fjernvarmeværket. Formuleringen kan forstås således, at fjernvarmeværket bliver skattepligtig af indtægter ved elektricitet, som er leveret til nettet, selv om produktionen på det enkelte anlæg ikke overstiger værkets samlede forbrug på afregningsstedet pr. år.

Fjernvarmeselskabernes primære formål med at installere elproducerende anlæg er at dække eget energiforbrug. Samtidig kan det være hensigtsmæssigt at blive tilsluttet elnettet, specielt hvis der er tale om installation af solceller, da fjernvarmeselskabet derved har mulighed for at blive nettoafregnet.

Ifølge gældende regler har alle ejere af solcelleanlæg, der er tilsluttet elnettet, pligt til at lade solcelleanlægget registrere hos Energinet.dk. Såfremt fjernvarmeværket bliver registreret hos Energinet.dk efter retningslinjerne for nettoafregning af egenproducenter, skal der ikke ske beskatning af indtægter ved elektricitet, der leveres til nettet, når anlægges produktion ikke overstiger fjernvarmeselskabets samlede forbrug. Denne metode er dog mest relevant, hvis nettoafregningen foretages på årsbasis. I betragtning af hvor stort et elforbrug fjernvarmeselskaber har til pumper m.v. i vinterhalvåret, og at solceller har den største produktion om sommeren, vil der være meget fornuftigt at lade nettoafregningen ske på årsbasis. Åbnes op for et nettoafregningsprincip på årsbasis vil dette i høj grad tilskynde til, at fjernvarmeselskaberne installerer solceller til egen produktion.

Ifølge SKM2014.404.SR bliver kommunale og selvejende institutioner, som er registreret efter nettoafregningsprincippet hos Energinet.dk, alene beskattet ved salg af overskydende produktion. Dansk Fjernvarme er af den opfattelse, at dette også bør gælde for fjernvarmeværker, og mener at varmeselskabernes muligheder for nettoafregning skal præciseres i lovforslaget.



For fjernvarmeselskaber, der beskattes efter selskabsskatteloven § 3, stk. 1 nr. 4, er der givet mulighed for at sideordnede aktiviteter kan udøves i selvstændige datterselskaber. Fjernvarmeselskaberne har derfor i teorien mulighed for at udøve virksomhed med elproduktion i datterselskaber. Kendetegnende for varmeselskaber omfattet af varmemforsyningsloven er imidlertid, at de ikke må anvende varmemforbrugernes penge til at udøve aktiviteter, der ikke er en del af kerneaktiviteten. Selskaberne har derfor en stor udfordring, såfremt de skal rejse kapital til stiftelse af et datterselskab. Samhandlen mellem datterselskabet og fjernvarmeselskabet skal desuden ske på armslængde vilkår, hvorved fordelene ved produktion af el til eget forbrug fortabes. Det vil derfor være uhensigtsmæssigt at skulle installere elproducerende anlæg til eget forbrug i datterselskaber.

3. november 2015  
Side 3/6

#### **Afkald på skattepligtig indkomst.**

Der bør præciseres, om varmeværker har mulighed for at undgå at opgøre en skattepligtig indkomst og selvangive herfor, såfremt værket vælger at give afkald på indtægten ved levering af el til nettet. Ifølge SKM2014.404.SR vil en kommune eller en selvejende institution ikke blive skattepligtig af nogen indkomst fra et solcelleanlæg, såfremt kommunen eller den selvejende institution har givet afkald på betaling af overskudsstrøm forinden tilkoblingen til nettet.

Med henvisning til statsskatteloven § 4 kan et efterfølgende afkald på at modtage en indtægt normalt ikke tillægges skattemæssig betydning, når der først er erhvervet ret til indtægten. Derimod er afkald på en indtægt, der gives forud for tidspunktet for den endelige retserhvervelse normalt ikke skattepligtig. Denne mulighed bør foreligge for fjernvarmeselskaber, hvis hensigt med installation af elproducerende anlæg primært er at producere til eget forbrug.

Desuden bør laves en overgangsordning for fjernvarmeselskaber, som allerede har installeret elproducerende anlæg, og som ikke har haft muligheden for at give afkald på indtægt før tilkoblingen til elnettet.

#### **Elproducerende anlæg med en installeret effekt på 25 kW eller derunder.**

Ifølge lovforslaget vil skattefritagelsen alene gælde elproducerende anlæg med en samlet effekt på 25 kW eller derunder. Denne grænse er efter Dansk Fjernvarmes vurdering alt for lav, hvilket er illustreret ved nedenstående eksempler. I stedet bør effektgrænsen for det elproducerende anlæg stå i forhold til fjernvarmeværkets elforbrug eller alternativt helt fjernes.

Fjernvarmesektoren består af fjernvarmeværker af meget varierende størrelse. En del af disse er bl.a. som følge af kraftvarmekravet allerede elproducerende og dermed skattepligtige efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2 e. Men mange både større og mindre fjernvarmeværker producerer og distribuerer alene fjernvarme, og er som følge heraf betinget skattefritaget.

Incitamentet for fjernvarmeværker til at installere elproducerende anlæg er at opnå besparelser på driftsudgifterne til værkernes eget forbrug af el, og at indgå i udviklingen af vedvarende energi (herunder krav til energibesparelser). Værkerne har et stort forbrug af el til bl.a. pumper. Er der tale om et biomasseværk er el-forbruget til egenproduktion endnu højere, da der også anvendes el til ventilationssystemet i biomassekedlen. Et fjernvarmeværk, der har installeret et elproducerende anlæg med en effekt på 25 kW, vil kun kunne få dække en meget begrænset andel af sit samlede elektricitetsbehov. Dette vil givetvis afholde mange fjernvarmeværker fra at investere i eksempelvis solceller, da nytteværdien for værket vil være begrænset.

3. november 2015  
Side 4/6

*Eksempel:*

Antal forbrugere	3.000	
Standard hus forbrug	18,1	MWh-varme
Årlig varmeproduktion	59.790	MWh-varme
Kedel effekt	15	MW
Årlige driftstimer	3.982	timer
Pumper elforbrug	130	kW
Årlig pumpeforbrug	517.660	kWh
Solceller installeret effekt	25	kW
Årlig solcelle produktion	25.000	kWh
Andel i pct. af pumpeforbrug	4,8 %	

Som illustreret i ovenstående eksempler vil et elproducerende anlæg med en effekt på 25 kW kun yde et meget begrænset bidrag til fjernvarmeværkets samlede elforbrug. Dansk Fjernvarme må på baggrund heraf anbefale, at den tilladte størrelse af det elproducerende anlæg sættes i forhold til fjernvarmeværkets eget elforbrug. Alternativt at der ikke laves nogen kapacitetsgrænse for elproducerende anlæg.

For vandforsyningsselskaber er der ikke indsat nogen kapacitetsgrænse. Argumentet herfor er, at der er tale om mindre selskaber og at der ikke er mulighed for at udskille elproduktionen i selvstændige datterselskaber. Det vil i praksis sige, at mindre vandselskaber ikke er bundet af nogen kapacitetsgrænse, hvorimod større varmeselskaber, men et stort egetforbrug af el, stort set ikke kan få dækket eget behov for elektricitet ved anvendelse af egne elproducerende anlæg uden at blive skattepligtige, når der i loven indsættes en grænse på 25 kW. Dansk Fjernvarme må derfor anbefale at man genovervejer den fastsatte bagatelgrænse.

**Leverance af fjernvarme til andelshavere.**

For fjernvarmeselskaber, som er skattepligtig efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, vil indtægter ved salg af fjernvarme til andelshaverne – det vil sige omsætning med medlemmer - fremover blive anset for skattepligtig indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed jf. lovudkastet.

I et bindende svar til et fjernvarmeselskab (J.nr. 14-4963466) kom SKAT frem til, at leverance af fjernvarme og fjernkøling til andelshavere kunne anses for leverancer til medlemmer jf. selskabsskatteloven § 1, stk. 5, og at denne omsætning ikke skulle medregnes til den erhvervsmæssige aktivitet. SKAT lægger i svaret vægt på, at fjernvarmeselskabet efter de vedtægtsmæssige bestemmelser kan karakteriseres som en forening, der skal beskattes efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6.

3. november 2015  
Side 5/6

Når indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed er skattepligtig for foreninger omfattet af selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, er dette et udtryk for, at foreningerne ikke må have aktiviteter af erhvervsmæssig karakter som ikke beskattes, såfremt aktiviteten vil være i konkurrence med andre erhvervsvirksomheder. Der er imidlertid ikke noget til hindrer for, at en forening har kommercielle aktiviteter, så længe der kun sker levering til medlemmer.

Fjernvarmeselskaber kan karakteriseres som naturlige monopoler, og der eksisterer ikke inden for selskabets forsyningsområde et frit marked for levering af varme. En skattemæssig fritagelse for leverance af fjernvarme til andelshaverne vil således ikke påvirke konkurrencen. Når der henses til, at fjernvarmeværker alternativt kan være betinget skattefritaget af omsætningen ved levering af varme jf. selskabsskatteloven § 3, stk. 1, nr. 4, må også andelsselskaber omfattet af foreningsbeskatningen være skattefri af omsætningen med medlemmer.

Dansk Fjernvarme mener, at det stadig må være muligt for andelsselskaber, der beskattes efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1 nr. 6, at anse leverance med fjernvarme til andelshaverne for indkomst, der ikke er erhvervet ved erhvervsmæssig indkomst.

**Ophørsbeskatning af allerede elproducerende fjernvarmeselskaber**

Lovforslaget indeholder ingen bemærkninger om den skattemæssige behandling af de varmeselskaber, som efter de nugældende regler er omfattet af skattepligt.

I det omfang bestemmelserne vedtages og disse selskaber overgår fra at være skattepligtige til alene at skulle beskattes af deres elproduktion, så medfører en sådan overgang, at der skal gennemføres en ophørsbeskatning.

Ved en ophørsbeskatning anses samtlige aktiver og passiver for afstået til deres handelsværdier på overgangstidspunktet. Der vil således, afhængigt af de skattemæssige værdier sammenholdt med aktivernes handelsværdier på overgangstidspunktet, kunne blive udløst betalbare skatter.

Ovenstående kan i særdeleshed blive aktuelt hvis de skattemæssige værdier beror på, at SKAT har ansat disse ved en skønnet DCF-beregning. Det vil således være væsentligt, at det sikres at aktiver, som er værdiansat af SKAT ved selskabets overgang til skattepligt ligeledes ansættes ved hjælp af SKAT's DCF-model på tidspunktet for overgangen til skattefritagelse – eller at lovgiver på anden måde sikrer, at der ikke sker en ophørsbeskatning til ugunst for forbrugerne.

#### **Valgfri opretholdelse af skattepligt**

Der vil være fjernvarmeselskaber, som tidligere er overgået til fuld skattepligt, enten i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller § 1, stk. 1, nr. 2e, på grund af elproduktion.

3. november 2015

Side 6/6

Den foreslåede ændring kan medføre at disse værker – bortset fra indtægter ved elproduktion - overgår til skattefritagelse, hvilket kan være uhensigtsmæssigt ud fra den betragtning, at selskaberne har indrettet sig og disponeret i overensstemmelse med deres skattepligt.

For ikke at stille disse selskaber dårligere, herunder eventuelt gennemføre en ophørsbeskatning, bør det overvejes at lade allerede skattepligtige selskaber vælge, hvorvidt de ønsker at opretholde deres skattepligt eller overgå til skattefritagelse i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4.

Med venlig hilsen



**Birgitte V Faaborg** · Økonomisk konsulent  
Dansk Fjernvarme  
bvf@danskfjernvarme.dk  
Telefon+45 7630 8000





Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K  
[juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:juraogsamfundsoekonomi@skm.dk)

2. november 2015

**Høringssvar - justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.**

Vesterbrogade 32  
1620 København V

Telefon 33 43 70 00  
[mail@danskeadvokater.dk](mailto:mail@danskeadvokater.dk)  
[www.danskeadvokater.dk](http://www.danskeadvokater.dk)

Dok.nr. D 2015 037596

Skatteministeriet har den 5. oktober 2015 sendt udkast til forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.) i høring.

Udkastet har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.

Danske Advokater har følgende bemærkninger til udkastet:

I lovforslagets § 3 foreslås det at justere definitionen af datterselskabsaktier. Efter vedtagelsen af lovforslaget vil det ikke længere være en betingelse for, at der er tale om datterselskabsaktier, at beskatningen af udbytter fra udenlandske datterselskaber skal frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsindkomst. Danske skattepligtige selskaber vil herefter for fremtiden ikke være skattepligtige af afkast (udbytter, gevinster og tab) på datterselskabsaktier. Den eneste betingelse for skattefriheden er, at der ejes mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, og at datterselskabet er selskabsskattepligtigt i det land, hvor det er hjemmehørende. Danske selskaber er således skattefrie af afkast på datterselskabsaktier, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende, når blot datterselskabet er selskabsskattepligtigt i hjemlandet.

Det er i forslagens ordlyd og forarbejder ikke uddybet, hvad der menes med, at datterselskabet skal være "selskabsskattepligtigt". Ordlyden indikerer, at det er tilstrækkeligt, at datterselskabet er registreret som skattepligtigt i det land, hvor det er hjemmehørende, og eventuelt indgiver selvangivelse i dette land. Derimod ses det efter ordlyden og forarbejderne ikke at være et krav, at der faktisk betales skat.

Danske Advokater foreslår, at indholdet af udtrykket "selskabsskattepligtigt" uddybes i lovforslagets forarbejder, således at der ikke er usikkerhed om rækkevidden heraf.

Det fremgår af lovforslaget, at baggrunden for bestemmelsen i forslagens § 3 er EU-Domstolens dom af 11. september 2014 i Sag C-47/12, Kronos International Inc., og at den forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, som de gældende danske regler i aktieavancebeskatningsloven er udtryk for, ikke kan begrundes med tvingende almene hensyn og derfor er i strid med EU-retten.

Det fremgår af lovforslagets § 16, at loven træder i kraft den 1. juli 2016. Det er ikke i lovforslaget nærmere præciseret, hvad dette indebærer i relation til forslagens § 3, men det må vel formodes, at overgangsreglen skal forstås sådan, at den foreslåede ændring gælder for afhændelse af datterselskabsaktier og udbytteudlodninger på datterselskabsaktier, der finder sted den 1. juli 2016 eller senere. Modsætningsvist synes hensigten at være, at de hidtidige regler gælder frem til den 30. juni 2016.

Da baggrunden for den foreslåede ændring er, at de nuværende danske regler er i strid med EU-retten, synes det mærkværdigt og urimeligt, at den foreslåede ændring først skal gælde for dispositioner, der finder sted 6-7 måneder ude i fremtiden. Den foreslåede ændring bør gælde fra lovforslagets fremsættelse, ligesom der bør gives mulighed for, at moderselskaber, der (i strid med EU-retten) er blevet beskattet af aktieavancer og udbytter efter de hidtidige regler, kan få genoptaget deres skatteansættelser, hvis de ønsker det. Så vidt Danske Advokater har kunnet konstatere, er der ikke udsendt styresignal om genoptagelse herom.

Danske Advokater foreslår, at lovforslaget justeres i overensstemmelse hermed.

Det kan vel næppe fuldstændig udelukkes, at der i praksis kan være situationer, hvor den foreslåede ændring vil indebære, at aktier skifter status fra § 9-aktier til § 8-aktier. Dette kan være tilfældet for aktier, der i dag hverken er § 4A-aktier (fordi der ikke er en DBO), § 4B-aktier (f.eks. fordi ejerandelen er mindre end 50 %) eller § 4C-aktier (f.eks. fordi aktierne er børsnoterede). For at sikre at der ikke i praksis opstår en utilsigtet beskatning af sådanne statusskifte, foreslår Danske Advokater derfor, at der indsættes en overgangsregel om, at den foreslåede ændring ikke indebærer et statusskifte.

Med venlig hilsen

  
Helle Hübertz Krogsøe  
vicedirektør  
[hbk@danskeadvokater.dk](mailto:hbk@danskeadvokater.dk)

  
Christian Bachmann  
formand for Danmarks Skatteadvokater  
[chb@delacour.dk](mailto:chb@delacour.dk)



Til: Skatteministeriet  
Email: juraogsamfundsoekonomi@skm.dk  
J. nr. 15-1386553.

3. november 2015

**Høringssvar til "Forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU retten m.v.)"**

Danske Vandværker fremsender hermed sine bemærkninger til ovenstående lovforslag, idet foreningens bemærkninger er knyttet til den del af forslaget, som omfatter den justering af §§ 1 og 3 i selskabsskatteloven, som medfører, at foreninger, havne, vandforsyningsselskaber m.v. får mulighed for at opnå en begrænset indtægt ved salg af el til nettet, uden at de generelt anses for at drive el-virksomhed.

Danske Vandværker vil gerne indledningsvist kvittere for den velvilje, der har været udvist i forbindelse med at tilgodese de særlige vilkår, der er knyttet til at drive et forbrugerejet mindre vandværk.

Danske Vandværker hilser ændringen i selskabsskattelovens § 1, stk. 4, 1. pkt. og stk. 5 velkommen, idet det heraf nu klart fremgår, at en forening m.v. beskattes af indkomst ved salg af elektricitet og varme, uden at foreningens indtægter ved ikke-erhvervsmæssig aktivitet, herunder kontingentindtægter, beskattes, og at foreningen mv. beskattes af indtægter ved salg af elektricitet, uden at der i øvrigt ændres ved beskatningen af foreningens andre indtægter ved omsætning med medlemmer. Dette sikrer, at Danske Vandværkers medlemmer nu har mulighed for at etablere fx solcelleanlæg til eget forbrug af el på vandværket på rimelige vilkår.

#### **Den foreslåede effektgrænse**

Med lovforslagets § 1, nr. 2 begrænses selskabsskattepligten for bl.a. foreninger til selskaber, der har el-producerende anlæg med en effekt på over 25 kW. En sådan grænse vil i hovedreglen være tilstrækkelig høj til, at de mindre vandværker med en årlig udpumpet mængde på maksimalt 200.000 m<sup>3</sup>, som ikke er omfattet af vandsektorloven, vil være omfattet.

Der vil dog ifølge de oplysninger, som Danske Vandværker har indhentet kunne opstå problemer for værker med usædvanlige forhold på værket, der medfører et specielt behov for at etablere et anlæg med en større kapacitet. For at undgå problemer for disse vandværker foreslår Danske Vandværker at grænsen hæves til fx 40 kW, eller alternativt at der indføres mulighed for dispensation til at etablere et større anlæg når særlige forhold taler derfor.

Nogle vandværker kan således have et specielt stort energibehov i sommerperioden grundet stor levering til sommerhusområder, der gør, at man vil have behov for at etablere et anlæg med en effekt på mere end 25 kW. En sådan justering vil sikre at et mindre vandværk ikke utilsigtet vil kunne rammes af skattepligten.

Med venlig hilsen



Allan Weirup  
Direktør



Ole Wiil  
Landsformand

**Fra:** Søren Riiskjær <soeren.riiskjaer@dgi.dk>  
**Sendt:** 28. oktober 2015 15:43  
**Til:** JP-Jura og Samfundsøkonomi  
**Cc:** Søren Gisselmann (sgi@duf.dk); Rasmus Lyhne Ibsen (rli@dif.dk)  
**Emne:** Høringssvar vedr. j.nr. 15-1386553.

Tak for det tilsendte forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.). *Dansk Ungdoms Fællesråd, Danmarks Idrætsforbund og DGI* har i fællesskab gennemgået lovforslaget. Vi konstaterer med tilfredshed, at foreninger i henhold til lovforslaget kan have skattepligtig indkomst ved salg af el, uden at de anses for at drive elvirksomhed. Vi hilser ændringen velkommen og har ikke yderligere bemærkninger.

Venlig hilsen

**Søren Riiskjær**  
Idrætspolitisk chef



**DGI Ledelsessekretariat** | Vingsted Skovvej 1 | 7182 Bredsten  
Direkte 79 40 40 95 | Mobil 20 23 66 61  
[sr@dgi.dk](mailto:sr@dgi.dk) | [www.dgi.dk](http://www.dgi.dk)





3. november 2015

SUHB

DI-2015-12470

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

**Dansk Industri**  
Confederation of Danish Industry

Pr. mail: [juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:juraogsamfundsoekonomi@skm.dk)

## Høringssvar vedr. udkast til lovforslag om justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning til EU-retten mv.

Skatteministeriet har anmodet om eventuelle bemærkninger til ovennævnte udkast til lovforslag, jf. Skatteministeriets j.nr. 15-1386553.

Formålet med lovforslaget er primært at bringe erhvervsbeskatningen i overensstemmelse med EU-retten på en række punkter.

Lovforslaget indeholder samlet en række mindre forbedringer af erhvervsbeskatningen, hvilket DI kvitterer for.

Vedrørende de lovændring, der er foreslået for at bringe de danske regler i overensstemmelse med EU-retten, bør skatteyderne kunne vælge at anvende de foreslåede ændringer med tilbagevirkende kraft inden for de gældende regler om genoptagelse.

Som vi umiddelbart læser de foreslåede regler kombineret med de nuværende regler omkring overgang fra porteføljeaktier til datterselskabsaktier kan de foreslået regler betyde, at selskaber bliver beskattet ved aktiernes overgang fra porteføljeaktier til datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 33 A. Dette synes i strid med EU retten og lovforslagets formål. DI opfordrer derfor til, at det præciseres i lovforslaget, at der ikke sker overgangsbeskatning.

Vedrørende de foreslåede lovændringer, der henviser til, at et datterselskab er selskabsskattepligtigt i hjemlandet, foreslår DI det præciseret, at der hermed sigtes til, at datterselskabet er omfattet af regler om skattepligt i hjemlandet, uanset om datterselskabet betaler skat på grund af de konkrete omstændigheder. Denne problemstilling har lighedstræk med den fortolkningsuklarhed, der har vist sig vedrørende moder- datterselskabsdirektivets nye bestemmelse i artikel 4 om, at moderselskabets stat skal beskatte udloddet overskud i det omfang, dette overskud er fradragsberettiget for datterselskabet. Fortolkningstvilen vedrørende denne bestemmelse drejer sig bl.a. om tilfælde, hvor datterselskabet i princippet har ret til at fradrage beløbet, men konkret ikke gør det eller konkret ikke har mulighed for det.



Med forslaget nedsættes indkomstbeskatningen af udbytter til selskaber hjemmehørende i udlandet til 22 pct. svarende til selskabsskattesatsen fra 2016. DI skal opfordre til, at lovforslaget tager direkte stilling til EU-retten i forhold til de tilfælde, hvor et tilsvarende dansk selskab alene skal medregne 70 pct. af udbytte af unoterede porteføljeaktier efter selskabsskattelovens § 13, stk. 2, og hvor den effektive beskatning således er 15,4 pct. Spørgsmålet er således, om det er i strid med etableringsfriheden, når et selskab hjemmehørende i EU/EØS, der modtager udbytter fra danske unoterede aktier, betaler en højere effektiv skat, end den skat et danske selskab ville betale i samme situation.

\*\*\*

Udkastet til lovforslag giver DI anledning til følgende bemærkninger, som ikke umiddelbart er omhandlet af selve lovforslaget.

I tilfælde hvor Skatteministeriet indbringer Landsskatterettens afgørelser, der giver skatteyder (virksomheder) medhold, for domstolene, får skatteyder betalt evt. omhandlet skat retur. Hvis ministeriet efterfølgende får medhold ved domstolene, opkræves skatteyder folgelig skat og tilskrevne renter. Udfordringen for skatteyder er, at der - det er i hvert fald SKATs vurdering i en række konkrete sager, vi er bekendt med - ikke er hjemmel til, at skatteyder (virksomheden) frivilligt indbetaler skatten, mens sådanne retssager står på. Skatteyder har således ikke mulighed for at stoppe evt. renter, indtil der er afsagt endelig dom. Renterisikoen er særlig stor i dels sager om store beløb, men også i principielle sager, der f.eks. skal forelægges for EU-Domstolen eller ankes til Højesteret som 3. instans, og som derfor ofte tager længere tid end ikke-principielle sager.

Spørgsmålet aktualiseres bl.a. vedrørende kildeskat på udbytter i følgende situation, som er beskrevet i udkastet til lovforslag:

*"Selskaber, der er hjemmehørende i EU/EØS og ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i et dansk selskab, kan blive beskattet med 27 pct. af udbytter fra det danske selskab. Det vil være tilfældet, hvis beskatningen ikke skal frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat som følge af, at det umiddelbart udbyttemodtagende selskab ikke er den retmæssige ejer af udbyttebetalingen."*

Landsskatteretten mener som bekendt ikke, at der er krav om, at udbyttemodtager er retmæssig ejer efter moder-/datterselskabsdirektivet, sådan som ministeriet anfører i udkastet. I den beskrevne situation vil Landsskatteretten således fastslå, at beskatningen skal frafaldes, og der vil ske tilbagebetaling af evt. tidligere indbetalt kildeskat. Samtidig vil Skatteministeriet indbringe Landsskatterettens kendelse for domstolene (der verserer pt. adskillige sager om netop dette), og i det omfang ministeriet ultimativt får medhold, vil selskabet skulle betale skatten og en efter omstændighederne meget betydelig morarente.

Det er vores vurdering, at problemstillingen vedrørende manglende mulighed for frivillig betaling har generel interesse, da den potentielt aktualiseres i alle retssager, som Skatte-

ministeriet indleder mod skatteydere, som i første omgang har fået medhold. Dette gælder også de verserende retssager mod danske datterselskaber, der har foretaget udlodning til moderselskaber (dvs. selskaber, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i et dansk selskab), der er hjemmehørende i EU eller EØS, da sådanne datterselskaber hæfter for betaling af den manglende skat ("beneficial owner-sagerne").

\*\*\*

Vedrørende de provenumæssige konsekvenser noterer DI sig, at det af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at Skatteministeriet ikke ligger inde med oplysninger om den effektive beskatning af udbytter fra danske aktier til udenlandske porteføljeaktionærer. Provenutabet fra nedsættelsen af kildeskatten på udbytter for begrænset skattepligtige selskaber fra 27 pct. til 22 pct. for selskaber er således alene baseret på skøn.

I den forbindelse finder DI det problematisk, at Skatteministeriet fastholder, at en reduktion af kildeskatten på udbytter til udenlandske porteføljeaktionærer ikke påvirker de udenlandske porteføljeaktionærers adfærd.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen  
Chefkonsulent, advokat

## Høringssvar

13. oktober 2015

**Vedrørende høring om forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.)**

Skatteministeriet har ved mail af 5. oktober 2015 bedt om DVCA's bemærkninger til forslag til Lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.)

Skatteministeriets udkast til lovforslag giver DVCA anledning til følgende bemærkninger:

1.  
Lovforslaget indeholder ingen bestemmelser om virkningstidspunkt, men kun om ikrafttræden (§16). Da mange af forslagene allerede er gældende ret, som følge af EU-rettens forrang, burde dette angives i bemærkningerne, ligesom det efter DVCA's opfattelse var relevant, at angive hvilke frister, der gælder for anmodning om genoptagelse.
2.  
Nedsættelse af indkomstkatten til 22 % på udbytter for begrænset skattepligtige selskabs- (portefølje)aktionærer (lovforslagets punkt 3.4) bør ledsages af en tilsvarende nedsættelse af kildeskatten efter KSL § 65 til 22 %. Ellers vil en udenlandsk aktionær, herunder EU-aktionær, blive urimeligt forskelsbehandlet, da den pågældende aktionær skal søge om refusion af de 5 % point, som er forskellen til 22 %. For renter og royalties følger det rigtige princip allerede af KSL §§ 65c og 65d.
3.  
Det er glædeligt, at det bliver enklere for danske virksomheder at indgå i joint ventures i lande, som ligger uden for EU og, som ikke har en dobbeltbeskatningsaftale med Danmark (lovforslagets punkt 2.2).

Med venlig hilsen  
**DVCA**  
**Jannick Nytoft**  
Adm. direktør



**Fra:** Gorm Boe Petersen <gbp@dvca.dk>  
**Sendt:** 13. oktober 2015 14:00  
**Til:** JP-Jura og Samfundsøkonomi  
**Emne:** Rettelse fra DVCA: Høring af lovforslag om justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning til EU-retten m.v.

Kære Skatteministerium,

Der har sneget sig en sætternissefejl ind i det tidligere fremsendte (fra i dag).

Bekræfter i modtagelsen af rettelsen?

Mvh  
Gorm, DVCA

Gorm Boe Petersen

Afdelingschef / Head of Department



**Dansk Venturekapital- og Private Equity Forening / Danish Venture Capital & Private Equity Association**

Børsen DK-1217 København K

Tlf.: 0045 72 25 55 18, mobiltlf.: 0045 41 19 91 63

E-mail: [gbp@dvca.dk](mailto:gbp@dvca.dk)

[www.dvca.dk](http://www.dvca.dk)

[Tilmeld DVCA's Topmøde 2015 –Breaking Barriers](#)



- \*\*\*\*\*
2. Nedsættelse af indkomstskatten til 22% på udbytter for begrænset skattepligtige selskabs- (portefølje)aktionærer (lovforslagets punkt 3.4) bør ledsages af en tilsvarende nedsættelse af kildeskatten efter KSL § 65 til 22%. Ellers vil en udenlandsk aktionær, herunder EU-aktionær, blive urimeligt forskelsbehandlet, da den pågældende aktionær skal søge om refusion af de 5

%-point, som er forskellen til 22%. For renter og royalties følger det rigtige princip allerede af KSL §§ 65c og 65d.

Det følger af lovforslagets § 3, at udvidelsen af datterselskabsaktiebegrebet i aktieavancebeskatningslovens § 4A således, at det også omfatter aktier i selskaber, der er hjemmehørende uden for EU eller i en stat, med hvilken Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst (hvilket gør udbytter - indgående udbytter - fra sådanne aktier i selskaber, der er beliggende i tredjelande, skattefri for danske selskaber). Det følger videre af lovforslaget, at dette ikke giver ministeriet anledning til at foretage den tilsvarende tilpasning for udgående udbytter på datterselskabsaktier, dvs. ved en ændring af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Det fremgår således af forslagens pkt. 10.3, at det er vurderingen, at bestemmelserne om kapitalens fri bevægelighed ikke finder anvendelse over for aktionærer, der investerer i et dansk selskab.

DVCA forstår dette på den måde, at Skatteministeriet er af den opfattelse, at det ved udgående udbytter fra datterselskabsaktier (dvs. til aktionærer, der ejer mindst 10% af aktiekapitalen) EU-retligt er et spørgsmål om etableringsfriheden, der som bekendt ikke finder anvendelse over for tredjeland. DVCA står uforstående over for, hvori forskellen består ved indgående og udgående udbytter, idet der i begge tilfælde er tale om den principielt samme nationale regel - reglen om datterselskabsaktier - der finder anvendelse, dvs. alene et spørgsmål om, hvorvidt udbyttmodtageren ejer mindst 10% af aktierne. Reglen gælder således i begge situationer for almindelige investeringer, ikke kun etableringer.

Der ses derfor ikke umiddelbart at være nogen grund til at antage, at udgående udbytter vedrørende datterselskabsaktier skal bedømmes under etableringsfriheden, mens det er kapitalens fri bevægelighed, der gælder ved indgående udbytter, og DVCA skal derfor anmode om en uddybende forklaring, såfremt ministeriet ikke ændrer forslaget i overensstemmelse hermed.

**Fra:** sekretariat ejerleaderne.dk <sekretariat@ejerleaderne.dk>  
**Sendt:** 10. oktober 2015 11:55  
**Til:** JP-Jura og Samfundsøkonomi  
**Cc:** formand ejerleaderne.dk  
**Emne:** j.nr. 15-1386553 - høringssvar

På vegne af bestyrelsen i Erhvervsorganisationen Ejerleaderne meddeles hermed, at der ingen bemærkninger er i anledning af forslaget.

Med venlig hilsen

Jette Ziegler  
Sekretariat  
T: 2031 8324  
[www.ejerleaderne.dk](http://www.ejerleaderne.dk)

Erhvervsorganisationen Ejerleaderne





## HØRING

### **Høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.)**

#### **Ad § 5 (ejendomsavancebeskatningsloven)**

I ejendomsavancebeskatningsloven (EBL) § 5 stk. 4, 5, 6 og 8, udgår henvisningerne til investeringsfondsloven. I de pågældende bestemmelser reguleres de afskrivninger, som allerede er foretaget.

Det forhold at investeringsfondsloven med forslaget ophæves medfører efter Finansrådets vurdering, at der ved opgørelsen af anskaffelsessummen på bygninger og installationer ikke skal tages højde for tidligere foretaget anvendelse af investeringsfondsmidler. Det skyldes, at det først er i afståelsesåret, at anskaffelsessummen skal opgøres, hvilket følger af § 5 stk. 4 i EBL:

*Stk. 4.* Anskaffelsessummen nedsættes i afståelsesåret på samme ejendom med

- 1) foretagne afskrivninger, herunder forskudsafskrivninger efter afskrivningsloven, fradragbeløb efter afskrivningslovens § 24, stk. 5, 1. og 2. pkt., og forlods afskrivninger efter etableringskontoloven eller investeringsfondsloven på bygninger og installationer, såfremt de nævnte afskrivninger m.v. ikke er beskattet som genvundne afskrivninger,
- 2) foretagne afskrivninger, herunder forskudsafskrivninger efter afskrivningsloven, fradragbeløb efter afskrivningslovens § 24, stk. 5, 1. og 2. pkt., og forlods afskrivninger efter etableringskontoloven eller investeringsfondsloven, og værdiforringelser fradraget efter afskrivningslovens § 23, på nedrevne bygninger og installationer samt nedrivningsfradrag efter afskrivningslovens § 22,
- 3) tab efter afskrivningslovens § 21 og værdiforringelser fradraget efter afskrivningslovens § 23, der ikke er omfattet af nr. 2,
- 4) beløb, som er fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som værdiforringelse af ejendommen som følge af udnyttelse af forekomster af grus, ler og kalk m.v. på ejendommen, jf. afskrivningslovens § 38, eller som følge af nedgang i jordens landbrugs-mæssige værdi ved den nævnte udnyttelse,
- 5) udgifter afskrevet efter afskrivningslovens § 27, og
- 6) vederlag, der modtages for afståelsen af en mælkekvote, der ikke er omfattet af afskrivningslovens § 40 C.

Det er umiddelbart Finansrådets vurdering, at dette ikke har været tilsigtet med lovforslaget, hvorfor der fortsat bør henvises til investeringsfondsloven ved opgørelsen af avancen efter EBL.

3. november 2015

Finanssektorens Hus  
Amaliegade 7  
1256 København K

Telefon 3370 1000

mail@finansraadet.dk  
www.finansraadet.dk

Kontakt Stefan Munch Gotfredsen  
Direkte +45 3370 1074  
smg@finansraadet.dk

Journalnr. 115/13  
Dok. nr. 544709-v1

**Ad § 11 (virksomhedsskatteloven)**

Finansrådet finder, at det er positivt, at Skatteministeriet lægger op til en reparationspakke i forhold til den overgangsregel, der blev vedtaget sidste år (2014). Det er dog beklageligt, at reparationen er så afgrænset, at der alene rettes op på en flig af de problemstillinger, der er rejst i forhold til reglerne.

Journalnr. 115/13  
Dok. nr. 544709-v1

Den foreslåede regel lægger op til, at skatteyder kan vælge sikkerhedsstillelsens størrelse den 10. juni 2014, som målepunkt for hvor meget der kan trækkes på en eksisterende kredit til og med den 8. september 2014.

Har skatteyder eksempelvis udnyttet 500.000 kr. af en trækingsret på 1.000.000 kr. den 10. juni 2014, og er der stillet sikkerhed med aktiver i virksomhedsordningen for 1.000.000 kr. for denne kredit, vil skatteyderen ikke skulle beskattes af træk på kreditten op til 1.000.000 kr. i perioden 1. juni til 8. september 2014.

Efter de gældende regler ville skatteyder skulle beskattes af forskellen mellem 500.000 kr. og det højeste træk på kreditten op til 1.000.000 kr. i 2014.

Den nye tilvalgsregel skal ifølge forslaget kun gælde i perioden 11. juni til 8. september 2014, og det er ikke angivet, hvad der gælder i perioden 9. september 2014 og frem til udgangen af 2017.

Det er Finansrådets opfattelse, at der er behov for en præcisering, idet det er uklart, i hvilket omfang skatteyder i ovennævnte eksempel kan udnytte sin kreditfacilitet til udgangen af 2017.

Skal den oprindelige overgangsregel videreføres fra den 9. september 2014, således at det udløser beskatning, hvis skatteyderen fra den 9. september 2014 til udgangen af 2017 trækker mere end 500.000 kr. på sin kassekredit?

Finansrådet finder, at lovforslaget bør beskrive konsekvenserne, hvis man benytter overgangsreglen. Skal der f.eks. foretages en ny vurdering den 8. september 2014, således at der fremover højst kan trækkes et beløb på kreditten svarende til det mindste af enten gældens kursværdi eller sikkerhedens størrelse den 8. september 2014?

Det er ikke åbenlyst ud fra bestemmelsen, og det er ikke anført i bemærkningerne, hvad der gælder.

Det har f.eks. betydning i det tilfælde, hvor en kredit/lån skal forlænges i perioden 9. september 2014 til 31. december 2017. Hvilket udgangspunkt skal her anvendes?

Vil det være muligt at forlænge et lån indenfor den ramme, der er fastlåst pr. 10. juni 2014?

Side 3

Ved anvendelsen af overgangsreglen vil det være sikkerhedens størrelse, der skal anvendes, eller er det den mindste værdi af henholdsvis gældens kursværdi eller sikkerhedens størrelse pr. 8. september 2014?

Journalnr. 115/13

Dok. nr. 544709-v1

Det har også betydning i de tilfælde, hvor kassekreditte med trækingsret og sikkerhed i VSO-aktiver på 1.000.000 kr. den 8. september 2014 var nedbragt til eksempelvis 400.000 kr. Vil man fremadrettet alene kunne trække op til 400.000 kr. uden beskatning? Eller kan der trækkes op til 500.000 kr., som kreditten var trukket op til pr. 11. juni 2014. Skatteyder har måske allerede trukket op til 500.000 kr. I oktober 2014 i den tro, at dette var muligt efter den hidtil gældende overgangsregel. Vil de 100.000 kr., der trækkes i oktober, skulle beskattes?

Det bør derfor klart fremgå af den nye overgangsregel, hvad der skal være målepunkt den 9. september 2014 og frem.

Finansrådet foreslår, at kreditten fra den 9. september 2014 maksimalt kan forhøjes til et beløb svarende til den laveste værdi af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse den 8. september 2014, hvis den værdi er højere end værdien opgjort den 10. juni 2014. Er den opgjorte værdi den 8. september 2014 lavere end værdien den 10. juni 2014, bør det være værdien den 10. juni 2014, der fremadrettet er målepunkt for, hvor stort et træk, der kan foretages på kreditten uden skattemæssige konsekvenser.

Med venlig hilsen

Stefan Munch Gotfredsen

Direkte +45 3370 1074

smg@finansraadet.dk

Skatteministeriet  
juraogsamfundsoekonomi@skm.dk  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K



### Bemærkninger til lovforslagsudkast - justering af erhvervsbeskatningen

Forsikring & Pension har i høring modtaget lovforslagsudkast om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (*Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.*).

Lovforslagsudkastet indeholder en del forslag, hvoraf vi kun afgiver bemærkninger til forslaget § 1, nr. 13, hvorefter fradraget efter SEL § 13, stk. 3 for lovpligtige udjævningsreserver inden for kredit- og kautionsforsikring ophæves som konsekvens af, at Finanstilsynets bekendtgørelse om hensættelse af sådanne midler ophæves i tilknytning til gennemførelsen af solvens II.

Vi skal for en ordens skyld bede om at få bekræftet, at ophævelsen af bekendtgørelsen medfører, at der ikke kan foretages fradrag for henlæggelser i indkomståret 2016 og at allerede foretagne henlæggelser opgjort pr. 31.12.2015 skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og dermed beskattes i indkomståret 2016, jf. Skatteministeriets skrivelse af 25. juni 2015, j.nr. 15-1116414. til Finanstilsynet.

Med venlig hilsen

Torsten Schiøler

14.10.2015

Forsikring & Pension  
Philip Heymans Allé 1  
2900 Hellerup  
Tlf. 41 91 91 91  
Fax 41 91 91 92  
fp@forsikringogpension.dk  
www.forsikringogpension.dk

Torsten Schiøler  
Chefkonsulent, cand.polit.  
Dir. 41 91 90 94  
tsc@forsikringogpension.dk

Vores ref. TSC  
Sagsnr. GES-2009-00202  
DokID 361113



Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

3. november 2015

**Høring om udkast til forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.), H261-15.**

FSR – danske revisorer  
Kronprinsessegade 8  
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191  
fsr@fsr.dk  
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 18  
Danske Bank  
Reg. 9541  
Konto nr. 2500102295

Skatteministeriet har den 5. oktober 2015 fremsendt ovennævnte forslag til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer takker for muligheden for at kommentere på høringen, og har følgende bemærkninger til forslaget:

***Generelle kommentar***

Det fremgår af § 16 i udkast til lovforslaget, at loven træder i kraft den 1. juli 2016. Da Skatteministeriet har anerkendt, at en del af de foreslåede lovændringer skyldes, at de eksisterende regler er i strid med EU-retten, bør det overvejes at indføre regler, som sikrer, at der ikke sker beskatning i strid med EU-retten i tiden indtil den 1. juli 2016. Agter skatteministeren at foreslå regler, som giver skatteydere, der er blevet beskattet i strid med EU-retten i tidligere indkomstår, ret til genoptagelse?

***Kommentar til lovforslagets § 1, nr. 6***

Det foreslås at reducere indkomstkatten for udbytter fra 27% til 22%. Derimod foreslås der ingen tilsvarende nedsættelse af indeholdelsesprocenten på udbytte, jf. kildeskattelovens § 65. Indeholdelsesprocenten fastholdes altså på 27%. Det fremgår af bemærkningerne til forslaget at dette er helt bevidst, men der anføres ikke nogen begrundelse herfor. Det forekommer ikke hensigtsmæssigt, at udbytteskatten skal indeholdes med et beløb, der er højere end den skat, der

faktisk skal betales. FSR - danske Revisorer skal derfor anmode Skatteministeriet om en begrundelse for, at indeholdelsesprocenten ikke foreslås nedsat.

Side 2

#### ***Kommentar til lovforslagets § 3, nr. 1***

Begrundelsen for den foreslåede ændring af ABL § 4A, stk. 2 er, at det må anses for at være i strid med EU-rettens bestemmelse om kapitalens frie bevægelighed at beskatte afkast af aktiebesiddelser på over 10% i selskaber hjemmehørende i tredjelande, når afkast på tilsvarende aktiebesiddelser i selskaber hjemmehørende i EU er skattefrit. FSR - danske revisorer kan kun bifalde, at danske regler bringes i overensstemmelse med EU-retten.

Der synes imidlertid at mangle en overgangsregel i forslaget. I relation til ændringen til § 4 A, stk.2, jf. lovforslagets § 3, nr. 1 anbefaler vi, at Skatteministeriet nøje overvejer, om det er hensigten Konsekvensen af den foreslåede ændring vil nemlig være, at alle porteføljeaktier, der som resultat af lovændringen vil blive datterselskabsaktier, skal anses for afstået den 1. juli 2016, jf. aktieavancebeskatningslovens § 33. Dette vil være tilfældet, hvis der ikke indføres en overgangsregel, da de pågældende aktionærer tidligere var omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 9, og den 1. juli 2016 vil være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 8. I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 33 A, stk. 1, jf. stk. 2 nr. 2 vil et sådant statusskifte medføre afståelse og generhvervelse af aktierne.

Det vil være problematisk hvis ophævelse af en bestemmelse, der strider mod EU-retten, i sig selv udløser beskatning. Vi skal derfor opfordre til, at der indsættes en overgangsbestemmelse, der sikrer, at den foreslåede ændring af ABL § 4A, stk. 2 ikke udløser beskatning som følge af statusskift.

#### ***Kommentar til lovforslagets §§ 11 og 14***

Lovforslagets §§ 11 og 14 indeholder visse ændringer i virksomhedsskatteloven, foranlediget af de ændringer, der i 2014 blev foretaget med L200 (lov nr. 992 af 16. september 2014). I forhold til de meget betydelige problemer, som lovændringerne i 2014 har medført, jf. nedenfor, er de foreslåede ændringer af begrænset betydning.

FSR - danske revisorer skal derfor opfordre til, at der foretages en systematisk gennemgang af konsekvenserne af L200, og at der på grundlag heraf udarbejdes

et mere omfattende lovforslag, der tager hånd om de problemer, som L200 har givet anledning til.

Side 3

Det overordnede formål med L200 var at forhindre en utilsigtet udnyttelse af virksomhedsordningen. Den utilsigtede udnyttelse er angivet til at være, at den skattepligtige kan opspare virksomhedens skattepligtige overskud til den foreløbige virksomhedsskat, men samtidig reelt have virksomhedens midler til rådighed til privatforbrug. Formålet med L200 er altså, at virksomhedens skattepligtige overskud skal beskattes svarende til den endelige beskatning efter personskattelovens regler, når midlerne reelt står til rådighed til privatforbrug.

Denne rådighed er nærmere beskrevet som bestående i, at den skattepligtige skattefrit har lånt midler i virksomhedsordningen, enten ved (i) at hæve midler i virksomhedsordningen før der realiseres et skattepligtigt overskud, (ii) ved at overføre privat gæld til virksomhedsordningen før der realiseres et skattepligtigt overskud, eller (iii) ved at stille virksomhedens aktiver til sikkerhed for gæld uden for virksomhedsordningen.

Der blev med Lov nr. 992 af 16. september 2014 indsat to værnregler mod den utilsigtede udnyttelse af virksomhedsordningen. Dels en værnregel, der skal forhindre at virksomhedens skattepligtige overskud opspares til en foreløbig virksomhedsskat, hvis indskudskontoen i året er negativ. Dels den meget vidtgående værnregel, der efter bemærkningerne skal beskatte et beløb svarende til sikkerhedsstillelsen i virksomhedsordningens aktiver.

Den førstnævnte værnregel rammer nogenlunde præcist i forhold til formålet og sikrer, at virksomhedens skattepligtige overskud i nærmere angivne situationer bliver beskattet efter personskattelovens regler i stedet for virksomhedsskattelovens § 10, stk. 2. Kredsen af personer, der er ramt af bestemmelsen, er dog - som tidligere anført af FSR - danske revisorer - noget bredere end målgruppen for værnreglen. Ved delomdannelse efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse vil indskudskontoen således ofte blive negativ, uden at der er overført midler til den skattepligtiges privatsfære. Der er alene tale om en omstrukturering, hvor en del af erhvervsaktiviteterne nu drives i et selskab, mens de øvrige aktiviteter fortsat drives i personligt regi. De midler, der er overført til selskabet, kan ikke overføres til aktionæren uden at det medfører beskatning, enten som løn eller som udbytte.

Den sidstnævnte værnsregel vedrørende sikkerhedsstillelser er væsentligt mere problematisk. Reglen er upræcis, idet den omfatter både direkte sikkerhedsstillelser i aktiver og sikkerhedsstillelser, der kan sidestilles med sikkerhedsstillelser i aktiver. Loven ligger dermed op til særdeles vanskelige konkrete tolkninger, som en almindelig erhvervsdrivende ikke har en reel mulighed for at kunne gennemskue. Derudover medfører værnsreglen efter bemærkningerne en beskatning, der nærmest må sidestilles med en strafsanktion, idet der gennemføres en beskatning, uden at der foreligger en underliggende indtægt.

Det fremgår således også af den tidligere Skatteministers svar på spørgsmål 787 af 9. september 2014 (alm. del) at formålet med beskatningen af sikkerhedsstillelsen skal sammenlignes med den situation, hvor en hovedaktionær stiller selskabets midler til sikkerhed for privat gæld, jf. ligningslovens § 16 E. I den situation beskattes aktionæren direkte typisk af selve sikkerhedsstillelsen via en udbyttebeskatning.

Formålet er altså at "strafsanktionere" selve sikkerhedsstillelsen i form af en beskatning. Det er vel at bemærke en strafsanktion, der ligger uden for det normale strafretlige system, og en strafsanktion der også rammer simpel uagtsomhed.

Endvidere ligger strafudmålingen langt over sædvanlige strafsanktioner. I selskabssituationen udgør strafskatten for alle aktionærer op til 420.000 kr. for en sikkerhedsstillelse på 1 mio. kr., mens den for den personligt drevne virksomhed afhænger af, hvilken kommune skatteyderen bor i. I Hjørring vil strafskatten udgøre op til 569.000 kr. pr. mio., mens den udgør op til 548.000 kr. pr. mio. i Hørsholm.

Til sammenligning er strafsanktionen for ulovlige aktionærlån efter selskabslovens § 210 en bøde på 2,5 - 5 pct. af lånebeløbet med tillæg af renter, svarende fra 25.000 kr. til 50.000 kr. for et ulovligt lån på 1.000.000 kr.

Det virker som en unødigt hård straf, når det tages i betragtning, at gerningsindholdet typisk er, at den skattepligtige har stillet sikkerhed i egne aktiver for sin egen gæld. Det vil normalt ikke blive anset for en dadelværdig handling, som skal medføre beskatning af straf lignende karakter.

#### **Alternativ værnsregel**

Målet kunne være opnået med en mere tilpasset lovregulering, der eliminerer den utilsigtede udnyttelse uden, at der – uden for det strafferetlige system - indsættes strafsanktioner.

Side 5

FSR – danske revisorer vil gerne opfordre til, at Skatteministeren overvejer følgende alternativ.

Henset til, at det overordnede formål er at forhindre, at virksomhedens skattepligtige overskud alene beskattes med den foreløbige virksomhedsskat når virksomhedens aktiver er stillet til sikkerhed for privat gæld, kunne formålet opnås ved at indsætte et nyt punktum efter § 11, stk. 4, 1. pkt., og tilføje et nyt stk. 5:

I § 11, stk. 4, indsættes som 2. pkt.:

*"Hvis der er stillet sikkerhed i aktiver i virksomhedsordningen for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, kan der ligeledes ikke foretages foreløbig beskatning efter § 10, stk. 2."*

I § 11 indsættes som stk. 5.

*"Stk. 4, 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis sikkerhedsstillelsen er foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition"*

§ 11, stk. 4 og nyt stk. 5 vil herefter have følgende formulering:

Er betingelserne i stk. 1, 1. pkt. opfyldte, kan der ikke foretages foreløbig beskatning efter § 10, stk. 2. Hvis der er stillet sikkerhed i aktiver i virksomhedsordningen for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, kan der ligeledes ikke foretages foreløbig beskatning efter § 10, stk. 2.

§ 11, stk. 5. Stk. 4, 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis sikkerhedsstillelsen er foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Herefter kan § 10, stk. 6 og 7 ophæves.

#### **Særlige bemærkninger til lovforslagets § 11**

Det foreslås, at der i § 10, stk. 6, indsættes som 3. pkt.:

"Beløb, der anses for overført efter 1. pkt., medregnes til den skattepligtiges personlige indkomst i det indkomstår, hvor beløbet anses for overført. "

Side 6

Det fremgår hertil af lovbemærkningerne, at *"Med den foreslåede tilføjelse til virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, fremgår det nu klart af lovteksten, at skattepligtige, der anvender virksomhedsordningen, skal medregne det opgjorte beløb efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, 1. pkt., ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst (personlig indkomst), hvis aktiver, der indgår i virksomhedsordningen, stilles til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i ordningen. Det opgjorte beløb kommer herved direkte til beskatning i den personlige indkomst. Herved er beløbet uvedkommende i forhold til opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst, jf. virksomhedsskattelovens § 6, samt ligeledes uvedkommende i forhold til den skattepligtiges overførsler fra virksomhedsordningen til dennes privatøkonomi, jf. virksomhedsskattelovens § 5."*

Beskatningshjemlen ligger altså nu i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, 3. punktum, idet den fiktive overførsel og dermed sikkerhedsstillelsen i sig selv udgør en skattepligtig personlig indkomst, ikke for virksomheden, men for den skatteyder, der anvender virksomhedsordningen.

I bemærkningerne til § 11, nr. 2 er der angivet som eksempel at en skattepligtig, der anvender virksomhedsordningen i et givent indkomstår, skal medregne 375.000 kr. til den personlige indkomst, hvis vedkommende har stillet virksomhedens aktiver (opgjort til 375.000 kr.) til sikkerhed for gæld (ligeledes opgjort til 375.000 kr.), der ikke indgår i ordningen. Efter eksemplet har opgørelsen af virksomhedens skattepligtige overskud ingen betydning.

Af betænkning afgivet af Skatteudvalget den 8. september 2014 til L 200 fremgår:  
*"Det beløb, der anses for overført til den skattepligtige ifølge den foreslåede § 10, stk. 6, i virksomhedsskatteloven, overføres uden for den almindelige hæverækkefølge. Det sker, ved at beløbet tillægges virksomhedens indkomst og anses for hævet af den skattepligtige."*

Beskatningshjemlen i lov nr. 992 af 16. september 2014 skulle altså være, at beløbet tillægges virksomhedens indkomst og anses for hævet af den skattepligtige. Efter nærværende lovforslag er beløbet uvedkommende i forhold til opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst.

Med udgangspunkt i bemærkningerne til L200 og i ovenstående eksempel ville den skattemæssige konsekvens af en sikkerhedsstillelse efter lov nr. 992 af 16. september 2014 være følgende, hvis det derudover forudsattes, at virksomhedens skattepligtige overskud uden sikkerhedsstillelsen udgjorde minus 375.000 kr. og den skattepligtiges kapitalindkomst (sammen med evt. ægtefælles kapitalindkomst) udgjorde plus 375.000 kr.:

Virksomhedens skattepligtige overskud ændres fra - 375.000 kr. til 0 kr. Modregning af virksomhedsunderskud i ægtefællernes positive kapitalindkomst ændres fra 375.000 kr. til 0 kr., således at den skattepligtiges kapitalindkomst ændres fra 0 kr. til 375.000 kr., og sikkerhedsstillelsen dermed i dette tilfælde reelt blev beskattet som kapitalindkomst. Der skete ingen ændring i den skattepligtiges personlige indkomst.

Skatteministeriet bedes redegøre for om det rigtigt forstået i forhold til lovbemærkningerne til L 200.

Samtidigt bedes ministeriet bekræfte, at hensigten med indsættelsen af 3. pkt. i § 10, stk. 6 er, at sikkerhedsstillelsen altid skal beskattes som personlig indkomst.

FSR - danske revisorer har tidligere rejst tvivl om, om der i lov nr. 992 af 16. september 2014 var en hjemmel til beskatning af sikkerhedsstillelserne. Med lovbemærkningerne til nærværende høringsudkast må det forstås således, at beløbet aldrig har skullet tillægges virksomhedens indkomst, men at beløbet alene skulle anses for overført til den skattepligtige - altså i overensstemmelse med FSR - danske revisorers synspunkt jf. henvendelse af 8. september 2014. Virksomhedens indkomst skal altså både før og nu opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler jf. lovens § 6, stk. 1.

Indsættelsen af 3. pkt. i lovens § 10, stk. 6 må derfor anses for en ny hjemmel, der tidligst kan få virkning fra lovforslagets fremsættelse.

#### **Bemærkninger til lovforslagets § 14**

FSR - danske revisorer hilser det velkomment, at der nu tages hensyn til de skattepligtige, der har disponeret i tillid til det oprindelige lovforslag.

Efter ændringsforslaget kan den skattepligtige vælge at opgørelsen af beløb efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, 1. pkt., skal ske på baggrund af sikkerhedsstillelsens størrelse for alle dispositioner i perioden 11. juni 2014 til den



8. september 2014. Hvis situationen f.eks. er den, at den skattepligtige har stillet en sikkerhed på 2 mio. kr. for en kassekredit med et træk pr. 10. juni 2014 på 1 mio. kr., vil der kunne hæves yderligere 1 mio. kr. på kassekrediten frem til og med den 8. september uden at hævnningen skal anses for en yderligere sikkerhedsstillelse omfattet af lovens § 10, stk. 6. Det fremgår ganske klart.

Det fremgår mindre tydeligt, hvordan det foreslåede stk. 11 til lov nr. 992 af 16. september 2014 skal forstås i forhold til f.eks. § 10, stk. 9.

Hvis der i perioden 11. juni 2014 til 8. september 2014 hæves yderligere en mio. kr. så både sikkerhedsstillelsen og gælden pr. 8. september 2014 udgør 2 mio. kr. kan sikkerhedsstillelsen på 2 mio. kr. så afløses af en ny sikkerhedsstillelse på 2 mio. kr. i perioden frem til den 31. december 2017 uden at § 10, stk. 6 finder anvendelse?

Eller kan sikkerhedsstillelsen på 2 mio. kr. alene afløses af en ny sikkerhedsstillelse på 1 mio. kr.?

**Øvrige problemer vedrørende virksomhedsskatteloven, der ikke rettes i nærværende lovforslag.**

*Måling af indskudskonto primo og ultimo*

FSR - danske revisorer har tidligere fremført, at det burde være tilstrækkeligt til at håndhæve formålet med indgrebet, at forhindre opsparing når indskudskontoen var negativ ved indkomståret udløb. Dette er tidligere blevet afvist med henvisning til historiske erfaringer for at en opgørelse alene ultimo indkomståret ville kunne medvirke til udnyttelse af virksomhedsordningen.

Der er dog ikke fra Ministeriets side på noget tidspunkt oplyst noget konkret om, hvorledes denne udnyttelse skulle kunne ske.

Problemet med at indskudskontoen skal være positiv både primo og ultimo er størst for de små og mellemstore virksomheder, der har meget svingende skattepligtige overskud, og hvor det skattepligtige overskud meget vanskeligt kan budgetteres. Det kunne f.eks. være indenfor byggeriet, hvor det kan have meget stor betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst om et byggeri afleveres ultimo året eller først primo det følgende år.

### *Eksempel*

En byggevirksomhed budgetterer med et skattepligtigt overskud på 500.000 kr. i år 1 og år 2, der forventes fordelt med virksomhedsindkomst 200.000 kr. og personlig indkomst 300.000 kr. Den skattepligtige har forskudsregistreret med de forventede indkomster og der opkræves B-skatteater efter forskudsregistreringen med i alt 160.000 kr., hvoraf 44.000 kr. vedrører virksomhedsskatten. Der hæves i alt 344.000 kr. i virksomheden inkl. 44.000 kr. virksomhedsskat.

Ultimo år 1 viser det sig, at et større byggeri ikke kan afleveres før primo det følgende år. Det skattepligtige overskud realiseres derfor med 340.000 kr. Til gengæld øges det skattepligtige overskud i det følgende år med 160.000 kr. fra 500.000 kr. til 660.000 kr.

Da det skattepligtige overskud nu udgør 340.000 kr. og der er hævet 344.000 kr., fordeles hævnningen på hævet overskud 340.000 kr. og hævning på indskudskontoen 4.000 kr., der dermed bliver negativ med 4.000 kr.. For år 2 betyder det, at hele årets skattepligtige overskud skal hæves og beskattes som personlig indkomst. Hvis værnsreglen alene begrænsede opsparingsmulighederne, hvis indskudskontoen ultimo var negativ, ville den skattepligtige kunne indbetale f.eks. den virksomhedsskat på 44.000 kr., der var betalt for meget i år 1 og derfor vil blive udbetalt som overskydende skat i løbet af år 2, og derefter opspare den del af virksomhedens skattepligtige overskud, der ikke skulle hæves til dækning af privatforbrug m.v. Efter FSR - danske revisorers opfattelse vil det ikke være en utilsigtet udnyttelse af virksomhedsordningen, men blot en tilbagebetaling af et utilsigtet lån i virksomhedsordningen.

### *Særlig problemstilling ved overgang fra privat anvendelse til erhvervsmæssig anvendelse*

I SKM2015.581.SR har Skatterådet taget stilling til den problemstilling, som FSR - danske revisorer rejste over for Skatteministeren i henvendelsen af 8. september 2014, der er gengivet i svar nr. 787 jf. ovenfor. På FSR - danske revisorers henvendelse svarede Skatteministeren generelt på den meget reelle og meget specifikke problemstilling, at *"det er vanskeligt at angive konkrete omstændigheder, som indebærer, at en sikkerhedsstillelse i den beskrevne situation kan opfylde kravet om at være foretaget som led i en sædvanlig*

*forretningsmæssig disposition. Det vil dog altid bero på en konkret vurdering. Det kan derfor ikke på forhånd afvises, at en sikkerhedsstillelse i særlige situationer kan omfattes af undtagelsen i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 7." Samtidig anviste Skatteministeren en test bestående af to elementer. "For det første vil det altid være et krav, at behovet for sikkerhedsstillelsen udspringer af en anden forretningsmæssig disposition. For det andet skal dispositionen i form af sikkerhedsstillelsen tjene et forretningsmæssigt formål." I SKM2015.581.SR refereres til denne test og efter Skatterådets vurdering kunne testen ikke bestås.*

I vurderingen er der ikke taget hensyn til, at den pågældende gæld har en direkte tilknytning til det pågældende nu erhvervsmæssige aktiv, i hvert fald hvis det forudsættes, at låneprovenuet er anvendt til at erhverve aktivet. Den pågældende gæld er altså ikke optaget til at finansiere et privatforbrug, men derimod for at finansiere et erhvervsmæssigt aktiv. Under hensyntagen til lovindgrebets formål burde det efter FSR - danske revisors opfattelse være tilstrækkeligt for at blive anset for at være foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, at låneprovenuet er anvendt til at finansiere det erhvervsmæssige aktiv.

Kan Skatteministeren tiltræde, at i det omfang, den skattepligtige kan godtgøre, at låneprovenuet fra den pågældende gæld er anvendt til at finansiere det aktiv, der er stillet til sikkerhed for gælden, vil det i sig selv medføre, at sikkerhedsstillelsen anses for at være foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition?

Som hjælpekrITERIE kunne der lægges vægt på, at gælden ikke overstiger den samlede anskaffelsessum inkl. forbedringer for det aktiv, der nu anvendes erhvervsmæssigt.

#### *Anden sikkerhedsstillelse end sikkerhedsstillelse i aktiver*

Efter lovens bogstav omfatter § 10, stk. 6 alene sikkerhedsstillelse i aktiver, men efter lovbemærkningerne og især mange spørgsmål og svar efter lovens vedtagelse, kan andre situationer såsom kaution og modregningsadgang sidestilles med en sikkerhedsstillelse i aktiver, selv om virksomhedens aktiver ud fra en pantesikkerhedsmæssig betragtning fortsat må anses for ubehæftede aktiver, der frit kan stilles til sikkerhed for øvrige kreditorer.

Under hensyntagen til de meget vidtrækkende konsekvenser af en sikkerhedsstillelse kunne det forventes, dels at denne sidestillelse med sikkerhed i aktiver skulle være en absolut undtagelse og dels at lovbemærkningerne skulle give meget præcise vejledninger til, hvornår en sidestillelse kunne komme på tale. Det fremgår af Ministerens svar, at som udgangspunkt vil hverken en generel modregningsret eller en kaution være en sikkerhedsstillelse i aktiver. Derimod indeholder hverken lovbemærkningerne eller de efterfølgende svar fra Ministeren nogen særlig vejledning til, hvornår en sidestillelse undtagelsesvis kunne komme på tale. Udfyldelsen af bestemmelsen bliver derfor overladt til praksis og herunder Skatterådets fortolkning.

Skatterådet har således også taget stilling til både kaution (SKM2015.528 og 566.SR) og modregning (SKM2015.502.SR).

#### *SKM2015.528.SR og SKM2015.566.SR – kaution*

I både SKM 2015.528.SR og SKM2015.566.SR tillagde Skatterådet det afgørende vægt, om den skattepligtige fik adgang til en kreditfacilitet, der med afsæt i kautionen etableredes i selskabet. I SKM2015.528.SR havde den skattepligtige et tilgodehavende i selskabet, som selskabet på sigt kunne tilbagebetale. Kautionen blev derfor anset for en sikkerhedsstillelse i virksomhedens aktiver. I SKM2015.566.SR havde den skattepligtige ikke på forhånd et tilgodehavende i selskabet. Kautionen blev derfor ikke anset for en sikkerhedsstillelse i virksomhedens aktiver.

Det er helt sædvanligt, at en aktionær udlåner midler til sit selskab til finansieringen af selskabets drift. Udlånet vil som overvejende hovedregel være et privat udlån af fuldt beskattede midler. Alternativt kunne de fuldt beskattede midler være anvendt til privatforbrug. Det er også helt sædvanligt, at banker m.v. kræver en kaution fra aktionærerne for at stille kreditfaciliteter til rådighed for selskabet. Og det er selvfølgelig også helt sædvanligt, at selskabet over tid tilbagebetaler lånet fra aktionærerne selv om selskabet opretholder visse kreditfaciliteter. Det er derfor ikke en tilstrækkelig præmis for beskatning, at selskabet på sigt kan tilbagebetale aktionærens udlån. Når konsekvenserne er så vidtgående, bør en kaution kun kunne sidestilles med en sikkerhedsstillelse i aktiver i helt særlige situationer, hvor det reelle indhold er, at den skattepligtige kan få adgang til virksomhedens midler udenom hæverækkefølgen, og ikke blot fordi aktionæren kan få sit tilgodehavende tilbagebetalt.

I denne afgørelse har Skatterådet taget stilling til, hvorvidt en generel modregningsadgang kan sidestilles med en sikkerhedsstillelse i aktiver. I afgørelsen konkluderer Skatterådet, at den generelle modregningsadgang ikke kan sidestilles med en sikkerhedsstillelse i aktiver under den forudsætning, at den skattepligtige har friværdi i private aktiver, der mindst svarer til den usikrede gæld. Det synes at være et meget vidtrækkende krav at opstille for at undgå en beskatning, der kun skulle kunne gennemføres i ganske særlige undtagelsestilfælde. Det ses f.eks. slet ikke at have været overvejet, om den skattepligtige kunne have opnået en tilsvarende kreditfacilitet uden den generelle modregningsadgang f.eks. ved at optage lånet i et andet pengeinstitut.

*Afsluttende bemærkninger:*

Lov nr. 992 af 16. september 2014 blev vedtaget under et meget stramt tidspres, hvor meget få fik en reel mulighed for at gennemgå og kommentere de talrige ændringsforslag, der blev fremsat umiddelbart før vedtagelsen af loven. Set udefra så det ikke ud til, at borgernes retssikkerhed havde den største prioritet. Der er derfor også al mulig grund til, at den nye skatteminister giver loven et servicetjek allerede nu.

FSR – danske revisorer finder, at praksis allerede med de offentliggjorte afgørelser opstiller præmisser, der vil udvide anvendelsesområdet langt mere, end hvad lovreglen kan holde til. Praksis er dermed med til at skabe en retsusikkerhed for borgerne, der bør korrigeres af lovgivningsmæssig vej. FSR finder dette bekymrende, og opfordrer ministeriet til at genoverveje denne lovgivning.

FSR – danske revisorer deltager gerne i et møde med Skatteministeriet om de problemstillinger vi ser i virksomhedsskattebogen.

**Kommentarer til lovforslagets § 12**

Lovforslagets § 11 indeholder en ændring af reglerne om skyggesambeskatning i lov nr. 426 af 6. juni 2005, med henblik på at bringe reglerne i overensstemmelse med principperne i EU-domstolens afgørelse i sag C-48/13,

Nordea Bank Danmark A/S. Den foreslåede ændring omfatter alene genbeskatning af underskud vedrørende udenlandske filialer.

Side 13

FSR finder - som tidligere anført af FSR i forbindelse med FSRs høringsbemærkninger til SKATs styresignal om genoptagelse af udenlandske filialer, SKM2015.505.SKAT - at EU-dommen tillige har betydning for genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber.

FSR har tidligere bedt SKAT og Skatteministeriet om nærmere at redegøre for den EU-retlige analyse, der ligger til grund for indskrænkning af styresignalets anvendelsesområde til alene at omfatte genbeskatning af filialer, og ikke datterselskaber, og som nu følges op af lovgivning.

FSR mener fortsat, at der er tale om skattemæssig forskelsbehandling af danske selskaber, der ejer henholdsvis danske og udenlandske datterselskaber. FSR er samtidig af den opfattelse, at det ikke er korrekt, når SKAT angiver, at Danmark ikke udøver beskatningskompetence i forhold til indkomsten fra de udenlandske datterselskaber.

Reglerne om genbeskatning i den tidligere ligningslovens § 33 E samt i reglerne om skyggesambeskatning i § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 medfører, at danske moderselskaber skal genbeskattes af overskud og eventuelle afståelsesavancer mv. optjent af udenlandske datterselskaber. Det er ligeledes det danske moderselskab, der genbeskattes af den fulde/resterende genbeskatningssaldo, hvis der sker overførsel af aktivitet til koncernforbundet selskab, herunder hvis der sker koncernintern overførsel i forbindelse med udtræden af sambeskatning for et sambeskattet eller skyggesambeskattet udenlandsk datterselskab.

Det relevante sammenligningsgrundlag er efter FSRs opfattelse ikke den skattemæssige situation for udenlandske datterselskaber, men derimod den skattemæssige situation for et dansk moderselskab.

Konsekvenserne af reglerne om genbeskatning i den tidligere ligningslovens § 33 E og reglerne om skyggesambeskatning er derfor, at et dansk moderselskab beskattes af indkomst optjent af et udenlandsk datterselskab. Et dansk moderselskab beskattes imidlertid ikke på tilsvarende måde af indkomst optjent af et dansk datterselskab, og reglerne om genbeskatning udgør derfor en forskellig skattemæssig behandling af det danske moderselskab.

Genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber svarer efter FSRs opfattelse til den skattemæssige behandling af et dansk selskab, der genbeskattes efter reglerne om skyggesambeskatning af udenlandske faste driftssteder.

I dette tilfælde er der ligeledes tale om, at et dansk selskab beskattes af indkomst, der i henhold til territorialprincippet i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, ikke normalt vil være skattepligtigt i Danmark, men hvor Danmark som følge af reglerne om skyggesambeskatning "udstrækker" beskatningskompetencen til den pågældende udenlandske indkomst.

FSR – danske revisorer mener derfor, at principperne for genbeskatning i sag C-48/13, Nordea Bank Danmark A/S, fuldt ud kan overføres til genbeskatning vedrørende underskud fra udenlandske datterselskaber, og opfordrer til, at lovforslagets genopretningsbestemmelse herom udvides til også at omhandle genbeskatning vedrørende udenlandske datterselskaber.

FSR – danske revisorer står gerne til rådighed for en uddybning af høringssvaret.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing  
Formand for skatteudvalget

Kasper Bring Truelsen  
Skattekonsulent



**Fra:** Jan Hansen <jh@taxlegal.dk>  
**Sendt:** 3. november 2015 21:14  
**Til:** JP-Jura og Samfundsøkonomi  
**Cc:** Jesper Leth Vestergaard; Andreas Salmony  
**Emne:** Høringssvar - j.nr. 15-1386553

Til Skatteministeriet

I relation til forslaget § 3, nr. 1 har vi følgende spørgsmål.

1. I en lang række lande er visse indkomster undtaget for beskatning. Datterselskaber i disse lande vil være omfattet af en subjektiv selskabsskattepligt, men der vil ikke være indkomst til beskatning efter de lokale regler, hvis datterselskabet kun har indkomsttyper (eksempelvis indkomst vedrørende fast driftssted eller fast ejendom i udlandet omfattet af territorialt princippet -som vi kender det fra Danmark), som i hjemlandet ikke er omfattet af objektiv skattepligt. Kan Skatteministeriet bekræfte, at et selskab, der er omfattet af subjektiv selskabsskattepligt til sit hjemland, men ikke beskattes efter reglerne om objektiv skattepligt, vil være omfattet af § 3, nr. 1, hvorfor gevinst på aktier m.v. i pågældende datterselskab er skattefri?
2. Det fremgår af forslaget § 3, nr. 1, at datterselskabet skal være selskabsskattepligtigt i hjemlandet. Kan Skatteministeriet bekræfte, at gevinst på aktier m.v. i et datterselskab er skattefri i en situation, hvor et selskab har juridisk hjemsted i Land 1, men er skattemæssigt hjemmehørende i Land 2 (efter princippet om ledelsens sæde) og dermed er selskabsskattepligtigt til Land 2.

Med venlig hilsen

Jan Hansen  
Advokat, partner

**Hansen**  
TaxLegal  
Advokatfirma  
Havnegade 39  
1058 København K  
Telefon : + 45 33 44 44 65  
Direkte: + 45 33 44 44 64  
Mobil: + 45 53 66 44 64

[jh@taxlegal.dk](mailto:jh@taxlegal.dk)  
Skype: jan.x.hansen

**Fra:** Rose Bjare, Peter <peter.bjare@kpmg.com>  
**Sendt:** 6. november 2015 12:34  
**Til:** JP-Jura og Samfundsøkonomi  
**Emne:** Forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m

**Opfølgningsflag:** Opfølgning  
**Flagstatus:** Afmærket

Høringssvar vedr. J.nr. 15-1386553.

Med venlig hilsen/Kind regards

Peter Rose Bjare  
Partner

**KPMG ACOR TAX**

Mob: +45  
30786733

---

**From:** Rose Bjare, Peter  
**Sent:** 6. november 2015 12:21  
**To:** 'min@skm.dk' <[min@skm.dk](mailto:min@skm.dk)>  
**Subject:** Forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.)

Kære Skatteminister

Følgende lovforslag er sendt i høring:

*Forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.)*

Formålet med lovforslaget er at bringe erhvervsbeskatningen i overensstemmelse med EU-retten på tre punkter, hvor det har vist sig, at den gældende lovgivning er i strid med EU-traktatens bestemmelser om de frie bevægeligheder. Lovforslaget indeholder som følge heraf følgende tre forslag.

1. Der foreslås som opfølgning på en dom fra EU-Domstolen en justering af reglerne om genbeskatning af udenlandske underskud fra før 2005 i faste driftssteder, når det faste driftssted afstås koncerninternt.
2. Der foreslås en justering af definitionen af datterselskabsaktier som opfølgning på en anden dom fra EU-Domstolen. Justeringen medfører, at danske selskaber er skattefrie af afkast på datterselskabsaktier, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende, når blot datterselskabet er selskabsskattepligtigt i hjemlandet.
3. Der foreslås som følge af EU-retten en nedsættelse af indkomstbeskatningen af udenlandske selskaber, der modtager udbytter fra danske selskaber. Det foreslås, at satsen nedsættes fra 27 pct. til 22 pct. svarende til selskabsskattesatsen for 2016.

Lovforslaget indeholder desuden tre mindre justeringer af erhvervsbeskatningen. Det drejer sig om følgende:

1. En justering af selskabsskattelovens §§ 1 og 3, således at foreninger, havne, vandforsyningsselskaber m.v. får mulighed for at opnå en begrænset indtægt ved salg af el til nettet, uden at de generelt anses for at drive el-virksomhed.
2. Ophævelse af lov om investeringsfonds, da investeringsfondsordningen er udfaset.
3. Teknisk justering af indgrebet mod utilsigtet udnyttelse af virksomhedsordningen.

Derudover indgår der i lovforslaget en række yderligere ajourføringer og justeringer, der overvejende har karakter af konsekvensændringer. Formålet hermed er at sikre en opdateret og korrekt udformning af skattelovgivningen.

Jeg vil på denne baggrund gøre opmærksom på, at fondsbeskatningslovens 4, stk. 2, hvorefter fondes fradrag for vedtægtsmæssige uddelinger, der hverken er almenvelgørende/almennyttige, er betinget af, at modtageren er skattepligtig til Danmark af uddelingen, må anses for et åbenbart brud på kravet om kapitalens frie bevægelighed.

Jeg skal derfor opfordre til, at fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2 ved samme lejlighed bringes i overensstemmelse med EU-traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed, således at der også gives fradrag for uddelinger til modtagere, der er skattepligtige i udlandet af de modtagne uddelinger. Dette kan naturligt ske ved at medtage den nødvendige ændring i det foreliggende lovforslag.

Med venlig hilsen/Kind  
regards

**Peter Rose Bjare**

Partner

**KPMG ACOR TAX**

Tuborg Havnevej 18  
DK-2900 Hellerup

CVR-nr./CVR no. 34  
08 22 00

+45  
Tel.: 3945  
1700

+45  
Fax: 3945  
1701

+45  
Mob.: 3078  
6733

[Peter.Bjare@KPMG.Com](mailto:Peter.Bjare@KPMG.Com)



FORTROLIGT: Denne e-mail,  
herunder eventuelle  
vedhæftede filer, er fortrolig og  
forbeholdt rette modtager. Hvis  
du ved en fejl har modtaget e-  
mailen, beder jeg dig slette den  
fra dit system og underrette mig  
med det samme.

CONFIDENTIAL: This email,  
including any attachment, is  
confidential and for the  
intended recipient only. If you  
have received it in error, please  
delete it from your system and  
notify me immediately.

\*\*\*\*\*

The information in this e-mail is confidential and may be legally privileged. It is intended solely for the addressee. Access to this e-mail by anyone else is unauthorized. If you have received this communication in error, please address with the subject heading "Received in error," send to the original sender, then delete the e-mail and destroy any copies of it. If you are not the intended recipient, any disclosure, copying, distribution or any action taken or omitted to be taken in reliance on it, is prohibited and may be unlawful. Any opinions or advice contained in this e-mail are subject to the

terms and conditions expressed in the governing KPMG client engagement letter. Opinions, conclusions and other information in this e-mail and any attachments that do not relate to the official business of the firm are neither given nor endorsed by it.

KPMG cannot guarantee that e-mail communications are secure or error-free, as information could be intercepted, corrupted, amended, lost, destroyed, arrive late or incomplete, or contain viruses.

This email is being sent out by KPMG International on behalf of the local KPMG member firm providing services to you. KPMG International Cooperative ("KPMG International") is a Swiss entity that serves as a coordinating entity for a network of independent firms operating under the KPMG name. KPMG International provides no services to clients. Each member firm of KPMG International is a legally distinct and separate entity and each describes itself as such. Information about the structure and jurisdiction of your local KPMG member firm can be obtained from your KPMG representative.

This footnote also confirms that this e-mail message has been swept by AntiVirus software.

\*\*\*\*\*



Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

Landbrug & Fødevarer FmbA

Axelborg, Axeltorv 3  
DK 1609 København V

T +45 3339 4000  
F +45 3339 4141  
E [info@lf.dk](mailto:info@lf.dk)  
W [www.lf.dk](http://www.lf.dk)

CVR DK 25 52 95 29

Høringssvaret er sendt elektronisk til [juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:juraogsamfundsoekonomi@skm.dk)

**Høring af udkast til forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds, j.nr. 15-1386553**

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til udkast til forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds, som er sendt i høring den 5. oktober 2015. Vores bemærkninger fremgår nedenfor.

**Generelt**

Først og fremmest ser Landbrug & Fødevarer positivt på, at Skatteministeriet nu tager initiativ til at korrigere enkelte af de uhensigtsmæssige stramninger af virksomhedsordningen, der var resultatet af vedtagelsen af L 200 den 9. september 2014.

Det står dog klart, at de foreslåede ændringer ikke er tilstrækkeligt til at råde bod på de væsentlige problemer, L 200 medførte for tusindevis af danske landmænd. Med L 200 valgte man en ændring af reglerne, som ikke kun ramte de ønskede uhensigtsmæssige situationer, men som også ramte en meget bred kreds af lovlydige virksomheder, som fulgte regelsættet helt efter bogen. Landbrug & Fødevarer beskriver derfor nedenfor en række punkter, som efter vores opfattelse bør eftergås og justeres af hensyn til brugerne af virksomhedsskatteordningen. Det handler både om behov for præciseringer og behov for ændringer af uhensigtsmæssigheder i regelsættet. Nærværende udkast til lovforslag udgør kun en mindre justering i forhold til de mange problemer, som allerede er Skatteministeriet bekendt. Skatteministeriet kalder selv ændringerne til virksomhedsordningen for en "teknisk justering" – efter Landbrug & Fødevarer opfattelse er der behov for et gennemgribende eftersyn af loven.

**Beskatning af sikkerhedsstillelser**

- Ifølge betænkningen til L 200 afgivet af Skatteudvalget den 8. september 2014 skal beskatningen af omfattede sikkerhedsstillelser ske ved at beløbet tillægges virksomhedens indkomst og anses for hævet uden om hæverækkefølgen. Dette er i modstrid med bemærkningerne til lovforslaget fremsat den 11. juni 2014, hvor det klart var angivet, at beskatningen sker i overensstemmelse med hæverækkefølgen. Selve lovttekstens ordlyd ændrede sig ikke på dette punkt, ligesom der ikke i øvrigt – hverken ved L 200 eller nærværende lovforslag – er indsat en særlig lovbestemmelse vedrørende en "fiktiv" indkomst i form af sikkerhedsstillelsen. Det er derfor retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, dels at man vælger at lovgive om et så væsentligt spørgsmål i lovforarbejderne, og dels at lovforarbejderne er i modstrid med hinanden. Landbrug & Fødevarer anbefaler derfor, at man i selve lovtteksten tydeliggør, hvordan beskatning skal ske.

Landbrug & Fødevarer er erhvervsorganisation for landbruget, fødevarer- og agroindustrien. Med en eksport på over 156 milliarder kroner årligt og med 169.000 beskæftigede repræsenterer vi et af Danmarks vigtigste eksport erhverv.

Ved at nytænke og synliggøre erhvervets bidrag til samfundet sikrer vi vores medlemmer en stærk placering i Danmark og globalt.



- Det er i høj grad uklart, hvilke typer sikkerhedsstillelser, der egentlig er omfattet af L 200, og i vidt omfang afhænger det af SKATs konkrete vurdering. Dette er betænkeligt fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt og gør det vanskeligt for selvstændige og rådgivere at håndtere. Ifølge vores oplysninger bliver selvstændige f.eks. bedt om at angive i selvangivelsen, om der er foretaget sikkerhedsstillelse, som er omfattet af L 200. Landbrug & Fødevarer anbefaler, at man fra lovgivers side udstikker mere klare retningslinjer. Samtidig er det vores klare anbefaling, at man i den forbindelse gør en indsats for at undgå, at kommercielt udbredte former for sikkerhedsstillelser (f.eks. alskyldserklæringer, modregningsadgang, negative pledge, mv.) rammes, for at gøre indgrebet så lidt byrdefuldt som muligt. Den indførte undtagelse for "sædvanlige forretningsmæssige dispositioner" bør således finde bred anvendelse.
- Beskatning af sikkerhedsstillelse virker i mange tilfælde hæmmende på muligheden for generationsskifte. Ofte vil et generationsskifte ske løbende, og den finansierende bank vil tit kræve, at f.eks. faren stiller aktiverne i sin del af virksomheden som sikkerhed for sønnens lån til finansiering af overtagelse af den anden del af virksomheden. Dette bliver med L 200 betragtet som sikkerhedsstillelse for privat gæld, hvilket er uhensigtsmæssigt. Landbrug & Fødevarer, at man giver mulighed for at stille virksomhedsaktiver til sikkerhed, hvis det er til brug for generationsskifte.
- Hvis der stilles kaution, skal beskatning ifølge Skatteministeriet ske på tidspunktet for underskrift af kautionsdokumentet. Dette bør ændres, så det svarer til situationen, hvor der stilles sikkerhed for en kassekredit. I det tilfælde sker beskatning først, når der trækkes på kassekrediten. På samme måde burde en kaution først blive beskattet, når/hvis den bliver aktuel.
- L 200 gav mulighed for at stille en blandet benyttet ejendom som sikkerhed for privat gæld, hvis den private gæld ikke er højere end værdien af den del af ejendommen, der tjener til privat bolig. Værdien af den private del af ejendommen kan opgøres som det højeste af enten a) ejendomsværdien inklusive forbedringer eller b) anskaffelsessummen. Anskaffelsessummen kan imidlertid ikke tillægges forbedringer. Landbrug & Fødevarer anbefaler, at dette ændres, ligesom det også bør præciseres, hvad der gælder, hvis der sker om- eller nybygning vedrørende et eksisterende stuehus.
- L 200 gav mulighed for, at en sikkerhedsstillelse stillet før lovforslaget blev fremsat den 11. juni 2014, kan udskiftes med en ny sikkerhedsstillelse, uden at det udløser beskatning. Det er en betingelse, at den nye sikkerhedsstillelse ikke overstiger den mindste værdi af a) den gamle sikkerhedsstillelse eller b) gældens kursværdi. Hvis der er omkostninger forbundet med omlægning af gæld, skal disse ifølge Skatteministeriet tillægges gældens kursværdi, hvilket kan medføre, at betingelsen for skattefrihed ikke er opfyldt. Dette fremgår ikke klart af loven, og det virker under alle omstændigheder uhensigtsmæssigt, at omkostninger kan udgøre skattepligtig sikkerhedsstillelse.

#### **Forskelsbehandling af selvstændige og selskabsejere**

- En selvstændig, der ønsker at starte en ny selvstændig virksomhed, skal lade denne nye virksomhed indgå i virksomhedsordningen. Dermed kan de eksisterende aktiver i virksomhedsordningen stilles til sikkerhed for købet af den nye virksomhed uden risiko for beskatning. Det modsatte er tilfældet, hvis den selvstændige ønsker at starte ny virksomhed i form af et aktie- eller anpartsselskab. Disse aktier/anparter må ikke indgå i virksomhedsordningen, og den selvstændige bliver derfor beskattet, hvis de eksisterende (erhvervsmæssige) aktiver stilles til sikkerhed for gæld til køb af nye (private) aktier/anparter. Denne forskelsbehandling virker hæmmende på selvstændiges investeringsmuligheder. Der bør





laves en undtagelsesbestemmelse således, at sikkerhedsstillelse vedrørende aktier, der har tilknytning til en erhvervmæssig virksomhed, ikke er omfattet af de nye regler.

- Aktionærer i aktie- og anpartsselskaber kan stille deres aktier/anpartar i selskabet til sikkerhed for privat låneoptagelse. Selvstændige erhvervsdrivende beskattes, hvis de stiller erhvervmæssige aktiver til sikkerhed. Denne forskelsbehandling virker grundlæggende urimelig og i strid med det grundlæggende formål med virksomhedsordningen – nemlig at sidestille selvstændige og aktionærer skattemæssigt.
- I forbindelse med generationsskifte af aktie- og anpartsselskaber har ejeren mulighed for at hjælpe med at finansiere overdragelsen ved at yde et rentefrit anfordringslån – uden at dette udløser beskatning eller gaveafgift. I en nylig afgørelse (SKM 2014.70SR) fastslog Skatterådet, at et sådant rentefrit anfordringslån ikke er erhvervmæssigt, hvis ejeren i stedet driver virksomheden i virksomhedsskatteordningen. Resultatet bliver derfor, at et sådan anfordringslån anses for hævet ud af virksomhedsordningen med fuld beskatning til følge. Landbrug & Fødevarer anbefaler, at man ser nærmere på muligheden for at lette generationsskifte ved at udvide mulighederne for finansiering med rentefri anfordringslån.

#### Behov for præciseringer

- Det fremgår ikke klart af hverken lovtæksten eller forarbejderne, hvordan træk på en kassekredit i perioden frem til den 10. juni 2014 skal behandles. Ifølge Landbrug & Fødevarer bør behandlingen af sådanne træk svare til den, der gælder for træk efter 10. juni 2014, og som fremgår af forarbejderne til L 200 (spørgsmål 38 og 47). Alt andet ville efter vores opfattelse være en urimeligt byrdefuld lovgivning med tilbagevirkende kraft. Det er derfor Landbrug & Fødevarers anbefaling, at man præciserer, at træk på en kassekredit før 10. juni 2014 kun beskattes, hvis de overstiger hidtidige træk på den samme kredit foretaget efter sikkerhedsstillelse.
- Ifølge SKAT bliver man som selvstændig beskattet, hvis man indtræder i virksomhedsordningen og har stillet erhvervmæssige aktiver til sikkerhed for privat gæld, inden man indtræder. Dette fremgår ikke af lovtæksten.
- Det bør præciseres, at der ikke er tale om sikkerhedsstillelse i de situationer, hvor erhvervsdrivende ægtefæller/samlever hæfter subsidært for den anden ægtefælle/samlevers gæld.
- Hvis der er stillet sikkerhed for privat gæld, og den private gæld er højere end værdien af sikkerhedsstillelsen, skal der ske beskatning af værdien af sikkerhedsstillelsen. Hvis værdien af sikkerhedsstillelsen ændrer sig, skal der igen ske beskatning. Mange virksomheder anvender flydende sikkerhedsstillelser, f.eks. virksomhedspant, hvor værdien kan ændre sig i positiv og negativ retning mange gange i løbet af et år. Det er uklart, hvordan beskatning skal ske i sådanne tilfælde. Landbrug & Fødevarer anbefaler, at dette tydeliggøres, og at man søger en løsning, der mindsker de administrative byrder for erhvervslivet mest muligt.

#### Muligheder for fleksibilitet i forhold til omvalg mv.

- L 200 gav mulighed for omvalg af tidligere dispositioner, men muligheden er ikke omfattende nok. De store uklarheder om afgrænsningen af L 200 har gjort det vanskeligt at vurdere, om omvalg er nødvendigt og/eller hensigtsmæssigt. Den nye lovændring bør derfor gøre det muligt generelt at foretage omvalg for både indkomståret 2013 og 2014.



- L 200 begrænsede muligheden for at opspare overskud, hvis indskudskontoen er negativ eller hvis der er stillet sikkerhed for privat gæld med erhvervsmæssige aktiver. Der blev indført en bagatelgrænse, som blev hævet i den vedtagne version af L 200. Landbrug & Fødevarer anbefaler at præcisere, at bagatelgrænsen kun skal overholdes i indkomståret 2014 for at undgå beskatning.

Vi henviser desuden til vedlagte høringssvar fra SEGES.

Ønskes ovenstående uddybet er I velkomne til at kontakte undertegnede, ligesom vi for en god ordens skyld gerne vil forbeholde os muligheden for at vende tilbage med yderligere kommentarer, hvis vi finder det nødvendigt.

Med venlig hilsen

**Frederik Waaben**  
Seniorkonsulent

Team Vækst, Forskning & Fødevarer

D +45 3339 4678  
M +45 2939 2503  
E [frwa@lf.dk](mailto:frwa@lf.dk)

Skatteministeriet  
Att. Jesper Leth Vestergaard

[juraogsamfundsoekonomi@skm.dk](mailto:juraogsamfundsoekonomi@skm.dk)

2. november 2015

**Bemærkninger til "Forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love samt ophævelse af lov om investeringsfonds (Justering af erhvervsbeskatningen og tilpasning i forhold til EU-retten m.v.)". J.nr. 15-1386553.**

Hermed sendes bemærkninger til forslag af 5. oktober 2015.

Indledningsvist bemærkes, at det hilses velkomment, at der sker en justering af de ændringer af virksomhedsskatteoven, der blev indført ved lov nr. 992 af 16. september 2014, for så vidt angår visse dispositioner, der er foretaget i perioden fra og med den 11. juni 2014 til og med den 8. september 2014, jf. forslaget § 14.

Efter vores opfattelse burde der dog være sket yderligere justeringer af de regler, der blev indført i 2014. Dette redegøres der for senere.

**Bemærkninger til de enkelte punkter i udkast til lovforslaget:**

**Beskatning af sikkerhedsstillelser**

Det foreslås, at det tydeliggøres, at beskatningen sker som personlig indkomst og uden for hæverækkefølgen. Det anføres i bemærkningerne til lovforslaget, at retsvirkningen af den gældende bestemmelse i virksomhedsskatteoven allerede er, at beløbet anses for overført til den skattepligtige og anses for hævet af den skattepligtige uden om den almindelige hæverækkefølge.

SEGES er ikke enig i disse betragtninger.

I forarbejderne til lov nr. 992 af 16. september 2014 (bemærkninger til lovforslag L200) fremgår følgende:

*"Efter den foreslåede § 10, stk. 6, i virksomhedsskatteoven skal den skattepligtige anses for at have foretaget en overførsel fra virksomhedsordningen til privatøkonomien, hvis vedkommende stiller aktiver, der indgår i virksomhedsordningen, til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen. Det overførte beløb svarer til størrelsen af den stillede sikkerhed."*

*Det overførte beløb anses for overført i overensstemmelse med hæverækkefølgen i virksomhedsskattelovens § 5. Overstiger størrelsen af den stillede sikkerhed det opsparede overskud i virksomhedsordningen, anses indestående på indskudskontoen for overført til den skattepligtige. Overføres der værdier fra virksomhedsordningen til privatøkonomien ud over opsparet overskud og indestående på indskudskontoen, finder virksomhedsskattelovens § 11 om rentekorrektion anvendelse."*

Ifølge forarbejderne anses et beløb svarende til sikkerhedsstillelsen således for at være hævet via hæverækkefølgen. Det betyder, at beløbet ikke kan opspares i virksomhedsordningen, jf. § 10, stk. 2, idet dette skal anses for overført til den skattepligtige.

Hvis sikkerhedsstillelsen overstiger det opsparede overskud, anses indestående på indskudskontoen for overført til den skattepligtige.

I forarbejderne behandles en sikkerhedsstillelse således på samme måde som en kontant hævning. Der er således ikke overensstemmelse mellem den eksisterende bestemmelse i § 10, stk. 6 og den udformning bestemmelsen i § 10, stk. 6, 3. punkt vil få. Derfor er der ikke tale om en præcisering af den vedtagne bestemmelse i lov nr.992 af 16. september 2014.

Beskatning via hæverækkefølgen støtter formålet med indgrebet i 2014. Formålet fremgår af forarbejderne:

*"Lovforslaget ændrer virksomhedsskattelovens regler med henblik på at sikre, at selvstændigt erhvervsdrivende (selvstændige) ikke kan udnytte virksomhedsordningen utilsigtet i strid med ordningens oprindelige hensigt. Med lovforslaget sikres det, at selvstændige ikke kan anvende lavt beskattede midler til at finansiere privatforbrug og afdrage på privat gæld, uden at midlerne beskattes som personlig indkomst. Virksomhedsordningens grundlæggende struktur og indhold ændres ikke ved lovforslaget.*

*Formålet med lovforslaget er at sikre, at selvstændige, der anvender virksomhedsordningen, ikke kan udnytte ordningen utilsigtet i strid med den oprindelige hensigt. Lovforslaget sikrer, at selvstændige ikke kan indskyde privat gæld med henblik på at afdrage herpå med lavt beskattede midler, hvis indskudskontoen er negativ. Det vil desuden heller ikke være muligt at stille aktiver i virksomhedsordningen til sikkerhed for bl.a. privat gæld. Ydermere sker der en forhøjelse af rentesatsen til beregning af rentekorrektionen for at sikre rentekorrektionens effektivitet.*

*Selve virksomhedsordningens struktur og indhold ændres ikke, hvilket indebærer, at de selvstændige fortsat vil kunne drage fordel af virksomhedsordningens forskellige elementer. Lovforslaget sikrer alene, at virksomhedsordningen bruges i overensstemmelse med den oprindelige hensigt."*

I forbindelse med behandlingen af lovforslaget i 2014 blev der afgivet betænkning den 8. september 2014. I bemærkningerne hertil fremgår bl.a.:

*"Beskatningen finder først sted på det tidspunkt, hvor den skattepligtige faktisk begynder at trække på kassekrediten, og beskatningen sker på baggrund af det største samlede træk, der*

er sket på kassekreditte. Dette indebærer eksempelvis, at den skattepligtige beskattes af 0,4 mio. kr., hvis dette er det største samlede træk, der er sket på kassekreditte, uanset at der løbende er indsat penge på kassekreditte, som er hævet igen.

Det beløb, der anses for overført til den skattepligtige ifølge den foreslåede § 10, stk. 6, i virksomhedsskatteoven, overføres uden for den almindelige hæverækkefølge. Det sker, ved at beløbet tillægges virksomhedens indkomst og anses for hævet af den skattepligtige. Der er alene tale om bogholderimæssige poster. Hvis der følger kontante beløb med ved overførslen, vil dette i sig selv blive anset for en hævning (vores fremhævninger)

Det er således først på dette tidspunkt (den 8. september 2014), at der tales om beskatning – tidligere er kun anvendt ordet "overført".

Det er også først på dette tidspunkt, at der i forbindelse med selve lovteksten tales om overførsel uden for den almindelige hæverækkefølge.

Ordlyden af § 10, stk. 6 i lovforslaget af 11. juni 2014 var:

"Stilles aktiver, der indgår i virksomhedsordningen, til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, anses et beløb svarende til sikkerhedens størrelse for overført til den skattepligtige."

I den vedtagne lov af 16. september 2014 anføres i § 10, stk. 6:

"Stilles aktiver i virksomhedsordningen til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, anses det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse for overført til den skattepligtige, jf. dog stk. 7-9. Opgørelsen af beløbet sker på det tidspunkt, hvor der stilles sikkerhed "

Der er således ikke sket en ændring af denne passus "anses for overført til den skattepligtige" fra lovforslaget til den endelige lovtekst.

Efter vores opfattelse er det yderst betænkeligt, set ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt, at der uden en direkte hjemmel i lovforslagets og lovens ordlyd indføres en beskatning af sikkerhedsstillelser via bemærkninger i en betænkning.

Det fremgår af grundlovens § 43, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Når dette fremgår af grundloven, er der tale om, at området for opkrævning af skatter er undergivet et skærpet og udvidet hjemmelskrav.

Efter vores opfattelse er der tale om lovgivning via bemærkninger i en betænkning, hvilket må anses for at være i strid med grundlovens § 43.

Der henvises i den forbindelse til Landsskatterettens kendelse af 30. august 2012 (SKM2012.524). I denne sag tilsidesatte Landsskatteretten en mangeårig praksis vedrørende fortolkningen af dødsboscattelovens § 6, stk. 1. Tilsidesættelsen var begrundet i manglende lovhjemmel. Det fremgår af Landsskatterettens begrundelse, at det ikke er tilstrækkeligt at lovgive om et forhold i bemærkningerne til at gennemføre en beskatning.

Det er vores opfattelse, at der ikke bør ske lovgivning med tilbagevirkende kraft. Hvis der i virksomhedsskatteoven sker en indsættelse af § 10, stk. 6, 3. pkt. som anført i lovforslaget, bør det derfor efter vores opfattelse alene have fremtidig virkning.

Det bemærkes, at bl.a. FSR har stillet spørgsmålstejn ved, om der er lovhjemmel til beskatning uden om hæverækkefølgen, jf. svar på spørgsmål nr. 787 af 9. september 2014 til Skatteudvalget. FSR henviser til høringssvaret fra FSR, hvor Skatteministeriet har anført, at det vil blive præciseret i et ændringsforslag, at når en sikkerhedsstillelse anses for overført, sker dette udenfor den almindelige hæverækkefølge, ved at et tilsvarende beløb tillægges virksomhedens overskud som anses for hævet af den skattepligtige. FSR anfører endvidere, at den lovtæst, der var allerede i det oprindelige (og fremsatte) lovforslag, dog reelt ikke er ændret på dette punkt.

Der henvises i øvrigt til TfS 2015.455, referat af spørgsmål 584 til Skatteudvalget, og til "Lovændringer af virksomhedsordningen i 2014 – L200 med kommentarer" afsnit 1.4.4.

Det bemærkes ligeledes, at skatteministeren i svar på spørgsmål 586 fra Skatteudvalget i maj 2015 anførte:

"Det er fortsat opfattelsen, at retsvirkningen af virksomhedsskatteovens § 10, stk. 6, er, at beløb anses for overført til den skattepligtige, **hvorved beløbet tillægges virksomhedens indkomst** og anses for hævet af den skattepligtige uden om den almindelige hæverækkefølge." (vores fremhævning).

I udkastet til lovforslaget anføres:

"Beløb, der anses for overført efter 1. pkt., medregnes til den skattepligtiges personlige indkomst i det indkomstår, hvor beløbet anses for overført."

Der synes således ikke at være overensstemmelse mellem ministersvaret og udkastet til lovtæst.

#### **Overgangsregel om lempelse af skattemæssige konsekvenser af træk på kassekredit**

Det foreslås at indføre en valgfri overgangsregel, der skal sikre, at de selvstændigt erhvervsdrivende har mulighed for at udskyde virkningstidspunktet af det ændringsforslag, der blev stillet til lovforslaget til lov nr. 992 af 16. september 2014. Herved er der mulighed for at lempe de skattemæssige konsekvenser af f.eks. et træk på en kassekredit, hvor virksomhedens aktiver står til sikkerhed for denne.

Efter vores opfattelse er det rimeligt at indføre en overgangsregel som foreslået.



I samme forbindelse bør det dog præciseres, at træk på en privat kassekredit i perioden 11. juni – 8. september 2014 ikke udgør en sikkerhedsstillelse, hvis der i perioden forud for 11. juni 2014 var stillet sikkerhed for et højere beløb end trækket på kassekreditten.

Der anføres i udkastet til lovforslaget:

*"I forhold til f.eks. en kassekredit følger det af forarbejderne til lov nr. 992 af 16. september 2014, at der først er stillet sikkerhed, når der trækkes på kassekreditten. Det er først på tidspunktet for et træk på en kassekredit, at der er etableret privat gæld, og derved stillet sikkerhed for privat gæld. Det vil sige, at den selvstændige ikke bliver beskattet af selve trækningsskatten. Samlet set betyder ovenstående, at selvstændigt erhvervsdrivende, der har en kassekredit, beskattes af hvert eneste træk på en kassekredit fra og med den 11. juni 2014, hvis virksomhedens aktiver er stillet til sikkerhed herfor. Det er uden betydning, om en kassekredit er oprettet, og der er stillet sikkerhed herfor, før den 11. juni 2014. Beskatningen er dog maksimeret til sikkerhedsstillelsens størrelse, hvilket vil sige, at beskatningen ikke kan overstige værdien af de aktiver, der er stillet til sikkerhed."*

Det fremgår ikke klart, hverken af lovbemærkningerne eller af bemærkningerne i betænkningen, hvorledes der skal forholdes i relation til træk på en kassekredit i perioden frem til den 11. juni 2014. Ifølge bestemmelsen om kassekredit, som refereret ovenfor, sker der beskatning i takt med, at der trækkes på kassekreditten.

Saldoen på kassekreditter er ikke statisk henover et år, og SKAT og Skatteministeriet har bekræftet, at det er det højeste træk på en kassekredit henover et år, der anses for en sikkerhedsstillelse. Der vil ikke være tale om en ny sikkerhedsstillelse, så længe træk på en kassekredit ikke overstiger det hidtil højeste træk.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at ovenstående også er gældende for træk på en privat kassekredit frem til og med den 10. juni 2014, således at det ikke er saldoen på kassekreditten den 10. juni 2014, der udgør en "gammel sikkerhedsstillelse" men det højeste træk på kassekreditten frem til 10. juni 2014. Dette sikrer, at træk på kassekredit behandles på samme måde både før den 11. juni 2014 og efter den 10. juni 2014.

#### **Yderligere bemærkninger til lov nr. 992 af 16. september 2014**

##### **Hovedaktionærer contra selvstændigt erhvervsdrivende**

Det fremgår som et af hovedformålene med L200, at man vil sidestille den skattemæssige behandling af hovedaktionærer og selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsskatteoven.

Der er forskel på at være hovedaktionær i et ApS/A/S og selvstændigt erhvervsdrivende, der bliver beskattet efter reglerne i virksomhedsskatteoven. Selskabet og hovedaktionæren er 2 selvstændige juridiske enheder, der hver især er selvstændige skattesubjekter og har selvstændig retsevne.



Den erhvervsdrivende, der bliver beskattet i virksomhedsordningen er en og samme person, og han eller hans ægtefælle ejer personligt alle aktiver i virksomhedsordningen. For omverden er det ikke klart, at aktiverne er opdelt i private og virksomhedsaktiver med de konsekvenser, det har.

Hovedaktionærer kan stille deres aktier i selskabet til sikkerhed for privat låneoptagelse. Hovedaktionærerne har her en fortrinsstilling for de selvstændigt erhvervsdrivende i virksomhedsordningen.

I styresignalet af 3. december 2014 vedrørende aktionærlån (SKM2014.825) har man givet mulighed for, at selskabet kan udlodde et aktionærlån, der er beskattet efter ligningslovens § 16 E i et efterfølgende år uden skattemæssige konsekvenser, hvis der er plads til udlodningen rent regnskabsmæssigt. Det harmonerer ikke med, at man lovgivningsmæssigt vil beskatte sikkerhedsstillelser, hvor virksomhedens aktiver er stillet til sikkerhed for lån uden for virksomhedsordningen.

#### **Tidspunktet for beskatning af sikkerhedsstillelse ved indtræden i virksomhedsordningen**

Det fremgår af et svar fra 9. januar 2015 fra SKAT til SEGES, at hvis der er etableret en sikkerhedsstillelse i et indkomstår, hvor virksomhedsordningen ikke er benyttet, bliver sikkerhedsstillelsen beskattet i det indkomstår, hvor man indtræder i virksomhedsordningen. Dette under forudsætning af at:

- sikkerhedsstillelsen stadig eksisterer i det indkomstår, hvor man indtræder i virksomhedsordningen, og
- sikkerhedsstillelsen vedrører gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen og virksomhedens aktiver er stillet til sikkerhed herfor.

#### **Eksempel:**

Kapitalafkastordningen anvendes for indkomståret 2015. I løbet af 2015 stilles der sikkerhed i virksomhedens aktiver, f.eks. i ubehæftede landbrugsmaskiner for lån til køb af en privat bil. I indkomståret 2016 eksisterer sikkerhedsstillelsen stadig. Virksomhedsordningen anvendes for indkomståret 2016. Ifølge SKATs svar til SEGES af 9. januar 2015 vil der ske beskatning af sikkerhedsstillelsen i indkomståret 2016.

Dette synes ikke at være i overensstemmelse med lovteksten, hvor tidspunktet for opgørelsen angives at være det tidspunkt, hvor der stilles sikkerhed. Det fremgår således af § 10, stk. 6, at opgørelsen af beløbet sker på det tidspunkt, hvor der stilles sikkerhed.

Skatteretten følger som udgangspunkt civilretten, og civilretligt er der stillet sikkerhed på det tidspunkt, hvor man har påtaget sig forpligtelsen overfor sine kreditorer eller ved tinglysning.

SKATs svar synes heller ikke at være i overensstemmelse med de almindelige skatteretlige principper i statsskattelovens § 4 om beskatningstidspunktet.

Hvis disse almindelige principper skal fraviges, kræver det en lovhjemmel.

Det vil være relevant at indsætte en hjemmel i forbindelse med fremsættelse af lovforslaget. En sådan bør i givet fald alene have fremtidig virkning.

#### **Flydende sikkerhedsstillelse værdi**

Skatteministeren har under lovforarbejdet og efterfølgende besvaret spørgsmål vedrørende virksomhedspant – såkaldt flydende sikkerhedsstillelse. Af svaret fremgår, at hvis gælden er højere end sikkerhedsstillelsen, vil der ske beskatning ved tilkøb af aktiver, der forøger aktivernes handelsværdi i forhold til værdien på sikkerhedsstillesestidspunktet.

Skatteministeren har i et svar på spørgsmål nr. 362 fra Skatteudvalget anført:

*"Virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, fastslår, at opgørelsen af beløbet efter bestemmelsen skal ske på det tidspunkt, hvor der stilles sikkerhed. I bemærkningerne til virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, jf. ændringsforslag (ændringsforslag nr. 2 i Skatteudvalgets betænkning), som blev stillet i forbindelse med Folketingets behandling af L 200 (folketingssamling 2013-2014), fremgår det endvidere, at sikkerhedsstillelsens størrelse fastlægges som aktivernes handelsværdi, og at det sker på det tidspunkt, hvor aktiver, der indgår i virksomhedsordningen, stilles til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen.*

*Dermed vil værdien af de tilførte aktiver skulle opgøres til handelsværdien på det tidspunkt, hvor aktiverne indgår i virksomheden og derved omfattes af virksomhedspantet."*

Ved fremsættelsen af lovforslaget den 11. juni 2014 blev det forudsat, at indførelsen af justeringerne af virksomhedsskatteloven ikke varigt ville medføre administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Hvis der som anført af skatteministeren skal ske opgørelse til handelsværdien hver gang der sker tilgang af aktiver, omfattet af virksomhedspantet, vil der være tale om betydelige administrative konsekvenser for erhvervslivet.

#### **Krydsende sikkerhedsstillelse**

Det bør præciseres, at der ikke er tale om sikkerhedsstillelse i de situationer, hvor erhvervsdrivendes ægtefæller og samleverer hæfter subsidært for ægtefælles/samlevers gæld.

Situationerne bør sidestilles med solidarisk hæftelse i et interessentskab.

#### **Hvilke sikkerhedsstillelser er omfattet**

Det fremgår ikke klart af lovteksten, hvilke sikkerhedsstillelser, der er omfattet af loven. Ifølge de svar, der blev givet under lovforarbejdet, efterfølgende ministersvar og svar fra SKAT til SEGES, er der ved afklaring heraf lagt op til en konkret vurdering. Denne retstilstand er betænkelig set ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. Den medfører en lang og tung proces f. eks. i forbindelse med sikkerhedsstillelse ved generationsskifte og stiftelse af selskaber. Der skal i alle tilfælde indhentes bindende svar, hvilket fordyrer og forsinker processen.

Dertil kommer problemstillingerne omkring bankernes modregningsadgang, alskyldserklæringer, negativ pledge, underforstået pant, kaution mv.

Kautioner skal i de situationer, hvor der er tale om sikkerhedsstillelse, ifølge udtalelse fra Skatteministeriet, anses for en sikkerhedsstillelse på underskriftstidspunktet, og det skattepligtige beløb udgør hele det beløb, der kautioneres for.

Hvis det er lovgivers hensigt at "beskatte" kautionsforpligtelser allerede på tidspunktet for underskriften, bør det fremgå af lovteksten og alene have fremadrettet virkning.

Kautionsforpligtelsen bør ifølge vores opfattelse overføres efterhånden, som den bliver aktuel. Derved sidestilles sikkerhedsstillelse i form af kaution med sikkerhedsstillelse for private kassekreditter. Disse overføres først på det tidspunkt, hvor der faktisk trækkes på kreditten. Det samme bør være gældende for kaution.

Det bør endvidere præciseres, at der ikke vil være tale om en sikkerhedsstillelse for den erhvervsdrivende, hvis det er ægtefællen, der kautionerer for 3. mands gæld.

#### **Investering i aktier**

Hvis man investerer i en ny virksomhed i personligt regi, skal den nye virksomhed indgå i virksomhedsordningen. Dette fremgår blandt andet af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3. En landmand, der erhverver en privat drevet frisørsalon, som ikke tjener et erhvervsmæssigt formål for landbrugsvirksomheden, skal således lade resultatet fra frisørsalonen indgå i virksomhedsordningen, hvis han anvender virksomhedsordningen.

Sker investeringen i stedet i en frisørsalon, der er organiseret som et ApS/A/S, kan aktierne ikke indgå i virksomhedsordningen.

Hvis der stilles sikkerhed i virksomhedens aktiver for gælden til køb af aktierne, vil der være tale om en sikkerhedsstillelse jf. § 10, stk. 6. Investeringen kan ikke omfattes af § 10, stk. 7, da frisørsalonen ikke tjener et erhvervsmæssigt formål for virksomheden i virksomhedsordningen.

Denne forskelsbehandling forekommer urimelig og ulogisk.

#### **Opgørelse af stuehusets værdi**

I § 10, stk. 8 er der en undtagelsesbestemmelse vedrørende privat gæld i blandet benyttede ejendomme.

Ved opgørelsen af stuehusets værdi i relation til denne bestemmelse kan der ikke ske tillæg af forbedringer til stuehusets anskaffelsessum, jf. mundtlig udtalelse fra Skatteministeriet. Dette forekommer ikke korrekt, når der henses til, at der i mange tilfælde er optaget private lån med sikkerhed i hele ejendommen til forbedring af stuehuset.

Alternativt kan vurderingen for stuehuset anvendes. Forbedringerne på stuehuset vil imidlertid ofte ikke give sig udslag i den offentlige vurdering, der for øvrigt er berostillet.

Bestemmelsen bør efter vores opfattelse ændres, således at forbedringer krone for krone kan tillægges stuehusets anskaffelsessum eller vurderingen, hvor denne ikke afspejler investeringen fuldt ud.

Endvidere bør det i lovteksten præciseres, hvilke måletidspunkter, der gælder, når der er omlagt lån og hjemtaget lån i flere tempi. SKAT har i nogle svar til SEGES beskrevet, hvordan SKAT fortolker reglerne. Disse svar synes ikke i alle tilfælde at have hjemmel i selve lovteksten.

Endelig skaber det problemer at opgøre en eventuel sikkerhedsstillelse i de tilfælde, hvor der foretages om- eller nybygning af f.eks. stuehuse på den landbrugsejendom, som man bebor. Dette gælder både i relation til byggekredit og efterfølgende optagelse af kreditforeningslån.

Bestemmelsen tager i øvrigt ikke højde for de situationer, hvor der er tidsmæssige forskydninger, f.eks. mellem opførelse af stuehus, låneoptagelse og indflytning i dette og lejers udflytning af et stuehus, der fremadrettet skal anvendes til bolig for ejeren.

#### **Optagelse af nyt lån til udskiftning af eksisterende sikkerhedsstillelse**

Det fremgår af § 10 stk. 9, at det er muligt at udskifte en sikkerhedsstillelse, der var etableret den 10. juni 2014 med en ny sikkerhedsstillelse fra og med 11. juni 2014, hvis sikkerhedsstillelsen ikke beløbsmæssigt overstiger den sikkerhedsstillelse, der var den 10. juni 2014. Det beløb, der kan udskiftes, opgøres som det mindste beløb af sikkerhedens størrelse og gældens kursværdi.

Skatteministeriet har i et svar til Finansrådet anført, at hvis der er tale om omlægning af lån, vil omkostninger og kursregulering, der overstiger den hidtidige sikkerhedsstillelse, være omfattet af § 10, stk. 6.

Omkostninger og kursregulering i forbindelse med omlægning af lån, bør ikke anses for at være en ny sikkerhedsstillelse.

Det fremgår af bemærkningerne fra Skatteministeriet i høringsskemaet til L200, at ved udskiftning af sikkerhedsstillelser, er det praksis fra kursgevinstloven, der er afgørende for, om der vil være tale om stiftelse af en ny fordring og dermed en ny sikkerhedsstillelse for debitor. Skatteministeriet bedes i denne forbindelse præcisere, at refinansiering, hvor renten for den kommende periode tilpasses/fastsættes, ikke anses for en ny sikkerhedsstillelse.

#### **Nyt vindue for omvalg af dispositioner for indkomstårene 2013 og 2014**

Der har været massiv fortolkningstvivl om, hvilke sikkerhedsstillelser, der omfattes af L200, ligesom der har været massiv fortolkningstvivl om bagatelgrænsen. Derfor har der ikke været et tilstrækkeligt grundlag for erhvervsdrivende og deres rådgivere til at træffe beslutning ud fra, da der skulle foretages omvalg af dispositioner for indkomståret 2013. Det bemærkes i den forbindelse,

at de sidste svar fra SKAT omkring fortolkningen af bl.a. opgørelsen af stuehusværdien først kom omkring en måned før fristen for omvalg udløb den 31. marts 2015.

Det ville have været hensigtsmæssigt at lade fristen for omvalg for indkomståret 2013 følge fristen for indgivelse af selvangivelsen for indkomståret 2014 (dvs. 1. juli 2015), således at der kunne foretages en samlet bedømmelse af forholdene omfattende begge indkomstår. Imidlertid var det ikke muligt – trods mange opfordringer – at få den daværende skatteminister til at forlænge fristen for omvalg, så den udløb samtidig med fristen for indgivelse af selvangivelsen for indkomståret 2014.

Som følge af den uhensigtsmæssige frist for omvalg for indkomståret 2013 er der foretaget omvalg i en række situationer, hvor det senere har vist sig, at der ikke burde være sket omvalg, ligesom en række omvalg set i bakspejlet burde have været foretaget anderledes end sket.

Derfor bør der gives mulighed for via en lovændring at foretage omvalg for indkomstårene 2013 og 2014.

#### **Bagatelgrænsen**

Lovteksten vedrørende bagatelgrænsen er affattet således:

»Stk. 5 og 8 og § 1, nr. 6, finder ikke anvendelse, hvis den numeriske værdi af en negativ saldo på indskudskontoen såvel primo som ultimo indkomståret begge med tillæg af en eventuel sikkerhedsstillelse den 10. juni 2014 ikke overstiger 500.000 kr.«

Lovteksten bør præciseres, så der ikke er tvivl om, at bagatelgrænsen alene skal gøres op i 2014 og ikke i hvert af de efterfølgende indkomstår.

I samme forbindelse bør den præcisering af reglen af bagatelgrænsen, der fremgår af SKATs Juridiske vejledning, indarbejdes i lovteksten.

Præciseringen lyder således:

Ordene "... såvel primo som ultimo.." skal forstås som "...enten primo eller ultimo...".

Venlig hilsen



Søren Hjorth  
Chefkonsulent  
Økonomi & Virksomhedsledelse



Lone Hauge  
Specialkonsulent  
Økonomi & Virksomhedsledelse

D +45 8740 5220

M +45 3092 1758

[shr@seges.dk](mailto:shr@seges.dk)

D +45 8740 5220

M +45 2926 8132

[lha@seges.dk](mailto:lha@seges.dk)