

27. april 2017
J.nr. 2017-610

Til Folketinget – Skatteudvalget

Til udvalgets orientering fremsendes hermed ændringsforslag til L 103 - Forslag til lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven (Kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter).

Ændringsforslaget er sendt i høring med frist til den 4. maj 2017.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen

Ændringsforslag

til

Forslag til lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven (Kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter) (L 103)

Til § 1

1) I det under *nr. 1* foreslåede § 13, *stk. 7, 1. pkt.*, ændres ”en skattemæssigt transparent enhed, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for den transparente enheds forpligtelser” til: ”et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende”.

[Investerings gennem interessentskaber omfattes af kildeartsbegrænsningen i personskatteloven]

Til § 2

2) Før nr. 1 indsættes som nyt nummer:

”01. I § 2, *stk. 3*, indsættes efter ”virksomhedsordningen”: ”, jf. dog § 13, *stk. 5*”.

[Præcisering af, hvorledes kildeartsbegrænsningen virker, i forhold til at flere virksomheder behandles som én virksomhed i relation til virksomhedsordningen]

3) I det under *nr. 1* foreslåede § 13, *stk. 5, 1. pkt.*, ændres ”en skattemæssigt transparent enhed, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for den transparente enheds forpligtelser” til: ”et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende”.

[Investerings gennem interessentskaber omfattes af kildeartsbegrænsningen i virksomhedsskatteloven]

Til § 3

4) I *stk.* 2 indsættes efter 2. pkt.:

”Erhverver en skattepligtig omfattet af 2. pkt. en yderligere del af samme virksomhed, har loven heller ikke virkning for indkomst fra denne del af virksomheden. Loven har heller ikke virkning for indkomst fra virksomhed, som er erhvervet fra en samlevende ægtefælle eller som arv eller legat fra et dødsbo eller ved udlevering af dødsbo til længstlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo, når ægtefællen eller afdøde har erhvervet eller påbegyndt virksomheden senest den 13. december 2016.”

[Mulighed for at overtage anpart, uden at anparten omfattes af kildeartsbegrænsningen]

Bemærkninger

Til nr. 1

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 1, at der som § 13, stk. 7, i personskatteloven indsættes en bestemmelse om kildeartsbegrænsning af underskud fra virksomhed drevet i skattemæssigt transparente enheder, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for den transparente enheds forpligtelser, og hvor den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Konkret indebærer det, at der foreslås kildeartsbegrænsning for underskud, der realiseres via deltagelse i partnerselskaber og kommanditselskaber.

I forbindelse med høringen af lovforslaget er det fremført, at den foreslåede kildeartsbegrænsning kan undgå ved at investere gennem et interessentskab, idet der i denne type af virksomheder som udgangspunkt er tale om, at deltagerne har en direkte og personlig hæftelse for virksomhedens forpligtelser. I forbindelse med høringen er der dog anmodet om en stillingtagen til de situationer, hvor hæftelsen i interessentskabet er begrænset f.eks. ved optagelse af lån på non-recourse-vilkår. I høringsskemaet er det tilkendegivet, at det er opfattelsen, at hvis hæftelsen i et interessentskab reelt er begrænset, vil også deltagelse i et interessentskab efter omstændighederne kunne omfattes af lovforslaget. Dette skaber imidlertid reelt usikkerhed om, hvornår deltagelse i interessentskab kan udløse kildeartsbegrænsning.

For at skabe sikkerhed om lovforslagets anvendelsesområde og for at imødegå, at lovforslaget kan omgås via en proformahæftelse, foreslås det at ændre den foreslåede bestemmelse (personskattelovens § 13, stk. 7), således at den foreslåede kildeartsbegrænsning generelt finder anvendelse for virksomhed i et selskab m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende.

Heri ligger der to betingelser, nemlig at der skal være tale om et skattemæssigt transparent selskab m.v., og at dette skal være reguleret af selskabsretlige regler, f.eks. selskabsloven, en selskabsaftale eller lignende. Dette medfører, at den foreslåede kildeartsbegrænsning også vil omfatte underskud i interessentskaber og ikke kun partnerselskaber og kommanditselskaber som oprindeligt foreslået. Et interessentskab er, som partner- og kommanditselskaber, et transparent selskab m.v., ligesom der i interessentskaber som udgangspunkt vil være en selskabsaftale eller en interessentskabsaftale, der regulerer interessentskabet.

I forhold til et udenlandsk selskab m.v. skal vurderingen af, hvorvidt dette er skattemæssigt transparent, ske på baggrund af den danske skattelovgivning, mens vurderingen af, hvorvidt dets forhold er reguleret af selskabsretlige regler, skal ske på baggrund af lovgivningen i det land, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende.

Med den foreslåede ændring finder den foreslåede kildeartsbegrænsning anvendelse for underskud fra virksomhed, der drives i et selskab m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende, og hvor den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentlig omfang.

Det sikres endvidere, at fremtidige investorer ikke vil være i tvivl om, hvorvidt en investering gennem et interessentskab er omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud. Der sker også en yderligere sidestilling med det tidligere anpartsindgreb fra 1989, idet der heller ikke efter disse regler er en sontring i forhold til valg af organisationsform.

Til nr. 2

Det følger af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, at driver den skattepligtige flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed ved anvendelsen af virksomhedsordningen.

Det indebærer, at virksomhedsøkonomien omfatter alle virksomhederne i relation til kravet om regnskabsmæssig adskillelse af økonomien i en privatøkonomi og en virksomhedsøkonomi. Det vil sige, at opgørelse af indskudskonto, konto for opsparet overskud, mellemregningskonto og hæverækkefølgen samt beregning af kapitalafkastet også sker under ét. Modregning af underskud i anden indkomst kan kun ske, hvis underskuddet ikke kan rummes i virksomhedernes samlede overskud for det pågældende indkomstår.

I forbindelse med høringen er det påpeget, at den foreslåede kildeartsbegrænsning strider imod virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, og der er blevet efterspurgt en præcisering af, hvorledes den foreslåede kildeartsbegrænsning påvirker f.eks. opgørelse af indskudskonto, konto for opsparet overskud, mellemregningskonto, hæverækkefølgen samt beregning af kapitalafkast.

Det foreslås derfor at foretage en præcisering af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, således at det fremgår, at samtlige virksomheder behandles som én virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen, men at det skal ske under iagttagelse af den foreslåede kildeartsbegrænsning i virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, jf. lovforslagets § 2, nr. 1.

Den foreslåede kildeartsbegrænsning har således bl.a. betydning for, hvorledes underskud fra virksomhed omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning skal behandles i forhold til indkomst fra andre virksomheder, der er omfattet af virksomhedsordningen. Det vil sige, hvorledes et underskud fra et 10-mandsprojekt skal behandles i forbindelse med sammentællingen af det skattepligtige resultat opgjort under virksomhedsordningen.

Det betyder, at et 10-mandsprojekt, hvor det skattepligtige resultat er negativt (underskud), holdes ude af sammentællingen af det skattepligtige resultat for alle virksomhederne under virksomhedsordningen. 10-mandsprojektets positive skattepligtige resultat medregnes først i sammentællingen af det samlede skattepligtige resultat for alle virksomhederne under virksomhedsordningen, når tidligere indkomstårs underskud fra 10-mandsprojektet er fratrullet i senere indkomstårs overskud.

I forhold til sammentællingen under virksomhedsordningen indgår et 10-mandsprojekt fortsat i opgørelsen af indskudskonto, mellemregningskonto og hæverækkefølgen samt beregning af kapitalafkast, uanset at det skattepligtige resultat er negativt (underskud) for et givent indkomstår.

Til nr. 3

Det foreslås i lovforslagets § 2, nr. 1, at der som § 13, stk. 5, i virksomhedsskatte-loven indsættes en bestemmelse om kildeartsbegrænsning af underskud fra virksomhed drevet i skattemæssigt transparente enheder, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for den transparente enheds forpligtelser, og hvor den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Konkret indebærer det, at der foreslås kildeartsbegrænsning for underskud, der realiseres via deltagelse i partnerselskaber og kommanditselskaber.

I forbindelse med høringen af lovforslaget er det fremført, at den foreslåede kildeartsbegrænsning kan undgås ved at investere gennem et interessentskab, idet der i denne type virksomhed som udgangspunkt er tale om, at deltagerne har en direkte og personlig hæftelse for virksomhedens forpligtelser. I forbindelse med høringen er der dog anmodet om en stillingtagen til de situationer, hvor hæftelsen i interessentskabet er begrænset f.eks. ved optagelse af lån på non-recourse-vilkår. I høringsskemaet tilkendegives det, at det er opfattelsen, at hvis hæftelsen i et interessentskab reelt er begrænset, vil også deltagelse i et interessentskab efter omstændighederne kunne omfattes af lovforslaget. Dette skaber imidlertid reelt en usikkerhed om, hvornår en deltagelse i et interessentskab kan udløse kildeartsbegrænsning.

For at skabe sikkerhed om lovforslagets anvendelsesområde og for at imødegå, at lovforslaget kan omgås via en proformahæftelse, foreslås det at ændre den foreslåede bestemmelse i personskattelovens § 13, stk. 5, således at den foreslåede kildeartsbegrænsning finder anvendelse for virksomhed i et selskab m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende.

Heri ligger der to betingelser, nemlig at der skal være tale om et skattemæssigt transparent selskab m.v., og at dette skal være reguleret af selskabsretlige regler, f.eks. selskabsloven, en selskabsaftale eller lignende. Dette medfører, at den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud også vil omfatte interessentskaber og ikke kun partnerselskaber og kommanditselskaber som oprindeligt foreslået. Et interessentskab er, som partner- og kommanditselskaber, et transparent selskab m.v., ligesom der i interessentskaber som udgangspunkt vil være en selskabsaftale eller en interessentskabsaftale, der regulerer interessentskabet.

I forhold til et udenlandsk selskab m.v. skal vurderingen af, hvorvidt dette er skattemæssigt transparent, ske på baggrund af den danske skattelovgivning, mens vurderingen af, hvorvidt dets forhold er reguleret af selskabsretlige regler, skal ske på baggrund af lovgivningen i det land, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende.

Med den foreslåede ændring finder den foreslåede kildeartsbegrænsning anvendelse for underskud fra virksomhed, der drives i et selskab m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende, og hvor den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentlig omfang.

Det sikres endvidere, at fremtidige investorer ikke vil være i tvivl om, hvorvidt en investering gennem et interessentskab er omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud. Der sker også en yderligere sidestilling med det tidligere anpartsindgreb fra 1989, idet der heller ikke efter disse regler er en sontring i forhold til valg af organisationsform.

Til nr. 4

Det foreslås i lovforslagets § 3, stk. 2, at den foreslåede kildeartsbegrænsning skal have virkning for indkomst fra virksomhed, som den skattepligtige har erhvervet eller påbegyndt på datoen for lovforslagets fremsættelse, den 14. december 2016 eller senere. Det er dernæst foreslået i samme bestemmelse, at den foreslåede kildeartsbegrænsning ikke skal have virkning for indkomst fra den del af en virksomhed, som den skattepligtige har erhvervet eller påbegyndt senest den 13. december 2016.

Den foreslåede kildeartsbegrænsning har således virkning for indkomst fra virksomhed, som den skattepligtige har erhvervet eller påbegyndt den 14. december 2016 eller senere. Det er uden betydning, hvorledes virksomheden er overtaget og fra hvem, f.eks. en ægtefælle eller en anpartshaver fra det samme 10-mandsprojekt.

I forbindelse med høringen af lovforslaget har det været kritiseret, at der indtræder kildeartsbegrænsning af underskud i forbindelse med salg af en anpart til den eksisterende anpartshaverkreds, f.eks. i forbindelse med overtagelse af nødlidende anparter.

For at imødekomme denne kritik foreslås det at indsætte et 3. *pkt.* i lovforslagets § 3, stk. 2, hvorefter loven ikke har virkning, og hvor der således ikke indtræder kildeartsbegrænsning, når den skattepligtige erhverver en yderligere del af den virksomhed, som den skattepligtige allerede havde erhvervet eller påbegyndt senest den 13. december 2016.

Det foreslås således, at der kan ske overdragelse af anparter i 10-mandsprojekter, der eksisterede den 13. december 2016, til andre anpartshavere i samme 10-mandsprojekt, hvis erhververen var anpartshaver den 13. december 2016 og ved erhvervelsen fortsat ejer en andel i 10-mandsprojektet. Ændringsforslaget indebærer således, at der ikke indtræder kildeartsbegrænsning af underskud for erhververen i disse tilfælde, selv om anparterne erhverves fra og med den 14. december 2016.

Det er en betingelse for, at der ikke indtræder kildeartsbegrænsning, at erhververen deltog i virksomheden den 13. december 2016. Det er således ikke være muligt at undgå kildeartsbegrænsning ved overdragelse af anparter til en erhverver, der først er indtrådt i virksomheden efter denne dato.

På samme vis vil en overdragelse af en anpart i et eksisterende 10-mandsprojekt til det skattemæssigt transparente selskab m.v. (eksempelvis ved selskabets overtagelse af nødlidende anparter) ikke betyde, at den foreslåede kildeartsbegrænsning finder anvendelse. En sådan overdragelse anses for at være en overdragelse til de tilbageværende investorer som følge af den skattemæssige transparens. Overdragelsen vil således ikke være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, forudsat at betingelserne er opfyldt.

I forbindelse med høringen af lovforslaget er det også blevet kritiseret, at der indtræder kildeartsbegrænsning af underskud, hvis en anpartshaver overdrager en anpart i et 10-mandsprojekt til ægtefællen i forbindelse med en skilsmisse, eller hvis en anpartshaver afgår ved døden, og den længstlevende ægtefælle får udleveret anparten fra dødsboet.

For at imødekomme denne kritik foreslås det at indsætte et 4. *pkt.* i lovforslagets § 3, stk. 2, hvorefter loven ikke har virkning, hvis ejerandelen er erhvervet fra en ægtefælle eller som arv eller legat fra et dødsbo eller ved udlevering af dødsbo til længstlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo, når ægtefællen eller afdøde har erhvervet eller påbegyndt virksomheden senest den 13. december 2016.

Det vil sige, at ændringsforslaget muliggør overdragelse af f.eks. afdødes ejerandel f.eks. anpartar eller kommanditaktier, uden at der indtræder kildeartsbegrænsning for erhververen (arvingen eller legataren m.v.).

Ændringsforslaget har til formål at undtage erhvervelse af ejerandele fra den foreslåede kildeartsbegrænsning, når afdøde har anskaffet ejerandelen inden lovens virkningstidspunkt og dermed ikke er omfattet af kildeartsbegrænsningen. Afgørende for, om lovforslagets regler finder anvendelse for erhververen, vil herefter være, hvornår afdøde erhvervede virksomheden.

På tilsvarende vis vil det være muligt at overdrage ejerandele til en ægtefælle, herunder ved separation eller skilsmisse, uden at ægtefællen omfattes af lovforslagets regler om kildeartsbegrænsning, hvis blot den hidtidige ejer har erhvervet ejerandelen inden lovens virkningstidspunkt.

Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

De foreslåede ændringer vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige men vil bidrage til, at merprovenuet ved det fremsatte lovforslag gøres mere robust i forhold til omgåelse.

Ændringsforslagene nr. 1 og 3, hvorefter investeringer gennem interessentskaber omfattes af den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud, vurderes at medføre anmodninger om bindende svar til SKAT med henblik på at fastslå, hvorvidt en interessent deltager i en virksomheds drift i væsentligt omfang, og dermed ikke omfattes af kildeartsbegrænsningen. Ændringsforslagene vurderes dog samtidig at medføre færre anmodninger om bindende svar til SKAT med henblik på at afklare, om en investering gennem et interessentskab omfattes af den foreslåede kildeartsbegrænsning.

I forhold til de administrative konsekvenser for det offentlige vurderes det, at ændringsforslagene nr. 1 og 3 medfører løbende udgifter fra 2017 og frem på ca. 0,6 mio. kr. svarende til ét årsværk til sagsbehandling. Udgifterne afholdes inden for Skatteministeriets eksisterende ramme.