


Skatteministeriet

11. maj 2017
J.nr. 2017-610

Til Folketinget – Skatteudvalget

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

Hermed sendes ændringsforslag, som jeg ønsker at stille til 2. behandlingen af ovennævnte lovforslag.

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, og hvor den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang” til: ”et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende”.

[Investering gennem interessentskaber omfattes af kildeartsbegrænsningen i personskatteloven]

2) I det under nr. 1 foreslåede § 13, stk. 7, indsættes efter 2. pkt.:

”1. og 2. pkt. gælder dog ikke, hvis den skattepligtige deltager eller i mindst 36 måneder af sin ejertid har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang.”

[Generationsskifte i skattemæssigt transparente selskaber m.v. undtages fra kildeartsbegrænsningen i personskatteloven]

Til § 2

3) 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]

4) 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, og hvor den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang” til: ”et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende”.

[Investering gennem interessentskaber omfattes af kildeartsbegrænsningen i virksomhedsskatteoven]

5) I det under nr. 1 foreslåede § 13, stk. 5, indsættes som 3. pkt.:

”1. og 2. pkt. gælder dog ikke, hvis den skattepligtige deltager eller i mindst 36 måneder af sin ejertid har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang.”

[Generationsskifte gennem skattemæssigt transparente selskaber m.v. undtages fra kildeartsbegrænsningen i virksomhedsskatteoven]

Til § 3

6) I stk. 2 ændres to steder ”14. december 2016” til: ”11. maj 2017”, og tre steder ændres ”13. december 2016” til: ”10. maj 2017”.

[Ændring af virkningstidspunktet for den foreslåede kildeartsbegrænsning]

7) I stk. 2 indsættes efter 2. pkt.:

”Erhverver en skattepligtig omfattes af 2. pkt. en yderligere del af samme virksomhed, eller erhverver en skattepligtig en virksomhed fra en ægtefælle eller som arv eller legat fra et dødsbo eller ved udlevering af dødsbo til længstlevende ægtefælle til hensiden i uskiftet bo, hvor ægtefællen eller afdøde har erhvervet eller påbegyndt virksomheden senest den 10. maj 2017, anses erhververen for at have erhvervet virksomheden på samme tidspunkt som overdrageren.”

[Mulighed for at overtage anparten, 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 undgås 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 klarhed om den foreslåede kildeartsbegrænsnings anvendelsesområde og for at imødegå, at kildeartsbegrænsningen 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 selskabslovgivning, 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 selskabslovgivningen, f.eks. selskabslovens regler om partnerselskaber (kommanditaktieselskaber), en selskabsaftale eller lignende.

På de områder, hvor der ikke er selskabslovgivning, er en selskabsaftale sædvanligvis grundlaget for den løbende regulering af selskabsdeltagernes indbyrdes forhold. Det er normalt også det afgørende retsgrundlag i forholdet til omverdenen – herunder medkontrahenter og myndigheder.

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

skattemæssigt 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 selskabslovgivning, skal ske på baggrund af den selskabslovgivning, der findes i det land, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende, som f.eks. den engelske lov "the Limited Partnerships Act 1907", som fastlægger rammerne for et Limited Partnership, der på mange måde minder om et kommanditselskab i dansk ret.

Med den foreslåede ændring foreslås det, at den foreslåede kildeartsbegrænsning, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, skal finde 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 selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende.

Bestemmelsen vil derimod som udgangspunkt ikke omfatte situationer, hvor personer i fællesskab (sameje) uformelt ejer et eller flere aktiver, uden at der foreligger et driftsfællesskab, der rækker ud over det interne forhold mellem de personer, der er en del af fællesskabet. Det vil dog være en forudsætning, at der ikke er indgået en selskabsaftale, der regulerer selskabsdeltagernes indbyrdes forhold og forholdet til omverdenen – herunder medkontrahenter og myndigheder.

Hensigten med forslaget om, at kun de transparente selskaber m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende, omfattes, er netop at friholde uformelle samejer for kildeartsbegrænsningen, eksempelvis et uformelt sameje af en ejendom mellem familiemedlemmer.

Det sikres endvidere, at fremtidige investorer vil være bekendt med, om en investering gennem et interessentskab er omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud.

Ved den foreslåede ændring sker der 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.

I lovforslagets § 1, nr. 1 (indsættelse af personskattelovens § 13, stk. 7), er det foreslået, at det skal være en forudsætning for at blive omfattet af kildeartsbegrænsningen, at den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Med ændringsforslaget foreslås det, at denne betingelse udgår af 1. pkt., men at betingelsen indsættes som et 3. pkt., jf. ændringsforslags nr. 2. Ændringen sker for at skabe klarhed omkring kravet til væsentlig arbejdsindsats.

Til nr. 2

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.

For at skabe klarhed om den foreslåede kildeartsbegrænsnings anvendelsesområde og for at sikre imod, at kildeartsbegrænsningen hindrer generationsskifte i virksomheder, foreslås det at foretage en tilføjelse til den foreslåede § 13, stk. 7, i personskatteloven.

Det foreslås således, at den foreslåede kildeartsbegrænsning heller ikke skal finde anvendelse, såfremt den skattepligtige deltager eller i mindst 36 måneder af sin ejertid har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Ved afgørelsen af, om den skattepligtige anses for at deltage i virksomhedens drift i væsentlig omfang gælder den samme praksis, som gælder i forhold anpartsreglerne, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9. Som en vejledende regel anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats.

De 36 måneder med væsentlig arbejdsindsats behøver ikke være inden for samme periode, når blot der i de enkelte måneder er ydet en væsentlig arbejdsindsats.

Med den foreslåede ændring af den foreslåede kildeartsbegrænsning, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, sikres der også en øget adgang til generationsskifte. Den hidtidige ejer af virksomheden, som tidligere har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang, kan i forbindelse med et glidende generationsskifte nedtrappe sit engagement i virksomheden, herunder deltagelsen i den daglige drift. Hvis den pågældende fortsat ejer en andel af virksomheden, vil ejerandelen - som følge af, at den pågældende har udøvet en væsentlig arbejdsindsats i mindst 36 måneder, mens vedkommende ejede virksomheden - fortsat ikke være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning.

Til nr. 3

Det følger af virksomhedsskatteovens § 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 opspareret 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 virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3, og der er blevet efterspurgt en præcisering af, hvorledes den foreslåede kildeartsbegrænsning påvirker f.eks. opgørelse af indskudskonto, konto for opspareret overskud, mellemregningskonto, hæverækkefølgen samt beregning af kapitalafkast.

Det foreslås derfor at foretage en præcisering af virksomhedsskatteovens § 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 virksomhedsskatteovens § 13, stk. 5, jf. lovforslagets § 2, nr. 1.

Den foreslåede kildeartsbegrænsning har således bl.a. betydning for, hvorledes underskud fra virksomhed omfattes 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 fratrukket i senere indkomstårs overskud fra samme projekt.

I forhold til sammentællingen under virksomhedsordningen indgår et 10-mandsprojekt fortsat i opgørelsen af indskudskonto og kapitalafkastgrundlag, uanset at det skattepligtige resultat er negativt (underskud) for et givent indkomstår. Det vil sige, at indskudskonto og kapitalafkastgrundlag ikke skal korrigeres for aktiver og gæld, der vedrører et 10-mandsprojekt, fordi det giver underskud i et givent år.

Til nr. 4

Det foreslås i lovforslagets § 2, nr. 1, at der som § 13, stk. 5, i virksomhedsskatteoven 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 kommanditelskaber.

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 klarhed om den foreslåede kildeartsbegrænsnings anvendelsesområde og for at imødegå, at kildeartsbegrænsningen kan omgås via en proformahæftelse, foreslås det at ændre den foreslåede bestemmelse i virksomhedsskatteovens § 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 selskabslovgivning, 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 selskabslovgivningen, f.eks. selskabslovens regler om partnerselskaber (kommanditaktieselskaber), en selskabsaftale eller lignende.

På de områder, hvor der ikke er selskabslovgivning, er en selskabsaftale sædvanligvis grundlaget for den løbende regulering af selskabsdeltagernes indbyrdes forhold. Det er normalt også det afgørende retsgrundlag i forholdet til omverdenen – herunder medkontrahenter og myndigheder.

Dette medfører, at den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud også vil omfatte interessentskaber og ikke kun partnerselskaber og kommanditelskaber som oprindeligt foreslået. Et interessentskab er, som partner- og kommanditelskaber, et skattemæssigt 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 selskabslovgivning, skal ske på

baggrund af den selskabslovgivning, der findes i det land, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende, som f.eks. den engelske lov "the Limited Partnerships Act 1907", som fastlægger rammerne for et Limited Partnership, der på mange måde minder om et kommanditselskab i dansk ret.

Med den foreslåede ændring foreslås det, at den foreslåede kildeartsbegrænsning, jf. lovforslagets § 2, nr. 1, skal finde 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 selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende.

Bestemmelsen vil derimod som udgangspunkt ikke omfatte situationer, hvor personer i fællesskab (sameje) uformelt ejer et eller flere aktiv(er), uden at der foreligger et driftsfællesskab, der rækker ud over det interne forhold mellem de personer, der er en del af fællesskabet. Det vil dog være en forudsætning, at der ikke er indgået en selskabsaftale, der regulerer selskabsdeltagernes indbyrdes forhold og forholdet til omverdenen – herunder medkontrahenter og myndigheder.

Hensigten med forslaget om, at kun transparente selskaber m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende, omfattes, er netop at friholde uformelle samejer for kildeartsbegrænsningen, eksempelvis et uformelt sameje af en ejendom mellem familiemedlemmer.

Det sikres endvidere, at fremtidige investorer vil være bekendt med, om en investering gennem et interessentskab er omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud.

Ved den foreslåede ændring sker der 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.

I lovforslagets § 2, nr. 1 (indsættelse af virksomhedsskatteovens § 13, stk. 5), er det foreslået, at det skal være en forudsætning for at blive omfattet af kildeartsbegrænsningen, at den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Med ændringsforslaget foreslås det, at denne betingelse udgår af 1. pkt., men at betingelsen indsættes som et 3. pkt., jf. ændringsforslag nr. 5. Ændringen sker for at skabe klarhed omkring kravet om væsentlig arbejdsindsats.

Til nr. 5

Det foreslås i lovforslagets § 2, nr. 1, at der som § 13, stk. 5, i virksomhedsskatteoven 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.

For at skabe klarhed om den foreslåede kildeartsbegrænsnings anvendelsesområde og for at sikre imod, at kildeartsbegrænsningen hindrer generationsskifte i virksomheder, foreslås det at foretage en tilføjelse til den foreslåede § 13, stk. 5, i virksomhedsskatteoven.

Det foreslås således, at den foreslåede kildeartsbegrænsning heller ikke skal finde anvendelse, såfremt den skattepligtige deltager eller i mindst 36 måneder af sin ejertid har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Ved afgørelsen af, om den skattepligtige anses for at deltage i virksomhedens drift i væsentlig omfang gælder den samme praksis som gælder for anpartsreglerne, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9. Som en vejledende regel anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats.

De 36 måneder med væsentlig arbejdsindsats behøver ikke være inden for samme periode, når blot der i de enkelte måneder er ydet en væsentlig arbejdsindsats.

Med den foreslåede ændring af den foreslåede kildeartsbegrænsning, jf. lovforslagets § 2, nr. 1, sikres der også en øget adgang til generationsskifte. Den hidtidige ejer af virksomheden, som tidligere har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang, kan i forbindelse med et glidende generationsskifte nedtrappe sit engagement i virksomheden, herunder deltagelsen i den daglige drift. Hvis den pågældende fortsat ejer en andel af virksomheden, vil ejerandelen – som følge af, at den pågældende har udøvet en væsentlig arbejdsindsats i mindst 36 måneder, mens vedkommende ejede virksomheden – fortsat ikke være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning.

Til nr. 6

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 foreslåede virkningstidspunktet blev vurderet nødvendigt, fordi der ellers ville være en nærliggende risiko for, at skattepligtige, der ved lovforslagets fremsættelse endnu ikke havde indgået aftale om deltagelse i et 10-mandsprojekt, ville fremrykke beslutningen herom til før lovens virkningstidspunkt, hvorved de ville have opnået mulighed for fradrag i anden indkomst, f.eks. lønindkomst.

Det foreslås at udskyde virkningstidspunktet generelt fra den 14. december 2016 til den 11. maj 2017. Det vil sige, at den foreslåede kildeartsbegrænsning i personskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 7) og i virksomhedsskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 5) tillægges virkning for indkomst i virksomhed, der er erhvervet eller påbegyndt fra og med tidspunktet for ændringsforslagenes oversendelse til Folketingets Skatteudvalg. Herved sikres det, at de under nr. 1 og 4 foreslåede ændringer, hvorefter interessentskaber omfattes af den foreslåede kildeartsbegrænsning, ikke får tilbagevirkende kraft.

Til nr. 7

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 (foreslået ændret til den 11. maj 2017, jf. ændringsforslag nr. 6). 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 (foreslået ændret til den 10. maj 2017, jf. ændringsforslag nr. 6).

Den foreslåede kildeartsbegrænsning har således virkning for indkomst fra virksomhed, som den skattepligtige har erhvervet eller påbegyndt på tidspunktet for lovforslagets virkningstidspunkt 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. På tilsvarende vis blev det ved høringen af lovforslaget også 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 eller en arving får udleveret anparten fra dødsboet.

For at imødekomme denne kritik foreslås det efter 2. pkt. at indsætte et 3. pkt. i lovforslagets § 3, stk. 2, hvorefter en skattepligtig, der allerede ved lovforslagets virkningstidspunkt ejer en anpart, erhverver en yderligere del af samme virksomhed, anses for at have erhvervet virksomheden på samme tidspunkt som overdrageren. Endvidere foreslås det, at en skattepligtig, der erhverver en virksomhed fra en ægtefælle eller som arv eller legat fra et dødsbo eller ved udlevering af dødsbo

til længstlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo, hvor ægtefællen eller afdøde har erhvervet eller påbegyndt virksomhedens senest den 10. maj 2017, anses for at have erhvervet virksomheden på samme tidspunkt som overdrageren.

Det vil sige, at der foreslås en bestemmelse om succession i ejertiden, hvilket indebærer, at erhververen i de nævnte situationer ikke vil blive omfattet af kildeartsbegrænsningen, fordi overdrageren ejede eller anses for at have ejet virksomheden eller andelen den 10. maj 2017.

Det foreslås således for det første, at der kan ske overdragelse af brugte anparter i 10-mandsprojekter, der eksisterede den 10. maj 2017, til andre anpartshavere i samme 10-mandsprojekt, hvis erhververen var anpartshaver den 10. maj 2017 og ved erhvervelsen fortsat ejer en andel i 10-mandsprojektet. Denne undtagelse indebærer således, at der ikke indtræder kildeartsbegrænsning af underskud for erhververen i disse tilfælde, selv om anparterne erhverves fra og med den 11. maj 2017.

Det er en betingelse for, at der ikke indtræder kildeartsbegrænsning, at erhververen deltog i virksomheden den 10. maj 2017. 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.

Det foreslås for det andet at muliggøre overdragelse af f.eks. afdødes ejerandel f.eks. anparter eller kommanditaktier, uden at der indtræder kildeartsbegrænsning for erhververen (arvingen eller legatøren m.v.).

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

Hermed sikres det, at den foreslåede kildeartsbegrænsning ikke finder anvendelse ved overdragelse af anparter til en ægtefælle, en arving eller legatar fra en overdrager, der har eller anses for at have ejet anparterne den 10. maj 2017.

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 4, 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. I forhold til det fremsatte lovforslag vurderes de foreslåede ændringer 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 4 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.