

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10348 af 19/12/2017 (Gældende)

Kildeartsbegrænsning, personskattelovens § 13, stk. 7, landbrugsejendom, interessentskab, arbejdstidskrav

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1238978

Kildeartsbegrænsning, personskattelovens § 13, stk. 7, landbrugsejendom, interessentskab, arbejdstidskrav

Skatterådet fandt, at spørger vil være omfattet af kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7, såfremt spørger pr. 1. januar 20XX erhverver 50% af landbrugsejendom X fra sine forældre. Ved lov nr. 682 af 8. juni 2017 blev der i personskatteloven § 13, stk. 7 indsat en bestemmelse om kildeartsbegrænsning af fysiske personers underskud fra virksomhed drevet i skattemæssigt transparente selskaber. Lovforslaget om kildeartsbegrænsning undergik betydelige ændringer under folketingsbehandlingen, herunder at anvendelsesområdet for kildeartsbegrænsningen blev udvidet til også at omfatte underskud i interessentskaber, og ikke kun partnerselskaber og kommanditselskaber som oprindeligt foreslået. Det er Skatterådets vurdering, at det af spørger og spørgers forældre påtænkte generationsskifte, hvorefter spørger skal overtage halvdelen af landbrugsejendommen og deltage aktivt i landbrugsdriften i fællesskab med sin far, herunder at begge kommer til at hæfte ubegrænset for landbrugsejendommens forpligtelser, efter en samlet vurdering må anses for stiftelse af et interessentskab og ikke et "uformelt" sameje, fordi der efter Skatterådets opfattelse vil opstå et erhvervsmæssigt driftsfællesskab mellem spørger og spørgers far vedrørende landbrugsejendommen. Det er endvidere Skatterådets vurdering, at det aftalegrundlag, som skal regulere samvirket om landbrugsejendommen, må anses for en interessentskabsaftale. Henset til, at der efter Skatterådets opfattelse vil opstå et interessentskab mellem spørger og spørgers far vedrørende landbrugsejendommen, vil spørger som udgangspunkt være omfattet af kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7, medmindre spørger opfylder arbejdstidskravet. Spørger har oplyst, at spørger vil deltage aktivt i driften i landbruget. Efter det oplyste vil spørger levere en arbejdsindsats på mere end 150 timer pr. måned, i de perioder, hvor der er sæson i landbruget samt levere et væsentligt antal arbejdstimer i perioder med påkrævet markarbejde. På denne baggrund er det Skatterådets opfattelse, at spørger vil opfylde arbejdstidskravet i personskattelovens § 13, stk. 7, og derfor ikke vil være omfattet af kildeartsbegrænsningen.

Skatterådsmøde 19. december 2017 - SKM2018. 18. SR

Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at spørger ikke er omfattet af personskattelovens § 13, stk. 7, såfremt spørger pr. 1. januar 20XX erhverver 50% af landbruget X fra sine forældre? I forbindelse med den påtænkte overdragelse af landbrug X vil der blive indgået en samejeoverenskomst, som giver spørgeren fortrinsret til køb af forældrenes 50 % eller alternativt regulere forholdene, såfremt parterne bliver "uvenner"/ønsker at ophæve samejet.
2. Såfremt SKAT svarer "nej" til spørgsmål 1, kan SKAT så bekræfte, at spørger ikke er omfattet af lov nr. 682 af 8. juni 2017, fordi spørger opfylder "arbejdstidskravet" og dermed undtages fra lovændringen?

Svar

1. Nej
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers forældre påtænker at indlede et glidende generationsskifte ved at overdrage 50 % af den faderen tilhørende landbrugsejendom X til spørger.

Overdragelsen påregnes gennemført pr. 1. januar 20XX.

Det er hensigten, at ejendommen som hidtil skal drives af faderen, indtil det tidspunkt, hvor spørger har afbrudt sit ansættelsesforhold hos virksomhed Y den 30. juni 20XX.

Efterfølgende vil spørger deltage aktivt i driften, idet omfang dette er foreneligt med hans øvrige indtægtsgivende hverv.

Parterne ønsker en afklaring af, hvorvidt den påtænkte overdragelse vil være omfattet af de ved lov nr. 682 af 8. juni 2017 indførte regler om underskudsbegrænsning for deltagere i transparente selskaber.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1:

Den 2. juni 2017 blev der vedtaget en ny lov L 103 (lov nr. 682 af 8. juni 2017) om såkaldt "kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter".

Formålet med indgrebet var ifølge lovforslaget at begrænse muligheden for fradrag af underskud i den personlige indkomst ved investeringer i de såkaldte 10 mandsprojekter, hvor deltagerne alene hæfter begrænset for selskabets forpligtelser, (f. eks. i kommanditselskaber), og hvor den pågældende ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Underskud fra sådanne investeringer vil fremadrettet alene kunne modregnes i senere overskud fra samme investering.

Det fremgår imidlertid af betænkningen til lovforslaget (side 3), og de deri indeholdte forslag til ændringer af lovforslaget, at *"den foreslåede kildeartsbegrænsning også vil omfatte underskud i interessentskaber, og ikke kun partnerselskaber og kommanditselskaber som oprindeligt foreslået"*.

Baggrunden for, at også interessentskaber kan blive omfattet, er, at det i forbindelse med lovbehandlingen kom frem, at det også er muligt at begrænse hæftelsen for deltagere i et interessentskab (f. eks. ved at optage lån på "non recoursevilkår").

Såfremt spørger den 1. januar 20XX erhverver 50% af landbrugsejendom X, vil det ske uden en begrænsning af hæftelsen.

Det er således vores opfattelse, at det ovennævnte indgreb som er gennemført ved lov nr. 682 af 8. juni 2017, ikke er gældende ved spørgers overtagelse af 50% af landbrugsejendom X, da der ikke i forbindelse med overtagelsen er tale om lån eller andre sikringsakter som begrænser hæftelsen.

I forbindelse med overtagelse af 50% af landbrugsejendom X, vil der blive udarbejdet en samejeoverenskomst. Det er normalt i virksomheder med ubegrænset hæftelse at indgå en samejeoverenskomst, som regulerer forhold om fx hvorledes de løbende indtægter og udgifter skal fordeles, hvis der skal optages lån, samt hvorledes parterne skal forholde sig, såfremt den ene part ønsker at udtræde af samejet.

Af bestemmelsen i den nye § 13, stk. 7 i personskatteloven fremgår det, at *"Underskud fra en virksomhed, der drives i et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale el. lign, kan ikke fradrages i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst."*

Det fremgår dog af betænkningen af 24. maj 2017 til lovændringen, at de nye bestemmelser om underskudsbegrænsning som udgangspunkt ikke omfatter 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.

Der indgås efter vores opfattelse ikke en "selskabsaftale", som regulerer selskabsdeltagernes indbyrdes forhold og forholdet til omverdenen – herunder medkontrahenter og myndigheder. Der indgås alene en samejeoverenskomst som blandt andet beskriver hvorledes parterne skal forholde sig, såfremt den ene part ønsker at udtræde af samejet. Som tidligere anført, hæfter parterne begge ubegrænset for alle forpligtelser, hvilket også er det mest normale i interessentskabsforhold.

Da det ikke er planen at indgå en "selskabsaftale" mellem spørger og spørgers far, som skal regulere den indbyrdes fordeling af over- eller underskud eller den indbyrdes hæftelse såvel parterne imellem som over for omverdenen, er det vores opfattelse, at det fremtidige sameje og driftsfællesskab, allerede af denne grund, ikke bør falde ind under de nu vedtagne regelændringer.

Der er på nuværende tidspunkt ikke udarbejdet samejeoverenskomst.

Spørgeren og dennes forældre har sammen med familiens advokat drøftet vilkårene for det planlagte generationsskifte, herunder indholdet af overdragelsesaftale og samejeoverenskomst. Der har samtidig været drøftelser om udfærdigelse af testamenter mv., som skal tilsikre, at ejendommen kan forblive i familiens eje.

Det er hensigten, at overdragelsen af 50% af forældrenes landbrugsejendom skal gennemføres pr. 1. januar 20XX. Det har været familiens hensigt – hvis muligt – at afvente udfaldet af anmodningen om bindende svar, inden der udfærdiges endelige dokumenter vedrørende overdragelsen.

Spørger og hans forældre har aftalt, at den fremtidige samejeoverenskomst skal indeholde følgende elementer:

- Ejendommen – der er en familieejendom – skal ejes i lige sameje
- Hver part skal eje en ideel andel på 50% af den samlede ejendom – skov, jord, bygninger, maskiner og beholdninger
- Hver part skal hæfte personligt og ubegrænset for ejendommens udgifter og gæld
- Det årlige driftsresultat skal fordeles ligeligt – dog med mulighed for særskilt honorering af personlig arbejdsindsats
- Begge parter skal have bopælsret på ejendommen
- Spørgers forældre skal have ret til at opretholde en bolig på ejendommen, så længe spørger ejer ejendommen
- Ønsker den ene ejer at sælge sin andel af ejendommen, skal den anden part i første række og spørgers søskende i anden række have forkøbsret til markedspris til den andel, der ønskes afstået
- Begge parter forpligter sig til at eje sin ideelle andel af ejendommen som særeje

Her vil vi særskilt fremhæve, at som det fremgår ovenfor under indhold af fremtidig samejeoverenskomst, så vil der være personlig og ubegrænset hæftelse for ejendommens udgifter og gæld, og således ikke en begrænset hæftelse via f.eks. et kommanditselskab, hvor der ifølge lovændringen sker en begrænsning i anvendelse af underskud.

Efter vores opfattelse bør SKAT således besvare spørgsmål 1 med "ja", hvorefter spørgsmål 2 bortfalder.

Spørgsmål 2

Indledningsvis bemærkes, at oplysningerne om den påtænkte fremtidige arbejdsindsats alene er medtaget for at imødegå den situation, hvor Skatterådet – mod forventning – måtte nå frem til, at den påtænkte disposition kan være omfattet af lov nr. 682 af 8. juni 2017.

Spørger havde lang tid forud for drøftelserne med sine forældre om overtagelse af 50 % af landbrugsejendommen indgået kontrakt med virksomhed Y for perioden juni 20XX – juni 20XX. Denne kontrakt

nødvendiggør, at spørger som beskrevet i anmodningen om bindende svar, vil opholde sig uden for Riget i hovedparten af den periode, hvor kontrakten løber.

– Kontrakten med virksomhed Y bevirker, at spørger efter den påtænkte overtagelse af 50 % af landbrugsejendom X pr. 1. januar 20XX vil være afskåret fra at deltage aktivt i driften i perioden for overtagelsen 1. januar og frem til kontraktens udløb pr. 30. juni 20XX.

En ejendom af samme størrelse og med samme drift som landbrugsejendom X vil i teorien kunne drives af en person, der varetager et lønmodtagerjob sideløbende med driften. Hertil kommer at arbejdsopgaverne ikke fordeles sig jævnt over hele kalenderåret.

Henset til den hidtidige driftsform forventes det, at der vil være perioder som kræver et ekstraordinært antal arbejdstimer, ligesom der omvendt vil være perioder med tomgang.

Det påregnes at spørger i perioder med påkrævet markarbejde – fx ved såning og høst – vil præstere en væsentlig arbejdsindsats i driften.

Vi skal i den anledning tillade os at henvise til reglerne i etablerings- og iværksætterkontolovens § 5, stk. 2, hvorefter etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed bl.a. kræver, at kontohaveren eller dennes ægtefælle skal deltage i virksomheden med en personlig arbejdsindsats i ikke uvæsentligt omfang.

Af SKATs Juridiske Vejledning C. C. 2.6.3 fremgår det, at man ved afgørelsen af om en arbejdsindsats kan anses som ”ikke uvæsentlig” kan anvende en arbejdsindsats på mindst 50 timer månedligt som en vejledende norm.

Samme sted anføres det, at:

”Kravet om en ikke uvæsentlig arbejdsindsats kan være opfyldt, selvom der er tale om en sæsonbetonet virksomhed. I en sæsonbetonet virksomhed, der kun er i drift fx 3 måneder om året, vil kontohaveren eller dennes ægtefælle opfylde kravet om en ikke uvæsentlig arbejdsindsats, hvis der i alt ydes en arbejdsindsats på mindst 50 timer månedligt i de 3 måneder, sæsonen varer, i alt 150 timer”.

Det er forventningen, at spørger i de perioder, hvor der er ”sæson” i landbruget vil arbejde væsentligt mere end 150 timer pr. måned på landbrugsejendom X.

Det er en yderligere betingelse for at blive omfattet af lovændringen, at en ”interessent” ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Med væsentligt omfang menes som vejledende regel en arbejdsindsats på mindst 50 timer månedligt.

Da spørger i det fremtidige sameje efter det oplyste påregner at deltage aktivt i ejendommens drift i de lange perioder, hvor han er hjemme, bør han også af denne grund være undtaget fra de ny regler.

Det skal i den forbindelse nævnes, at det fremgår af juridisk vejledning, C. C. 2.6.3 Etablering og efterbeskatning ved etablering efter etableringskontoloven, at kravet omkring en ikke uvæsentlig arbejdsindsats kan være opfyldt, selvom der er tale om en sæsonbetonet virksomhed, således at forstå, at hvis virksomheden kun er i drift fx 4 måneder om året, vil arbejdskravet være opfyldt, såfremt der ydes en arbejdsindsats på mindst 50 timer pr. måned i den periode hvor sæsonen varer.

Hertil kommer, at det i de ny lovbestemmelser særligt er indføjet, at den skattepligtige ikke vil være omfattet af lovindgrebet, såfremt den skattepligtige deltager eller i mindst 36 måneder af sin ejertid har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Som det fremgår af betænkningen af 24. maj 2017 behøver de 36 måneder ikke være inden for samme periode, når blot der i de enkelte måneder er ydet en væsentlig arbejdsindsats. Herved sikres der en øget adgang til et glidende generationsskifte. Således vil betingelsen om en væsentlig arbejdsindsats kunne opfyldes over den kommende ejertid.

Samlet set er det vores opfattelse, at såvel spørgers arbejdsindsats, samt det forhold, at spørgers hæftelse fx ikke er begrænset, samt det ovenfor anførte omkring sameje, bør medføre, at han ikke vil blive underlagt en kildeartsbegrænsning af et underskud i virksomheden.

Såfremt SKAT ikke har svaret bekræftende på spørgsmål 1, bør SKAT efter vores opfattelse besvare spørgsmål 2 med ”ja”.

Spørgers høringssvar

Ad spørgsmål 1)

Det er fortsat vores opfattelse, at den påtænkte overdragelse af 50% af landbrugsejendom X til spørger ikke bør anses for omfattet af reglerne om underskudsbegrænsning i PSL § 13, stk. 7.

Det anføres i fremstillingen, at ændringen af det oprindeligt fremsatte lovforslag fra at omfatte ”skattemæssigt transparente enheder, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for den transparente enheds forpligtelser” til i stedet at skulle gælde for ”et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab mv., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende”, var begrundet i, at man tillige ønskede at inkludere investeringer gennem interessentskaber, hvor hæftelsen i interessentskabet er gjort begrænset fx ved optagelse af lån på non-recourse-vilkår.

Det sameje, der etableres, når spørger overtager 50% af landbrugsejendom X, vil ikke medføre nogen aktuel eller fremtidig aftale om hæftelse for gæld på non-recourse vilkår, ligesom det ikke er hensigten at indgå andre former for aftaler, der vil medføre en begrænsning i ejernes hæftelse for de lån mv., der vil være tilknyttet ejendommen.

I sagsfremstillingen citeres følgende fra forarbejderne:

”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 udover det interne forhold mellem de personer der er en del af fællesjet. 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 (vores fremhævnning).

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

Den påtænkte overdragelse af 50% af landbrugsejendom X vil ikke indebære nogen indgåelse af en selskabsaftale, der ”regulerer forholdet til omverdenen – herunder medkontrahenter og myndigheder. ”

Henset til at der er tale om fuld hæftelse for gæld og der ikke vil blive indgået nogen selskabsaftale som indskrænker hæftelse i forhold til omverdenen, herunder medkontrahenter og myndigheder, er det fortsat vores opfattelse, at den påtænkte overdragelse alene fører til etableringen af et sameje uden underskudsbegrænsning, der som anført i lovbemærkningerne bør henføres under kategorien ”et uformelt sameje af en ejendom mellem familiemedlemmer”.

Det er også vores vurdering, at det fremgår klart af betænkningen afgivet af skatteudvalget den 24. maj 2017 i bemærkningerne til Ad 1 på side 3, at der ikke i ovenstående situation skal ske underskudsbe- grænsning.

Det har efter vores vurdering ikke været tilsigtet fra lovgivers side, at et uformelt sameje som dette, skulle være omfattet af de nye lovbestemmelser, hvilket også klart fremgår af lovbemærkningerne.

Vi skal navnlig fremhæve, at en aftale mellem familiemedlemmer, der ejer en ejendom i sameje, ikke bør kvalificeres som en selskabslignende aftale, såfremt denne aftale, alene regulerer det indbyrdes forhold parterne imellem. Der tænkes hermed på aftaler, som eksempelvis fastlægger, hvad der skal gælde mht. de enkelte familiemedlemmers ind- og udtræden af samejet. Det forhold, at der foreligger et driftsfællesskab vedrørende ejendommen medfører ikke, at det ikke kan anses for at være et uformelt sameje mellem parterne.

Det uformelle sameje regulerer ikke forholdet over for omverdenen, og det må efter vores opfattelse tillægges afgørende betydning, som det også fremgår af lovbemærkningerne.

Ad Spørgsmål 2)

Vi kan tiltræde SKATs indstilling på dette punkt, idet det særligt skal fremhæves, at såvel overdrager som erhverver begge fremadrettet skal deltage aktivt i driften af virksomheden, ligesom overdrager frem til aftalens indgåelse har deltaget i driften i et væsentligt omfang.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger ikke er omfattet af personskattelovens § 13, stk. 7, såfremt spørger pr. 1. januar 20XX erhverver 50% af landbrugsejendom X fra sine forældre? I forbindelse med den påtænkte overdragelse af landbruget vil der blive indgået en samejeoverenskomst, som giver spørger fortrinsret til køb af forældrenes 50 % eller alternativt regulere forholdene, såfremt parterne bliver ”uvenner”/ønsker at ophæve samejet.

Begrundelse

Sagen drejer sig om, hvorvidt spørger vil blive omfattet af kildeartsbegrænsningen, som blev indsat ved lov nr. 682 af 8. juni 2017, såfremt spørger den 1. januar 20XX erhverver 50 % af sine forældres landbrug som led i et generationsskifte.

Retsgrundlag

Ved lov nr. 682 af 8. juni 2017 blev der i personskattelovens § 13, stk. 7, indsat sålydende bestemmelse om kildeartsbegrænsning af fysiske personers underskud fra virksomhed drevet i skattemæssigt transpa- rente selskaber:

”Stk. 7. Underskud fra virksomhed, der drives i et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale el.lign., kan ikke fradrag- ges i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst. Underskuddet fremføres til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed. 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. 1. og 2. pkt. omfatter ikke underskud omfattet af stk. 6.”

Med udgangspunkt i ordlyden af bestemmelsen, kan der udskilles en række betingelser, der skal være opfyldt, for at reglen om kildeartsbegrænsning finder anvendelse:

- (i) underskuddet hidrører fra virksomhed, der drives i et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., og
- (ii) det transparente selskabs forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende, og
- (iii) den skattepligtige opfylder ikke arbejdskravet i bestemmelsens pkt. 3.

De nævnte betingelser, der skal være opfyldt, for at reglen om kildeartsbegrænsning finder anvendelse, er nærmere beskrevet og præciseret i forarbejderne til personskattelovens § 13, stk. 7.

I den forbindelse skal det særligt fremhæves, at det fremsatte lovforslag nr. 103 af 14. december 2016 om kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter, undergik betydelige ændringer under folketingsbehandlingen af lovforslaget. Rent konkret medfører det efter SKATs opfattelse, at bemærkningerne til lovforslag nr. 103 af 14. december 2016, skal tages med det forbehold, at bemærkningerne kun kan tillægges vægt ved fortolkningen af personskattelovens § 13, stk. 7, i det omfang, at det fremsatte lovforslag med tilhørende bemærkninger indholdsmæssigt er i overensstemmelse med den endeligt vedtaget lov.

Selskabsformer, der er omfattet af kildeartsbegrænsningen

I lovforslag nr. 103 af 14. december 2016 fremgår det af § 1, nr. 1, at kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7, oprindeligt var tiltænkt at skulle finde anvendelse på underskud fra virksomhed, der drives i en skattemæssigt transparent enhed, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for den transparente enheds forpligtelser.

Lovforslaget havde således særligt sigte på at kildeartsbegrænse underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter i skattemæssigt transparente selskaber, hvor deltagerne alene hæfter begrænset for selskabets forpligtelser, f.eks. partner- og kommanditselskaber.

Til det fremsatte lovforslag stillede skatteministeren 7 ændringsforslag til lovforslaget.

Det fremgår af ændringsforslag (1), at kriteriet *”en skattemæssigt transparent enhed, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for den transparente enheds forpligter [...]”* blev ændret til: *”et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab mv., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lign.”*

Baggrunden for ændringsforslaget om, at interessentskaber også omfattes af kildeartsbegrænsningen, er ifølge bemærkningerne, at der i forbindelse med høringen af lovforslaget blev stillet spørgsmål ved, om investering gennem et interessentskab, hvor hæftelsen i interessentskabet var gjort begrænset f.eks. ved optagelse af lån på non-recourse-vilkår, ville være omfattet af lovforslaget.

Det stillede spørgsmål rejste usikkerhed om, hvornår deltagelse i interessentskab kan udløse kildeartsbegrænsning, hvorfor anvendelsesområdet for kildeartsbegrænsningen blev præciseret og udvidet ved ændringsforslag (1):

”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 lign.

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 lign.

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 ligesom 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. ” (SKATs understregninger)

Som det fremgår af de citerede bemærkninger, blev anvendelsesområdet for kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7, udvidet ved ændringsforslag (1).

Ved ændringsforslag (1) udgik den i lovforslaget foreslåede betingelse om, at det alene var skattemæssigt transparente enheder, hvor den skattepligtige ikke hæfter personligt for virksomhedens forpligtelser, der var omfattet af kildeartsbegrænsningen.

Som det ses af bemærkningerne til ændringsforslag (1), blev anvendelsesområdet for kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7, udvidet til generelt at omfatte underskud fra virksomhed drevet i skattemæssigt transparente selskaber (kommanditselskaber, partnerselskaber og interessentskaber), der i almindelighed er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende retsgrundlag.

Henset til, at det udtrykkeligt fremgår af bemærkningerne, at kildeartsbegrænsningen både omfatter kommanditselskaber og partnerselskaber (som i almindelighed er kendetegnet ved, at deltagerne har en begrænset hæftelse), og interessentskaber (som i almindelighed er kendetegnet ved, at interessenterne hæfter direkte og personligt), er det SKATs opfattelse, at der i henhold til personskattelovens § 13, stk. 7 ikke skal sondres mellem, om den skattepligtige deltager hæfter personligt og direkte eller alene hæfter begrænset for den skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser.

Bestemmelsen om kildeartsbegrænsning i personskattelovens § 13, stk. 7, vil efter SKATs opfattelse generelt omfatte underskud fra virksomhed, der drives i et selskab m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, uanset om den skattepligtige deltager hæfter direkte og personligt eller alene hæfter begrænset for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser.

SKAT fremhæver endvidere, at Skatteministeriet i høringsskemaet til ændringsforslaget tilkendegiver, at i en situation, hvor far og søn sammen investerer i en landbrugsvirksomhed i interessentskabsform, hvorefter faren stiller med kapital og sønnen udfører arbejdet, der vil farens underskud blive omfattet af kildeartsbegrænsningen (forudsat at der foreligger en selskabsaftale). Faren er omfattet, fordi faren ikke opfylder arbejdstidskravet, og dermed foretager en passiv investering uden væsentlig arbejdsindsats i en virksomhed i interessentskabsform.

Afgrænsningen mellem interessentskab og ”uformelt” sameje

Formålet med kravet om, at kun transparente selskaber m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivningen, en selskabsaftale eller lignende, er omfattet af kildeartsbegrænsningen i personskattelovens §

13, stk. 7, er ifølge bemærkningerne til ændringsforslag (1), at friholde uformelle samejer fra kildeartsbegrænsningen:

”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 lign., omfattes, er netop at friholde uformelle samejer for kildeartsbegrænsningen, eksempelvis et uformelt sameje af en ejendom mellem familiemedlemmer. ”

Adspurgt om forskellen på samejer og interessentskaber, udtalte Skatteministeriet følgende i forbindelse med høringen af lovforslaget:

”Det er Skatteministeriets opfattelse, at afgrænsningen mellem sameje og interessentskab er flydende. Som udgangspunkt behandles samejer og interessentskaber imidlertid ens i skattemæssig henseende. Det er opfattelsen, at et sameje kan være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, men som udgangspunkt vil det ikke være tilfældet, såfremt der blot er tale om et mere uformelt sameje mellem flere personer, der i fællesskab 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. ” (SKATs understregning)

Som det er fremhævet af Skatteministeriet, er afgrænsningen mellem interessentskab og sameje ikke skarp. Det er dog Skatteministeriets opfattelse, at et sameje kan være omfattet af kildeartsbegrænsningen, men at dette som udgangspunkt ikke vil være tilfældet, såfremt der foreligger et ”uformelt” sameje.

Det fremgår af ordlyden og bemærkningerne til PSL § 13, stk. 7, at et transparent selskab, der er reguleret af en selskabsaftale eller interessentskabsaftale, er omfattet af personskattelovens § 13, stk. 7. Henset til, at et sameje efter omstændighederne også kan være omfattet af personskattelovens § 13, stk. 7, er det SKATs opfattelse, at et aftalegrundlag, der regulerer parternes rettigheder og forpligtelser i et samvirke, der retligt skal kvalificeres som en ”samejeoverenkomst” eller ”samejekontrakt”, efter en konkret vurdering også kan være omfattet af formuleringen ”selskabsaftale el. lign. ” i personskattelovens § 13, stk. 7.

Ved et interessentskab forstås en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser, jf. § 2, stk. 1, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.

Om den nærmere fastlæggelse af interessentskabsbegrebet, anfører Noe Munck og Lars Hedegaard Kristensen følgende på s. 72-73 i ”Selskabsformerne 7. udgave”:

”Der er tre forhold, der karakteriserer interessentskabet, og som dermed fastlægger interessentskabsbegrebet: For det første at selskabet driver erhvervsmæssig virksomhed. For det andet den særlige interessentskabsretlige hæftelsesform: At interessenterne over for selskabets kreditorer hæfter personligt, solidarisk og principalt. [...] For det tredje at selskabet har til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser gennem erhvervsdrift, jf. LEV § 1, stk. 4. ”

Et ”uformelt” sameje beskrives i forarbejderne som et ”uformelt” sameje mellem flere personer, der i fællesskab 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 er SKATs opfattelse, at det modsætningsvist må følge af forarbejdernes beskrivelse af ”uformelt” sameje, at der i henhold til personskattelovens § 13, stk. 7, ikke vil foreligge et ”uformelt” sameje, såfremt der mellem flere personer, der i fællesskab ejer et eller flere aktiver, foreligger et erhvervsmæssigt driftsfællesskab.

Et erhvervsmæssigt driftsfællesskab er i almindelighed kendetegnet ved, at det erhvervsmæssige driftsfællesskab rækker ud over det rent interne forhold mellem de personer, der er en del af fællesskabet, fordi den erhvervsmæssige aktivitet i almindelighed retter sig mod en række (eksterne) medkontrahtenter. Forholdet til de eksterne relationer vil i almindelighed være reguleret gennem aftale eller følge af almindelige deklaratoriske regler, der fastsætter retsreglerne om eksempelvis hæftelse og legitimation over for tredjemand.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at ovenstående betragtninger har støtte i de eksempler, som Skatteministeriet blev bedt om at tage stilling til i forbindelse med høringen af lovforslaget, jf. eksempelvis SEGES’ spørgsmål om, hvorvidt driftsfællesskab af planteavlsejendomme er omfattet af lovforslaget (eksempel 3):

”Tre søskende ejer i fællesskab tre planteavlsejendomme, som de driver sammen. De har overtaget dem efter deres far. De har hver især lønarbejde, hvorfor det meste af arbejdet udføres ved hjælp af ansatte og/eller maskinstation. De opfylder der dermed ikke kravet om en væsentlig arbejdsindsats. [...]”

Skatteministeriets svar:

”Den første situation vil være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, idet ingen af de tre søskende deltager aktivt i driften med en væsentlig arbejdsindsats. Det forudsættes, at de tre søskende har indgået en selskabsaftale, der regulerer interessentskabets forhold. ” (SKATs understregning)

Som det ses af det citerede eksempel, kvalificerede Skatteministeriet tre søskendes driftsfællesskab af tre planteavlsejendomme som et interessentskab og ikke et ”uformelt” sameje, hvorfor driftsfællesskabet efter Skatteministeriets opfattelse vil være omfattet af kildeartsbegrænsningen.

At der ved vurderingen af, om der foreligger et sameje eller interessentskab, skal ses på, om der foreligger et erhvervsmæssigt fællesskab, har også støtte i den juridiske teori, jf. Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel i ”Dansk selskabsret – Interessentskaber – 3. udgave, 2015, s. 198:

”Et samvirke, hvor flere personer ejer et aktiv i fællesskab, udgør et sameje. I det omfang samvirket indebærer etablering af en fælles erhvervsvirksomhed, hvor samejets parter deltager, opstår der i forholdet mellem samejets parter et interessentskab. ” (SKATs understregning)

Ulrik Rammeskov Bang-Pedersen behandler på side 28 f. i ”Sameje om fast ejendom – ideelle anparter, 2. udgave” fælles ejerskab af ejendomme, herunder landbrugsejendomme og han anfører bl.a. følgende:

”Ligeledes bør fælles ejerskab af en landbrugsejendom, hvor alle ejere deltager i driften, karakteriseres som et interessentskab, jf. U. 1969.163 H, hvor der blev statueret sameje netop fordi, driften ikke var fælles. [...] Fælles ejerskab af grunde må som udgangspunkt anses som sameje, men kan dog anses som interessentskab, hvis der er aftalt særlig fælles erhvervsmæssig udnyttelse af grunden, jf. U. 1986.77. Ø [...]”. (SKATs understregninger).

På baggrund af ovenstående er det SKATs opfattelse, at der ved afgrænsningen af, om der foreligger et interessentskab eller et ”uformelt” sameje, blandt andet må lægges vægt på, om der mellem ejerne foreligger et erhvervsmæssigt fællesskab eller ej.

SKATs vurdering

Det er spørgers opfattelse, at spørger ikke er omfattet af kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7, blandt andet fordi spørger ved overtagelsen af 50% af landbrugsejendom X vil komme til at hæfte ubegrænset for ejendommens udgifter og gæld.

Endvidere er det spørgers opfattelse, at den påtænkte overdragelse alene fører til etableringen af et sameje uden underskudsbegrænsning, der som anført i lovbemærkningerne bør kvalificeres som et "uformelt sameje af en ejendom mellem familiemedlemmer".

Desuden er det spørgers opfattelse, at der alene indgås en "samejeoverenskomst" mellem spørger og spørgers far, og således ikke en "selskabsaftale" eller "selskabslignende aftale".

Spørger har oplyst, at spørgers forældre påtænker at indlede et generationsskifte ved at overdrage 50 % af faderens landbrugsejendom til spørger pr. 1. januar 20XX. Det er hensigten, at landbrugsejendommen som hidtil skal drives af faderen, og at spørger fra den 30. juni 20XX skal deltage aktivt i landbrugsdriften, i det omfang dette er foreneligt med spørgers øvrige indtægtsgivende hverv.

Såfremt spørger overtager 50 % af landbruget, vil det ske uden en begrænsning af hæftelsen. Spørger og spørgers far vil hæfte ubegrænset for landbrugsejendommens forpligtelser.

Endvidere har spørger oplyst, at der vil blive udarbejdet et aftalegrundlag, der vil indeholde kontraktvilkår om blandt andet ejerforhold, hæftelse, ligelig fordeling af overskud (med mulighed for særskilt honorering af personlig arbejdsindsats), bopælsret og forkøbsret.

Det faktum, at driftsfællesskabet om landbrugsejendommen vil blive drevet af far og søn i fællesskab, medfører efter SKATs vurdering ikke, at der alene af denne grund er tale om et "uformelt sameje". Det afgørende for, om driftsfællesskabet om landbrugsejendommen kan karakteriseres som et interessentskab eller et "uformelt sameje", må efter SKATs opfattelse være, om der foreligger et erhvervmæssigt driftsfællesskab eller ej.

Det er SKATs opfattelse, at det af spørger og spørgers forældre påtænkte generationsskifte, hvorefter spørger skal overtage halvdelen af landbrugsejendom X og deltage aktivt i landbrugsdriften i fællesskab med sin far, herunder at begge kommer til at hæfte ubegrænset for landbrugsejendommens forpligtelser, efter en samlet vurdering må anses for stiftelse af et interessentskab og ikke et "uformelt" sameje, fordi der efter SKATs opfattelse vil opstå et erhvervmæssigt fællesskab mellem spørger og spørgers far vedrørende landbrugsejendom X.

Som tidligere fremhævet, er det SKATs opfattelse, at kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7, efter ændringsforslaget generelt vil omfatte underskud fra virksomhed, der drives i et selskab m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, uanset om den skattepligtige deltager hæfter direkte og personligt eller alene hæfter begrænset for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser.

Det kan derfor ikke tillægges betydning i henhold til personskattelovens § 13, stk. 7, at spørger vil komme til og hæfte ubegrænset for landbrugsejendommens forpligtelser.

At spørger har betegnet det aftalegrundlag, som vil blive indgået mellem spørger og spørgers forældre vedrørende generationsskiftet, som en "samejeoverenskomst", kan efter SKATs opfattelse ikke tillægges afgørende betydning for vurderingen af, om aftalegrundlaget er omfattet af personskattelovens § 13, stk. 7.

Det må bero på en konkret vurdering af aftalens indhold om, hvorvidt aftalen vil være omfattet af formuleringen "selskabsaftale el. lign." i personskattelovens § 13, stk. 7.

Det aftalegrundlag, der skal regulere det erhvervsmæssige fællesskab vedrørende landbrugsejendommen, som der efter det oplyste vil blive indgået mellem spørger og spørgers forældre, vil komme til at indeholde en række centrale bestemmelser, som er karakteristiske ved interessentskabsaftaler, herunder bestemmelser om ubegrænset hæftelse, ind- og udtræden af samvirket, overskudsdeling og mulighed for særskilt aflønning af personlig arbejdsindsats.

Det er derfor SKATs opfattelse, at aftalegrundlaget, der skal regulere det erhvervsmæssige fællesskab vedrørende landbrugsejendom X, må anses for en interessentskabsaftale, og derfor omfattet af formuleringen ”selskabsaftale el.lign.” i personskattelovens § 13, stk. 7.

På baggrund af ovenstående, er det SKATs opfattelse, at der mellem spørger og spørgers far vil opstå interessentskab vedrørende landbrugsejendommen, og at det aftalegrundlag, som vil ligge til grund for interessentskabet, vil være omfattet af personskattelovens § 13, stk. 7.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at såfremt SKAT svarer ”nej” til spørgsmål 1, at spørger ikke er omfattet af lov nr. 682 af 8. juni 2017, fordi spørger opfylder ”arbejdstidskravet”, og dermed undtaget for lovændringen?

Begrundelse

Spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt spørger opfylder arbejdstidskravet og dermed ikke er omfattet af kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7.

Det fremgår af personskattelovens § 13, stk. 7, pkt. 3, at kildeartsbegrænsningen ikke finder anvendelse, såfremt den skattepligtige deltager eller i 36 måneder af sin ejertid har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Ved vurderingen af, om den skattepligtige kan anses for at deltage i virksomhedens drift i væsentligt omfang, kan der henses til den praksis, der gælder i forbindelse med reglerne om arbejdsindsats i etableringskontolovens § 5, stk. 2 og anpartsreglerne i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9.

Afgørelsen af, om den skattepligtiges deltagelse i virksomhedens drift har været af ikke uvæsentligt omfang, beror på en konkret bedømmelse af samtlige omstændigheder i det enkelte tilfælde. Som en vejledende regel anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats.

Skatteministeriet blev under høringen af lovforslaget adspurgt, om det ved sæsonbetonet virksomhed er tilstrækkeligt, at arbejdstidskravet er opfyldt i sæsonen. Hertil svarede Skatteministeriet:

”Hensigten med den foreslåede bestemmelse om væsentlig arbejdsindsats er at friholde personer fra den foreslåede kildeartsbegrænsning, når de arbejder i virksomheden i væsentlig omfang. Der er således tale om et løbende arbejdstidskrav. Disse ejere anses for aktive erhvervsdrivende og ikke passive investorer. Det er heller ikke hensigten at ramme ejere af sæsonbetonede virksomheder, der løbende arbejder i virksomheden i væsentligt omfang. Hvis ejeren har opfyldt arbejdstidskravet i hele sommersæsonen, anses det løbende arbejdstidskrav efter praksis for opfyldt. Eksempelvis vil en person, der har opfyldt arbejdstidskravet i hele sommersæsonen, anses for at opfylde ejertidskravet af virksomheden i slutningen af det pågældende år, selv om den pågældende ikke arbejder i væsentligt omfang ved årets slutning. ” (SKATs understregninger)

Der er således tale om et løbende arbejdstidskrav, som den skattepligtige i det enkelte indkomstår skal opfylde, for ikke at blive omfattet af kildeartsbegrænsningen.

For så vidt angår sæsonbetonet virksomhed, vil arbejdstidskravet for det pågældende indkomstår være opfyldt, såfremt den skattepligtige i indkomståret leverer en væsentlig arbejdsindsats i virksomhedens driftsperiode (f.eks. sommersæsonen).

I TfS 1991, 511 LSR måtte kravet om personlig arbejdsindsats vedrørende en landbrugsejendom anses for opfyldt ved, at der var tale om en virksomhed, hvis sæsonbetonede drift krævede en sådan arbejdsindsats.

Spørger har oplyst, at arbejdsopgaverne på landbrugsejendommen ikke fordeler sig jævnt over hele kalenderåret, hvorfor der vil være perioder som kræver et ekstraordinært antal arbejdstimer, ligesom der vil være perioder med tomgang.

Spørger påregner at levere en væsentlig arbejdsindsats i perioder med påkrævet markarbejde – eksempelvis såning og høst.

Spørger har endvidere oplyst, det er forventningen, at spørger i de perioder, hvor der er "sæson" i landbruget, vil arbejde væsentligt mere end 150 timer pr. måned på landbrugsejendommen.

For indkomståret 20XX lægges det til grund, at spørger efter kontraktens udløb den 30. juni 20XX leverer en væsentlig arbejdsindsats i driften i den resterende periode af kalenderåret, hvor der forventes sæson i landbruget.

Henset til, at spørger efter det oplyste vil levere en væsentlig arbejdsindsats (væsentligt mere end 150 timer pr. måned), i de perioder, hvor der er sæson i landbruget samt et væsentligt antal arbejdstimer i perioder med påkrævet markarbejde, er det på denne baggrund SKATs opfattelse, at spørger vil opfylde arbejdstidskravet.

Spørger vil derfor ikke være omfattet af kildeartsbegrænsningen i personskattelovens § 13, stk. 7.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ved lov nr. 682 af 8. juni 2017 blev der i personskattelovens § 13, stk. 7, indsat sålydende bestemmelse:

"Stk. 7. Underskud fra virksomhed, der drives i et efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale el.lign., kan ikke fradrages i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst. Underskuddet fremføres til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed. 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. 1. og 2. pkt. omfatter ikke underskud omfattet af stk. 6. "

Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder (lovbekendtgørelse nr. 1295 af 15. november 2013):

”§ 1. Loven finder anvendelse på virksomheder, der har til formål at fremme virksomhedens deltageres økonomiske interesser gennem erhvervsdrift.

Stk. 2. Ved virksomheder forstås i denne lov enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, kommanditselskaber, andelsselskaber (andelsforeninger) samt andre selskaber og foreninger med begrænset ansvar, som ikke er omfattet af selskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde eller §§ 133-154 i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v. Filialer af tilsvarende udenlandske virksomheder er tillige omfattet af loven.

Stk. 3. En virksomhed anses efter denne lov for at udøve erhvervsdrift, hvis den

1) overdrager varer eller immaterielle rettigheder, erlægger tjenesteydelser eller lignende, for hvilke virksomheden normalt modtager vederlag, eller

2) udøver virksomhed med salg eller udlejning af fast ejendom eller

3) har den i selskabslovens §§ 6 og 7 anførte forbindelse med et aktie- eller anpartsselskab eller med en anden virksomhed, der udøver den i nr. 1 eller 2 nævnte erhvervsdrift, eller

4) udøver en bestemmende indflydelse over en anden virksomhed i henhold til vedtægt eller aftale og har en betydelig andel i dens driftsresultat uden at have den i nr. 3 anførte forbindelse med den anden virksomhed.

§ 2. Ved et interessentskab forstås i denne lov en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser. ”

Forarbejder

Lovforslag nr. 103 af 14. december 2016 – Forslag til lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven (Kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartssprojekter).

Af forarbejderne til personskattelovens § 13, stk. 7, som fremsat i lovforslag nr. 103 af 14. december 2016, fremgår blandt andet følgende:

”§ 1

I personskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1163 af 8. oktober 2015, som ændret ved § 6 i lov nr. 1574 af 15. december 2015, § 10 i lov nr. 1888 af 29. december 2015 og § 11 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændring:

1. I § 13 indsættes som stk. 7:

»Stk. 7. Underskud fra virksomhed, der drives i 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, kan ikke fradrages i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst. Underskuddet fremføres til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed. 1. og 2. pkt. omfatter ikke underskud omfattet af stk. 6.«

(...)

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

(...)

Det fremgår bl.a. af aftalen, at parterne er enige om at justere eksisterende regler for visse erhvervsmæssige investeringer. Dette lovforslag udmønter denne del af aftalen.

Det foreslås, at der dæmmes op for den asymmetriske beskatning af fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter (de såkaldte 10-mandsprojekter), herunder bl.a. i solcelleparker og ejendomme i udlandet. Disse projekter er således kendetegnede ved, at de første års underskud fradrages med fuld skatteværdi i anden dansk personlig indkomst som f.eks. lønindkomst og dermed nedbringe topskattebetalingen, mens Danmark deler beskatningsretten til et efterfølgende overskud med den udenlandske stat. 10-mandsprojekter er i det væsentligste skattemotiverede og indebærer ofte et mindreprovenu for den danske statskasse. Der er ofte også tale om, at der f.eks. i forbindelse med solcelleparkerne på forhånd er garanteret en afregningspris på el, hvilket reducerer investorenes risiko.

Med lovforslaget foreslås det at justere i eksisterende regler, således at underskud fra 10-mandsprojekter via skattemæssigt transparente selskaber, hvor deltagerne alene hæfter begrænset for selskabets forpligtelser, f.eks. partner- og kommanditselskaber, og den pågældende deltager ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, kun kan fremføres og fradrages i eventuelt senere overskud fra samme investering. Dermed vil beslutningen om investering i 10-mandsprojekter fremover ikke i samme omfang være skattemotiverede, idet de skattemæssige konsekvenser af investeringen ikke i tilsvarende omfang som efter de gældende regler påvirker beskatningen af den skattepligtiges øvrige indkomster.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gældende ret

Underskud fra drift af en skattemæssigt personligt drevet erhvervsvirksomhed kan som hovedregel fradrages i overskud fra anden erhvervsvirksomhed, som personen driver, eller fradrages i anden indkomst, f.eks. lønindkomst, herunder i en eventuel ægtefælles indkomst. Der er endvidere adgang til at fremføre uudnyttede underskud med henblik på fradrag i indkomst i efterfølgende indkomstår.

Ved det såkaldte anpartsindgreb i 1989 blev der indført begrænsninger i adgangen til at fradrage underskud fra virksomheder med flere end 10 deltagere, hvis den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang (såkaldt passiv virksomhedsdrift). Det gælder således i dag, at underskud fra passiv virksomhedsdrift med flere end 10 deltagere alene kan fradrages i fremtidigt overskud fra samme virksomhed. Dermed er underskuddet kildeartsbegrænset. Derudover blev indkomst fra virksomheder med flere end 10 deltagere og passiv virksomhedsdrift samt indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe ændret fra personlig indkomst til kapitalindkomst.

Underskud fra drift af selvstændig erhvervsvirksomhed med 10 eller færre deltagere (de såkaldte 10-mandsprojekter) er som udgangspunkt ikke pålagt begrænsninger i adgangen til anvendelse eller fremførsel af underskud. Det gælder, uanset om den skattepligtige deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang eller ej. Dermed kan underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter fradrages i anden indkomst, f.eks. lønindkomst. Ovennævnte udgangspunkt gælder imidlertid ikke for indkomst fra passiv virksomhedsdrift i form af udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe, da denne type indkomst er kapitalindkomst. Indkomst fra virksomhedsdrift fra f.eks. solceller og vindmøller er personlig indkomst, fordi der er tale om salg og ikke udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler.

10-mandsprojekter er typisk organiseret i et partner- eller kommanditselskab, som er skattemæssigt transparent, og hvor deltageren derfor skattemæssigt anses for personligt at drive virksomhed. Der er

endvidere tale om enheder, hvor den enkelte investor er kommanditist og dermed ikke hæfter personligt for den samlede investering, men alene for det forpligtede beløb.

2.3. Lovforslaget

Det foreslås at indføre kildeartsbegrænsning af underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter i skattemæssigt transparente selskaber, hvor deltagerne alene hæfter begrænset for selskabets forpligtelser, f.eks. partner- og kommanditselskaber, og hvor den pågældende deltager ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Underskud fra investeringer i sådanne 10-mandsprojekter vil efter forslaget kun kunne fradrages i senere overskud fra samme investering.

Investering i 10-mandsprojekter indebærer typisk store skattemæssige underskud i de første år. Det skyldes, at der ofte foretages investeringer i f.eks. ejendomme, vindmølle- eller solcelleparker, hvor adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger resulterer i skattemæssige underskud i de første år. Disse skattemæssige underskud kan efter gældende regler fradrages i den skattepligtiges øvrige indkomster.

Foretages investeringen i 10-mandsprojekter, hvor virksomheden er beliggende i udlandet, vil Danmark endvidere typisk skulle dele beskatningen til et eventuelt overskud fra investeringen med det pågældende land i form af lempelser for betalt udenlandsk skat.

Derudover følger det af reglerne i virksomhedsskatteloven om en virksomhedsordning, at et tidligere opsparet overskud først kommer til endelig beskatning i den personlige indkomst, når virksomhedsdriften ophører.

Investering i et 10-mandsprojekt kan i den forbindelse foretages for at opfylde kravet om drift af erhvervsmæssig virksomhed, således at et eventuelt opsparet overskud fra en tidligere drevet erhvervsmæssig virksomhed ikke kommer til endelig beskatning. Anpartsprojekter med flere end 10 deltagere kan derimod ikke indgå i virksomhedsordningen.

Det er opfattelsen, at det ikke er hensigtsmæssigt, at investeringer i 10-mandsprojekter er undergivet lempeligere regler, end hvis der er flere end 10 deltagere. Derfor indebærer den foreslåede kildeartsbegrænsning, at investeringer i 10-mandsprojekter i større grad ligestilles med investering i anpartsprojekter med flere end 10 deltagere. Lovforslaget indeholder dog ikke et forslag om, at indkomst ved investering i 10-mandsprojekter beskattes som kapitalindkomst, som det er tilfældet med indkomst ved investering i anpartsprojekter med flere end 10 deltagere. Beskatningen vil derfor fortsat ske som personlig indkomst.

Kildeartsbegrænsning af underskud fra 10-mandsprojekter vil betyde, at underskud alene vil kunne fradrages i senere overskud fra samme virksomheds drift. Dermed kan underskuddet ikke fradrages i den skattepligtiges øvrige indtægter. Den foreslåede kildeartsbegrænsning gælder, uanset om den skattepligtige har valgt at blive beskattet efter reglerne i personskatteloven eller efter reglerne i virksomhedsskatteloven.

Med forslaget vil beslutningen om at foretage en investering i et 10-mandsprojekt ikke i samme omfang som efter de gældende regler være skattemotiveret, idet et eventuelt underskud fra investeringen alene kan fradrages i senere års overskud fra samme investering og dermed ikke nedbringe den skattepligtiges øvrige indkomst, herunder lønindkomst. Dermed vil det ikke længere være muligt at investere i et såkaldt 10-mandsprojekt med det formål at nedbringe topskattebetalingen.

Den foreslåede kildeartsbegrænsning indebærer, at underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter via selskaber, hvor investorerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, f.eks. investeringer via interessentskaber, ikke omfattes af forslaget. Hvis investeringen sker via en transparent enhed i udlandet, er det afgørende, hvorvidt den pågældende enhed er skattemæssigt transparent efter danske regler.

Det foreslås, at forslaget om kildeartsbegrænsning af underskud alene finder anvendelse for investering i 10-mandsprojekter, der foretages fra og med lovforslagets fremsættelse den 14. december 2016. Det er opfattelsen, at der vil være risiko for hamstring, hvis lovforslaget først får virkning efter vedtagelsen. Selve hamstringen består i, at personer kan fremrykke investeringer i 10-mandsprojekter med henblik på at kunne fradrage underskud herfra i anden indkomst f.eks. lønindkomst, inden den foreslåede kildeartsbegrænsning er vedtaget. Dermed omfattes allerede foretagne investeringer i 10-mandsprojekter som udgangspunkt ikke af forslaget, og investorerne i disse 10-mandsprojekter vil fortsat kunne fradrage og fremføre underskud efter de gældende regler. Det vil sige, at underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter, der er foretaget senest den 13. december 2016, ikke kildeartsbegrænses.

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Underskud fra drift af selvstændig erhvervsvirksomhed kan som hovedregel fradrages i et eventuelt senere overskud eller i den skattepligtiges øvrige indkomster, herunder en eventuel ægtefælles indkomst. Det gælder dog bl.a. ikke underskud ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere er større end 10, og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang (personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9). Det følger nemlig af personskattelovens § 13, stk. 6, at underskud i skattepligtig almindelig indkomst fra en virksomhed som nævnt i § 4, stk. 1, nr. 9, ikke kan fradrages i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst, men fremføres til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed. Dermed er underskud fra denne type investering kildeartsbegrænset.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 1, at der i personskattelovens § 13, stk. 7, indsættes en bestemmelse om kildeartsbegrænsning af underskud fra virksomhed drevet i skattemæssigt transparente selskaber, f.eks. partner- og kommanditselskaber.

Det foreslås, at der af personskattelovens § 13, stk. 7, 1. pkt., fremgår, at den foreslåede bestemmelse kun finder anvendelse, hvis den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, og den skattepligtige ikke hæfter personligt for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser. Forslaget omfatter derfor alene underskud fra fysiske personers deltagelse og dermed ikke juridiske personers deltagelse.

Det er en betingelse for at blive omfattet af forslaget om kildeartsbegrænsning af underskud, at den skattepligtige hverken deltager i virksomhedens drift i væsentlig omfang eller hæfter personligt for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser. Dermed skal begge betingelser være opfyldt for at investeringen bliver omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning.

Ved afgørelsen af, om den skattepligtige anses for at deltage i virksomhedens drift i væsentlig omfang - det vil sige, hvorvidt arbejdsindsatsen er væsentlig - 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.

Ved personlig hæftelse skal der forstås den hæftelse, der udspringer af selve selskabsformen. Derfor vil f.eks. kaution el. lign. ikke være tilstrækkeligt til at opfylde betingelsen om personlig hæftelse for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser. Det betyder, at f.eks. en fysisk person, der er komplementar i et kommanditselskab, ikke vil blive omfattet af kildeartsbegrænsningen for underskuddet, idet en komplementar altid hæfter personligt og ubegrænset for selskabets forpligtelser.

Det foreslås endvidere, at det af personskattelovens § 13, stk. 7, 2. pkt., fremgår, at underskud fra passiv deltagelse i f.eks. partner- og kommanditselskaber kun kan fradrages i et senere overskud fra samme virksomhed. Underskuddet vil dermed ikke kunne fradrages i anden virksomhed herunder i form af anden passiv deltagelse i andre partner- eller kommanditselskaber.

Formålet hermed er at sikre, at beslutningen om investering i de såkaldte 10-mandsprojekter fremover ikke vil være skattemotiveret i samme omfang, idet underskuddet ikke kan fradrages i den skattepligtiges øvrige indtægter og dermed ikke kan nedbringe beskatningen af lønindkomsten, herunder en eventuel topskattebetaling.

Det foreslås til sidst, at det af personskattelovens § 13, stk. 7, 3. pkt., fremgår, at underskud i skattepligtig almindelig indkomst fra en virksomhed som nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, der efter gældende ret er omfattet af personskattelovens § 13, stk. 6, ikke omfattes af den foreslåede bestemmelse, jf. lovforslaget § 1, nr. 1. Det er således ikke hensigten, at den foreslåede bestemmelse om underskudsbegrænsning i personskattelovens § 13, stk. 7, f.eks. skal omfatte underskud fra selvstændig erhvervsvirksomhed, hvor der er mere end 10 deltagere og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Underskud fra sådanne erhvervsvirksomheder er efter gældende regler allerede kildeartsbegrænset.

Den foreslåede § 13, stk. 7, i personskatteloven skal endvidere ses i sammenhæng med lovforslagets § 2, nr. 1, hvor der indføres en tilsvarende bestemmelse om kildeartsbegrænsning af underskud, hvis den skattepligtige har valgt virksomhedsordningen.

Hvis et underskud fra virksomhed ved deltagelse i f.eks. et partner- og kommanditselskab omfattes af kildeartsbegrænsningen efter den foreslåede § 13, stk. 7, i personskatteloven, og den skattepligtige på et senere tidspunkt vælger, at beskatning skal ske efter virksomhedsskattelovens regler om en virksomhedsordning, vil underskuddet blive omfattet af kildeartsbegrænsningen efter den foreslåede § 13, stk. 5, i virksomhedsskatteloven. Det vil sige, at underskuddet fra virksomheden herefter anses for kildeartsbegrænset for den pågældende virksomhed i virksomhedsordningen.

Foreligger den omvendte situation, det vil sige, at et underskud fra virksomhed ved deltagelse i f.eks. et partner- og kommanditselskab har været omfattet af kildeartsbegrænsningen efter den foreslåede § 13, stk. 5, i virksomhedsskatteloven, og fravælger den skattepligtige at benytte virksomhedsordningen, vil underskuddet blive omfattet af kildeartsbegrænsningen efter den foreslåede § 13, stk. 7, i personskatteloven. Det vil sige, at underskuddet fra virksomheden anses for kildeartsbegrænset efter personskattelovens regler i stedet for efter reglerne i virksomhedsskatteloven.

Et kildeartsbegrænset underskud fortabes således ikke ved tilvalg af virksomhedsordningen. Underskuddet følger med virksomheden over i virksomhedsordningen og omfattes af den foreslåede bestemmelse om kildeartsbegrænsning i virksomhedsskatteloven.

Et kildeartsbegrænset underskud kan ikke udnyttes, efter at virksomheden er afstået. Det vil sige, at kildeartsbegrænsede underskud ikke følger med virksomheden, hvis virksomheden afstås. ”

Betænkning over forslag til lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven (Kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter).

Af betænkningen til lovforslaget afgivet af Skatteudvalget den 24. maj 2017 fremgår følgende bl.a. følgende ændringsforslag til det oprindelige lovforslag:

”1. Ændringsforslag

Skatteministeren har stillet 7 ændringsforslag til lovforslaget.

(...)

4. Ændringsforslag med bemærkninger

Ændringsforslag

Til § 1

Af skatteministeren, tiltrådt af udvalget:

1) I det under nr. 1 foreslåede § 13, stk. 7, ændres i 1. pkt. »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 lign.«

[Investerings gennem interessentskaber omfattes af kildeartsbegrænsningen i personskatteloven]

Af skatteministeren, tiltrådt af et flertal (DF, V, LA, ALT, SF og KF):

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]

(...)

Bemærkninger

Til nr. 1-7

(...)

Ad 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 over 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 nonrecoursevilkår. 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 lign.

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 lign.

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 ligesom 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 lign.

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 lign., 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 sondring 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. ændringsforslag nr. 2. Ændringen sker for at skabe klarhed omkring kravet til væsentlig arbejdsindsats.

Ad 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 til 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. ”

Høringsskema vedrørende forslag til lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven (L103) – Bilag 7 til lovforslag nr. 103 af 14. december 2016.

FSR – danske revisorer spørgsmål:

”FSR – danske revisorer bemærker, at indgrebet rettes konkret imod selskaber, hvor den skattepligtige ”ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang”. Der henvises til den i praksis anvendte 50-timers regel.

FSR – danske revisorer skal anmode om en redegørelse for, hvorledes denne regel påtænkes praktiseret. En person kan således i perioder opfylde betingelsen, men i andre perioder ikke, eksempelvis ved sygdom eller længere tids udlandsophold mv. Hvordan vil ind- og udtræden af begrænsningsreglen i disse tilfælde skulle praktiseres? ”

Skatteministeriets svar:

”Det er opfattelsen, at der ikke er grundlag for, at anparter i anpartsvirksomheder i form af de såkaldte 10-mandsprojekter skal behandles anderledes end anparter i anpartsvirksomheder i form af masseudbudte anpartsprojekter i forhold til vurderingen af væsentlighedskriteriet.

Ved afgørelsen af, hvorvidt den skattepligtiges deltagelse i anpartsvirksomhedens drift anses for væsentligt, kan der således henses til den praksis, som allerede i dag gælder i forbindelse med reglerne om arbejdsindsats i etablerings- og iværksætterkontoloven

Denne praksis svarer til praksis til de eksisterende regler, der blev indført ved anpartsindgrebet fra 1989.

Fx kan kravet om en væsentlig arbejdsindsats være opfyldt, selvom der er tale om en sæsonbetonet virksomhed. Det vil sige, at i en sæsonbetonet virksomhed, der kun er i drift fx tre måneder om året, vil kravet om en væsentlig arbejdsindsats være opfyldt, hvis den skattepligtige har ydet en arbejdsindsats på mindst 50 timer månedligt i de tre måneder, sæsonen varer.

Det bemærkes dog, at det er en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. ”

Høringsskema vedrørende ændringsforslag til L 103 – Bilag 22 til lovforslag nr. 103 af 14. december 2016.

FSR – danske revisorer spørgsmål:

”FSR – danske revisorer anmoder tillige Skatteministeriet oplyse, om der i relation til ændringsforslaget er forskel på samejer og interessentskaber. I praksis vil det i flere tilfælde med samejer kunne forekomme, at der ikke er indgået en egentlig samejeaftale. ”

Skatteministeriets svar:

”Det er Skatteministeriets opfattelse, at afgrænsningen mellem sameje og interessentskab er flydende. Som udgangspunkt behandles samejer og interessentskaber imidlertid ens i skattemæssig henseende. Det er opfattelsen, at et sameje kan være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, men som udgangspunkt vil det ikke være tilfældet, såfremt der blot er tale om et mere uformelt sameje mellem flere personer, der i fællesskab 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. Hensigten med forslaget om, at kun skattemæssigt transparente selskaber, hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lignende, er omfattet, er netop at friholde uformelle samejer fra den foreslåede kildeartsbegrænsning, eksempelvis uformelle samejer mellem familiemedlemmer. ”

SEGES spørgsmål:

”SEGES har med tre følgende eksempler anmodet Skatteministeriet om at tilkendegive, i hvilke tilfælde indgrebet rammer:

Eksempel 1:

En far ejer og driver landbrugsvirksomhed. Sønnen skal overtage og køber i første omgang 1/3 af landbrugsvirksomheden, således at landbrugsvirksomheden herefter ligger i et I/S. Sønnen udfører arbejde, mens faren ikke udfører arbejde i væsentligt omfang.

Eksempel 2:

En far ejer og driver landbrugsvirksomhed. Han investerer sammen med sønnen via et I/S i landbrug nr. 2, hvor han ejer 2/3, og sønnen ejer 1/3. Aftalen er, at sønnen udfører arbejdet i landbrug nr. 2, mens faren i det væsentligste stiller med kapitalen, som han aflønnes for med en del af overskuddet. Faren arbejder kun i landbrug nr. 1. På sigt skal sønnen overtage landbrug nr. 2 helt.

Eksempel 3:

Tre søskende ejer i fællesskab tre planteavlsejendomme, som de driver sammen. De har overtaget dem efter deres far. De har hver især lønarbejde, hvorfor det meste af arbejdet udføres ved hjælp af ansatte og/eller maskinstation. De opfylder hermed ikke kravet om en væsentlig arbejdsindsats.

Som alternativ til at drive virksomheden sammen ejer de tre søskende hver én ejendom og driver hver især selvstændig enkeltmandsvirksomhed. ”

Skatteministeriets svar:

Eksempel 1:

”I eksempel 1 vil sønnen ikke blive ramt af forslaget, da han udøver en væsentlig arbejdsindsats i sin landbrugsvirksomhed. [...] Når sønnen om mange år eventuelt skal generationsskifte efter en tilsvarende model, vil han imidlertid blive ramt af lovændringen. Det er ikke hensigten. Ændringsforslaget er derfor ændret, således at den foreslåede kildeartsbegrænsning ikke finder anvendelse for den ejer, der i mindst tre år har deltaget aktivt i virksomheden i væsentligt omfang. Det er opfattelsen, at forslaget hermed ikke vanskeliggør generationsskifter. ”

Eksempel 2:

”I denne situation vil faren være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning. Det skyldes, at faren foretager en passiv investering uden væsentlig arbejdsindsats i en virksomhed i interessentskabsform. Det forudsættes, at faren og sønnen har indgået en selskabsaftale, der regulerer interessentskabets forhold. Det forhold, at der er tale om far og søn, ændrer ikke herpå. ”

Eksempel 3:

”Den første situation vil være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning, idet ingen af de tre søskende deltager aktivt i driften med en væsentlig arbejdsindsats. Det forudsættes, at de tre søskende har indgået en selskabsaftale, der regulerer interessentskabets forhold. Det forhold, at der er tale om tre søskende, som har arvet virksomhederne, ændrer ikke herpå.

I den anden situation deltager ejerne ikke i en fælles virksomhed, idet hver virksomhed ejes af en enkelt person. Det kan derfor bekræftes, at den foreslåede kildeartsbegrænsning ikke finder anvendelse. ”

SEGES spørgsmål:

”SEGES spørger, hvad ”eller lignende” dækker over i ordlyden ”... hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller lignende”, jf. ændringsforslagets § 1, nr. 1, (indsættelse af § 13, stk. 7) og i § 2. ”

Skatteministeriets svar:

”... lignende,... ” er indsat, fordi et transparent selskab kan være reguleret på anden måde end ved en egentlig formel selskabsaftale eller ved selskabslovgivning. Fx kan forholdene for en udenlandsk enhed være reguleret efter helt faste rammer, uden at der formelt er indgået en selskabsaftale mellem deltagerne. ”

Supplerende høringsskema vedrørende ændringsforslag til L 103 – Bilag 28 til lovforslag nr. 103 af 14. december 2016.

SEGES spørgsmål:

”SEGES spørger, om et sameje om en ejendom, hvor der drives landbrug eller skovbrug med deraf følgende indtægter og udgifter, og et sameje om landbrugsjord, der udlejes, omfattes af indgrebet, når der ikke er indgået nogen selskabsaftale.”

Skatteministeriets svar:

”I forhold til de anførte eksempler, forstås de således, at der er tale om, at to eller flere personer ejer ejendommen sammen (et uformelt sameje), og at ejendommen er bortforpagtet til tredjemand, som driver virksomhed derfra i form af land- eller skovbrug. Under denne forudsætning er det opfattelsen, at der ikke foreligger et driftsfællesskab, der rækker ud over det interne forhold mellem de personer, der er en del af fællesskabet – altså en del af samejet.

I så fald vil de nævnte eksempler ikke være omfattet af lovforslaget, såfremt der ikke er indgået en selskabsaftale.”

SEGES spørgsmål:

”SEGES hilser det velkomment, at en ejer friholdes fra lovforslaget, når ejeren i sin ejertid har udført en væsentlig arbejdsindsats i virksomhed i mindst 36 måneder. SEGES spørger, om Skatteministeriet kan bekræfte, at der ved sæsonbetonet virksomhed er tilstrækkeligt, at arbejdskravet er opfyldt i sæsonen.”

Skatteministeriets svar:

”Det kan bekræftes. Hensigten med den foreslåede bestemmelse om væsentlig arbejdsindsats er at friholde personer fra den foreslåede kildeartsbegrænsning, når de arbejder i væsentligt omfang. Der er således tale om et løbende arbejdstidskrav. Disse ejere anses for aktive erhvervsdrivende og ikke passive investorer. Det er heller ikke hensigten at ramme ejere af sæsonbetonede virksomheder, der løbende arbejder i virksomheden i væsentligt omfang. Hvis ejeren har opfyldt arbejdstidskravet i sæsonen, anses det løbende arbejdstidskrav efter praksis for opfyldt.

Eksempelvis vil en person, der har opfyldt arbejdstidskravet i hele sommersæsonen, anses for at opfylde ejertidskravet af virksomheden i slutningen af det pågældende år, selv om den pågældende ikke arbejder i væsentligt omfang ved årets slutning.”

SEGES spørgsmål:

”SEGES spørger dernæst om, hvorledes kravet på 36 måneder skal opfyldes for ejere af sæsonbetonede virksomheder. SEGES vil gerne have bekræftet, at tre års deltagelse i en sæsonbetonet virksomhed, med en aktiv sæson på tre måneder, hvori der ydes en arbejdsindsats på mindst 50 timer om måneden, opfylder kravet om en væsentlig arbejdsindsats i 36 måneder.”

Skatteministeriets svar:

”Det bemærkes, at en personlig arbejdsindsats på 50 timer blot er en vejledende regel ved afgørelsen af, om der er ydet en væsentlig arbejdsindsats i virksomheden, hvilket også fremgår af lovbemærkningerne.

Det er foreslået, at arbejdstidskravet generelt anses for opfyldt, hvis den pågældende har arbejdet i væsentligt omfang i virksomheden i mindst 36 måneder. I denne situation er det ikke nødvendigt at opfylde arbejdstidskravet for det aktuelle år.

I forhold til afgørelsen af, hvorvidt der er ydet en væsentlig arbejdsindsats i 36 måneder, skal der ses på, om der er i de enkelte måneder er ydet en væsentlig arbejdsindsats. Det vil sige, at en ejer af en sæsonbetonet virksomhed, hvor sæsonen varer tre måneder, således kun vil anses for at have ydet en væ-

sentlig arbejdsindsats i tre måneder i forhold til kravet om 36 måneder med væsentligt arbejdsindsats. For sæsonbetonede virksomheder kan det således være nødvendigt at have drevet virksomheden i længere tid for at opfylde arbejdstidskravet. Det bemærkes, at måneder, ligger uden for sæsonen, men hvor der også ydes en væsentlig arbejdsindsats, tæller med i forhold til kravet om 36 måneder med væsentlig arbejdsindsats. ”

Praksis

Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit C. C. 2.6.3. Etablering og efterbeskatning ved etablering efter etableringskontoloven.

”(…)

Betingelser i forbindelse med etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed

Der er to betingelser for etablering af selvstændig virksomhed. Den første betingelse er af økonomisk karakter, mens den anden er et krav om en personlig arbejdsindsats. Se ETBL § 5, stk. 2.

(…)

Betingelse 2: Krav om personlig arbejdsindsats ved køb af erhvervsvirksomhed

Den anden betingelse for etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed er, at der er tale om en virksomhed, hvor kontohaveren eller dennes ægtefælle deltager med en personlig arbejdsindsats i ikke uvæsentligt omfang. Se ETBL § 5, stk. 2.

Kravet om en personlig arbejdsindsats gælder for det indkomstår, hvor indskud anvendes, og for det følgende indkomstår. Se ETBL § 5, stk. 3.

Kravet skal også være opfyldt, hvis kontohaveren eller dennes ægtefælle vælger at etablere sig i selskabsform. Se også nedenstående afsnit om etablering af virksomhed i selskabsform.

Ved afgørelsen af, om en arbejdsindsats kan anses som ikke uvæsentlig, skal en arbejdsindsats på mindst 50 timer månedligt anvendes som en vejledende norm.

Kravet om en ikke uvæsentlig arbejdsindsats gælder også ved anskaffelse af fast ejendom. Det afgørende er arbejdsindsatsen i den virksomhed, som den faste ejendom eller formuegodet i øvrigt benyttes i. Se TfS 1991, 213 LSR om en tilsvarende problemstilling efter investeringsfondsloven.

En virksomhed må ikke have et så beskedent omfang, at den ikke kan anses for erhvervsmæssig efter de sædvanlige skatteretlige kriterier. Virksomheden skal dels have et vist omfang, og dels være etableret med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital og arbejdsindsats. Dette gælder selv om arbejdsindsatskravet efter etableringskontoloven er opfyldt. Se SKM2001. 497. HR.

Om arbejdsindsatskravet er opfyldt må afgøres konkret. Landsretten har bl.a. fundet, at en person, der havde en beskeden omsætning i et autoværksted, og som samtidig var fuldtidsbeskæftiget og også havde anden samtidig beskæftigelse, ikke opfyldte arbejdsindsatskravet. Se SKM2001. 336. VLR.

Skatterådet har i SKM2012. 630. SR fundet, at der ikke kan anvendes etablerings- eller iværksætterkontomidler til investering i VE-anlæg med max 6 kW på en landbrugsejendom, hvor spørger ville anvende nettomålerordningen. Etableringen af VE-anlægget anses for etablering af ny virksomhed og skal selvstændigt opfylde arbejdstidskravet.

Se også SKM2006. 367. ØLR, hvor landsretten ikke fandt, at personen havde etableret selvstændig virksomhed på tidspunktet for hævningen af etableringskontomidler og heller ikke havde deltaget i virksomhedens drift med en ikke uvæsentlig arbejdsindsats.

Arbejdsindsatskravet skal være opfyldt af alle de ejere af en fælles virksomhed, der ønsker at anse sig for etableret. Det er ikke tilstrækkeligt, at nogle af ejerne deltager i virksomheden i væsentligt omfang.

Dog er det muligt at anvende etablerings- og iværksætterkontomidler for en kontohaver, selv om andre medejere ikke opfylder kravet til personlig arbejdsindsats.

Det er tilstrækkeligt, at kontohaveren, en eventuel ægtefælle eller ægtefæller til sammen opfylder arbejdsindsatskravet. Se TfS 1987, 502 LSR.

Det er en betingelse for at anvende etableringskontomidler i ægtefællens erhvervsvirksomhed, at ægtefællerne er gift i etableringsåret og i det efterfølgende år. Se TfS 2000, 693 LSR.

Udlejningsejendomme

Anskaffelse af en udlejningsejendom vil normalt være en passiv form for virksomhed, hvorfor kontohaveren, selv om han administrerer ejendommen, ikke opfylder kravet til personlig arbejdsindsats. Se TfS 1989, 469 LSR, hvor udlejning af tre sommerhuse ikke opfyldte arbejdsindsatskravet.

Sæsonbetonet virksomhed

Kravet om en ikke uvæsentlig arbejdsindsats kan være opfyldt, selvom der er tale om en sæsonbetonet virksomhed. I en sæsonbetonet virksomhed, der kun er i drift fx 3 måneder om året, vil kontohaveren eller dennes ægtefælle opfylde kravet om en ikke uvæsentlig arbejdsindsats, hvis der i alt ydes en arbejdsindsats på mindst 50 timer månedligt i de 3 måneder, sæsonen varer, i alt 150 timer.

Kravet om personlig arbejdsindsats kan anses for opfyldt, selv om en landbrugsejendom først overtages den 31. december. Landsskatteretten har i dette spørgsmål lagt vægt på, at der var tale om en virksomhed, hvis sæsonbetingede drift betingede den krævede arbejdsindsats, og at det ikke kunne tillægges betydning, om der rent faktisk var udført arbejde den 31. december. Se TfS 1991, 511 LSR.

Landsretten har i en sag om udlejning af campingvogne ikke fundet, at arbejdsindsatskravet i udlejnings-sæsonen var opfyldt, hvorfor de hævede etableringskontoindskud blev efterbeskattet. Se TfS 1996, 302 VLR.

(...)

I TfS 1991, 511 LSR købte en skatteyder ved slutseddel af 4. januar 1989 en landbrugsejendom til overtagelse den 31. december 1988. Ved indkomstopgørelsen for 1988 foretog han fradrag for indskud på etableringskonto, da han først anså sig for at være etableret i 1989. Landsskatteretten fandt, at etableringen var sket i 1988. Kravet om personlig arbejdsindsats måtte anses for opfyldt ved, at der var tale om en virksomhed, hvis sæsonbetonede drift krævede en sådan arbejdsindsats. Det var derfor med rette, at der ved ansættelsen for 1988 var nægtet ham fradrag for indskud på etableringskonto.