



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendes pr. mail til Peter Bak
E-mail: pb@skm.dk

14. april 2008

**Høring af L 167 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatte-
loven og kildeskatteloven (Mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og
ved død)**

Dansk Landbrug bakker op om forslaget, som indeholder en lang række forbedringer af reglerne om succession. Vi finder, det er meget vigtigt at skabe en mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og ved død, således at generationsskifter fremrykkes og ikke afventer gunstige skatteregler ved død.

Vi er således meget tilfredse med lempelsen ved generationsskifte af selskabet i levende live, som består af to elementer, henholdsvis fjernelse af hovedaktionærkravet og reduktion af kravet om ejerandel, som sænkes fra mindst 15 pct. til mindst 1 pct. af aktiekapitalen. Derudover lægger vi også stor vægt på forslaget om en lempelse af den nuværende stramme 3 års-regel ved succession til nære medarbejdere. Vi forventer, at forslaget er en lempelse af den nuværende stramme 3 års-regel ved succession til nære medarbejdere og vil have stor betydning for unge landmænd, som ønsker at etablere sig med anvendelse af reglerne om succession til nære medarbejdere. De fleste af de øvrige elementer i lovforslaget er mindre ændringer, som har stor betydning for dem, der i dag er ramt af de nuværende begrænsninger.

Gennemførelse af generationsskifter medfører øgede belastning af jordbrugserhvervet, som følge af erlæggelse af skatter og afgifter. Succession medfører at beskatning i form af genvundne afskrivninger og ejendomsavance udskydes til et senere salg. Derimod udløser generationsskifte altid bo- og gaveafgifter samt tinglysningsafgifter.

Dansk Landbrug finder overordnet at bo- og gaveafgifterne skal afskaffes. Det vil medføre en betydelig forenkling både for dødsboer og ved gennemførelse af generationsskifter. Vi skal endvidere pege på, at Sverige i 2005 afskaffede bo- og gaveafgifterne.

Herudover finder vi, at tinglysningsafgiften på 0,6 pct. af handelsprisen og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb på lån burde afskaffes for at lette både generationsskifte og nyetableringer. For unge landmænd bevirker reglerne, at en stor del af opsparingen går til at dække tinglysningsafgiften ved en ejendomsovertagelse. En ejendom på 30 mio. kr. vil ved ejendomsoverdragelse udløse tinglysningsafgifter på 405.000 kr., hvis der optages lån på 15 mio. kr.

Nedenfor er vores øvrige forslag til ændring af lovforslaget:

Ad Mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og ved død

- **Opsat vedligehold**

Rækkevidden af succession er ikke ens i levende live og ved død. Således er successionens retsvirkninger formuleret mere generelt i dødsboskattelovens § 36 end i kildeskattelovens § 33 C. Dette har foranlediget, at der er i praksis gøres forskel på virkningerne af succession i relation til opsat vedligehold, der er begrundet i statsskattelovens vedligeholdelsesbegreb. Vi skal derfor forslå, at denne forskel fjernes ved, at der ved succession i levende live opnås succession i opsat vedligehold.

- **Delvis succession**

Et dødsbo kan bestemme, at et aktiv skal udlægges helt eller delvist med succession. Ved overdragelse i levende live kan der for hvert aktiv alene bestemmes, om aktivet skal overdrages med succession. Derimod kan der ikke træffes bestemmelse om delvis succession i et aktiv i levende live. En tilsvarende mulighed for delvis succession i levende live vil smidiggøre reglerne og i øvrigt skabe yderligere neutralitet mellem regelsættene.

Ad Overdragelse med succession til tidligere ejer

Dansk Landbrug finder, at muligheden for at "fortryde" et generationsskifte er en markant forbedring af reglerne om succession, som i dag er irreversibelt. Forslaget forslår en grænse på 2 år, men vi foreslår, at der ikke fastsættes nogen grænse eller subsidiært, at grænsen fastsættes til 5 år. En undladelse af fastsættelse af en grænse eller en forlængelse af grænsen fra 2 til 5 år vil give mulighed for at tage hensyn til sygdom, som eventuelt indtræder i årene efter generationsskifte gennemførelse.

Ad Overdragelse til nær medarbejder

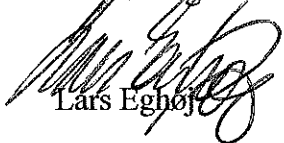
Som nævnt i indledningen finder vi det positivt, at der sker en lempelse af reglerne om overdragelse til nære medarbejdere. Vi har forstået på skatteministeren, at der ville blive adgang til at medregne tid under uddannelse ved opgørelse af arbejdskravet på 3 år. Vi antager således, at forslaget rummer erhvervets behov for at kunne overdrage til medarbejdere, som under deres ansættelse har været under uddannelse til f.eks. driftsledere.

Ad Bo- og gaveafgifter

Hvis det ikke er muligt, at få afskaffet bo- og gaveafgifterne, så bør reglerne om passivposten ændres, således at passivposten værdiansættes svarende til værdien af den latente skat og ikke kun til en andel heraf. Efter de gældende regler er passivposten ca. 50 pct. af den latente skat. Problemet vil naturligvis helt være elimineret, hvis man helt afskaffede bo- og gaveafgifter.

Vi vedlægger brev fra Dansk Landbrugsrådgivning, Landcentret med tekniske bemærkninger til det fremsatte lovforslag.

Med venlig hilsen



Lars Eghøj



Dansk Landbrug
Vesterbrogade 4 A, 4.
1620 København V

14. april 2008
J.nr.: 911-01040 / 2469

Vedr.: L 167 Mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og ved død.

Skatteministeren har den 28. marts 2008 fremsat L 167 om ændring af avancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven (Mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og ved død).

Dansk Landbrugsrådgivning, Landscentret har følgende tekniske bemærkninger til det fremsatte lovforslag:

Ad ligestilling mellem generationsskifte i levende live og ved død.

Ved lovforslaget lempes reglerne for succession i levende live, således at der som ved død kan succederes, når der overdrages 1 % af aktierne, ligesom kravet om at aktierne skal være hovedaktionæraktier ophæves. Desuden udvides den kreds, som et dødsbo kan overdrage en virksomhed til med succession, til også at omfatte de nære medarbejdere, som kan erhverve med succession i levende live.

Disse ændringer er båret af hensynet til neutralitet i beskatningen. Dette er et godt og velkendt hensyn, der sikrer, at generationsskifter gennemføres på det tidspunkt, der er mest hensigtsmæssigt og ikke fremskyndes eller udskydes alene som følge af skattereglerne.

Landscentret skal i den forbindelse påpege, at der samtidig som L 159 er fremsat forslag om ændring af dødsboskatteloven blandt andet for at imødekomme de ændringer, der har været i arveloven. Et af forslagene i L 159 er, at samlevere, der kunne oprette et udvidet samleverte-stamente, indsættes i den personkreds i dødsboskattelovens § 37, stk. 1, der kan få udlagt en virksomhed med succession. Såfremt dette forslag vedtages, bør samlevere efter en sådan neutralitetsbetragtning også kunne erhverve en virksomhed med succession i levende live.

Rækkevidden af succession er ikke ens i levende live og ved død. Således er successionens retsvirkninger formuleret mere generelt i dødsboskattelovens § 36 end i kildeskattelovens § 33 C. Dette har foranlediget, at der er i praksis gøres forskel på virkningerne af succession i relation til opsat vedligehold, der er begrundet i statsskattelovens vedligeholdelsesbegreb. Således indtræder en erhverver med succession efter dødsboskatteloven i den tidligere ejers anskaffelsestidspunkt i relation til vedligehold (SKM2005.361.LSR), mens det ikke er tilfældet ved en

erhvervelse med succession i levende live (SKM2007.333.ØLD). Også her taler en neutralitetsbetragtning for, at successionen gives samme rækkevidde i levende live som ved død.

Et dødsbo kan bestemme, at et aktiv skal udlægges helt eller delvist med succession. Det kan f.eks. bestemmes, at der alene skal succederes med hensyn til halvdelen af ejendomsavancen. Dette får for modtageren den virkning, at ejendommen anses for anskaffet successivt. Ved overdragelse i levende live kan der for hvert aktiv bestemmes, om aktivet skal overdrages med succession. Derimod kan der ikke træffes bestemmelse om delvis succession i et aktiv i levende live. En tilsvarende mulighed for delvis succession i levende live vil smidiggøre reglerne og i øvrigt skabe yderligere neutralitet mellem regelsættene.

Ad overdragelse til nær medarbejder

Reglerne om hvem der kan anses for nær medarbejder i aktieavancebeskatningslovens § 35 og i kildeskattelovens § 33, stk. 12, ændres, således at det tidsrum indenfor hvilket medarbejderen skal have været fuldtidsbeskæftiget i 3 år udvides fra de seneste 4 indkomstår til 5 år. Samtidig foreslås kravet om fuldtidsbeskæftigelse på overdragelsestidspunktet ophævet. Endelig skal der efter forslaget tælles timer og ikke dage ved opgørelsen af, om de 3 års fuldtidsbeskæftigelse er opfyldt.

Forslaget imødekommer erhvervets behov for at kunne overdrage til medarbejdere, som under sin ansættelse har været under uddannelse til f.eks. driftsledere. For at afklare hvorledes det efter forslaget skal opgøres, om de 3 års fuldtidsbeskæftigelse er opfyldt, skal Landscentret venligst bede Skatteministeren besvare følgende spørgsmål:

1. Hvornår skal de "seneste 5 år" regnes fra? Ud fra en naturlig sproglig fortolkning vil de seneste 5 år være at regne fra tidspunktet for overdragelsen, således at de 3 års fuldtidsbeskæftigelse skal ligge inden for 5 år forud for overdragelsen. Kan dette bekræftes?
2. Uddannelsen som landmand tager 3 år og 6 mdr. Heraf er landbrugseleven på landbrugsskole 13 måneder. Der er løn under uddannelsen, såfremt der er en ansættelsesaftale ved skoleopholdets start. Kan det bekræftes, at de lønnede skoleophold medregnes som fuldtidsbeskæftigelse, således at landmandseleven efter endt uddannelse hos samme landmand vil opfylde beskæftigelseskravet?
3. Landmandseleven behøver ikke have hele sin elevtid hos samme arbejdsgiver. Har en landbrugselev skiftet arbejdsgiver efter 1 modul, således at 2 modul af uddannelsen på i alt 1 år og 11 måneder (17 måneders praktik og 6 måneders skoleophold) er afviklet i et ansættelsesforhold, som fortsætter efter uddannelsen til landmand, mangler den unge landmand 13 måneder i at have været fuldtidsbeskæftiget i 3 år, forudsat at praktikopholdet fra elevuddannelsen tæller med som fuldtidsbeskæftigelse. Fortsætter den unge landmand sin uddannelse som driftsleder og som virksomhedsleder, vil han skulle på skoleophold i yderligere 24 uger, henholdsvis 12 uger. Der er ikke løn under disse uddannelser til driftsleder og virksomhedsleder. Den unge landmand vil som regel under sin videreuddannelse fortsætte med sit ansættelsesforhold, således at der arbejdes i ferier og weekenderne hos arbejdsgiveren.
 - a. Vil det faktiske antal timer som den unge har været beskæftiget i virksomheden blive sammentalt ved opgørelsen af, om der har været i alt 3 års fuldtidsbeskæftigelse i virksomheden?
 - b. Vil de timer som medregnes ved opgørelse af beskæftigelsesomfanget i forhold til ATP indgå i opgørelsen?

- c. Vil overarbejde under elevuddannelsen, som udbetales, kunne indgå i beregningen af, om beskæftigelseskravet er opfyldt?
- d. Svarer 117 timer til fuldtidsbeskæftigelse i en måned (svarende til kravene for indbetaling til ATP som fuldtidsbeskæftiget), således at samlet beskæftigelse på i alt $13 \times 117 = 1521$ timer i ovennævnte eksempel efter endt elevuddannelse vil opfylde de resterende krav om 13 måneders fuldtidsbeskæftigelse? Hvis ikke, hvor mange timer svarer da til fuldtidsbeskæftigelse?

Efter forslaget skal et dødsbo kunne sælge med succession til en nær medarbejder. Der henvises i den forbindelse fra dødsboskattelovens § 37 til aktieavancebeskatningslovens § 35 og kildeskattelovens § 33 C, stk. 12. I den forbindelse skal Landscentret venligst bede ministeriet tilkendegive, om det ved opgørelsen af, om beskæftigelseskravet er opfyldt, er de seneste 5 år forud fra det faktiske aftaletidspunkt, der er relevant eller om medarbejderen allerede på dødsfaldstidspunktet skal opfylde beskæftigelseskravet.

Overdragelse med succession til tidligere ejer.

Der skabes efter lovforslaget mulighed for såvel i levende live som ved død, at en tidligere ejer kan overtage virksomheden (på ny) med succession, hvis den oprindelige overdragelse ligger inden for de seneste 2 år og skete med succession. I øvrigt er der ikke opstillet betingelser.

Ofte vil den oprindelige overdragelse med succession være sket med et element af gave, således at der er beregnet en passivpost. Vil der efterfølgende være behov for at overdrage ejendommen tilbage til den tidligere ejer med succession, vil han overtage den forpligtigelse som han har kompenseret for, at den unge overtog i første omgang. Der ses dog ikke at være hjemmel til at kompensere den tidligere ejer for at tage forpligtigelsen tilbage inklusiv en eventuel merfortjeneste opstået i den unges ejertid, idet kildeskattelovens § 33 D alene henviser til kildeskattelovens § 33 C, stk. 1 og 12 samt aktieavancebeskatningslovens § 34 og § 35. For at muligheden for at tage virksomheden tilbage bliver reel i de uforudsete situationer, hvor den yngre ikke kan videreføre virksomheden, bør der også gives den tidligere ejer mulighed for at blive kompenseret gennem beregning af en passivpost. Landscentret skal derfor foreslå, at der i kildeskattelovens § 33 D tillige henvises til kildeskattelovens § 33 C, stk. 13 og aktieavancebeskatningslovens § 35 a.

Ej heller ved død er der uden en ændring af boafgiftslovens § 13a mulighed for passivpost ved opgørelse af boafgiften. De nye muligheder for succession til tidligere ejer står åbent, selv om den tidligere ejer ikke er arving. F.eks. vil den far, som har overdraget til en søn, der dør kort efter overdragelsen af virksomheden, og hvor sønnen efterlader sig andre arvinger, ikke være arving efter sønnen. Kan det da bekræftes, at der i forbindelse med boets overdragelse til faderen af virksomheden i forbindelse med værdiansættelsen vil være mulighed for at kompensere den tidligere ejer for på ny at overtage skatteforpligtigelsen, således at dette ikke udløser boafgift?

Venlig hilsen

Jane K. Bille
Specialkonsulent, advokat og ph.d.

Direkte telefon: 87 40 52 09
E-mail: jkb@landscentret.dk