Offentliggjort d. 24. december 2016

Skærpede regler for 10-mands-projekter©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Med et lovforslag fremsat den 14. december 2016 ønsker regeringen at stoppe skattetænkning i forbindelse med de såkaldte 10-mands-projekter.

Efter lovforslaget, der skal have virkning for virksomhed, der er erhvervet eller påbegyndt den 14. december 2016, skal underskud fra et projekt kun kunne anvendes til modregning i senere overskud i samme projekt.

Aftalen om afskaffelse af PSO-afgiften af 17. november 2016 mellem blå blok samt Socialdemokratiet, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti omfattede bl.a. en passus om at ”justere i eksisterende regler for visse erhvervsmæssige investeringer”. Justeringerne skulle efter aftalen bidrage til finansieringen af PSO-aftalen med et provenu på 100 mio. kr. i 2017 stigende til 400 mio. kr. i 2025.

Justeringen er udmøntet i lovforslaget af 14. december 2016, der er rettet mod investeringer i de såkaldte ”10-mandsprojekter” eller ”anpartsprojekter”.

Historik

Investeringer i anpartsprojekter har en meget lang historik i skatteretten. Særligt fra slutningen af 1980´erne og fremefter, hvor - mere, men i mange tilfælde mindre lødige - anpartsprojekter florerede i stort omfang, er der på forskellig vis foretaget adskillige indgreb for at begrænse de skattemæssige fordele ved deltagelse i disse projekter. Beho-

Offentliggjort d. 24. december 2016

vet herfor var åbenbart. Eksempelvis blev de danske skattemyndigheder præsenteret for projekter om investeringer i hospitalsudstyr, hvor en nærmere gennemgang kunne afdække, at danske skatteydere ikke havde købt reelt, fysisk udstyr på et hospital, men højst nogle serienumre på et stykke papir, der også figurerede i mange andre investorers skattesager.

I de senere år har interessen bl.a. samlet sig om investeringer i anpartsprojekter om erhvervsejendomme. Med opbakning fra domstolene har Skat her anlagt en endog meget streng praksis ved vurderingen af projekternes skattemæssige konsekvenser. Med etableringen af denne strenge praksis er bl.a. introduceret hidtil ukendte begreber i skatteretten, jf. nærmere bl.a. artiklen ”Ejendomsanparter - opgørelse af anskaffelsessummen - SKM2008.967.HR”.

Denne fremgangsmåde for fastlæggelse af en given retsstilling med flere års tilbagevirkende kraft har stillet mange investorer i en uforudset, umulig situation med voldsomme privatøkonomiske konsekvenser til følge.

Hidtil gældende regler

Efter de hidtil gældende regler anses skatteydere ved køb af anparter i udlejet fast ejendom som udgangspunkt at have etableret en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand.

Er der tale om køb af andele i erhvervsejendomme, vil et underskud ved drift af ejendommen, bl.a. i form af renteudgifter samt eventuelle skattemæssige afskrivninger som udgangspunkt kunne fradrages i anden skattepligtig personlig indkomst, f.eks. lønindkomst, herunder i en eventuel ægtefælles indkomst, ligesom et underskud vil kunne fremføres til modregning i senere års indkomst.

Dette gælder ligeledes, hvor flere investorer er gået sammen i et såkaldt ”skattemæssigt transparent selskab”, f.eks. et kommanditselskab eller et partnerselskab, hvor den enkelte investor fortsat beskattes personligt af over- eller underskud ved driften.

Offentliggjort d. 24. december 2016

Ved organiseringen af større investeringer i kommandit- eller partnerselskabsform kan den enkelte investor endvidere begrænse sin hæftelse for selskabets forpligtelser.

Overstiger antallet af investorer 10, og er der tale om passiv virksomhedsdrift, er fradragsretten for underskud imidlertid begrænset. Underskud fra sådan virksomhed kan således kun fradrages i fremtidige overskud fra samme virksomhed. Der er med andre ord tale om, hvad der i fagsproget betegnes som kildeartsbegrænset underskud. Endvidere er indkomst fra sådan virksomhed kapitalindkomst og ikke personlig indkomst.

Frem til og med den 13. december 2016, dvs. forud for lovforslagets fremsættelse, jf. nærmere nedenfor, gjaldt ovennævnte, skærpede regler gælder ikke for investeringsprojekter med højst 10 deltagere, de såkaldte ”10-mandsprojekter”. Underskud fra drift af selvstændig erhvervsvirksomhed med 10 eller færre deltagere (10-mandsprojekter) har således hidtil som udgangspunkt ikke været omfattet af begrænsninger i adgangen til at anvende eller fremføre underskud. Det har været gældende, uanset om skatteyderen har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang eller ej. Dermed har underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter hidtil kunnet fradrages i anden indkomst, f.eks. lønindkomst, overføres til ægtefælle og fremføres til modregning i senere års indkomst.

Dog gælder det, at underskud ved udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe ligeledes er kildeartsbegrænset, hvis der er tale om passiv virksomhedsdrift. Dette gælder uanset antal ejere. Endvidere er indkomst fra sådan virksomhed kapitalindkomst og ikke personlig indkomst.

Indkomst fra virksomhedsdrift med f.eks. solceller og vindmøller er personlig indkomst, fordi der er tale om salg af energi og ikke udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler.

På denne baggrund har der blandt investorer været en del interesse for investeringer i 10-mandsprojekter vedrørende fast ejendom, solceller og vindmøller.

Offentliggjort d. 24. december 2016

Baggrunden for lovforslaget

Ifølge lovforslaget er baggrunden for det nu foreslåede indgreb, at investering i 10-mandsprojekter typisk indebærer store skattemæssige underskud i virksomhedens 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 deltageren (skatteyderens) øvrige indkomster.

Foretages investeringen i 10-mandsprojekter, hvor virksomheden er beliggende i udlandet, f.eks. en solcellepark i Sydeuropa, vil Danmark endvidere typisk skulle dele beskatningen af et eventuelt overskud fra investeringen med det pågældende land, således at forstå, at Danmark skal give lempelser i den danske skat for betalt udenlandsk skat.

I lovforslaget henvises dernæst som begrundelse for indgrebet, at hvor skatteyderen anvender virksomhedsordningen, vil et tidligere opsparet overskud først komme til endelig beskatning i den personlige indkomst, når virksomhedsdriften ophører. En investering i denne type virksomhed kan med andre ord anvendes til at udskyde beskatning af overskud, der er opsparet i virksomhedsordningen til en foreløbig, lav beskatning på aktuelt 22 pct.

Denne motivudtalelse følges tilsyneladende ikke op i selve lovforslaget. Så vidt det ses, fastholdes muligheden for at lade sådanne projekter forlænge virksomhedsskatteordningens levetid, jf. nedenfor. Forhåbentligt vil den senere behandling af lovforslaget fjerne denne uklarhed.

Videre henvises i lovforslaget som begrundelse for at indføre skærpede regler til, at det - som det siges i lovforslaget - ikke er hensigtsmæssigt, at investeringer i 10-mandsprojekter er undergivet lempeligere regler, end hvis der er flere end 10 deltagere. Med kildeartsbegrænsningen ligestilles investeringer i 10-mandsprojekter i større grad med investering i anpartsprojekter med flere end 10 deltagere.

Offentliggjort d. 24. december 2016

Lovforslaget

Med lovforslaget er det tanken at indføre kildeartsbegrænsning af underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter i skattemæssigt transparente selskaber i tilfælde, hvor deltagerne ikke hæfter personligt for de forpligtelser, der påhviler selskabet, f.eks. partner- og kommanditselskaber, og hvor deltageren ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Underskud fra investeringer i sådanne 10-mandsprojekter vil således efter forslaget fremover kun kunne fradrages i senere års overskud fra samme virksomhed. Underskud vil med andre ord fremover ikke længere kunne fradrages i skatteyderens øvrige indtægter, overføres til ægtefælle eller fremføres til modregning i senere års indkomster. Dette skal ifølge lovforslaget gælde, uanset om den skattepligtige har valgt at anvende virksomhedsskatteordningen.

Det synes således i lovforslaget - i strid med det anførte om begrundelsen for lovforslaget - forudsat, at investeringer i 10-mands-projekter fortsat kan placeres i virksomhedsordningen og dermed altså anvendes til at udskyde ophørsbeskatning.

Deltagelse i driften

Ved vurderingen af, om den skattepligtige anses for at deltage i virksomhedens drift i væsentlig omfang - det vil sige, hvorvidt arbejdsindsatsen er væsentlig - skal ifølge lovforslaget gælde samme praksis som i relation til anpartsreglerne. Som en vejledende regel anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats.

Personlig hæftelse

Ved personlig hæftelse skal ifølge lovforslaget 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 selskabets forpligtelser.

Offentliggjort d. 24. december 2016

Indtægter beskattes som personlig indkomst

Lovforslaget indeholder 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.

Forventede konsekvenser

Alt i alt vil de skærpede regler ifølge lovforslaget betyde, at skatteyderes beslutning om at foretage en investering i et 10-mandsprojekt ikke i samme omfang som efter de gældende regler vil være skattemotiveret, da et eventuelt underskud fra investeringen kun 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 betalingen af topskat.

Udformningen af de skærpede regler om kildeartsbegrænsning - hvor det som nævnt bl.a. er en betingelse, at deltagerne ikke hæfter personligt for selskabets forpligtelser - betyder ifølge lovforslaget, at investeringer via interessentskaber ikke er omfattet af forslaget. Derimod vil virksomhed organiseret som partnerselskaber eller kommanditselskaber være omfattet

Omvendt må det antages, at omdannelse af et interessentskab til eksempelvis et partnerselskab efter 13. december 2016 vil være omfattet af forslaget. En trafik, der kører i højeste gear indenfor liberale erhverv. Så den advokat, revisor, ingeniør eller arkitekt, der eksempelvis som følge af alder arbejder på kraftig nedsat tid i et sådant selskab, vil være omfattet af reglerne. Problemer er dog nok ikke at større betydning, da der traditionelt ikke konstateres underskud i sådanne tilfælde.

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk

Offentliggjort d. 24. december 2016

Virkning fra 14. december 2016

Lovforslaget indeholder nogle ikke helt nemt tilgængelige regler om ikrafttrædelse.

De skærpede regler skal – ifølge lovforslaget for at undgå hamstring - anvendes for virksomhed, som skatteydere har erhvervet eller påbegyndt fra og med lovforslagets fremsættelse den 14. december 2016, f.eks. køb af en anpart i en fast ejendom.

Omvendt er allerede foretagne investeringer i 10-mandsprojekter forud for den 14. december 2016 som udgangspunkt ikke omfattet 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, hvor investeringen er foretaget senest den 13. december 2016, ikke kildeartsbegrænses.

I motiverne til lovforslaget oplyses i den forbindelse, at hvis skatteyderen har anskaffet en anpart senest den 13. december 2016 og en anden anpart den 14. december 2016 eller senere i samme virksomhed, vil anparterne blive betragtet som to andele i samme virksomhed. Det vil efter lovforslaget sige, at den anpart, der er anskaffet senest den 13. december 2015 (der er her antageligt tale om en fejlskrift, hvor der rettelig burde stå 2016), fortsat vil blive beskattet efter de hidtil gældende regler, mens den anpart, der er anskaffet den 14. december 2015 (antageligt 2016) eller senere, vil blive omfattet af de skærpede regler.

Udvidelse af virksomhed etableret før 14. december 2016

I nogle tilfælde vil en skatteyders investering falde midt mellem disse principper for ikrafttrædelse. Af lovforslaget fremgår herom, at hvis skatteyderen har købt eller påbegyndt virksomheden eller en del heraf senest den 13. december 2016, og virksomheden den 14. december 2016 eller senere anskaffer aktiver eller overtager anden virksomhed, uden at dette er nødvendigt for virksomhedens fortsatte drift, har de skærpede regler også virkning for indkomst fra den del af virksomheden, der er erhvervet eller påbegyndt senest den 13. december 2016, fra og med det indkomstår, hvori aktiverne er anskaffet, eller den anden virksomhed er overtaget.

Offentliggjort d. 24. december 2016

Indkomst fra virksomhed, der er erhvervet eller påbegyndt senest den 13. december 2016, kan med andre ord blive omfattet af de skærpede regler med tilbagevirkende kraft fra det tidspunkt, hvor virksomheden udvides.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk