

Offentliggjort d. 20. januar 2017

## Nye regler om begrænsning af underskudsfræførelse i interessentskaber m. v. ©

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

Folketinget vedtog i juni 2017 nye regler for underskudsbegrænsning ved investeringer i visse anpartsprojekter gennem partnerselskaber m.v. Den vedtagne lov endte ud med også at omfatte visse interessentskaber. Sidstnævnte forhold har ikke fået den fortjente opmærksomhed, da loven må antages at få betydning for mange skatteydere, herunder f.eks. familielandbrug, hvor der er svingende indtægter, og gårdens drift i dårlige perioder finansieres af ejerens lønindtægter.

Omfattet af loven er blandt andet interessentskaber, ”*hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale el.lign.*”.

Det er i dansk skatteret hovedreglen, at har en skatteyder flere erhvervmæssige aktiviteter, og giver én af disse aktiviteter underskud, kan dette underskud fratrækkes i anden indkomst. Og er der fortsat et uudnyttet underskud, kan underskuddet overføres til fradrag hos ægtefællen, og et eventuelt resterende underskud kan overføres til fradrag i egen indkomst i de efterfølgende år.

Med loven fra juni 2017 er der indført kildeartsbegrænsning af underskud for en række transparente selskaber, herunder interessentskaber. Loven vil kunne få betydning for bl.a. mindre interessentskaber bestående af to fysiske personer.

Loven har virkning for indkomst - og dermed også for underskud - fra virksomhed, som skatteyderen har erhvervet eller påbegyndt den 12. maj 2017 eller senere.

Offentliggjort d. 20. januar 2017

### **Kildeartsbegrænsning**

Kildeartsbegrænsningen indebærer, at underskud i et givet år kun kan modregnes i senere års eventuelle overskud ved samme aktivitet. Et underskud kan altså ikke modregnes i anden indkomst, f.eks. lønindkomst, eller overføres til fradrag i ægtefællens indkomst.

### **Transparente selskaber**

I dansk skatteret opereres med begrebet transparente selskaber. Det betyder, at selv om selskabet er en juridisk person, der kan indgå aftaler på samme vis som eksempelvis et aktieselskab, er det ejerne, der beskattes af selskabets driftsresultat. Det gælder f.eks. for kommanditselskaber, partnerselskaber og interessentskaber.

### **Det første anpartsindgreb**

Ved det såkaldte anpartsindgreb i 1989 blev der indført kildeartsbegrænsning for underskud fra virksomheder med flere end 10 deltagere, hvis deltageren ikke deltog i virksomhedens drift i væsentligt omfang (såkaldt passiv virksomhedsdrift). Dernæst blev indkomst fra sådanne selskaber ændret fra personlig indkomst til kapitalindkomst, hvilket medførte yderligere begrænsninger i fradragsmulighederne.

### **10-mands-projekter**

Der udviklede sig herefter en industri, hvor der blev etableret skattemæssigt baserede projekter med op til 10 deltagere, således at projektet ikke blev ramt af de skærpede skatteregler for projekter med mere end 10 deltagere. Disse projekter blev ofte kaldet ”10-mandsprojekter”.

Der er ofte tale om investering i ejendomme eller solcelleparker i udlandet, og med den virkning, at danske skatteydere i de første år kunne eliminere topskatten. Sidenhen, når der blev konstateret en fortjeneste, tilfaldt en del af beskatningsgrundlaget det land, hvor solcelleparken eller ejendommen var placeret.

## Offentliggjort d. 20. januar 2017

Formålet med lovændringen fra juni 2017 var at fjerne den betydelige skattefordel ved de såkaldte 10-mandsprojekter, der blev etableret i transparente selskaber, og hvor selskabsdeltagerne ikke deltog i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Reglerne indebærer, at der under givne forudsætninger indtræder kildeartsbegrænsning vedrørende underskud fra den pågældende virksomhed. Men driftsresultat vil fortsat være personindkomst.

### **Kildeartsbegrænsning i interessentskaber**

Under lovens behandling blev det kendt, at interessentskaber kunne etableres under lignende former som de såkaldte 10-mandsprojekter. Det blev derfor besluttet at lade de nye regler omfatte også interessentskaber, hvis visse betingelser var opfyldt. Disse betingelser er følgende:

### **Der skal være tale om et interessentskab**

De nye regler omfatter kun fysiske personer, der deltager i et interessentskab. Udgangspunktet er derfor, at der skal være tale om et samvirke mellem mindst 2 fysiske personer, hvor interessentskabet har til formål at fremme deltagerens økonomiske interesser gennem erhvervsmæssig drift.

Hvis eksempelvis en snedker og en muremester slår sig sammen og begynder at opføre parcelhuse med henblik på videresalg, er der utvivlsomt tale om et interessentskab. Det er her uden betydning, om de to håndværkere har gjort sig klart, at de har stiftet et interessentskab. Det er heller ikke afgørende, at de ikke anvendt ordet "interessentskab" i navnet – hvis de i øvrigt overhovedet har givet samvirket et navn.

Derimod er et sameje, f.eks. hvor familiemedlemmer køber et aktiv sammen, hvor formålet ikke er at opnå et overskud gennem erhvervsmæssig drift, ikke omfattet af de nye regler.

Offentliggjort d. 20. januar 2017

Umiddelbart synes grænsedragningen mellem interessentskaber og samejer enkel og klar. Men i praksis er afgrænsningen kompliceret, og den ovennævnte sondring følges ikke helt skarpt i bemærkningerne til loven.

### **Omfattet af lovgivning**

Kun transparente selskaber, herunder interessentskaber, ” *hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale el.lign.* ” er omfattet af de nye regler

Er der tale om et interessentskab, der er hjemmehørende i Danmark, findes der ingen love, der regulerer interessentskabets forhold på samme vis som for aktie- og anpartsselskaber. Heller ikke erhvervsvirksomhedsloven omhandler disse forhold.

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

### **Selskabsaftale eller lignende**

Loven omfatter som nævnt tillige transparente selskaber, herunder interessentskaber, ” *hvis forhold er reguleret af en selskabsaftale el.lign.* ”.

En selskabsaftale er ikke nødvendigvis en traditionel udførlig interessentskabsaftale. Ifølge bemærkningerne til loven kan mindre også gøre det, jf. følgende høringssvar til FSR vedrørende afgrænsning mellem på den ene side et sameje og på den anden side et interessentskab:

*”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 [fremhævet her].”*

Offentliggjort d. 20. januar 2017

Ikke kun en selskabsaftale, men også noget lignende kan medføre, at interessentskabet er omfattet af kildeartsbegrænsningen.

Skatteministeriet oplyste således i et høringssvar af 11. maj 2017 som svar på spørgsmålet om, hvad ”el. lign.” indebærer, at:

*”... 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.*

*Hvis der ikke er indgået en aftale om regulering af forholdene vedrørende det skattemæssigt transparente selskab, og forholdene heller ikke er reguleret af selskabslovgivning, anses ejerne ikke at være omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning.”*

SEGES rejste under lovforslagets behandling spørgsmålet om, hvorvidt 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 de skærpede regler, når der ikke er indgået nogen selskabsaftale.

Dette blev besvaret med følgende tilkendegivelse:

*”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.”*

## Offentliggjort d. 20. januar 2017

Det bemærkes, at selv om det - efter min opfattelse måske mere korrekt - i besvarelsen var blevet lagt til grund, at der var tale om et interessentskab, vil den omstændighed, at der ikke var indgået nogen interessentskabsaftale, føre frem til det anførte resultat, nemlig at de skærpede regler ikke finder anvendelse.

### Arbejdstidskrav

Reglerne om kildeartsbegrænsning finder kun anvendelse, hvis den pågældende person ikke har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Herefter anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden som udgangspunkt for at være en væsentlig arbejdsindsats.

Reglerne om kildeartsbegrænsning finder heller ikke anvendelse, hvis personen har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang i mindst 36 måneder i personens ejertid. De 36 måneder behøver ikke være inden for samme periode, når blot der i de enkelte måneder er ydet en væsentlig arbejdsindsats. Denne bestemmelse er medtaget for at lette generationsskifter.

Faderen kan i forbindelse med et glidende generationsskifte til sin søn nedtrappe sin ejerandel og sin arbejdsindsats i virksomheden, uden at blive ramt af de nye regler, hvis blot faderen har udøvet en væsentlig arbejdsindsats i mindst 36 måneder i sin ejertid.

Hvorvidt sønnen vil blive omfattet af de nye regler, vil bero på hans arbejdsindsats. Men selv med en lav arbejdsindsats bliver sønnen kun omfattet af de nye regler, hvis der er indgået en selskabsaftale mellem ham og faderen.

### Lovens ikrafttræden og virkningstidspunkt

Loven trådte i kraft den 10. juni 2017, men loven har virkning for indkomst fra virksomhed, som skatteyderen har erhvervet eller påbegyndt den 12. maj 2017 eller senere. Har skatteyderen således erhvervet eller påbegyndt en del af en virksomhed senest den 11. maj 2017, har loven således ikke virkning for indkomst fra denne del af virksomheden.

Offentliggjort d. 20. januar 2017

## Successionsregler

### Overdragelse til øvrige selskabsdeltagere

En skatteyder, der ejede en andel af interessentskabet allerede d. 11. maj 2017, og som siden erhverver en yderligere del af samme interessentskab, anses for at have erhvervet den nu erhvervede andel på samme tidspunkt som sælgeren. Dette åbner mulighed for salg til øvrige interessenter, herunder efter omstændighederne til interessentskabet som sådant, uden at køberen bliver omfattet af de nye regler

### Overgang ved arv

En skatteyder, der erhverver en virksomhed fra en ægtefælle, som arv eller legat fra et dødsbo eller ved udlevering af et dødsbo til længstlevende ægtefælle til uskiftet bo, og hvor ægtefællen eller afdøde har erhvervet eller påbegyndt virksomhedens inden 12. maj 2017, anses for at have erhvervet virksomheden på samme tidspunkt som overdrageren.

### Overgang til ægtefælle

På tilsvarende vis vil det være muligt at overdrage ejerandele til en ægtefælle, herunder ved separation eller skilsmisse, uden at ægtefællen omfattes af reglerne om kildeartsbegrænsning, hvis blot den hidtidige ejer har erhvervet ejerandelen inden 12. maj 2017.

### Forholdet til virksomhedsskatteordningen

Der er med den ny lov foretaget en præcisering af virksomhedsskatteoven, således at det fremgår, at samtlige virksomheder behandles som én virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen, men at det skal ske under iagttagelse af reglerne om kildeartsbegrænsning.

Reglerne om kildeartsbegrænsning har således bl.a. betydning for, hvordan underskud fra virksomhed omfattet af kildeartsbegrænsningen skal behandles i forhold til indkomst fra andre virksomheder, der er omfattet af virksomhedsordningen, dvs. hvordan et un-

**Offentliggjort d. 20. januar 2017**

underskud fra et interessentskab omfattet af kildeartsbegrænsningen skal behandles i forbindelse med sammentællingen af det skattepligtige resultat opgjort under virksomhedsordningen.

Et driftsresultat fra et interessentskab omfattet af kildeartsbegrænsningen, hvor det skattepligtige resultat er negativt (underskud), holdes ude af sammentællingen af det skattepligtige resultat for alle virksomhederne under virksomhedsordningen.

Interessentskabs positive skattepligtige resultat medregnes først i sammentællingen af det samlede skattepligtige resultat for alle virksomhederne under virksomhedsordningen, når tidligere indkomstårs underskud fra interessentskabet er fratrukket i senere indkomstårs overskud fra samme projekt.

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

— o —