



Lovforslag nr. L 103

Folketinget 2016-17

Fremsat den 14. december 2016 af skatteministeren (Karsten Lauritzen)

Forslag

til

Lov om ændring af personskatteloven og virksomhedsskatteloven

(Kildeartsbegrænsning af underskud fra fysiske personers investeringer i visse anpartsprojekter)

§ 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.«

§ 2

I virksomhedsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1114 af 18. september 2013, som ændret ved § 9 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, § 1 i lov nr. 992 af 16. september 2014, § 4 i lov nr. 202 af 27. februar 2015 og § 13 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændring:

1. I § 13 indsættes som stk. 5:

»Stk. 5. Stk. 1-4 finder ikke anvendelse for 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. Underskud omfattet af 1. pkt. kan ikke fradrages i anden virksomheds skattepligtige indkomst eller i den skattepligtiges

øvrige skattepligtige indkomst, men underskuddet fremføres til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed.«

§ 3

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. Loven har virkning for indkomst fra virksomhed, som den skattepligtige har erhvervet eller påbegyndt den 14. december 2016 eller senere. Har den skattepligtige erhvervet eller påbegyndt en del af en virksomhed senest den 13. december 2016, har loven ikke virkning for indkomst fra denne del af virksomheden. Har den skattepligtige erhvervet eller påbegyndt virksomheden eller en del heraf senest den 13. december 2016, og anskaffer virksomheden aktiver eller overtager anden virksomhed den 14. december 2016 eller senere, uden at dette er nødvendigt for virksomhedens fortsatte drift, har loven dog 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.

Stk. 3. Ved opgørelsen af den kommunale slutskat og kirkeskat for indkomståret 2017 efter § 16 i lov om kommunal indkomstskat korrigeres den opgjorte slutskat for den beregnede virkning af de ændringer i udskrivningsgrundlaget for kommuneskat og kirkeskat for 2017, der følger af denne lovs §§ 1 og 2.

Stk. 4. Den beregnede korrektion af den kommunale slutskat og kirkeskat efter stk. 3 fastsættes af økonomi- og indenrigsministeren på grundlag af de oplysninger vedrørende indkomståret 2017, der foreligger pr. 1. maj 2019.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

I Danmark støttes udbygningen med vedvarende energi via PSO (Public Service Obligation). Ordningen indebærer, at der opkræves en såkaldt PSO-afgift, som er en betaling, der pålægges elforbruget. Indtægterne fra PSO-afgiften er øremærkede og anvendes til at støtte miljøvenlig elproduktion.

Det er en bunden opgave at finde en langsigtet løsning, der omlægger PSO-systemet og sikrer holdbar finansiering af den grønne omstilling.

V-regeringen, Socialdemokratiet, Dansk Folkeparti, Liberal Alliance, Det Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti og Det Konservative Folkeparti har den 17. november 2016 indgået aftale om at afskaffe PSO-afgiften og afholde udgifterne til vedvarende energi over finansloven.

Det følger således af »Aftale om afskaffelse af PSO-afgiften« af 17. november 2016, at PSO-udgifterne gradvist flyttes til finansloven fra 2017, og at udgifterne er fuldt indfaset på finansloven i 2022. PSO-afgiften afskaffes tilsvarende gradvist fra 2017 med fuld udfasning i 2022.

Det fremgår bl.a. af aftalen, at partierne er enige om at justere eksisterende regler for visse erhvervmæssige 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 investorernes 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 fremførelse 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 virksomhedsskatteoven om en virksomhedsordning, at et tidligere opsparat 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 erhvervmæssig virksomhed, således at et eventuelt opsparat overskud fra en tidligere drevet erhvervmæssig 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 virksomhedsskatteoven.

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 en-

hed 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.

3. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

Med forslaget vil underskud fra 10-mandsprojekter i visse skattemæssigt transparente selskaber, f.eks. partner- og kommanditselskaber, kun kunne fradrages i senere års overskud fra samme virksomhed.

Forslaget vurderes derfor at dæmme op for skattemotiverede investeringer i 10-mandsprojekter, idet et eventuelt underskud fra investeringen ikke kan nedbringe den skattepligtiges øvrige indkomst, herunder lønindkomst. Dermed vil det ikke længere være muligt at investere i et 10-mandsprojekt med det formål at nedbringe topskattebetalingen eller undgå indkomstaftapning af børne- og ungeydelsen.

Merprovenuet fremkommer således ved, at de skattemæssige underskud fra investeringer i 10-mandsprojekter ikke længere kan fradrages i den skattepligtiges øvrige indkomster, og der dermed vil skulle svares fuld indkomstskat af den øvrige indkomst, herunder lønindkomst.

Med baggrund i statistiske oplysninger om antal projekter og afskrivningsgrundlag vurderes det samlede afskrivningsgrundlag ved nye projekter at udgøre omkring 1.500 mio. kr. i 2017. Ved en saldoafskrivning på 25 pct. og en skønnet gennemsnitlig marginalskat på ca. 52 pct. udgør det umiddelbare merprovenu ca. 190 mio. kr. i 2017, *jf. tabel 3.1*. Det skønnes, at merprovenuet er gradvist stigende frem til 2022, hvorefter det gradvist aftager, da der i et vist omfang er tale om fremrykkede skatteindtægter.

Med betydelig usikkerhed skønnes det, at forslaget indebærer et varigt umiddelbart merprovenu på ca. 200 mio. kr. og ca. 150 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd.

Det er vanskeligt at kvantificere adfærdsvirkningerne, men forslaget indebærer en mere neutral beskatning på tværs af anbringelsesformer, hvilket isoleret set kan trække i retning af at øge merprovenuet.

Lovforslaget skønnes at have begrænset provenuvirkning i 2016 set i lyset af, at lovforslaget har virkning fra den 14. december 2016. Den begrænsede provenuvirkning i 2016

skyldes, at det er vurderingen, at langt hovedparten af 10-mandsprojekterne, der ønskes indgået for at nedbringe den skattepligtige indkomst i indkomståret 2016, er underskrevet på tidspunktet for fremsættelsen af lovforslaget.

Hvis lovforslaget først får virkning efter lovforslagets vedtagelse, vil der være en hamstringsrisiko, ved at personer

fremrykker investeringer i 10-mandsprojekter med henblik på at kunne fradrage underskud herfra i anden indkomst f.eks. lønindkomst for ikke at blive omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning. Det skønnes at kunne reducere merprovenuet i et ikke ubetydeligt omfang.

Tabel 3.1. Provenumæssige konsekvenser vedrørende kildeartsbegrænset underskud

Mio. kr. (2017-niveau)	Varig virkning	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Finans- årsvirk- ning 2017
Umiddelbart merprovenu	200	190	300	370	410	440	440	
Merprovenu efter tilbageløb	150	140	250	320	360	390	390	
Merprovenu efter tilbageløb og adfærd	150	140	250	320	360	390	390	140
Umiddelbar provenuvirkning for kommunerne		85	85	85	85	85	85	

Anm. : Tilbageløbet er opgjort til 24,5 pct. og er beregnet på baggrund af den umiddelbare varige virkning.

For kommunerne vil forslaget medføre et umiddelbart merprovenu på ca. 85 mio. kr. som følge af en stigning i indkomstskatterne.

I 2017 får forslaget ingen umiddelbar økonomisk virkning for kommuner, der har valgt det statsgaranterede udskrivningsgrundlag for indkomståret 2017, da det af tidsmæssige grunde ikke har været muligt at indarbejde virkningen af forslaget heri. For kommuner, der har valgt at selvbudgettere udskrivningsgrundlaget for 2017, vil virkningen af forslaget blive neutraliseret.

Lovforslaget har ingen økonomiske konsekvenser for regionerne.

Lovforslaget vil medføre behov for at foretage tilretninger i SKATs it-systemer, ligesom der vil være behov for en løbende kontrolindsats fra SKAT. Systemtilretningerne skønnes at medføre omkostninger på ca. 2-4 mio. kr. i 2017 samt driftsomkostninger på ca. 0,3 mio. kr. årligt. Kontrolindsatsen skønnes at kræve ca. 5 årsværk, hvilket vil medføre omkostninger på ca. 3 mio. årligt.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Lovforslaget skønnes at begrænse 10-mandsprojekter i partner- og kommanditselskaber betragteligt, hvilket blandt andet påvirker virksomheder, der specialiserer sig i at udbyde passive anpartsprojekter, negativt.

Forslaget indebærer en mere neutral beskatning på tværs af anbringelsesformer, hvilket sikrer mere ensartede rammebetingelser for erhvervslivet og kan trække i retning af en mere hensigtsmæssig investerings sammensætning.

Erhvervsstyrelsen Team Effektiv Regulering (TER) har følgende bemærkninger, for så vidt angår de administrative konsekvenser:

TER vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser under 4 mio. kr. årligt for erhvervslivet. De administrative konsekvenser bliver derfor ikke kvantificeret yderligere.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Forslaget har ikke administrative konsekvenser for borgerne.

6. Miljømæssige konsekvenser

Forslaget vurderes alt andet lige at føre til, at der oprettes færre vedvarende energianpartsprojekter, idet investorenes skattemotiverede incitamenter for at deltage i vedvarende energianpartsprojekter reduceres. Dette vurderes at have begrænset negativ indflydelse på udbygningen af vedvarende energi i Danmark, da det er vurderingen, at der primært er tale om investeringer i udenlandske energianpartsprojekter. Der er dog ikke foretaget en kvantitativ vurdering af dette.

7. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har ikke været sendt i høring forud for fremsættelsen af lovforslaget. Det skyldes, at der vil være en hamstringsrisiko, ved at personer fremrykker investeringer i 10-mandsprojekter med henblik på at kunne fradrage underskud herfra i anden indkomst, f.eks. lønindkomst, for ikke at blive omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning. Det er vurderingen, at muligheden for at hamstre vil kunne reducere merprovenuet i et ikke ubetydeligt om-

fang. Det foreslås af denne grund også, at loven får virkning fra og med fremsættelsen.

Lovforslaget er samtidig med fremsættelsen den 14. december 2016 sendt i høring med frist til den 19. januar 2017 hos følgende myndigheder og organisationer m.v.: Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, borger- og retssikkerhedschefen i SKAT, CEPOS, Cevea, Danmarks Rederiforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Ejendomsmæglerforening, Dansk Energi, Dansk Erhverv, Dansk Skovforening, Dansk Solcelleforening, Dan-

ske Advokater, Den Danske Fondsmæglerforening, DI, DVCA, Ejendomsforeningen Danmark, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans og Leasing, Finansrådet, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, Håndværksrådet, Kraka, Investerings-FondsBranchen, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Lokale Pengeinstitutter, Offshoreenergy.dk, Realkreditforeningen, Realkreditrådet, SEGES, Skatteankestyrelsen, SRF Skattefaglig Forening, Vindmølleindustrien.

9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Lovforslaget skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu på ca. 190 mio. kr. i indkomståret 2017 stigende til 440 mio. kr. i indkomståret 2022. Efter tilbageløb og adfærd skønnes det varige merprovenu at udgøre ca. 150 mio. kr.	Ingen.
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen.	Lovforslaget vil medføre behov for at foretage tilretninger i SKATs it-systemer, ligesom der vil være behov for en løbende kontrolindsats fra SKAT. Systemtilretningerne skønnes at medføre omkostninger på ca. 2-4 mio. kr. i 2017 samt driftsomkostninger på ca. 0,3 mio. kr. årligt. Kontrolindsatsen skønnes at kræve 5 årsværk, hvilket vil medføre omkostninger på ca. 3 mio. kr. årligt.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Det vurderes, at lovforslaget indebærer en mere neutral beskatning, som kan trække i retning af en mere hensigtsmæssig investeringssammensætning.	Det vurderes, at lovforslaget begrænser investeringerne i passive anpartsprojekter.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen.	Lovforslaget medfører administrative konsekvenser under 4 mio. kr. årligt for erhvervslivet.
Miljømæssige konsekvenser	Ingen.	Forslaget vurderes at have begrænset negativ indflydelse på udbygningen af vedvarende energi.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen.	Ingen.
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	
Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser	Ja	Nej X

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 underskudsbeskrænsning 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 kildeartsbegræn-

sede underskud ikke følger med virksomheden, hvis virksomheden afstås.

Til § 2

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 således 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 følger endvidere af virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, at virksomhedsordningen ikke kan finde anvendelse på indkomst fra virksomhed, der er kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9.

Det foreslås i lovforslagets § 2, nr. 1, at der i virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, indsættes en bestemmelse om kildeartsbegrænsning af underskud fra virksomhed drevet i skattemæssigt transparente selskaber, f.eks. partner- og kommanditselskaber.

Det foreslås, at der af virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, 1. pkt., fremgår, at de almindelige regler om underskudsfremførsel i virksomhedsskattelovens § 13, stk. 1-4, ikke finder anvendelse for underskud fra virksomhed, der drives i en skattemæssigt transparent enhed, hvis den skattepligtige hverken deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang eller hæfter personligt for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser.

Det er en forudsætning, at virksomhedsordningen er valgt, førend den foreslåede kildeartsbegrænsning i virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, finder anvendelse. Dernæst er det en betingelse, at den skattepligtige hverken deltager i virksomhedens drift i væsentlig omfang eller hæfter personligt for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser. Dermed skal ovenstående tre betingelser være opfyldt før, at den foreslåede kildeartsbegrænsning i virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, finder anvendelse.

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 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 af underskuddet, idet en komplementar altid hæfter personligt og ubegrænset.

Det foreslås endvidere, at det af virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, 2. pkt., fremgår, at underskud fra 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, i de situationer hvor virksomhedsordningen finder anvendelse. Underskuddet kan således ikke fradrages i den skattepligtiges øvrige indtægter og kan f.eks. dermed ikke nedbringe beskatningen af overskud af anden virksomhed i virksomhedsordningen eller af eventuel lønindkomst, hvoraf der f.eks. skal betales topskat.

Den foreslåede § 13, stk. 5, i virksomhedsskatteloven skal endvidere ses i sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 1, hvor der indføres en tilsvarende bestemmelse om kildeartsbegrænsning i personskatteloven.

Har underskud fra virksomhed ved deltagelse i f.eks. et partner- og kommanditselskab været kildeartsbegrænset efter den foreslåede § 13, stk. 5, i virksomhedsskatteloven, og fravælger den skattepligtige, at benytte virksomhedsordningen, vil underskuddet blive omfattet af kildeartsbegrænsningen efter den foreslåede bestemmelse i § 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.

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. 7, i personskatteloven, og vælger den skattepligtige at benytte virksomhedsordningen, vil underskuddet blive omfattet af kildeartsbegrænsningen efter den foreslåede § 13, stk. 7, i virksomhedsskatteloven. Det vil sige, at underskuddet fra virksomheden anses for kildeartsbegrænset efter virksomhedsskattelovens regler i stedet for efter reglerne i personskatteloven.

Et kildeartsbegrænset underskud fortabes således ikke ved fravalg af virksomhedsordningen. Underskuddet følger med virksomheden ud af virksomhedsordningen og omfattes af den foreslåede bestemmelse i personskattelovens § 13, stk. 7, jf. lovforslagets § 1, nr. 1.

Et kildeartsbegrænset underskud kan ikke længere udnyttes, hvis virksomheden afstås. Det vil sige, hvis anparterne i 10-mandsprojektet afstås. Det kildeartsbegrænsede underskud følger ikke med virksomheden, hvis virksomheden afstås.

Til § 3

Det foreslås i stk. 1, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Ikrafttrædelsestidspunktet fraviger regeringens målsætning om, at ny lovgivning, der har virkning for erhvervslivet, skal træde i kraft enten den 1. januar eller den 1. juli. Loven har virkning fra fremsættelsen af lovforslaget, fordi der kan være en hamstringsrisiko, ved at personer fremrykker investeringer i 10-mandsprojekter med henblik på at kunne fradrage underskud herfra i anden indkomst f.eks. lønindkomst for ikke at blive omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning. Det er opfattelsen, at det ikke er hensigtsmæssigt, at retshåndhævelsestidspunktet først ligger mere end seks måneder efter det tidspunkt, hvor loven har virkning fra, hvilket ville være tilfældet, hvis ikrafttrædelsestidspunktet var den 1. juli 2017. Derfor foreslås det, at lovens ikrafttrædelsestidspunkt fremrykkes til den 1. april 2017.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at loven har virkning for indkomst fra virksomhed, når den skattepligtige erhverver virksomheden den 14. december 2016 eller senere. Det vil sige, at den foreslåede kildeartsbegrænsning i personskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 7) og i virksomhedsskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 5) tillægges virkning for underskud fra og med lovforslagets fremsættelse, når den skattepligtige erhverver virksomheden den 14. december 2016 eller senere.

Med et senere virkningstidspunkt ville der være en nærliggende risiko for, at skattepligtige, der ved lovforslagets offentliggørelse endnu ikke har forpligtet sig til deltagelse i et 10-mandsprojekt, ville fremrykke beslutningen herom til før lovens virkningstidspunkt, hvorved de ville have opnået mulighed for fradrag i anden indkomst f.eks. lønindkomst.

Det foreslåede virkningstidspunkt er vurderet nødvendigt for at undgå den ellers nærliggende risiko for, at det med lovforslaget tilsigtede merprovenu ikke kan opretholdes.

Erhvervelse efter det foreslåede *stk. 2, 1. pkt.*, foreligger på det tidspunkt, hvor der er indgået en bindende aftale mellem køber og sælger om overdragelse af en virksomhed eller en eller flere anparter i en virksomhed, f.eks. en kontrakt (købsaftale) eller lignende. En bindende aftale kan også være indgået, hvis f.eks. en kommanditist har underskrevet en tegningsaftale, og kommanditselskabet har accepteret tegningsaftalen. Hvornår der foreligger en bindende aftale følger i øvrigt de almindelige obligationsretlige regler herom. Det gælder, uanset om der er tale om køb af »brugte« anparter i et eksisterende 10-mandsprojekt eller anparter i et nyetableret 10-mandsprojekt. Ved afgørelsen af, om der foreligger en bindende aftale gælder den samme praksis som gælder for anpartsreglerne, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 og 11.

Bestemmelsen omfatter også den situation, hvor den skattepligtige ikke erhverver en eksisterende virksomhed eller en del heraf, men selv – evt. sammen med andre – påbegynder en virksomhed. Virksomheden er da påbegyndt, når virksomhedens aktiver er anskaffet og benyttes erhvervs-mæssigt af den skattepligtige.

Ved anskaffelse af anparter – nye som »brugte« – den 14. december 2016 eller senere i forskellige 10-mandsprojekter,

hvor underskuddet fra denne virksomhed omfattes af enten personskattelovens § 13, stk. 7, eller virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, skal anskaffelsen af anparterne i de enkelte virksomheder anses for en afgrænset virksomhed. Det bemærkes dog, at anparterne vil blive betraget som to andele i samme virksomhed, hvis den ene anpart er anskaffet senest den 13. december 2016, mens den anden anpart er anskaffet den 14. december 2016 eller senere. Førstnævnte anpart vil fortsat blive beskattet efter gældende regler, mens sidstnævnte anpart vil blive omfattet af den foreslåede bestemmelse om kildeartsbegrænsning af underskud.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at loven ikke har virkning for indkomst fra den del af en virksomhed, som den skattepligtige har erhvervet senest den 13. december 2016.

Det vil sige, at den foreslåede kildeartsbegrænsning i personskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 7) og virksomhedsskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 5) ikke har virkning for investeringer i 10-mandsprojekter, som den skattepligtige har foretaget senest den 13. december 2016. Tidspunktet for erhvervelse eller påbegyndelse af virksomhed afgøres efter 2. pkt. på samme måde som efter 1. pkt., der er omtalt ovenfor.

Sammenholdt med 1. pkt. indebærer 2. pkt., at i tilfælde, hvor den skattepligtige 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 betraget som to andele i samme virksomhed. Det vil sige, at den anpart, der er anskaffet senest den 13. december 2016, fortsat vil blive beskattet efter de hidtil gældende regler, mens den anpart, der er anskaffet den 14. december 2016 eller senere, vil blive omfattet af den foreslåede kildeartsbegrænsning af underskud i enten personskattelovens § 13, stk. 7, eller virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5.

Det foreslås i *stk. 2, 3. pkt.*, at såfremt den skattepligtige allerede har erhvervet en konkret virksomhed eller en del heraf senest den 13. december 2016, og denne virksomhed herefter den 14. december 2016 eller senere anskaffer aktiver eller overtager anden virksomhed, uden at dette er nødvendigt for virksomhedens fortsatte drift, har loven virkning for indkomst fra den del af virksomheden, der er erhvervet senest den 13. december 2016, fra og med det indkomstår, hvori aktiverne eller den anden virksomhed erhverves.

Det vil sige, at den foreslåede kildeartsbegrænsning i personskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 7) og virksomhedsskatteloven (den foreslåede § 13, stk. 5) som udgangspunkt ikke har virkning for investeringer i 10-mandsprojekter, som den skattepligtige har erhvervet senest den 13. december 2016. Tidspunktet for erhvervelse eller påbegyndelse af virksomhed afgøres efter 3. pkt. på samme måde som efter 1. pkt., der er omtalt ovenfor.

Det gælder dog ikke, såfremt der sker en udvidelse af den eksisterende virksomhed (10-mandsprojektet), hvori anparterne er købt senest den 13. december 2016. Det vil sige, at hele indkomsten fra virksomheden vil blive omfattet af kildeartsbegrænsningen, hvis virksomheden anskaffer yderligere aktiver eller anden virksomhed, der ikke er nødvendige

for virksomhedens fortsatte drift. Hele virksomhedens indkomst vil dog kun være kildeartsbegrænset fra og med det indkomstår, hvori aktiverne eller den anden virksomhed er erhvervet.

Udgangspunktet for en vurdering af, om der er tale om en anskaffelse, der er nødvendig for virksomhedens fortsatte drift, kan f.eks. være, om virksomheden har fradragsret for udgiften som en driftsudgift. Hvis udgiften er fradragsberettiget som en driftsudgift, vil anskaffelsen normalt også være nødvendig for virksomhedens fortsatte drift. En mindre udvidelse, f.eks. en mindre ombygning af en udlejningsejendom, kan som hovedregel anses for at være nødvendig for virksomhedens fortsatte drift, mens en større udvidelse, f.eks. køb af en tilsvarende ejendom, som hovedregel ikke kan anses for at være nødvendig for virksomhedens fortsatte drift. At virksomheden f.eks. tilkøber et aktiv, er derfor ikke ensbetydende med, at hele indkomsten omfattes af den foreslåede kildeartsbegrænsning i personskattelovens § 13, stk. 7, eller virksomhedsskattelovens § 13, stk. 5, men det afhænger af en konkret vurdering af, hvorvidt tilkøbet anses for nødvendigt for virksomhedens fortsatte drift.

Disse regler skal sikre, at de foreslåede regler ikke omgås, ved at nye 10-mandsprojekter etableres i regi af eksisterende

10-mandsprojekter (oprettet senest den 13. december 2016) med henblik på at sikre fuldt fradrag for underskud i anden indkomst.

Den foreslås i *stk. 3*, at de økonomiske virkninger for den personlige indkomstskat for kommunerne og folkekirken af lovforslaget for indkomståret 2017 neutraliseres, for så vidt angår de kommuner, der for 2017 har valgt at budgettere med deres eget skøn over udskrivningsgrundlaget for den personlige indkomstskat. Det drejer sig om København, Frederiksberg, Gentofte, Gladsaxe, Rødovre, Vallensbæk, Furesø, Rudersdal, Køge, Roskilde, Solrød, Holbæk, Ringsted, Vejle, Skanderborg og Århus kommuner. Neutraliseringen sker med baggrund i aktstykke 133, 2015/16, tiltrådt af Finansudvalget den 23. juni 2016, hvoraf det fremgår, at skønnet over udskrivningsgrundlaget i 2017 hviler på en forudsætning om i øvrigt uændret lovgivning. Det fremgår endvidere, at der ved efterfølgende ændringer i udskrivningsgrundlaget for 2017 neutraliseres virkningerne for de selv-budgetterende kommuner.

Det foreslås i *stk. 4*, at efterreguleringen af indkomstskatten for de selv-budgetterende kommuner for 2017 efter *stk. 3*, herunder også kirkeskatten, opgøres i 2019. Efterreguleringen afregnes i 2020.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 13

Stk. 1-6. ---

§ 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«.

§ 2

I virksomhedsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1114 af 18. september 2013, som ændret ved § 9 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, § 1 i lov nr. 992 af 16. september 2014, § 4 i lov nr. 202 af 27. februar 2015 og § 13 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, foretages følgende ændring:

1. I § 13 indsættes som *stk. 5*:

»*Stk. 5.* Stk. 1-4 finder ikke anvendelse for 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. Underskud omfattet af 1. pkt. kan ikke fradrages i anden virksomheds skattepligtige indkomst eller i den skattepligtiges øvrige skattepligtige indkomst, men underskuddet fremføres til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i et senere indkomstår fra samme virksomhed.«

§ 3

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. Loven har virkning for indkomst fra virksomhed, som den skattepligtige har erhvervet eller påbegyndt den 14. december 2016 eller senere. Har den skattepligtige erhvervet eller påbegyndt en del af en virksomhed senest den 13. december 2016, har loven ikke virkning for indkomst fra den-

§ 13

Stk. 1-4. ---

ne del af virksomheden. Har den skattepligtige erhvervet eller påbegyndt virksomheden eller en del heraf senest den 13. december 2016, og anskaffer virksomheden aktiver eller overtager anden virksomhed den 14. december 2016 eller senere, uden at dette er nødvendigt for virksomhedens fortsatte drift, har loven dog 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.

Stk. 3. Ved opgørelsen af den kommunale slutskat og kirkeskat for indkomståret 2017 efter § 16 i lov om kommunal indkomstskat korrigeres den opgjorte slutskat for den beregnede virkning af de ændringer i udskrivningsgrundlaget for kommuneskat og kirkeskat for 2017, der følger af denne lovs §§ 1 og 2.

Stk. 4. Den beregnede korrektion af den kommunale slutskat og kirkeskat efter stk. 3 fastsættes af økonomi- og indenrigsministeren på grundlag af de oplysninger vedrørende indkomståret 2017, der foreligger pr. 1. maj 2019.