

Generationskifte af landbrugsvirksomhed

Generational change of agricultural business

Masterafhandling

Af Flemming Torp

17-04-2018

Vejleder:
Lektor Ole Aagesen
CBS

Indholdsfortegnelse

1	Summary	5
2	Indledning.....	6
3	Problemformulering.....	7
4	Metode	7
5	Problemafgrænsning	7
6	Værdiansættelse af virksomheden.....	8
6.1	Fordeling af overdragelsessum.....	8
6.2	Fast ejendom	9
6.3	Løsøre	14
6.4	Maskiner og inventar	14
6.5	Besætning	16
6.6	Beholdninger.....	17
6.7	Immaterielle aktiver - leveringsrettigheder	19
7	Finansiering af virksomheden	20
7.1	Realkreditlån	21
7.2	Banklån	22
7.3	Sælgerpantebreve.....	23
7.4	Anfordringsgældsbreve	24
7.5	Aftægtsforpligtigelser	24
7.6	Gave	25
8	Erhververs successionsmulighed	26
8.1	Aktiver.....	27
8.2	Passiver	29
8.3	Virksomhedsordningen.....	30
8.4	Kompensation for succession	30
9	Virksomhedsoverdragelse med gave.....	31
9.1	Nedsættelse af gaveafgift.....	32
9.2	Betingelser for gavegiver	32
9.3	Betingelser for gavemodtager	33
10	Krydsfeltet mellem berigtigelse og værdiansættelse	35
10.1	Landsskatterettens kendelse	35
10.2	Styresignalet	40
10.3	Værdiansættelse eller berigtigelse.....	42

10.4	Kursfastsættelse af udskudt skat.....	44
10.5	Dobbeltfradrag.....	48
11	Virksomhedsordningen.....	50
11.1	Sælgers forhold.....	50
11.2	Købers forhold	52
12	Sammenfatning og konklusion.....	55
13	Perspektivering	56
14	Litteraturliste	57

Anvendte forkortelser

Lovforkortelser

AL	Afskrivningsloven
BAL	Boafgiftsloven
EBL	Ejendomsavancebeskatningsloven
EVL	Ejendomsvurderingsloven
HUSDYL	Husdyrbeskatningsloven
KGL	Kursgevinstloven
KSL	Kildeskatteloven
PBL	Pensionsbeskatningsloven
PSL	Personskatteloven
SFL	Skatteforvaltningsloven
VLL	Varelagerloven
VSL	Virksomhedsskatteloven

Øvrige forkortelser

BR	Byret
CIRK	Cirkulære
DBSL	Dødsboskatteloven
DEP	Skattedepartementet
DJV	Den Juridiske Vejledning
HR	Højesteret
LBK	Lovbekendtgørelse
LFB	Betænkning til lovforslag
LSF	Lovforslag
LSR	Landsskatteretten
SR	Skatterådet
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter
VLR	Vestre Landsret
ØLR	Østre Landsret

1 Summary

This thesis addresses some of the tax- and gift-related issues that the parties in a generational change of an agricultural business have to consider. The thesis concentrates on a generational change within close family carried out while alive. The issues analyzed in the thesis are partly the challenges of valuing the company and partly the choices that the acquirer and also the transferor must consider regarding the application of the succession rules. In addition, the impact of the generational change on the buyer's and seller's business tax schemes is investigated. The analyses in the thesis are conducted in accordance with the legal method.

Generational change within close family contains significant uncertainties regarding valuation of the company's assets and liabilities, and therefore the question of which guidelines can be used to support valuation of the company is investigated. The valuation circular from 1982 is a guideline for valuation upon transfer of assets and liabilities within the gift environment. An analysis is made of boundary cases within which the circular's guidance instructions may not necessarily be used as a basis for valuation.

Transferring companies within the gift environment sometimes entails that the companies are transferred by full or partial gift. Based on this, the thesis makes an assessment of the consequences of gift transfer for the giver and recipient, based on the current law. In this context, the possibilities for reduced gift charges for generational change are reviewed.

The possibilities for succession and the boundary cases in which succession disputes with SKAT are analyzed. The analysis is based on a ruling from the National Tax Tribunal and later a control signal from SKAT, which changes the practice of how compensation for the application of the succession provisions can be granted. It is considered in the thesis whether both methods can be used in the same transfer or just one of them.

The thesis concludes that upon valuation of close family businesses can rely on the valuation circular from 1982. In addition, the thesis concludes that upon succession, two different methods can be used to compensate the acquirer for taking over the tax burden. Both methods can't be used at the same time, but the method that gives the greatest compensation can be chosen: either a calculated liability item for the reduction of the gift fee according to KSL § 33D when the company is transferred by full or partial gift, or a reduction in the trading price of the company with the market value of the deferred tax according to KSL § 33C. Finally, it is concluded that the choice of method of compensation for deferred tax has a different effect on the seller and buyer's business tax scheme, respectively.

2 Indledning

Landbrugsvirksomheder er igennem de sidste 25 år blevet reduceret kraftigt i antal. Modsat er omfanget af de enkelte bedrifter blevet af en betydelig størrelse. Overdragelse af en virksomhed er efterhånden blevet en kompliceret affære, ikke mindst er skattelovgivningen på området blevet omfangsrigt. Der er mange forhold man skal holde sig for øje. Erhverver såvel som overdrager har et stort behov for, at kunne træffe den endelige beslutning på et så oplyst grundlag som muligt.

Generationsskifte af en virksomhed inden for den nære familiekreds er til en vis grad mere kompleks at belyse, end handel uden for familiekredsen. Det skyldes blandt andet usikkerheden omkring, hvorledes man foretager den korrekte værdiansættelse af den virksomhed, der generationsskiftes. Det spørgsmål der ofte opstår er, hvorledes parterne i en familiehandel kan fastsætte en for SKAT acceptabel handelspris. Desuden er der i familiehandler ligeledes mulighed for, at erhverver kan overtage overdragers skattebyrde ved succession. Denne mulighed kræver dog konkrete beregninger, således at de aktuelle såvel som de fremtidige finansielle og skattemæssige forhold vurderes for erhverver.

I 2008 kom en kendelse fra Landskatteretten der ændrede praksis for, hvorledes køber kunne kompenseres for den skattebyrde der overtages ved succession. Der blev indføjet en mulighed mere end den velkendte passivpost efter KSL § 33D. Kendelsen åbnede op for, at parterne kunne regulere i handelsværdien på den overtagne virksomhed. Tre år senere kom et styresignal fra SKAT, der udstak retningslinjerne for, hvorledes kendelsen i praksis skulle udmøntes. Styresignalet forholdt sig dog alene til overdragelser af aktiver med succession, hvorimod det ikke forholdt sig til de øvrige fakta som kendelsen byggede på. Nemlig en virksomhedsoverdragelse der også indeholdt succession i virksomhedens konto for opsparet overskud. Hvilke konsekvenser har styresignalet for fremtidige overdragelser?

På den ene side udtaler SKAT, at det er muligt at nedsætte handelsprisen med værdien af udskudt skat. På den anden side udtaler de, at korrektionen skal ske via berigtigelsen, og at der ikke kan gives nedslag efter både KSL § 33C og 33D.

Formålet med denne afhandling er, at belyse forhold af betydning for værdiansættelse af landbrugsvirksomheden ved generationsskifte inden for den nære familie. Desuden vurderes successionsmulighederne efter KSL § 33C og 33D, og om de kan kombineres. Endvidere vil det være af afgørende betydning også at få vurderet hvorvidt succession efter de respektive bestemmelser påvirker anvendelse af virksomhedsordningen.

3 Problemformulering

Afhandlingen har til formål, at analysere de skatte- og gaveafgiftsmæssige udfordringer der forekommer ved generationsskifte af landbrugsvirksomheder inden for nær familie.

Desuden er formålet at undersøge mulighederne for kompensation for erhverver ved succession, hvad enten erhverver vælger nedslag efter KSL § 33C eller med gave kombineret med passivpost efter KSL § 33D. Det undersøges om begge metoder for kompensation kan anvendes i kombination med hinanden.

Der vil blive analyseret på krydsfeltet mellem berigtigelse og værdiansættelse af virksomheden, med udgangspunkt i valg af metode for nedslag, som følge af at erhververen overtager overdragerens udskudte skat. Desuden vil det blive analyseret om valg af nedslagsmetode ved succession har konsekvenser ved anvendelse af virksomhedsordningen.

4 Metode

Analyserne i afhandlingen foretages efter den juridiske metode. Således at der i analysen tages hensyn til retskildernes rangorden, hvor lovens ordlyd har første rang og herefter dens forarbejder.

Den Juridiske Vejledning, SKATs styresignaler og cirkulærer er bindende tjenestebefalinger og rangerer under lov og bekendtgørelse i den retskildemæssige trinfølge. SKATs medarbejdere er bundet af de pågældende tjenestebefalinger. Borgeren er derimod ikke bundet af disse, men kan støtte ret på dem.

Retspraksis går forud for administrativ praksis og afgørelser af nyere dato har højere rang end de af ældre dato.

Bindende svar, hvad enten de er fra SKAT, Landsskatteretten eller Skatterådet er kun bindende for spørger, hvorfor andre således ikke kan støtte ret på dem. De kan dog anvendes som fortolkningsbidrag til støtte for lignende problemstillinger.

5 Problemafgrænsning

Masterafhandlingen vil tage udgangspunkt i et generationsskifte af en landbrugsvirksomhed, der drives i personligt regi både før og efter overdragelsen. Overdragelsen sker i levende live.

Generationsskiftet forudsættes at foregå i det nære gavemiljø, mellem en far og en søn, der begge er fuldt skattepligtige til Danmark.

6 Værdiansættelse af virksomhed

Når en landbrugsvirksomhed sælges skal det ske på almindelige markedsvilkår. Det vil sige, til den pris der kan opnås på det frie marked. Det fremgår ikke direkte af skattelovene, at handel mellem ikke interesseforbundne parter skal ske på markedsvilkår. Men problemet er formentlig heller ikke til stede, idet køber henholdsvis sælger som udgangspunkt har modsatrettede interesser, når det gælder prissætning af virksomheden. Herved må markedsprisen nødvendigvis komme til udtryk.

Er der derimod tale om interesseforbundne parter og ikke mindst nærtstående familie, som i denne afhandling er omdrejningspunktet, er der gennem årene fremkommet en del administrative forskrifter og afgørelser som hjælp til at opnå den skattemæssigt korrekte handelspris på virksomheden. Det hyppigt omtalte værdiansættelsescirkulære fra 1982, har igennem mange år været hovedhjørnestenen ved værdiansættelse af virksomheder i familiehandler¹.

Ved handel med en landbrugsvirksomhed indgår ofte flere forskellige aktiver. Udgangspunktet for dem alle er, at prissætningen foregår efter værdi i handel og vandel. Men da handel mellem interesseforbundne parter ofte giver anledning til prøvelse ved skattemyndighederne, vil der i det følgende blive set nærmere på, hvorledes værdiansættelserne skattemæssigt mest korrekt kan fastsættes. Vel og mærke således at de efterfølgende kan tåle en prøvelse ved myndighederne, uden at det giver anledning til korrektioner i værdiansættelsen. Efterfølgende korrektioner medfører ofte væsentlige ændringer i de økonomiske forudsætninger for handlen. Overordnet har man som køber henholdsvis sælger, mulighed for at få prøvet værdiansættelsen inden man indgår bindende aftale. Der kan i henhold til SFL § 21-25 søges om bindende svar ved myndighederne om værdiansættelse af aktiver. Her skal man dog være opmærksom på at svaret kun er bindende i 6 måneder fra man modtager svaret.

6.1 Fordeling af overdragelsessum

Når der sker overdragelse af en virksomhed, skal der efter AL § 45, stk. 2 og EBL § 4, stk. 5, foretages en fordeling af den kontante overdragelsessum mellem de enkelte aktiver. Af de to bestemmelser fremgår samlet, at der skal ske en fordeling mellem ejerbolig, driftsbygninger, grund, driftsmidler, installationer, kvoter, betalingsrettigheder, beholdninger, kunstnerisk udsmykning, goodwill og andre immaterielle aktiver. For så vidt det vedrører driftsmidler og skibe foretages fordelingen under ét. For de øvrige aktiver fordeles overdragelsessummen på de enkelte aktiver. Såvel den samlede overdragelsessum som fordelingen af denne er undergivet SKATs prøvelse. Den af parterne fastsatte værdi og fordelingen af denne, er gældende for både køber og

¹ CIRK 1982-11-17 nr. 185

sælger. Dette er også tilfældet såfremt skattemyndighederne foretager en ændring af et eller flere forhold i værdisætning eller fordeling af værdierne¹.

6.2 Fast ejendom

Fast ejendom er en meget væsentlig del af en samlet landbrugsvirksomhed, hvorfor værdiansættelse af ejendommen har påkaldt sig megen opmærksomhed gennem tiden. De divergerende opfattelser af værdi af fast ejendom opstår dog stort set altid, når det drejer sig om handel mellem interesseforbundne parter og ikke mindst ved nærtbeslægtede. Der er hvert år sager i den administrative praksis, hvor skatteyder og SKAT ikke er enige om værdiansættelserne ved overdragelse af landbrugsvirksomhed. En del af disse sager har også været prøvet i Landsskatteretten².

Værdiansættelse af fast ejendom reguleres i boafgiftsloven. Her fremgår det af BAL § 27, stk. 1, at overdragelse inden for gavemiljøet skal ske til handelsværdi. Hertil findes der støtte til værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse til nært beslægtede, ved anvendelse af værdiansættelsescirkulæret fra 1982³. Der er ikke direkte hjemmelsgrundlag i cirkulæret, men der henvises til cirkulæret i lovforarbejderne i forbindelse med ændring af boafgiftsloven tilbage i 1995⁴. Værdiansættelse efter cirkulæret er ikke en ret man har, men det giver nogle vejledende retningslinjer for hvorledes værdiansættelsen bør foretages. Praksis har dog igennem tiden vist, at der ved overdragelse af fast ejendom mellem nærtbeslægtede, kan støttes ret på cirkulæret. Det er understreget ved flere administrative afgørelser fra Landsskatteretten⁵. Afgørelserne tager udgangspunkt i, at der ikke er sket faktiske eller retlige ændringer ved de omtalte ejendomme siden sidste vurdering. Med den begrundelse henvises der til værdiansættelsescirkulæret, hvor faktiske og retlige ændringer er benævnt som, bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus⁶.

Det er sparsomt med retspraksis på området omkring overdragelse af fast ejendom inden for gavemiljøet. Derimod er der afgørelse i forbindelse med dødsboer. Den seneste kendelse fra Højesteret tilsidesatte boets klage over SKATs anmodning til skifteretten om udmelding af sagkyndig vurdering⁷. Baggrunden for at SKAT havde anmodet om sagkyndig vurdering, var at SKAT i forbindelse med behandling af boopgørelsen i et dødsbo, havde sammenholdt flere omstændigheder ved boopgørelsen. Disse omstændigheder havde tilsammen givet SKAT en formodning om, at værdien af boets ejendomme var højere end anført i boopgørelsen. De kunne

¹ AL § 45, stk. 3-4 og EBL §4, stk. 6-7.

² SKM2010.242.LSR, SKM2007.431.LSR, SKM2005.94.LSR, LSR2016.15-1955894, LSR2015.13-6430794, LSR2014.13-0004177, LSR2010.07-02589, LSR2009.09-00269, LSR2009.08-02004, LSR2008.08-00393, Tfs 1998, 242, Tfs 1997, 185, Tfs 1994, 882, Tfs 1989, 619

³ CIRK 1982-11-17 nr. 185

⁴ L 254, Forslag til lov om afgift af dødsboer og gaver, samling 1994-95, bemærkninger til § 12

⁵ SKM2007.431.LSR, SKM2007.890.LSR, Tfs 1998, 242, Tfs 1994, 882, Tfs 1989, 619, LSR2009.07-01331

⁶ CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 8

⁷ SKM2016.279.HR

blandt andet se ud fra tidligere års driftsregnskaber, at ejendommene gav et forholdsvis stort afkast, i betragtning af at ejendommene var udlejede. Desuden kunne SKAT se, at ejendommene var belånt med mere end de maksimale belåningsprocenter. Sidst men ikke mindst hæfter SKAT sig ved det forhold, at den arving der får ejendommene udlagt, giver arveafkald på et betydeligt beløb, således at den anden arving i boet arver det mere. Boet havde udlagt ejendommene i boopgørelsen til en værdi inden for en margen af +/- 15% af den seneste offentlige vurdering. Højesteret anser Skifterettens begrundelser for at udmelde sagkyndig vurdering, for at være sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning skal imødekommes.

Boet havde igennem de tre retsinstanser fastholdt, at boet har et retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulæret fra 1982 ved fastlæggelse af ejendommenes udlægsværdi. Det fremgår deslige af behandlingen af sagen i Vestre Landsret, at boet blandt andet var af den opfattelse, at der forelå en fast administrativ praksis på området¹. Højesteret fandt det ikke dokumenteret, at der forelå en fast administrativ praksis inden for dødsboer.

Hverken afgørelsen fra Vestre Landsret eller Højesteret tager direkte stilling til, hvorvidt der er et retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulæret fra 1982 ved overdragelse inden for gavemiljøet. Dog skriver SKAT i forbindelse med deres procedure i Vestre Landsret, at brugen af sagkyndig vurdering i forbindelse med arveudlæg, er særegent for dødsboer. Hvorimod det ved overdragelser inden for gavemiljøet gælder det almindelige forvaltningsretlige system. Dette må nødvendigvis indebærer, at såfremt der er en fast administrativ praksis inden for gavemiljøet, der anerkender brugen af værdiansættelses-cirkulæret fra 1982 ved overdragelse af fast ejendom, så kan man støtte ret herpå. Det følger også af den ikke lovbestemte forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, at en sag skal afgøres saglig og i lighed med tilsvarende sager².

Skatteministeren besvarede i april 1990 spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg³. Spørgsmålene angik anvendelsen af reglerne om overdragelse af fast ejendom inden for +/- 15% af den senest bekendtgjorte offentlige vurdering. Ministeren udtalte for det første, at anvendelse af reglen der står i værdiansættelsescirkulæret fra 1982, sker ved overdragelse mellem interesseforbundne parter. Når overdragelsen sker ved arv eller gave, er Skattemyndighederne efter gældende praksis ikke berettiget til at tilsidesætte parternes værdiansættelse af fast ejendom, så længe den ligger inden for den senest bekendtgjorte offentlige vurdering +/- 15%. Viser det sig at vurderingen er forkert, er myndighederne de nærmeste til at bære risikoen for en fejlbehæftet vurdering. Er der sket faktiske eller retlige ændringer på ejendommen siden sidste vurdering, er myndighederne dog ikke bundet af reglen. Skatteministeren anser derfor, at der er en fast praksis på området til at

¹ SKM2015.302.VLR

² DJV 2018-01, A.A.7.1.2

³ Tfs 1990, 196

støtte ret på værdiansættelsescirkulæret, for så vidt det vedrører overdragelse af fast ejendom i arve-og gavemiljøer¹.

Ligeledes ses det i bemærkningerne til lovforslaget til boafgiftsloven fra 1995, at man fra lovgivers side ønsker at fastholde legitimiteten i brugen af værdiansættelsescirkulæret fra 1982². Skatteministeren skriver således i bemærkningerne til BAL § 12, at principperne om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer og ved beregning af gaveafgiften og den praksis der er etableret på området, fortsat er gældende efter vedtagelse af forslaget. BAL §27 omhandler værdiansættelse i gaveafgiftsområdet. I bemærkningerne til BAL §27 henvises til, at værdiansættelsesreglerne er de samme som i BAL §12. Således bekræfter Skatteministeren endnu engang, at der fortsat kan støttes ret på værdiansættelsescirkulæret.

I en artikel fra 2010 undersøger Bent Ramskov værdiansættelsescirkulæret og dets retsstilling. Hans påstand er, at cirkulæret har nået lovniveau, hvilket han underbygger ved en række administrative afgørelser og bindende svar gennem tiden³. Han udtaler i artiklen at borgere kan støtte ret på cirkulæret, hvilket modsætningsvis også betyder, at borgere der handler inden for gaveafgiftskredsen tilsvarende er bundet cirkulæret. Østre Landsret havde i en kendelse fra 1998 en anden opfattelse af værdiansættelsescirkulærets retsstilling⁴. Østre Landsret stadfæstede i 1998 Skifterettens afgørelse i forbindelse med skattemyndighedernes ændring af en ejendoms værdi i en boopgørelse. Landsretten var ligeledes enig i præmisserne for Skifterettens afgørelse, hvor skifteretten skrev, at værdiansættelsescirkulæret er en tjenestebefaling, som er vejledende. Dertil skrev de, at denne retsforskrift ikke skaber rettigheder eller forpligtigelser for borgerne".

Når værdiansættelsescirkulæret anvendes ved handel inden for gavemiljøet, er der kun sjældent divergerende opfattelse mellem SKAT og skatteyder, når den overdragne ejendom svarer til den ejendom den seneste offentlige vurdering bygger på. Der er dog grænsetilfælde, hvor det kommer til uenighed mellem SKAT og skatteyder, om den offentlige vurdering kan danne grundlag for værdiansættelse af fast ejendom ved familiehandler.

For at kunne anvende værdiansættelsescirkulæret i forbindelse med overdragelse af fast ejendom, skal opmærksomheden som sagt henledes på, om den solgte ejendom er identisk med den ejendom den seneste offentlige vurdering bygger på. Måske er der sket faktiske eller retlige ændringer siden sidste vurdering. Såfremt der er solgt en jordlod fra ejendommen, eller købt en jordlod til sammenlægning med ejendommen, så er der tale om en ændring af ejendommen der ofte har betydning for den offentlige vurdering. Det samme gælder hvis der på ejendommen opføres nye bygninger eller der nedrives gamle bygninger. Det kan også være ændring af zonestatus for hele eller en del af ejendommen, samt vedtagelse af lokalplan for hele eller en del

¹ CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt 6, afsnit 2

² L 254, Forslag til lov om afgift af dødsboer og gaver, samling 1994-95

³ Artikel i Karnov "Værdiansættelsescirkulæret Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning, anvendelsesområde og retlig stilling" af Adv. Bent Ramskov

⁴ TFS 1998, 766

af ejendommen. I en afgørelse fra 1997 tilsidesætter Landsskatteretten parternes værdiansættelse af landbrugsjord med mælkekvote¹. Sagen vedrører en søn der erhverver en jordlod med mælkekvote fra moderens ejendom. Parterne værdiansætter areal med mælkekvote ud fra den seneste offentlige vurdering. Landsskatteretten var af den opfattelse, at parterne ikke kunne støtte ret på anvendelse af værdiansættelsescirkulæret fra 1982, når den overtagne ejendom ikke var selvstændig vurderet. Modsat gik det i en Landsskatteretsafgørelse fra 2005². Denne sag omhandlede et salg af en ideel andel af en landbrugsejendom eksklusiv en skovparcel og en medarbejderbolig. Landsskatteretten godtog her anvendelse af senest offentlige vurdering som grundlag for værdiansættelsen, dog med fradrag for den værdi skovparcellen og medarbejderboligen indgik med i vurderingen. I en afgørelse fra 1996 beregnede Landsskatteretten et tillæg til boets udlægsværdi af en udlejningsejendom³. Ejendommen var af boet værdiansat til den seneste vurdering -15%. Landsskatteretten godkendte værdien, dog med et tillæg på 85% af forbedringsudgifterne afholdt i boperioden. Med ovenstående tre afgørelser fra Landskatteretten ses, at der konsekvent tages afsæt i, om der på ejendommen er sket faktiske eller retlige ændringer. Men afgørelsernes udfald gør det umiddelbart vanskeligt, at handle derefter, når man på den ene side helt udelukker anvendelse af den offentlige vurdering og i andre tilfælde skeler til den offentlige vurdering.

En fejlbehæftet vurdering medfører ikke, at borgeren ikke kan anvende værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Det fremgår dels af det før omtalte svar fra skatteministeren i 1990 til Folketingets Skatteudvalg⁴, dels af en afgørelse fra Landsskatteretten fra 2007⁵. Afgørelsen har baggrund i en klage over et bindende svar fra SKAT, hvorfor den alene anvendes som fortolkningsbidrag. Parterne havde bedt SKAT tage stilling til, hvorvidt en særskilt grund, der var samvurderet med en anden ejendom kunne overdrages til spørgers to børn. Spørger ønskede at overdrage grunden til den værdi, som grunden udgjorde af den seneste offentlige vurdering. SKAT var af den opfattelse at vurderingen var fejlbehæftet, idet der af vurderingen kun indgik én byggeret, hvor der reelt var tale om to. Landskatteretten gav ikke SKAT medhold heri, idet retten udtalte, at myndighederne var de nærmeste til at bære ansvaret for en fejlbehæftet vurdering. Landskatteretten gav derfor klageren medhold i den værdiansættelse, klager havde anmodet om bindende svar på.

Er handelsprisen på en ejendom væsentlig forskellig fra den offentlige vurdering +/-15%, er man ikke udelukket fra at anvende en anden værdi ved overdragelse af fast ejendom inden for gavemiljøet. For at kunne dokumentere en anden værdi kan man anmode en ejendomsmægler om at fastsætte prisen i handel og vandel. En mæglervurdering er dog ingen garanti for at SKAT

¹ TfS 1997, 185

² SKM2005.94.LSR

³ TfS 1996, 918

⁴ TfS 1990, 196

⁵ SKM2007.890.LSR

godkender værdien, idet der kan være en formodning om, at mægleren ikke er helt uvildig, da han jo ofte ved, at han ikke skal sælge ejendommen.

I 2016 afgjorde Landskatteretten en klage over det bindende svar, som en borger havde fået ved SKAT¹. Sagen vedrørte en far, der ønskede at overdrage en udlejningsejendom med 18 udlejningsboliger og 3 erhvervslejemål til sin søn. De havde aftalt en pris på 24 mio. kr. Den senest forud for handlen offentliggjorte vurdering var på 40 mio. kr. SKAT var af den opfattelse, at ejendommen ikke kunne overdrages til en pris der lå uden for spændet 35 mio. til 37 mio. kr. Skat var nået til denne konklusion efter at SKAT Ejendomsvurderingen havde besigtiget ejendommen udvendig. Parterne i den planlagte handel havde til brug for det bindende svar indhentet en vurdering fra en ejendomsmægler. Ejendomsmægleren var nået frem til en kontant handelspris på 24 mio. kr. En pris der efter parternes opfattelse måtte være et udtryk for den opnåelige handelspris på et frit marked. Til behandlingen af klagen havde Landskatteretten udmeldt syn og skøn. Her var syns-og skønsmanden nået frem til en kontant handelsværdi på 24 mio. kr. Landskatteretten ændrede derfor SKATs bindende svar i overensstemmelse hermed. På tilsvarende vis afgjorde Landskatteretten i 2014 en klage over SKATs bindende svar². Der var tale om en lignende situation, hvor spørger mente, at overdragelse af en ejendom til sine 2 børn skulle ske til en værdi, der var væsentligt lavere end den seneste offentlige vurdering -15%. Landsskatteretten tilsidesatte SKATs bindende svar, og på baggrund af syn og skøn i sagen, fastsatte Landsskatteretten værdien endnu lavere end den værdi, spørger havde foreslået. Spørger havde til brug for det bindende svar indhentet en vurdering fra en ejendomsmægler. Mæglerens vurdering lå meget tæt op af den værdi syns-og skønsmanden havde fastsat.

Der handles til tider landbrugsvirksomheder, hvor der indgår udlejningsboliger i den samlede handel. Derfor bør det nok nævnes, at anvendelse af værdiansættelsescirkulæret fra 1982 ikke altid kan anvendes ved overdragelse af udlejningsejendomme. Såfremt udlejningsejendomme er vurderet som "ikke fri" og i forbindelse med en overdragelse til personer omfattet af gaveafgiftskredsen, er den efterfølgende anvendelse af afgørende betydning. Går ejendommen fra at være "ikke fri" til at være "fri", fordi erhverver selv skal anvende ejendommen, så kan den offentlige vurdering ikke anvendes som grundlag for en værdiansættelse. Det fremgår af værdiansættelsescirkulæret³. Det bekræftes yderligere af to afgørelser fra Landsskatteretten, der begge vedrørte overdragelse af udlejede ejerlejligheder⁴. De to afgørelser vedrørte begge ejerlejligheder der var udlejet til en eller flere af sælgers børn. Ejerlejlighederne var ved overdragelsen vurderet som "ikke fri", men dette blev ændret efter handlen til "Fri", idet det var

¹ LSR2016.15-1955894

² LSR2014.13-0004177

³ CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 9

⁴ SKM2010.242.LSR og LSR2009.08-03600

sælgers børn der købte ejerlejlighederne. Begrundelsen var, at udlejede ejerlejligheder efter fast praksis værdiansættes til 50% af, hvad den ville have været vurderet til, hvis den havde været fri¹.

6.3 Løsøre

Maskiner, besætning og beholdninger medfølger typisk altid ved overdragelse af en landbrugsvirksomhed i fuld drift. Ligesom ved fast ejendom er værdiansættelse af løsøre mellem nærtstående familie reguleret i BAL § 27, stk. 1, hvilket dermed også betyder, at der kan findes støtte i værdiansættelsescirkulæret fra 1982². Her står der, at løsøre ansættes til værdien i handel og vandel. Hvorledes værdien i handel og vandel skal foretages kommer der ingen forslag til. Altså er der ikke samme hjælp at hente ved værdiansættelse af løsøre, som ved fast ejendom, idet der jo ikke fra myndighedernes side løbende foretages vurdering af løsøre.

Værdi i handel og vandel eller værdien i det åbne marked kan være utrolig vanskelig at fastsætte, når der er tale om handel mellem nærtstående familie. Det skyldes naturligt nok, at en værdi i det åbne marked først kan fastsættes, når køber henholdsvis sælger har indgået en endelig og bindende aftale. Vel og mærke når køber og sælger ikke har noget interessefællesskab ud over at indgå en handel. Forsøger man at finde støtte i retspraksis, er der ikke meget hjælp at hente omkring værdiansættelse af løsøre. Heraf må man kunne udlede, at udfordringerne omkring værdiansættelse løses administrativt.

6.4 Maskiner og inventar

Når der overdrages landbrugsmaskiner og andet driftsinventar inden for gavemiljøet, skal der foretages en prisfastsættelse med udgangspunkt i, hvad de pågældende aktiver kan indbringe på det åbne marked. Driftsmateriel kan ikke ansættes til den skattemæssige værdi, såfremt denne ikke kan anses for den reelle værdi. Værdien skal fastsættes uafhængigt af de faktisk foretagne skattemæssige afskrivninger. Det fremgår af værdiansættelsescirkulæret³.

For så vidt det vedrører driftsmateriel der er flytbar, typisk markmaskiner, traktorer, mobile foderblandere og transportmateriel til korn og halm, er det relativt enkelt at få foretaget en uvildig vurdering af værdien. De landbrugsmaskinhandlere der sælger driftsmateriel til landbrugsvirksomhederne, kan udarbejde nogle forholdsvis detaljerede værdioptegnelser af landbrugsvirksomhedens driftsmateriel. Alt andet lige burde de være de mest faglig kompetente til en sådan opgave. Nogenlunde på samme måde, som når en ejendomsmægler vurderer en fast ejendom. Men ligesom, man ikke kan forvente at støtte ret på en mæglervurdering, så kan man heller støtte ret på en vurdering fra en maskinhandler. Opgaven er jo bestilt og betalt af enten køber eller sælger. Derfor kan det ikke udelukkes at maskinhandleren har en interesse i at hjælpe køber og sælger bedst muligt, for derved at sikre sig, at der også fremover kan sælges driftsmateriel til den

¹ DJV H.A.2.1.1.4 og H.A.2.2.1.1

² CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 21

³ CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 24

pågældende landbrugsvirksomhed. Uvildigheden kan så og sige konflikte med interessen i at fastholde en kunde eller skabe et nyt kundeforhold.

I en landsskatteretskendelse fra 1990 gav Landsskatteretten skatteyder medhold i, at den af skatteyder og hans søn fastsatte værdi af driftsmidler skulle lægges til grund for værdiansættelsen¹. Det daværende Amtsskatteinspektorat havde påstået, at maskinerne i forbindelse med gaveafgiftsberegningen ved overdragelse af landbrugsvirksomheden i 1990 skulle ansættes til en værdi, der var 240.000 kr. højere end det parterne havde aftalt. Amtsskatteinspektoratet havde beregnet merværdien ud fra en driftsøkonomisk betragtning omkring det gennemsnitlige værdifald på de mere værdifulde maskiner. Parternes revisor argumenterede for et højere værdifald. Først da sagen blev behandlet i Amtsskattedirektoratet, havde parterne anmodet en maskinhandler om en vurdering af driftsmidlernes værdi. Maskinhandleren vurderede de samlede driftsmidler til en værdi der lå meget tæt på det selvangivne beløb. Vurderingen var foretaget som en samlet realisationspris i "ren" handel. Amtsskatteinspektoratet mente derimod, at der skulle tages hensyn til, at driftsmidlerne efter overdragelsen til sønnen ville indgå i byttehandel i forbindelse med den fortsatte drift af landbrugsvirksomheden. Da det ofte ses, at man opnår højere pris på afgående driftsmidler ved byttehandel end ved "ren" handel, så måtte det efter Amtsskatteinspektoratets opfattelse medføre, at det var bytteprisen der burde anvendes, idet der jo var tale om overdragelse af en samlet virksomhed i drift. Landsskatteretten delte ikke denne opfattelse, men mente at det skulle være værdien i "ren" handel der skulle lægges til grund. Landsskatteretten henviste direkte til værdiansættelsescirkulærets pkt. 21, 24 og 25, der efter Landsskatterettens opfattelse ville medføre, at værdien skulle fastsættes til kontantværdi i "ren" handel. Landsskatteretten forholder sig ikke i kendelsen til maskinhandlerens vurdering. De forholder sig heller ikke til Amtsskatteinspektoratets argumenter om, at værdiansættelse skal ske ud fra en betragtning om en gennemsnitlig driftsøkonomisk værdinedgang.

Anvendelsen af driftsøkonomiske betragtninger når driftsmidler skal værdiansættes i forbindelse med overdragelse, er dog også senere blevet anvendt som støtte for værdiansættelsen. I 1996 afgjorde Højesteret 2 sager omkring værdiansættelse af driftsmidler i et sale and lease back arrangement². Begge sager omhandlede selskaber der tilbage i 1983 blev etableret med det formål, at købe driftsmidler fra virksomheder, for derefter at lease aktiverne tilbage til de oprindelige ejere. Arrangementerne medførte, at de oprindelige ejere fik frigjort likviditet og de nye ejere fik endog nogle ikke uvæsentlige fradragsmuligheder via skattemæssige afskrivninger. Det daværende lokale skattevæsen og efterfølgende Statskattedirektorat og Ligningsrådet kunne ikke godkende parternes værdiansættelse af driftsmidlerne i arrangementet. Parterne havde værdiansat dem til nyværdipriser opgjort på overdragelsestidspunktet, skønt alle driftsmidler var brugte og havde været i drift i mange år. Arrangementet savnede efter skattemyndighedernes

¹ TfS 1991, 128

² TfS 1996, 496 og TfS 1996, 497

opfattelse forretningsmæssig begrundelse, bl.a. fordi aftaleparterne ikke havde modstridende interesser ved fastsættelse af overdragelsessummen. Højesteret gav skattemyndighederne medhold i deres opgørelse af værdien på driftsmidlerne. Statsskattedirektoratet havde netop foretaget en driftsøkonomisk vurdering af hvert enkelt driftsmiddel ud fra nyværdien, restværdien og havde herefter foretaget en linær afskrivning ud fra den forventede brugstid på driftsmidlet. Højesteret udtalte samtidig, at der ikke forelagde nogen skatteretlig praksis, der afskar skattemyndighederne fra at anvende denne fremgangsmåde.

I de to sager fra Højesteret var der tale om driftsmidler der krævede montage inden ibrugtagning. Udgifter til montage kan udgøre en ikke uvæsentlig del af den samlede investeringssum. Samme problematik ses ved overdragelse af landbrugsvirksomhed, hvor der foregår animalsk produktion. Her indgår der ofte betydelige mængder af fastmonteret staldinventar. Værdien af brugt staldinventar afhænger meget af, om inventaret sælges sammen med resten af virksomheden eller det sælges afgrænset fra virksomheden. Hvis salget sker isoleret fra resten af virksomheden løber der betydelige udgifter på til demontering, fragt og påmontering. I sådanne tilfælde må inventaret anses at have en relativ lav værdi. Sælges staldinventaret derimod sammen med resten af virksomheden, vil en driftsøkonomisk opgørelse af værdien som ved de to sager fra Højesteret, kunne være en støtte for værdiansættelsen. Der findes ingen væsentlig støtte i Den Juridiske Vejledning til værdiansættelse af driftsmidler.

6.5 Besætning

Landbrugets besætninger opdeles i Stambesætning og i handelsbesætning. Stambesætninger reguleres efter husdyrbeskatningsloven og handelsbesætning efter varelagerloven. For at være omfattet af husdyrbeskatningsloven skal man være landbruger, hvilket fremgår af HUSDYL § 2, stk. 1. Afgrænsningen af hvornår et dyr er omfattet af husdyrbeskatningsloven, fremgår ikke af den oprindelige lovtekst fra 1981¹. Af cirkulæret til loven ses heller ikke en afgrænsning, men man henviser i cirkulærets pkt. 1, 2. pkt. til, at de dyr der er omfattet af loven, er dem, der efter hidtidig praksis er henregnet til stambesætning². I en dom fra Vestre Landsret i 1988, gik retten imod Landsskatterettens opfattelse af, hvorvidt en handelsmands opstaldede kreaturer var omfattet af husdyrbeskatningsloven³. Landsretten fastslog, at en kreaturhandlers besætning ikke var omfattet af husdyrbeskatningsloven, men derimod af varelagerloven, idet besætningen var indkøbt med videresalg for øje. Af dyr der henregnes til stambesætninger i dag, er efter praksis normalvis de fem husdyrgrupper, kvæg, svin, får, heste og fjerkræ. Afgrænsningen er dog ikke særlig tydelig i lovgivningen. Der findes administrative afgørelser der tilkendegiver en vis usikkerhed om afgrænsningen mellem dyr omfattet af varelagerloven og dyr omfattet af husdyrbeskatningsloven. Eksempelvis afsagde Landsskatteretten kendelse i en sag, hvor en landmand havde indkøbt

¹ Lov nr. 208 af 13. maj 1981, Lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger

² CIRK nr. 13 af 2. februar 1982

³ Tfs 1988, 344

bisonokser til en værdi noget over normalhandelsværdierne for kødkvæg¹. Landmanden havde selv angivet sin indkomst efter at være omfattet af husdyrbeskatningsloven, hvilket hverken SKAT eller skatteankenævn var enige i. Landsskatteretten var derimod af den opfattelse, at bisonokser var lignende kvæg og derfor omfattet af begrebet stambesætning. Det er umiddelbart svært at vurdere, hvorvidt kendelsen laver udvidet fortolkning på husdyrbeskatningsloven, idet bisonokser antalmæssigt må anses for at være et mere sjældent dyr.

Når salget sker til en person i gavemiljøet, værdiansættes besætning omfattet af husdyrbeskatningsloven i praksis efter de vejledende regler i værdiansættelsescirkulæret fra 1982². Cirkulæret henviser til de af Ligningsrådet (nu: Skatterådet) fastsatte normalhandelsværdier, der fastsættes ved udgangen af hvert kalenderår. Der kan overdrages besætning til handelsværdi, men det er en forudsætning at denne værdi ikke er mindre end normalhandelsværdien efter HUSDYL § 2, stk. 1, nr. 2. Den kan dog give udfordringer i de tilfælde, hvor en besætning anses for omfattet af husdyrbeskatningsloven, uden at der fastsættes normalhandelsværdier. Et avls- og rugeanpartsselskab havde ansat værdien af ænder og gæs til en anslået produktionspris, hvilket skattemyndighederne ikke havde godkendt. Landsskatteretten godkendte selskabets værdiskøn, idet de samtidig udtalte, at man i mangel af normalhandelsværdier, skulle fastsætte besætningsværdien ud fra en objektivt fastsat handelspris³.

Husdyr omfattet af varelagerloven, såsom, mink, ræve, hjorte og strudser, omfattes også af de vejledende bestemmelser i værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Således kan man for disse dyr vælge mellem indkøbsværdi dagsværdi og en beregnet fremstillingspris. Som det fremgår af cirkulærets pkt. 26, kan besætning omfattet af varelagerloven, værdiansættes som ved et samlet salg af besætningen og ikke pr. individ. Dette kan formentlig fortolkes som om, myndighederne bør acceptere en mere forsigtig værdiansættelse ved et samlet salg, end ved et stykvis salg. Mere herom i den efterfølgende omtale af beholdninger.

6.6 Beholdninger

Landbrugets beholdninger kan opdeles i 4 grupper. Der er det indkøbte varelager, så er der lager af egen avl til videre salg - salgsbeholdning, herefter følger lager af egen avl til opfodring i den animalske produktion på landbrugsbedriften - foderbeholdning, og sidst er der den endnu ikke indhøstede avl - jordbeholdning. Landbrugets beholdninger er omfattet af varelagerloven, og værdiansættes efter VLL § 1. Værdiansættelsen ved overdragelse til nær familie, kan finde støtte i værdiansættelsescirkulæret⁴.

Indkøbt varelager kan værdiansættes til indkøbsprisen eller dagsprisen. Af værdiansættelsescirkulæret fremgår, at de beholdninger der er nødvendige for at holde ejendommen i normal

¹ SKM2005.92.LSR

² CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 22

³ Tfs 1989, 395

⁴ CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 23, 25 og 26

driftstilstand indtil det tidspunkt på foråret, hvor jorden er tilsået og kreaturerne er sat på græs, er omfattet af ejendommens værdiansættelse¹. Som følge af ordlyden i cirkulæret kan det fortolkes således, at det lager af foder af egen avl der er nødvendigt frem til næste høst, herunder også avl på roden, skal indeholdes i ejendommens samlede værdiansættelse. I praksis er denne fortolkning dog ikke anvendt, for så vidt det gælder foderbeholdninger. Under henvisning til Den Juridiske vejledning overgår den indhøstede avl til at være en salgsbeholdning for sælger og en indkøbt beholdning for køber, når en landbrugsejendom overdrages². Definition og afgrænsning i praksis mellem salgsbeholdninger og foderbeholdninger af egen avl er nærmere beskrevet i Den Juridiske Vejledning³. Værdiansættelse af salgsbeholdning og foderbeholdning af egen avl skal ske til dagsværdi eller fremstillingspris, men der accepteres en vis nedskrivning i værdien i følge værdiansættelsescirkulæret⁴. Hvad der menes med en "vis nedskrivning" fremgår ikke yderligere af cirkulæret. I Den Juridiske Vejledning findes der heller ikke umiddelbart nogen afklaring heraf. Spørgsmålet er, om ordlyden i cirkulæret skal fortolkes således, at der på baggrund af et samlet salg af beholdningerne ikke kan opnås den samme enhedspris som ved salg af færre enheder. Der ses ikke umiddelbart at være hverken retspraksis eller afgørelser på området. Til støtte for fastsættelse af beholdningsværdier når salget sker til nær familie, kan der indhentes aktuelle markedspriser fra foderstofbranchen eller råvarebørserne. Det er forholdsvist enkelt at gå til, når det drejer sig om højt omsættelige produkter som korn- og frøprodukter. Værdiansættelsen ud fra ovenstående er ikke nogen garanti for køber og sælger, idet SKAT ikke er afskåret fra, at efterprøve værdiansættelsen. Vanskeligere er det at fastsætte prisen på grovfoderlageret, der typisk anvendes ved kreaturhold, og som mere sjældent omsættes ved handel. Her kan man i mangel af andet, beregne fremstillingsprisen ud fra råvareforbruget - udsæd, gødning og kemikalier, fremmed medhjælp såsom maskinstation og forbrug af hjælpevarer såsom brændstof til maskinerne⁵.

Jordbeholdninger er i praksis omfattet af ejendomsværdien, hvilket har været gældende siden vurderingsloven første gang blev vedtaget tilbage i 1956. Den gamle vurderingslov er nu pr. 1. januar 2018 afløst af ejendomsvurderingsloven. Det fremgår af EVL § 16, stk. 1, at det er den samlede ejendom der værdiansættes. I bemærkningerne til lovforslaget L 211 skrives der om § 16, at paragraffen skal forstås på samme måde som den tidligere vurderingslovs § 9⁶. Som bidrag til fortolkningen af §9 skrives der i Den Juridiske Vejledning, at afgrøder på roden normalt indgår i værdien af den faste ejendom⁷. Heraf må følge, at jordbeholdninger fortsat omfattes af den samlede ejendomsværdi.

¹ CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 23

² DJV 2018-1, C.C.4.2.2.1.2

³ DJV 2018-1, C.C.4.2.2.1.1

⁴ CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 26

⁵ DJV 2018-1, C.C.4.2.2.1.3

⁶ L 211- Forslag til ejendomsvurderingsloven, samling 2016-17

⁷ DJV 2017-2, H.A.2.2.1.4

6.7 Immaterielle aktiver - leveringsrettigheder

Overdragelse af landbrugsvirksomhed kan til tider indbefatte en eller flere former for leveringsrettigheder i daglig tale kaldet kvoter. Immaterielle rettigheder der er særligt knyttet til landbrugserhvervet omhandler blandt andet betalingsrettigheder og leveringsrettigheder for sukkerroer, kartofler og mælk. Den skattemæssige behandling af disse kvoter er nærmere reguleret i AL § 40C. Det fremgår ikke af loven, hvorledes rettighederne værdiansættes. De såkaldte mælkekvoter, der er leveringsrettigheder for mælk, er ikke længere aktuelle i forbindelse med køb af landbrugsvirksomhed, idet disse kvoter, der i øvrigt var en EU-ordning, blev afskaffet den 31. marts 2015. I overdragelsessituationer har de derfor alene direkte betydning for sælger i forbindelse med den samlede afståelsesbeskatning. De kan dog i visse situationer have en indirekte indflydelse på køber, såfremt denne succedere i sælgers anskaffelsessumme efter KSL § 33C.

Værdiansættelse af leveringsrettigheder i landbrugserhvervet er ikke nærmere reguleret i lovgivningen. Men af boafgiftsloven fremgår, at overdragelsen af aktiver omfattet af gaveafgiftskredsen skal ske til handelsværdien¹. I værdiansættelsecirkulæret er leveringsrettigheder som sådan ikke omtalt. Men vejledning om værdiansættelse af immaterielle rettigheder er mere generelt reguleret under pkt. 29 i cirkulæret². Cirkulæret beskriver, at der skal foretages et skøn af værdien. Videre står der, at skønnet i reglen vil blive ansat efter forventede fremtidige indtægter, på grundlag af de ydelser sælger har modtaget. Der ses ikke at være en retspraksis på området, ligesom administrative afgørelser kun i begrænset omfang ses at tage direkte stilling til værdien af medfølgende rettigheder i en overdragelse af landbrugsvirksomhed. Landsskatteretten har i flere afgørelser taget stilling til værdiansættelse af en landbrugsvirksomhed, herunder også fordeling af den samlede handelssum, men har ikke taget stilling til selve værdien af betalingsrettighederne³.

I de nævnte sager, der alle vedrører betalingsrettigheder på landbrugsjord, ligger værdien af rettighederne mellem 900 og 4.000 kr. pr. ha. Det fremgår ikke af sagernes beskrivelse, hvorledes parterne er nået frem til værdierne. Man kan undre sig over, at værdiansættelsen aldrig er blevet prøvet ved Landsskatteretten. Er årsagen den, at SKAT vurderer, at værdien beskattes uanset om den ligger på landbrugsjorden eller som en immateriel rettighed! Det kan i hvert fald konstateres, at værdiansættelsen ikke giver tvister mellem skatteyder og SKAT.

I en overdragelse af en landbrugsejendom mellem uafhængige parter, afsagde byretten i 2011 dom til fordel for skatteministeriet⁴. Sagen var anlagt af sælger af en landbrugsejendom, hvor der i i handlen indgik leveringsrettigheder af sukkerroer til sukkerroefabrik. Køber og sælger havde ikke foretaget særskilt værdiansættelse af sukkerkvoterne. Sælger havde selvangivet efter, at kvotens

¹ BAL §22 og §27, stk. 1

² CIRK 1982-11-17 nr. 185, pkt. 29

³ LSR2013.12-0247030, LSR2012.10-0216824, LSR2011.10-03007, LSR2010.10-01775, LSR2010.07-02403

⁴ SKM2011.412.BR

værdi skulle ansættes efter AL § 40C, stk. 3, og havde reduceret ejendommens salgspris på landbrugsjorden svarende til 2.500 kr./tons polsukker. Dette ville for sælger medføre, at denne ville få en del af den skattepligtige salgssum konverteret til et skattefrit salg af sukkerkvoter. Byretten afsagde dom ud fra præmissen, at der var tale om handel mellem uafhængige parter. Det at fordelingen var åbenbart forkert i følge afskrivningsloven, kunne ikke føre til andet resultat. Dommen viser, at der er forholdsvise vide rammer for værdiansættelse mellem uafhængige parter. Det er vanskeligt at vurdere om dommen ville have haft samme udfald hvis det var en handel mellem personer inden for gavemiljøet.

Leveringsrettigheder til en kartoffelmelsfabrik kan overdrages i forbindelse med overdragelse af landbrugsejendommen. Kartoffelmelsfabrikkerne er ejet af kartoffelproducenterne via et andels-selskab. Alle salg af rettigheder skal godkendes via bestyrelsen i det pågældende andelsselskab. De respektive andelsselskaber har derfor en vis statistik over handelspriserne på leveringsrettigheder. Da markedet er forholdsvist snævert og handler i øvrigt skal godkendes af andelsbestyrelsen, vil det være nærliggende ved en overdragelse af kartoffelrettigheder i gavemiljøet, at spørge det pågældende andelsselskab om prisniveauet ud fra tidligere handler. Der er dog ingen garanti for, at SKAT godkender værdien oplyst af andelsselskabet. Det ses blandt andet af en afgørelse fra Landsskatteretten tilbage i 2008¹. Her stadfæstede Landsskatteretten skattecentrets afgørelse, idet SKAT var af den opfattelse, at de af andelsselskabet oplyste handelspriser for perioden var selektivt udvalgt. Det var således SKATs opfattelse, at selskabet havde anvendt de laveste handelspriser og udeladt de høje.

7 Finansiering af virksomheden

Efter at have undersøgt problematikken omkring værdiansættelse af virksomheden, vil der nu blive sat fokus på finansiering af handlen, og de udfordringer der følger omkring kursfastsættelse.

Ved overdragelse af landbrugsvirksomheden fra sælger til køber overgår ejendomsretten til køber, mod at køber lægger en modydelse. I følge AL § 45, stk. 1 og EBL § 4, stk. 4, skal den samlede overdragelsessum omregnes til kontantværdi. Det fremgår desuden af Den Juridiske Vejledning, at kontantomregningen skal ske på afståelses- henholdsvis anskaffelsestidspunktet². Det vil sige på det tidspunkt, hvor køber og sælger har indgået endelig bindende aftale om overdragelse af virksomheden.

Modydelsen ved overdragelse af virksomheden består som udgangspunkt af en kontant betaling. Kontant betaling i danske kroner har altid kurs 100. I de sidste 20 år, har mange landbrugsvirksomheder skiftet ejer ved at køber betaler hele købesummen kontant, således at kursfastsættelse foregår uden de store udfordringer. I praksis har køber selv sørget for, at

¹ LSR2008.08-00260

² DJV 2018-1, C.C.2.4.1.3.1

fremskaffe den nødvendige fremmedkapital til at betale sælger med, men kursfastsættelsen af denne lånekapital indgår ikke i kontantomregningen af de overdragne aktiver, da den ikke er en del af handelsaftalen med sælger.

Tidligere var det ikke unormalt, at sælger sørgede for, at optage mest muligt kreditforeningslån i ejendommen inden overdragelsen. Længere tilbage i 70'erne og 80'erne var det tilmed heller ikke unormalt at sælger lod penge stå i ejendommen i form af et eller flere sælgerpantebreve. Sælgerpantebrevene er ved at vende tilbage, blandt andet på grund af, at landbrugsejendomme har været vanskelige at finansiere siden finanskrisens indtog for efterhånden 10 år siden. Det gør det nødvendigt, at se på kontantværdiansættelsen af de gældsposter der indgår i overdragelse af virksomheden. Etablering af aftægtsforpligtigelse i forbindelse med generationsskifte af den familieejede landbrugsvirksomhed ses ind i mellem også. Desuden kan hele eller dele af virksomheden overdrages ved gave. Grundlaget for at kontantomregne de gældsposter og byrder der ofte ses pålagt køber i forbindelse overdragelse af virksomheden, vil i det følgende blive undersøgt.

7.1 Realkreditlån

Optagelse af lån igennem de etablerede kreditforeninger i Danmark er meget brugt i landbrugsvirksomheder. Det skyldes, at det som udgangspunkt er den billigste form for finansiering af virksomheden, sammenlignet med banklån. I landbrugsejendomme kan der optages realkreditlån svarende til 70% af ejendommens kontantværdi. De danske realkreditobligationer handles på den danske fondsbørs Nasdaq Copenhagen. De handles i store mængder og køber henholdsvis sælger, kender som udgangspunkt ikke hinanden. De har modsatrettede interesser, idet køber ønsker størst muligt afkast og sikkerhed af sin investering i form af renter, og sælger ønsker at betale mindst muligt til køberen. Derved opnås en markedskurs af obligationen i det øjeblik køber og sælger indgår en handel. Kursfastsættelse af obligationerne fra realkreditforeningerne er derfor relativt uproblematisk. Kurserne offentliggøres løbende, og samtidig er der mulighed for at finde historiske obligationskurser via diverse it platforme, herunder også på Nasdaqs hjemmeside. Det gør det enkelt at finde en kurs på et realkreditlån der overdrages sammen med landbrugsejendommen. Hvis kursen ikke er oplyst på aftaletidspunktet, kan den gennemsnitlige kurs for dagens handler anvendes. Den oplyses hver dag af fondsbørsen. Det er en forudsætning, at lånet skal være en del af virksomhedsoverdragelsen, før kursen på lånet får indflydelse på kontantomregning af købesummen.

Lån baseret på obligationer der handles på udenlandske børser, kursfastsættes efter den børskurs, som obligationerne er noteret til, så længe obligationen er noteret på en fondsbørs inden for EU/EØS eller andet offentligt anerkendt marked.

Det fremgår ikke af lovgivningen hvordan købesummen ud over den kontante betaling skal kursfastsættes. Den administrative praksis bygger på et cirkulære fra 1998. Cirkulæret blev ophævet og indarbejdet i ligningsvejledningen fra 2. januar 2007 og videreført i Den Juridiske

Vejledning¹. Af Den Juridiske Vejledning fremgår, at kursen på obligationslån fastsættes til børskursen². Kontantlån der optages i forbindelse med overdragelse af virksomheden og modsvares af børsnoterede obligationer ansættes til pålydende værdi. Kontantlån der er optaget før overdragelse af virksomheden, og som medfølger ved overdragelsen, ansættes til kursværdien på de underliggende obligationer. Anslåede realkreditlån der senere udbetales kontant, ansættes til kursen på tidspunktet for salg af de underliggende obligationer. Såfremt de underliggende obligationer ikke sælges, fastsættes kursen dog til kursen på det tidspunkt obligationerne overføres til låntagers depot.

Med hensyn til obligationslån blev praksis ændret i forhold til det førmtalte cirkulære fra 1998. Det skete i forbindelse med sag om overdragelse af et autolakeri tilbage i 2003, hvor en del af købesummens berigtigelse skete ved overdragelse af et obligationslån. Den stedlige skatteforvaltning var af den opfattelse, at kursen skulle fastsættes til den aktuelle børskurs på overdragelsestidspunktet, som var 103,99. Sælger var af den opfattelse at kontantomregningen af overdragelsessummen, for så vidt det gjaldt obligationslånet, skulle ansættes til kurs 100 med tillæg af differencerente frem til næste indfrielsestermin. Både Skatteankenævn og Landskatteret gav skatteforvaltningen medhold i, at kontantomregningen skulle ske til børskursen. Byretten derimod afsagde dom til fordel for sælger af autolakeriet³. Byretten nåede dog ikke at tage stilling til sagens forhold, idet sagsøgte Skatteministeriet havde taget bekræftende til genmæle i sagen. Der blev afsagt dom i overensstemmelse hermed. Skatteministeriet tilrettede herefter Ligningsvejledningen i overensstemmelse med dommen. Af Den Juridisk Vejledning fremgår det nu, at kursen på obligationslån i forbindelse med overdragelse af aktiver skal ansættes til børskursen, dog ikke højere end kurs 100 med tillæg af differencerente frem til næste indfrielsestermin⁴.

7.2 Banklån

Overdragelse af landbrugsvirksomhed sker som hovedregel uden, at køber overtager hele eller dele af sælgers bankgæld. Bankgæld stiftes som udgangspunkt som et gældsforhold mellem bank og låntager uden direkte sikkerhed i virksomhedens aktiver. For dog alligevel at have en vis form for sikkerhed kræver banken, at låntager udsteder ejerpantebrev med sikkerhed i en eller flere af virksomhedens ejendomme. Banken deponere ejerpantebrevet som sikkerhed for udlånet, indtil låneforholdet ophører. Låntager kan også stille sikkerhed via virksomhedspant, således at alle virksomhedens aktiver stilles til sikkerhed for lånet. Banklån bygger dermed ikke på udstedelse af obligationer, men er kontante udlån til låntager. Lånet falder ikke i værdi fordi renteniveauet stiger, men stiger heller ikke ved faldende rente. Låntager kan til hver en tid indfri banklånet til restgældens pålydende.

¹ CIRK nr. 224 af 19. november 1998 (TSS 1998-32), SKM2007.3.SKAT

² DJV 2018-1, C.C.2.4.1.3.1

³ SKM2008.492.BR, SKM2008.582.LSR og SKM2008.583.DEP

⁴ DJV 2018-1, C.C.2.4.1.3.1

Ved handel mellem personer inden for gavemiljøet, sker det fra tid til anden, at virksomhedsoverdragelsen sker i to eller flere etaper. I sådanne tilfælde er det ikke udelukket, at ældste generations bankgæld, overtages af køber som meddebitor. Skulle det ske i forbindelse med berigtigelse af virksomhedsoverdragelsen, ansættes banklånet til kurs 100.

Banklånet kan dog være behæftede med særlige vilkår, så en kursfastsættelse ikke kan udelukkes. Som eksempel har bankerne igennem mange år, tilbudt de af deres kunder der har fast ejendom et såkaldt prioritetslån. Lånet er et banklån, men bygger på nogle vilkår knyttet til en omsættelig obligation. Obligationen handles som andre på den danske fondsbørs Nasdaq Copenhagen. Kursen på et sådan banklån kan derfor oplyses, enten af banken eller på kurslisterne på Nasdaq Copengagens hjemmeside.

7.3 Sælgerpantebreve

Anvendelse af sælgerpantebreve er på vej tilbage til finansiering af landbrugsvirksomheder. Siden finanskrisen blussede op i 2008 og frem til i dag, har det vist sig vanskelig for en køber, at erhverve en landbrugsvirksomhed. Kreditforeningerne vil ikke finansiere så stor en andel som tidligere, og bankerne har ofte været tilbageholdne med udlån, når der blev forespurgt om deres hjælp til restfinansiering. Derfor er sælgerpantebrevene så småt på vej tilbage som en del af den samlede finansieringspakke i landbrugsvirksomheden.

Kursfastsættelsen af sælgerpantebreve har igennem mange år fundet støtte i de vejledende tabeller SKAT udsendte én gang i kvartalet. Denne service ophørte dog i 2010, i forbindelse med at pengeinstitutterne ikke længere offentliggjorde statistikker over pantebrevshandlen i Danmark. SKAT udsendte i den forbindelse styresignal, der angav retningslinjer for, hvorledes man efterfølgende kunne beregne kursen på pantebrevet, eller mere korrekt oplyste de, hvilke faktorer der skal tages i betragtning¹. Hertil nævnes forhold som løbetid, rentesats, afdragsprofil, nutidsværdi, prioritetsstilling, aktivets prisfølsomhed, skyldners betalingssevne, sikkerhedsstillelser og andre eksterne vurderinger. Ret beset er det utrolig vanskeligt for køber henholdsvis sælger at beregne kursen ud fra ovenstående, da det kræver et vist indblik i det finansielle marked. Her kan de to parter mere sikkert søge støtte i en sagkyndig vurdering fra enten pengeinstitut eller kreditforening, hvilket der også henvises til i styresignalet fra SKAT.

Sælgerpantebrevenes kursfastsættelse mellem personer inden for gavemiljøet er selvsagt omgærdet af en større usikkerhed omkring kursfastsættelsen. Er det sket efter markedsforholdene for private pantebreve, eller er det mere et udtryk for pleje af privatøkonomiske interesser. Det vil derfor være formålstjenligt i disse tilfælde, at indhente sagkyndig vurdering fra pengeinstitut eller kreditforening. Den sagkyndige kursfastsættelse giver ikke en garanti for at SKAT ikke tilsidesætter kursen ved en efterfølgende prøvelse. Men en ekstern sagkyndig vurdering tillægges ofte større værdi end en værdi fastsat af parterne selv.

¹ SKM2010.251.SKAT

Såfremt et sælgerpantebrev omsættes i umiddelbar nær tilknytning til overdragelse af en landbrugsvirksomhed, og køberen af pantebrevet er en ikke interesseforbunden tredjepart, som eksempelvis et af de mange vekselfirmaer der køber og sælger pantebreve, så må det antages, at kursen på sælgerpantebrevet alt andet lige rammer markedskursen. Her må det antages, at en sagkyndig vurdering er overflødig.

7.4 Anfordringsgældsbreve

I familiehandler mellem en far og hans søn indgår ofte anfordringslån som en del af finansieringen af landbrugsvirksomheden. Det sker blandt andet i de tilfælde, hvor faren har oparbejdet en vis formue i den tid han har drevet virksomheden. For at hjælpe sønnen godt på vej, udlåner faren penge til sønnen.

At det er et anfordringsgældsbrief og ikke et sælgerpantebrev, som indgår i handlen skyldes, at anfordringslånet kan ydes rentefrit og ansættes som udgangspunkt til kurs 100. Der medgår heller ikke omkostninger til tinglysning af et anfordringslån, modsat sælgerpantebrevet der tinglyses på ejendommen. Anfordringslånet træder ofte i stedet for en relativ dyr bankgæld, hvorfor sønnen får en rentefordel.

Det er efter en mangeårig praksis tilladt at yde denne type lån inden for gavemiljøet uden skatte- eller gaveafgiftsmæssige konsekvenser. Der har ikke været hjemmel i hverken KGL. eller BAL. til at kræve beskatning af rentefordel eller berigtige gaveafgift af en kursgevinst. Det fremgår blandt andet af Den Juridiske Vejledning¹. I 1988 blev den daværende skatteminister Anders Fogh Rasmussen spurgt til reglerne om rentefrie lån til børn². Han udtalte, at såfremt gældsbriefet bliver udformet som et anfordringstilgodehavende, ansættes det til kurs 100. Samtidig medfører en lav eller slet ingen forrentning af gælden, ikke at være en afgiftspligtig gave. Det fremgår ligeledes af skatteministerens delredegørelse af 19. oktober 1995, at rentefrie lån ydet i forbindelse med overdragelse af et formuegode som eksempelvis fast ejendom, vil indgå i købesummen til kurs 100, hvis fordringen er på anfordringsvilkår³. Fordringen bør derfor sidestilles med den kontante værdi af købesummen. Der ses ikke af hverken lovgivning eller retspraksis, at være ændret på denne opfattelse af kursværdien af et anfordringstilgodehavende.

7.5 Aftægtsforpligtigelser

I forbindelse med generationsskifte af landbrugsvirksomhed opstår der fra tid til anden et ønske fra den udtrædende generation, om at beholde en af landbrugsvirksomhedens beboelser. Det giver næste generation mulighed for at yde livsvarig brugsret over en af virksomhedens boliger, mod at værdien af denne brugsret indgår som en del af berigtigelsen. Beskatningen af modtageren af denne brugsret er hjemlet i SL § 4, litra c. Hvorledes beskatningen skal opgøres og gennemføres

¹ DJV 2018-1, C.A.6.1.7

² TfS 1988, 230

³ TfS 1997, 37, afsnit 1.4

fremgår af LL § 12 B, stk. 1-11, for så vidt det vedrører gensidigt bebyrdende aftaler stiftet efter 1. juli 1999. Før denne dato blev aftægtsforpligtigelserne så at sige dobbeltbeskattet, idet den løbende ydelse blev beskattet efter SL § 4, uanset at der allerede på tidspunktet for afståelse af ejendommen var sket beskatning af den kapitaliserede værdi af ydelserne.

Af den juridiske vejledning fremgår, at opgørelse af den kapitaliserede værdi af de løbende brugs-, rente- eller indtægtsnydelser sker i henhold til Bekendtgørelse nr. 1300 af 15. december 2011. Af denne bekendtgørelse står anført i § 3, litra 4, at brugsnydelser af en fast ejendom ansættes til den leje, der vil kunne opnås ved udleje til anden side. Ligeledes kan kapitaliseringsfaktoren findes i bekendtgørelsens bilag 1 og 2, når der er knyttet én person henholdsvis 2 personer til brugsnydelserne.

Fastsår man eksempelvis i forbindelse med indgåelse af en aftægtsforpligtigelse ved overdragelse af en landbrugsvirksomhed, at markedslejen i henhold til bekendtgørelsens § 3, litra 4 kan fastsættes til 50.000 kr. årligt. Når alderen på den sælgende generation er 60 år for moren og 65 år for faren fremgår det af bekendtgørelsens bilag 2, at kapitaliseringsfaktoren er 19,06, hvilket vil sige, at den gaveafgiftspligtige værdi af aftægtsforpligtigelsen kan opgøres til 953.000 kr.

Den kapitaliserede værdi indgår som en del af ejendommens finansiering. For sælger indgår værdien som en tilgodehavende fordring og for køber som en gældspost. Saldoen opgøres hvert år med fradrag af den årlige brugsnydelse, og selvangives af begge parter i henhold til LL § 12 B, stk. 3. Opgørelse af den kapitaliserede værdi af brugsnydelserne er underlagt skattemyndighedernes prøvelse, hvor især den objektive lejeværdi kan give anledning til tvist.

7.6 Gave

Der ydes ofte gave i familiehåndter i nedadgående lige linje efter BAL § 22, stk. 1. Der kan for hver gavegivende forældre overføres værdier for op til 64.300 kr. uden der skal svares gaveafgift efter BAL § 23, stk. 1. Bundgrænsen reguleres hvert år efter PSL § 20, hvilket fremgår af BAL § 22, stk. 4.

Gaven kan gives som led i generationsskifte af landbrugsvirksomheden, således at den indgår som en del af finansieringen. Den opgjorte gaveafgiftspligtige værdi kan nedsættes yderligere såfremt der ved generationsskiftet succederes efter KSL § 33C. Successionsmuligheden behandles mere dybdegående i afsnit 8, ligesom gaveafgift ved overdragelse af erhvervsvirksomhed behandles i afsnit 9.

Efter BAL § 29, stk. 2, kan der i den beregnede gaveafgift ved overdragelse af erhvervsvirksomhed, ske modregning af den betalte tinglysningsafgift. Modregningen sker krone for krone. Det præciseres i stk. 2, 2. pkt, at det kun er den variable tinglysningsafgift der kan modregnes i gaveafgiften.

Der har tidligere været tvister mellem skattemyndighederne og skatteyder omkring fortolkningen af BAL § 29, stk. 2. Landsskatteretten ændrede i 2006 ToldSkats afgørelse vedr. modregning af

tinglysningsafgift i gaveafgift¹. Sagen vedrørte en far der i 2004 overdrog sin landbrugsejendom til en af sine børn. Af skødet fremgik ikke, at der ved overdragelse af landbrugsejendommen skulle ydes en gave, men køber og sælgers repræsentant indsendte en gaveanmeldelse til myndighederne, hvoraf det fremgik, at der var ydet en gave ved handlen. ToldSkat afviste modregning af tinglysningsafgift i gaveafgift, idet de var af den opfattelse, at der ikke kunne ske modregning, når der ikke fremgik af skødet, at der blev ydet en gave. ToldSkat mente, at BAL § 29, stk. 2 skulle fortolkes indskrænkende, hvilket Landsskatteretten ikke var enig i.

I 1999 afgjorde Landsskatteretten en sag om, hvorvidt den samlede stempelafgift ved en overdragelse af landbrugsejendom kunne modregnes i den samlede gaveafgift². Den daværende Told- og Skatteregion var af den opfattelse, at gaven skulle fordeles forholdsmæssigt mellem de overdragne aktiver, hvorefter det kun var den for det pågældende aktivs beregnede stempel der kunne modregnes. Det ville i den pågældende sag medfører, at der skulle svares en gaveafgift på 4.180,50 kr., hvor parterne i gaveanmeldelsen havde angivet en gave med en afgift nedsat til 0 kr. Landsskatteretten mente ikke at Told- og Skatteregionen havde tolket reglerne efter hensigten, idet de udtalte, at der efter en sproglig fortolkning af BAL § 29, stk. 2, 1. og 2. pkt. skulle ske fuld modregning af den samlede stempelafgift på skødet i den samlede gaveafgift. Dette uden hensyn til hvilke aktiver der overdrages i ejendomshandlen.

8 Erhververs successionsmulighed

Da afhandlingen her behandler generationsskifte af landbrugsvirksomhed inden for det nære gavemiljø, vil det være naturligt at se lidt nærmere på successionsmulighederne og de særlige forhold opmærksomheden skal rettes mod, for at være omfattet af successionsmuligheden.

Successionsbestemmelserne for personligt drevne virksomheder der overdrages i levende live til andre end overdragere ægtefælle, fremgår af KSL § 33C. I § 33C, stk. 1 nævnes den personkreds, hvortil der kan ske overdragelse med succession. Listen med personer er udtømmende.

Af KSL § 33C, stk. 2 står anført, hvilke retsvirkninger det har for overdrager henholdsvis erhverver af virksomheden at vælge succession. Der står, at overdrager ikke beskattes i forbindelse med overdragelse af virksomhedens aktiver. Ligeledes anføres det, at erhverver indtræder i overdragere skattemæssige stilling for så vidt det drejer sig om aktivets anskaffelsesværdi, anskaffelsestidspunkt og anskaffelsestidspunkt. Overdragere skattebyrde som vil være en konsekvens ved beskatning af salget, flyttes ved succession så at sige fra overdrager til erhverver.

I følge stk. 7 i KSL § 33C er det overdrager der senest ved indgivelse af selvangivelsen, skal meddele om erhverver indtræder i overdragere skattemæssige stilling.

¹ SKM2006.231.LSR

² TfS1999, 444

8.1 Aktiver

Der kan som udgangspunkt foretages succession i alle aktiver omfattet af erhvervsvirksomheden. Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, at de aktiver der kan overdrages efter KSL § 33C, er de aktiver i erhvervsvirksomheden, hvor fortjenesten ellers ville være beskattet ved afståelse¹. Fortolkningen støttes ligeledes af betænkning afgivet af det Generationsskifteudvalg regeringen nedsatte i 1998².

Ved overdragelse af en landbrugsvirksomhed vil der kunne foretages succession i følgende aktiver: Afskrivningsberettigede bygninger, maskiner og inventar, husdyrbesætninger, varelager og beholdninger, betalingsrettigheder, leveringsrettigheder. Fast ejendom kan der ligeledes succederes i, såfremt den indgår i den erhvervsmæssige virksomhed. Denne opstilling af successionsmulige aktiver, der i øvrigt ikke er udtømmende ses blandt andet i lovbemærkningerne til indførelse af KSL § 33C³.

I KSL § 33C, stk. 1, er det desuden positivt nævnt, at der skal være tale om en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Dette muliggør, at et såkaldt "glidende" generationsskifte også kan gennemføres med succession. Desuden må den overdragne virksomhed ikke bestå af udlejning af fast ejendom, da det i successionsøjemed ikke anses for en erhvervsvirksomhed. Herfra undtages ejendomme der efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendomme. Disse ejendomme kan efter loven overdrages med succession selv om de er bortforpagtet. For at hele ejendomsavancen skal kunne omfattes af successionen, er det en forudsætning, at mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Modsætningsvis er det kun den erhvervsmæssige andel af den faste ejendom, der kan foretages succession i.

Selvom det af loven fremgår, at overdragelse med succession forudsætter, at overdragelsen skal omfatte en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder, eller en andel heraf, så er det ikke et krav at der succederes i alle virksomhedens aktiver. Der kan frit vælges succession fra skatteobjekt til skatteobjekt⁴. Beslutning om succession skal foretages under ét for driftsmidler der opgøres på én afskrivningssaldo. I følge KSL § 33C, stk. 3, er det dog en forudsætning for succession, at der foreligger en gevinst ved salg af det pågældende skatteobjekt. Medfører et skatteobjekt tab, kan det alene indgå i overdragerens indkomstopgørelse i følge KSL § 33C, stk. 3.

Overvejelserne om valg af succession har ført til usikkerhed i enkelte tilfælde, hvor nogle tiltænkte overdragelser af landbrugsejendomme ønskedes gennemført med succession. Der har dog ikke umiddelbart ført til sager ved domstolene, men problemstillingerne er ofte blevet afklaret ved

¹ DJV 2018-1, C.C.6.7.2

² Generationsskifte i erhvervslivet - betænkning nr. 1374, august 1999, afsnit 8.2.1

³ L 51 af 11. oktober 1988, FT 1998/1989

⁴ DJV 2018-1, C.C.6.7.2 samt bemærkningerne til L 51 af 11. oktober 1988, FT 1998/1989

bindende svar fra SKAT. Selvom de bindende svar ikke har præjudikatværdi, kan de anvendes som bidrag til fortolkning af successionsbestemmelserne.

Som bidrag til forståelse af den førnævnte halvdelsregel, afgav Skatterådet bindende svar i 2014 på blandt andet et spørgsmål omkring overdragelse med succession¹. Spørgsmålet gik på, hvorvidt der kunne overdrages tre ejendomme med succession, hvoraf den ene ejendoms aktiver i væsentlig grad bestod af udlejning af fast ejendom. De tre ejendomme blev dog inden overdragelsen sammenlagt. På tidspunktet for det bindende svar, var der ikke offentliggjort en ny offentlig vurdering. Ved vurderingen af, om mere end halvdelen af ejendomsoverdragelsen vedrørte erhvervsvirksomhed, sammenlagde spørger de tre tidligere offentlige vurderinger. De sammenlagte vurderinger blev sat i forhold til den samlede værdi af overdragere bolig tillagt alle udlejningsboligerne. Her nåede Skatterådet frem til, at mere end halvdelen af de nu sammenlagte ejendomme vedrørte reel erhvervsvirksomhed(51,7%). Med henvisning til en dom fra Højesteret havde spørger i forbindelse med beskrivelse af sagens faktiske forhold, beregnet hvor meget omsætning udlejningsaktiverne indbragte årligt de seneste tre år, sat i forhold til den samlede omsætning. Her viste det sig også at mere end 50% af omsætningen kom fra reel erhvervsvirksomhed. Skatterådet svarede derfor ja til, at den samlede ejendom kunne overdrages med succession. Selvom det bindende svar kan bidrage til forståelse af halvdelsreglen, så anses det bindende svar for tvivlsomt at kunne anvendes i andre situationer, blandt fordi Skatterådet i ovennævnte sag accepterer at de tre ejendomsværdier ukritisk sammenlægges når de skulle måle andelen af den reelle virksomhed.

Ligeså har der været tvister mellem SKAT og parterne i en handel, hvor spørgsmålet var om succession også medførte, at der blev succederet i overdragere ejertid, når fradrag for vedligeholdelse skulle beregnes for erhverver i forhold til ejertid/levetid. Østre Landsret afsagde dom vedrørende denne problemstilling i 2007². Sagen vedrørte en søn der havde erhvervet et gods med succession fra sin far. Sønnen afholdte efter erhvervelsen betydelige istandsættelsesudgifter på godset, og havde fratrukket udgifterne som vedligeholdelse. Hverken SKAT eller Landsskatteretten var af den opfattelse, at sønnen havde succederet i farens ejertid, i udmålingen af hvor stort et vedligeholdelsesfradrag der kunne beregnes. Østre Landsrets dom gik også sønnen imod, idet de bemærkede i deres præmisser, at der dels af lovforarbejder til kildeskatteloven, dels tidligere administrative afgørelser samt udtalelser fra Ligningsrådet, ikke fremkom fortolkninger der kunne understøtte den opfattelse, at der er en parallelitet mellem DBSL § 36, stk. 2 og KSL § 33C, stk. 2. Østre Landsret udtaler afslutningsvis, at en generel succession efter KSL § 33C, stk. 2 analog med bestemmelserne i DBSL § 36, stk. 2, er et lovpolitisk spørgsmål, som kun lovgivningsmagten kan tage stilling til. Der er ikke sket lovændringer siden dommen, hvorfor man må formode, at lovgiver ønsker at fastholde forskellen på succession i levende live og ved død. Det er således kun ved død, at andre arvinger end ægtefælle, kan

¹ SKM2014.751.SR

² SKM2007.333.ØLR

succederer i overdragers ejertid, når det drejer sig om opgørelse af vedligeholdelsesfradrag i forhold til ejertid og levetid.

Skatterådet tog i et bindende svar fra 2012 stilling til tre spørgsmål om overdragelse af en erhvervsvirksomhed med succession¹. Det var særligt fortolkningen af ordlyden i KSL § 33C, for så vidt det vedrørte begrebet "en erhvervsvirksomhed", der gav anledning til spørgsmål. Særligt spørgsmål tre er interessant, idet der spørges til, hvorvidt det var muligt, at overdrage landbrugsjorden fra en landbrugsejendom med succession til sønnen. Sønnen havde jorden i forpagtning i forvejen. I Skatteministeriets indstilling til Skatterådet henviser de blandt andet til bemærkningerne til lovforslaget bag lov nr. 532 af 17. juni 2008². Med et ændringsforslag til lovforslaget ønskede Skatteministeren at præcisere, at der kan overdrages med succession ved overdragelse af en virksomhed, en af flere virksomheder samt en andel af en eller flere virksomheder. Før lovforslaget stod det uklart, hvorvidt der kunne overdrages en andel af en erhvervsvirksomhed eller det kun var én erhvervsvirksomhed der kunne overdrages. Skatteministeriet skriver, at på baggrund af denne præcisering vil det være muligt, at udskille jorden fra en eksisterende landbrugsejendom og overdrage den med succession. Efter KSL § 33C, stk. 1, kan den bortforpagtede jord defineres som én erhvervsvirksomhed. Succession er dog ikke muligt, hvis det er forpagter der erhverver jorden. Dette begrundes af Skatteministeriet med, at forpagtningsvirksomheden ophører i det øjeblik jorden overdrages, da erhverver jo ikke kan forpagte af sig selv. Skal erhverver have mulighed for at succederer, skal det være et forpagtningsforhold mellem overdrager og tredjemand. Det er ligeledes en forudsætning, at erhverver fortsætter bortforpagtningen efterfølgende. Skatteministeriet indstiller at spørgsmål tre besvares med et nej. Skatterådet fulgte ikke indstillingen fra Skatteministeriet, men svarede ja med den begrundelse, at lov nr. 532 af 17. juni 2008, for så vidt det vedrører KSL § 33C, stk. 1, ikke har ændret ved praksis omkring hvordan en erhvervsvirksomhed defineres. Denne argumentation må bero på, at Skatteministeren i lovarbejdet omkring lov nr. 532 netop udtaler, at der er tale om en præcisering af reglerne ved § 33C, stk. 1 og ikke en ændring i praksis³.

8.2 Passiver

I følge KSL § 33C, stk. 1 kan der alene succederes i gæld omfattet af KGL § 23. Det medfører, at det alene er gæld optaget i anden valuta end DKK. Ved overdragelse af landbrugsvirksomheder er muligheden for succession i gæld i praksis sjældent anvendt, blandt andet fordi finansieringen af landbrug ofte har været foretaget i DDK eller i EUR. Historisk set har der ikke været andet end marginale kursudsving mellem DDK og EUR, hvorfor det ikke har haft nogen afgørende betydning om der succederes eller ikke. For gæld gælder det på samme måde som med aktiver, at der skal

¹ SKM2012.148.SR

² L 167 Forslag til ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven Samling 2007-08(2. samling)

³ L 167 Forslag til ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven Samling 2007-08(2. samling), bilag 6, side 4

være en skattepligtig gevinst for at der kan succederes. Tab på gæld skal indgå i overdragers indkomstopgørelse i følge KSL § 33C, stk. 3.

8.3 Virksomhedsordningen

Det er muligt for en erhverver af landbrugsvirksomheden at succederer i overdragers indestående på konto for opsparet overskud. Det fremgår af regler i KSL § 33C, stk. 5. En væsentlig forudsætning for at kunne succederer er, at overdragelsen sker den første dag i indkomståret efter udløbet af overdragers indkomstår. Det vil eksempelvis forudsætte, at såfremt en overdragers regnskabsår følger kalenderåret og overdragelsen sker i 2018, så skal endelig bindende aftale for overdragelse af virksomheden ske den 1. januar 2018. Hverken før eller senere. Det er datoen for indgåelse af den endelige bindende aftale der er afgørende, hvilket også støttes af Skatterådet i et bindende svar fra 2016¹.

Ønsker parterne i en overdragelse af en erhvervsvirksomhed at foretage et glidende generationsskifte, hvor erhverver først overtager en mindre del af virksomheden, kan der efter KSL § 33C, stk. 5 fortsat ske succession i konto for opsparet overskud, men dog kun med en forholdsmæssig andel. Denne andel beregnes ud fra forholdet mellem kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, for den virksomhed overdragelsen vedrører, sat i forhold til overdragers samlede kapitalafkastgrundlag. Den forholdsmæssige andel af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen. Ved beregning af den forholdsmæssige andel ses bort fra finansielle aktiver.

For at erhververen kan succedere i konto for opsparet overskud, er det en betingelse, at denne opfylder betingelserne i VSL afsnit 1.

8.4 Kompensation for succession

At indtræde i overdragers skattemæssige stilling betyder som tidligere nævnt, at erhverver overtager overdragers skattebyrde. Når man overtager en byrde, vil man normalvis også have en kompensation for det. Det er derfor efter KSL § 33D, stk. 1 muligt at give erhverver en afgiftsfri gave i forbindelse med handlen som kompensation for skattebyrden. Når gaveanmeldelsen indsendes til SKAT, skal der i forbindelse med gaveafgiftsberegningen tages hensyn til, at erhverver indtræder i overdragers skattemæssige stilling. Dette gøres ved at indregne en passivpost som modregnes i grundlaget for beregning af gaveafgiften.

I følge KSL § 33D, stk. 2 skal fortjenesten der danner grundlag for beregning af passivposten opgøres til den lavest mulige værdi. I stk. 3 angives, at passivposten beregnes med 30% af fortjeneste der ikke er aktieindkomst. Afslutningsvis fremgår det af stk. 4, at passivposten

¹ SKM2016.296.SR

vedrørende konto for opsparet overskud beregnes afhængig af, hvilke år overdrager har hensat beløb til opsparing. I perioden 1987-1990 hvor virksomhedsskatten efter VSL § 10, stk. 2 ved hensættelse på konto for opsparet overskud var 50%, kan der ikke beregnes passivpost. I 1991 og frem til 2018 nedsættes virksomhedsskatteprocenten gradvist fra 38 i 1991 til 22% fra og med 2016. Modsat stiger procenten til beregning af passivposten ved succession i virksomhedsordningen, således at den fra 1991 var 9%, til i dag hvor den er 21%.

Sker overdragelsen af virksomheden uden at der ydes en gave, har beregning af passivposten efter KSL § 33D ingen betydning.

KSL § 33C indeholder en mulighed for at kompensere en erhverver på anden vis, end den der tydeligt er reguleret i KSL § 33D. Som kompensation for at erhverver succederer i anskaffelsessummerne, anskaffelsestidspunktet og anskaffelseshensigten, kan erhverver få nedsat handelsværdien på de ved successionen overdragne aktiver. Nedsættelsen beregnes til kursværdien af den skat overdrager undgår ved salget. Denne mulighed blev tydelig ved Landsskatterettens afgørelse af et påklaget bindende svar i 2008¹. Afgørelsen efterlyste i høj grad et styresignal fra SKAT, således at praksisændringen kunne konkretiseres i form af en vejledning til myndighederne og borgerne. Først i 2011 kom styresignalet, hvor en række eksempler skulle bidrage til fortolkningen af på den ene side nedslag efter KSL § 33C og på den anden side KSL § 33D. Udfordringerne med den praktiske anvendelse af de to modeller behandles i afhandlingens afsnit 10.

9 Virksomhedsoverdragelse med gave

Der har fra politisk side igennem mange år været diskuteret, hvorvidt en virksomhed skal kunne videreføres til næste generation eller måske en medarbejder, uden at der skal svares bo- eller gaveafgift til staten. Ikke mindst fra de større familieejede virksomheder, har man længe ønsket at undgå bo- og gaveafgiften ved overdragelse af familievirksomheden. Det der skulle legitimere en undgåelse af bo- og gaveafgiften var, at afgiften ofte fjernede en stor del af virksomhedernes kapitalberedskab, hvorved virksomhedens udviklingsmuligheder blev sat på stand by i en periode. Dette kunne betyde tab af arbejdspladser i Danmark.

Sådan lyder indledningen sammenfattende til forslag til lov om ændring af boafgiftsloven, der blev fremsat i marts 2017, hvortil jeg alene vil behandle overdragelser i levende live². Indtil fremsættelse af lovforslaget skulle man af enhver gave, der oversteg det gaveafgiftsfrie grundbeløb efter BAL § 22, stk. 1, svare 15% i gaveafgift. Det gjaldt derfor også ved overdragelse af erhvervsvirksomhed.

¹ SKM2008.876.LSR

² L 183 af 29/3 2017 Forslag til Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love, FT 2016-17

Lovforslaget blev vedtaget uden væsentlige ændringer den 2. juni 2017, med virkning for overdragelser foretaget den 1. januar 2016 og fremefter¹. Overdragelse ved gave reguleres af lovens § 1, nr. 9-11, hvor der efter BAL § 23 indsættes en § 23a og en § 23b og efter BAL § 26 indsættes en § 26a.

9.1 Nedsættelse af gaveafgift

I følge den nye BAL § 23a, stk. 4 beregnes gaveafgiften ved overdragelse af erhvervsvirksomhed ved hel eller delvis gave med 13%. Satsen er gælden for overdragelser med gaver i 2016 og 2017. For 2018 er satsen 7%, 2019 er den 6% og for overdragelser i 2020 eller senere er den 5%.

Der knytter sig en række betingelser for at gaveafgiften af en gave reduceres fra 15% til i dag at være 7%. I BAL § 23a, stk. 1 står, at den overdragne virksomhed skal opfylde betingelserne for at kunne overdrages med succession. Det er dog ikke et krav, at der rent faktisk succederes.

Betingelserne for succession efter KSL § 33C, stk. 1 er der ikke ændret ved. Der skal fortsat være tale om en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Fast ejendom omfattes kun af muligheden for succession, såfremt den indgår i den erhvervsmæssige virksomhed. Indgår mere end halvdelen af ejendommen i virksomheden, kan der succederes i hele ejendommen. Modsætningsvis er det kun den erhvervsmæssige del der kan succederes i. Udlejning af fast ejendom på nær ejendomme der efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendomme, anses ikke for erhvervsmæssig virksomhed i relation til successionsmuligheden.

Afgiftsnedsættelse fra 15% til i dag 7% kan som udgangspunkt kun ske til den nære familie, hvilket vil sige, den kreds hvor der kun beregnes 15% i gaveafgift. Har gavegiver ikke afkom, er der i følge BAL § 23a, stk. 1 mulighed for, at gavegiver kan overdrage erhvervsvirksomhed med nedsat afgift til søskende og disses børn og børnebørn.

9.2 Betingelser for gavegiver

Det er en betingelse i følge BAL § 23a, stk. 2, at gavegiver har ejet virksomheden det seneste år forud for overdragelsen, samt at gavegiver eller dennes nærtstående har deltaget aktivt i virksomhedens drift i et ikke uvæsentligt omfang i min. 1 år af ejertiden. Af bemærkninger til de enkelte bestemmelser i lovforslaget står der, hvad Skatteministeren mener med et "ikke uvæsentligt omfang". Han udtaler, at der er tale om en vurdering på samme måde som efter anpartsreglerne i personskatteloven, hvor en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt som udgangspunkt anses som væsentligt.

I lovbemærkningerne til anpartsindgrebet i 1989, henviser Skatteministeren til investeringsfonds- og etableringskontoloven, hvor de 50 timer om måneden er vejledende norm, hvilket således

¹ LOV nr. 683 af 8/6 2017

foreslås også at være gældende i forbindelse med fortolkningen af den foreslåede ændring i PSL § 4, stk. 1, nr. 10¹.

Ministeren nævner ikke i bemærkningerne til L 183, om de 50 timer skal være opfyldt hver måned hele året, eller om sæsonvirksomheder også er omfattet af afgiftsnedsættelsen. Eksempelvis kan nævnes, at landbrug alene bestående af planteavl, juletræsproducenter samt frugt-og bæravlere, ikke i sig selv kan opfylde arbejdskravet på de 50 timer om måneden hele året.

Man må formode, at det også er lovens intension, at sæsonvirksomhederne er omfattet af afgiftsnedsættelsen, selvom arbejdstidskravet ikke er opfyldt i hele året. Dette begrundes med, at der i det cirkulære fra 1990 der blev udarbejdet i forbindelse med anpartsindgrebet fremgår, hvorledes de 50 timer opgøres². Det fremgår således af cirkulæret, at arbejdstidskravet i sæsonbetonede virksomheder blot skal opfyldes i de måneder, hvor sæsonen forløber. Samme formulering anvendes i cirkulæret fra 1984 vedr. etableringskontoloven, som anpartsreglerne i øvrigt henviser til, for så vidt det vedrører fortolkningen af kravet om arbejdstid³. Arbejdstidskravet er i dag også beskrevet i Den Juridiske Vejledning, hvor ordlyden støtter ovenstående formulering⁴. Opfylder ejeren ikke selv arbejdstidskravet kan kravet opfyldes af en nærtstående. En nærtstående defineres i BAL § 23a, stk. 2, nr. 2, som gavegivers ægtefælle, søskende, søskendes afkom og den i BAL § 22, stk. 1 og 2 anførte personkreds.

9.3 Betingelser for gavemodtager

For at sikre at formålet med afgiftsnedsættelsen ikke omgås, pålægges ikke alene gavegiver en række betingelser. Gavemodtager skal ligeledes opfylde visse betingelser for at fastholde afgiftsnedsættelsen, når erhvervelse af en virksomhed sker ved hel eller delvis gave.

Efter ordlyden i BAL § 23b, stk. 1 er erhverver forpligtiget til at opretholde ejerskabet i en periode på tre år til den virksomhed, som er erhvervet ved helt eller delvist gave. I følge stk. 2, er erhverver dog ikke forhindret i at gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse inden de tre år er gået, når bare ikke der sker vederlæggelse af andet end kapitalandele i det modtagne selskab.

Skulle erhverver af anden årsag end død, livstruende sygdom eller overdragelse ved gave til en erhverver efter BAL § 22, stk. 1 anførte personkreds, alligevel overdrage virksomheden inden for en periode på tre år, reduceres afgiftsnedsættelsen med en forholdsmæssigt andel af treårsperioden som ved overdragelsen ikke er opfyldt. Det fremgår ikke af hverken BAL § 23b eller bemærkningerne hertil, eller af ministerens kommentarer til hørings svarene, hvorvidt den forholdsmæssige andel skal beregnes på dage, uger, måneder eller år. I bemærkningerne til L 183 er vist et eksempel på, hvorledes regulering af gaveafgiften beregnes, men da eksemplet tager

¹ L 245 af 12/5 1989, Lov om ændring af forskellige skattelove (Anparter), SAMLING 1998-89

² CIRK nr. 15 af 22/1 1990, Ændring af forskellige skattelove (Anparter)

³ CIRK nr. 167 af 30/10 1984, Indskud på etableringskonto

⁴ DJV 2018-1, C.C.3.1 og C.C.2.6

udgangspunkt i en ejerperiode på hele år, afhjælper det ikke fortolkningsvanskelighederne med hensyn til, hvilken enhed ejertiden skal måles i.

Modsat gavegiver der skulle opfylde kravet om aktiv deltagelse i driften, enten selv eller ved dennes nærtstående, så er der ikke samme krav til gavemodtager. Denne har ikke noget krav om deltagelse i driften, men har alene et ejertidskrav.

Af BAL § 23b, stk. 1 står anført, at det påhviler gavemodtager, at betale en eventuel gaveafgiftsforhøjelse, for så vidt den vedrører manglende opfyldelse af treårsperioden. I følge BAL § 30, stk. 1 der beskriver reglerne for indbetaling af gaveafgift i øvrigt, er det gavemodtager der er forpligtiget til at betale gaveafgiften, men gavegiver hæfter solidarisk med modtager. Den solidariske hæftelse er ikke gældende efter BAL § 23b, stk. 1. I følge Skatteministerens svar på spørgsmål fra FSR i forbindelse med lovforslagets høring, kan gavegiver og gavemodtager dog aftale indbyrdes hvem der betaler gaveafgiften¹. Krav om anmeldelse af overdragelsen og den deraf forhøjede afgiftsberegning påhviler gavemodtager efter BAL § 26a, stk. 1. Dette er gældende uanset om det mellem gavegiver og gavemodtager er aftalt, at det er gavegiver der skal betale den højere gaveafgift.

Da den nedsatte gaveafgift ved overdragelse af erhvervsvirksomhed forudsætter, at virksomheden opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession, kan der således godt være enkeltstående aktiver i virksomheden, der ved overdragelsen udviser et skattemæssigt tab. Det betyder ikke, at gaveafgiften dermed ikke kan nedsættes. Derimod indfører Skatteministeren i BAL § 23b, stk. 4 en form for værn mod dobbeltfradrag. Gavegiver har som udgangspunkt fradrag i sin indkomst for tabet på det overdragne aktiv. Skatteministeren ønsker derfor ikke samtidig med dette fradrag også at yde en nedsættelse af gaveafgiften på samme aktiv. Derfor skal der ske en modregning af den nedsatte afgift i skatteværdien af tabet ved opgørelse af overdragers skattepligtige indkomst. Denne modregning sikrer, at det ikke er den overdragne virksomhed der skal bære byrden for, at overdrager har et skattemæssigt tab på aktivet. Dette synes at falde i tråd med lovens formål og hensigt. Det fremgår jo netop af indledningen til lovbemærkningerne, at man ikke ønsker at trække likviditet ud af virksomhederne.

Ud fra formulering i BAL § 23b, stk. 4 vedrørende reduktion af skatteværdien af et fradraget tab, opstår visse spørgsmål, som ikke synes at være taget stilling til i hverken loven eller dens forarbejder. Hvordan forholder lovgiver sig til den situation, hvor overdrager efter fradrag af tab på salg af et aktiv, opnår en negativ indkomst til fremførsel. Den negative indkomst har jo ikke en skatteværdi før den indgår i modregning af anden indkomst de efterfølgende år. Eller hvis nu sælger får et kildeartsbegrænset tab ved salg af fast ejendom, som ikke kan udnyttes i afståelsesåret, men som udnyttes året efter. Ud fra lovens ordlyd eller bemærkningerne hertil, så

¹ L 183 af 29/3 2017 Forslag til Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love, Folketinget 2016-17, spørgsmål 28 fra FSR

sker der ikke modregning af den nedsatte afgift i ovenstående to tilfælde. Det må betyde at der i de situationer, hvor overdrager enten ikke afstår hele sin virksomhed eller alle sine virksomheder, kan der i en vis udstrækning gives tabsfradrag uden modregning, blot ved at optimere sine afståelser tidsmæssigt.

10 Krydsfeltet mellem berigtigelse og værdiansættelse

I de foregående 4 afsnit er der analyseret på forhold omkring værdiansættelse af virksomhed ved generationsskifte i den nære familie. Desuden er overdragelse med hel eller delvis gave samt erhververs successionsmulighed blevet analyseret. I det følgende ses nærmere på de to muligheder for kompensation, som erhverver har, når denne vælger succession.

Siden 2008 hvor Landsskatteretten tog stilling til, hvorvidt handelsværdien af en vognmandsforretning kunne nedsættes med den latente skat efter KSL § 33C, stk. 1, har det været meget uklart hvorledes begrebet "aktivernes handelsværdi" skal kunne fortolkes¹. Meget tydeligere blev retsvirkningerne af Landsskatterettens afgørelse ikke, da SKAT næsten tre år efter udsendte et styresignal, blandt andet med henvisning til afgørelsen i 2008².

Forvirringen opstår særligt når der i afgørelsen fra Landsskatteretten henholdsvis i styresignalet fra SKAT, på den ene side tales om, at handelsværdien påvirkes af den latente skat, som erhverver ved en succession overtager. På den anden side udtaler SKAT i deres styresignal fra 2011, at påvirkningen af handelsværdien skal indregnes som gæld i berigtigelsen.

I dette afsnit analyseres afgørelsen fra Landskatteretten og det udsendte styresignal. Desuden undersøges tilblivelsen af successionsbestemmelserne i KSL § 33C, stk. 1 og den senere indførte bestemmelse om beregning af passivpost under KSL § 33D.

10.1 Landskatterettens kendelse

"Vognmandskendelsen" som Landskatterettens kendelse fra 2008 også populært kaldes, tager afsæt i tre brødres ønske om at afhænde deres vognmandsforretning, som de i et interessentskab har drevet siden de i 1974 overtog forretningen efter deres far³. Forretningen har igennem de seneste år indbragt en betydelig indtjening og virksomhedens soliditet er derfor meget god. Én søn af én af brødrene ønsker at afgive bud på den samlede vognmandsforretning. Budvilkårene er for sønnen fuldstændig identisk med øvrige investorer, der har haft mulighed for at afgive bud på forretningen. De tre brødre har ikke åbnet mulighed for, at den søn der er interesseret i forretningen, skal overtage denne på særlige favorable vilkår.

¹ SKM2008.876.LSR

² SKM2011.406.SKAT

³ SKM2008.876.LSR

Den samlede virksomhed består af to ejendomme, alle driftsmidler der saldoafskrives, herunder biler, inventar og flere andre løsørengestande. Der udover indgår der goodwill i overdragelsen, ligesom der for sønnens vedkommende indgår mulighed for at overtage konto for opsparet overskud. Rådgiveren der bistår de tre brødre med salgsprocessen, har beregnet værdien af vognmandsforretningen til mellem 65 og 75 mio. kr. Det fremgår ikke af sagens oplysninger, hvorledes værdien fordeler sig mellem de enkelte aktiver. Det fremgår heller ikke af sagens oplysninger, hvor stor konto for opsparet overskud er. Det vil dog være nærliggende at tro, at oplysningen om de seneste års store indtjening, har bevirket, at konto for opsparet overskud ved de tre brødre kan anses for betydelig. De betydelige overskud har formentlig også haft en stor påvirkning på værdien af goodwill.

Kendelsen fra Landsskatteretten afgives som svar på to spørgsmål der er påklaget, efter at de bindende svar tidligere er blevet behandlet af Skatterådet¹. Første spørgsmål går på, om værdiansættelse af aktiverne i virksomheden skal fastsættes under hensyn til den skatteforpligtigelse, som erhververen overtager som en følge af, at erhververen indtræder i overdragers skattemæssige stilling. Herunder hører også den skatteforpligtigelse, der følger ved succession i overdragerens indestående på konto for opsparet overskud. Overdragelsen forudsættes at finde sted mod fuldt vederlag. Det vil sige at erhverver ikke modtager gave i forbindelse med overdragelsen, hvilket også præciseres under sagens oplysninger.

Af Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse står anført, at der i forarbejderne til KSL § 33C er nævnt, at successionsreglerne er indført for at lette generationsskiftet i erhvervsvirksomheder. Videre skriver de, at det var forudsat ved lovens tilblivelse, at anvendelse af successionsbestemmelserne ville medføre en reduktion af handelsprisen, idet køberens afskrivningsgrundlag ville blive mindre. Ligeledes henviser de til udtalelser fra Skatteministeren i forbindelse med lovens tilblivelse. Med henvisning hertil, samt blandt andet også til Generations-skifteudvalgets betænkning fra 1999, svarer Landsskatteretten "ja" til spørgsmål 1.

De udtalelser fra Skatteministeren som Landsskatteretten henviser til, er formentlig affødt af nogle spørgsmål, som Skatteudvalget stillede ministeren i forbindelse med udvalgsbehandlingen af lovforslaget vedrørende KSL § 33C i 1988². Udvalgets spørgsmål 11 til ministeren lyder "Kan ministeren afvise, at det vil blive den overdragende generation, der slipper for at modsvare den løbende sparede skat, uden at dette får konsekvenser for overdragelsessummen, der i fuldt omfang fortsat betales af den yngre generation?" Spørgsmålet besvares sammen med spørgsmål 15 der lyder "Lovforslagets intentioner er efter sigende, at lette generationsskiftet i erhvervsvirksomheder ved at stille den yngre generation bedre. Vil forslaget ikke tillige gavne den ældre generation økonomisk?".

¹ SKM2007.231.SR

² LFB 1988-12-02 nr 51, Betænkning over - Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove

Til de to spørgsmål svarer ministeren "Jeg er ikke i tvivl om, at såfremt en virksomhed overdrages med succession i en familiehandel, vil det betyde, at overdragelsesprisen ved sådanne handler sættes ned. Erhververens afskrivninger bliver nemlig mindre ved succession. Denne bliver derfor ikke i stand til at finansiere en højere pris. Forslaget gavner både den ældre og den yngre generation."

Til ministerens svar synes at mangle bemærkninger omkring de skatte- og gaveafgiftsmæssige konsekvenser, der er, ved at overdragelsessummen nedsættes med værdien af overdragers skatteforpligtigelse. Udgangspunktet er efter værdiansættelsescirkulæret fra 1982, at overdragelsessummen for de overdragne aktiver og passiver skal fastsættes til værdien i handel og vandel¹. Derfor vil en nedsættelse af overdragelsessummen, som den ministeren omtaler i sit svar til spørgsmål 11 og 15 have den konsekvens, at der ydes en gave. Da lovforslaget om successionsmulighed i familiehandler blev fremsat i 1988, var gaveafgiften betydelig større, derfor kan det undre, at ministeren ikke nævner denne konsekvens ved nedsættelse af handelsprisen.

Afgiftssatsen afhang på daværende tidspunkt af gavens størrelse, hvor en gave på ikke over 8.000 kr. var afgiftsfri. Herefter steg afgiften i intervaller, for til sidst at nå frem til at gaver på over 1 mio. kr. skulle afgiftsberigtiges med 32%². Derfor var de skatte- og gaveafgiftsmæssige konsekvenser ved at nedsætte overdragelsessummen, betydeligt større ved tilblivelsen af KSL § 33C, end de er i dag. Dels er gaveafgiften lavere i dag, dels har man i dag mulighed for at bruge reglerne om beregning af passivpost efter KSL § 33D. Muligheden for indregning af en passivpost blev først mulig ved ændring kildeskatteloven i 1994³. Derfor må en nedsættelse af handelsprisen, som den ministeren henviser til, nødvendigvis føre til at erhverver kommer til at betale en betydelig gaveafgift ved overdragelsen. Det strider imod intentionerne med lovforslaget. Men Skatteministeren tilkendegiver ikke ved sine udtalelser, at nedslaget skal være gaveafgiftsfritaget samt hvorledes det skulle kunne lade sig gøre. Der henstår derfor et åbent spørgsmål om, hvilke skatte- og gaveafgiftsmæssige konsekvenser Skatteministeren henholdsvis Landsskatteretten mener, en nedsættelse af handelsværdien har.

Ifølge Skatteministeren har både overdrager og erhverver fordel af successionen. Spørgsmålet er bare, om den der driver virksomheden videre, oplever lettelsen i generationsskiftet ved at vælge succession. Udgangspunktet ved overdragelse er netop, at virksomheden overdrages til værdi i handel og vandel. Hvis overdrager så samtidig hermed undgår skattebetaling af avancer, fordi erhverver vælger succession, så har overdrager klart fordel af succession. Modsætningsvis har erhverver ingen fordel, da denne jo overtager en byrde i form af den latente skat, hvilket fremgår af efterfølgende eksempel.

¹ CIRK 1982-11-17 nr. 185, nr. 4

² LBK nr 443 af 28/09/1972, Bekendtgørelse om lov om afgift ved arv og gave.

³ Lov nr. 1119 af 21. december 1994, Lov om ændring af lov og afgift af arv og gave og forskellige skattelove

Eksempel 1: Succession uden gave

Overdragets formue før overdragelse af landbrugsvirksomhed			
Aktiver		Passiver	
Landbrugsejendom	1.000.000	Egenkapital	200.000
Driftsmidler	<u>500.000</u>	Gæld i virksomhed	900.000
		Udskudt skat (50%)	<u>400.000</u>
Aktiver i alt	1.500.000	Passiver i alt	1.500.000

Erhververs formue før køb af landbrugsvirksomhed			
Indestående bank	<u>600.000</u>	Egenkapital	<u>600.000</u>
Aktiver i alt	600.000	Passiver i alt	600.000

Overdrager henholdsvis erhververs formue efter generationsskiftet			
Overdrager		Erhverver	
Landbrugsvirksomhed	1.500.000	Landbrugsvirksomhed	1.500.000
Gæld	<u>-900.000</u>	Overtaget gæld	-900.000
Provenu/egenkapital	600.000	Udskudt skat	<u>-400.000</u>
		Egenkapital	200.000

Der er i ovenstående eksempel sket en forskydning i formuen, hvor alene overdrager har øget sin formue.

Selv ved indregning af passivpost eller ved nedslag i overdragelsessummen med kursværdien af den latente skat, har overdrager en sikker fordel, omend den er blevet reduceret. Modsat har erhverver fået reduceret sin byrde af udskudt skat. Gavens betydning og indregning af passivpost er vist i eksempel 2. Det er uomtvisteligt, at erhverver ved et salg i fri handel umiddelbart efter dennes erhvervelse med succession, vil få et formuetab på grund af den overtagne skat, som erhverver ikke er blevet kompenseret 100% for. Kun hvis kursværdien af den latente skat er tæt på 100, har erhverver fået fuld kompensation. Men som det fremgår af svar på spørgsmål to i det bindende svar fra Landsskatteretten, så udtaler de at kursen på den overtagne skat må antages at ligge under kurs 100. Samme afgørelser er afsagt efterfølgende i flere sager¹. Ingen offentliggjorte sager har ansat kursværdi af overtagen latent skat til 100. Det må heraf udledes, der efterhånden har udviklet sig en praksis for, at erhverver ikke har mulighed for at blive fuldt kompenseret for overtagen latent skat.

Eksempel 2: Succession med gave og passivpost

Overdrager		Erhverver	
Landbrugsvirksomhed	1.500.000	Landbrugsvirksomhed	1.500.000
Gæld	-900.000	Overtaget gæld	-900.000
Gave ifm. handel	<u>-240.000</u>	Nedsat med gave	240.000
Provenu/egenkapital	360.000	Udskudt skat	<u>-400.000</u>
		Egenkapital	440.000

¹ SKM2017.428.VLR, SKM2016.627.LSR, SKM2015.131.LSR, SKM2014.871.LSR, SKM2014.751.SR, SKM2012.477.LSR

Det forudsættes af ovenstående eksempel, at gaven i handlen modsvarer af en tilsvarende beregnet passivpost. Det ses, at fordelene ved overdragelse er blevet væsentlig reduceret, ligesom det ses for erhverver, at ulempen ved succession er blevet reduceret tilsvarende.

Det er usikkert, hvorledes Landskatteretten havde tænkt sig at berigtigelsen af handlen skulle gennemføres, når de udtaler, at markedsprisen på vognmandsforretningen påvirkes med kursværdien af den overtagne latente skat. Dels var der tale om flere aktivtyper, dels var der tale om udskudt skat i forbindelse med succession i konto for opsparet overskud. Hvorledes skal kursværdien af den udskudte skat fordeles mellem de aktiver der medfølger i handlen. Det spørgsmål synes aldrig at være blevet besvaret. Ud fra Landsskatterettens kendelse, ser det ud til, at eksempel 1 vil ændre sig således, at den samlede handelsværdi sænkes med kursværdien af den udskudte skat, hvilket er anskueliggjort i eksempel 3.

Eksempel 3: Succession med modregning af kursværdi af latent skat

Overdrager		Erhverver	
Landbrugsvirksomhed	1.500.000	Landbrugsvirksomhed	1.500.000
Værdi nedsat med latent skat kurs 80	<u>-320.000</u>	Overtaget gæld	-580.000
Nedsat handelsværdi	1.180.000	Udskudt skat	<u>-400.000</u>
Gæld	<u>-900.000</u>	Egenkapital	520.000
Provenu/egenkapital	280.000		

Desuden indeholder kendelsen fra Landsskatteretten også den problematik, at overdragelse af aktiver i den nære familie skal gennemføres til markedsværdi. Derfor kan det ikke ud fra værdiansættelsescirkulæret fra 1982 lade sig gøre, at nedsætte de overtagne aktivers værdi med den udskudte skat, uden konsekvenser i øvrigt. Udskudt skat er ikke nævnt i cirkulæret. Ud fra cirkulæret vil en nedsat overdragelsessum i forhold til markedsværdi være at betragte som en gave. Derfor må berigtigelsen nødvendigvis blive fuldt op af en gaveanmeldelse.

Eksempel 4: Berigtigelse og gaveanmeldelse

Berigtigelse af handel		Gaveanmeldelse	
Overdragelsessum landbrugsvirksomhed	<u>1.180.000</u>	Værdi af overdraget landbrugsvirksomhed	1.500.000
Overtagen gæld	580.000	Overtagen gæld	-580.000
Kontant udbetaling	600.000	Kontant udbetaling	<u>-600.000</u>
		Gave	320.000

Uanset på hvilken måde den latente skat indregnes i værdiansættelsen og berigtigelsen, så vil det være erhverver, der skal vurdere, hvorvidt den overtagne skattebyrde, kan vise sig at være en fordel. Erhververs fordel ved succession vil blandt andet afhænge af, hvilken tidshorisont dennes

drift af virksomheden har, hvornår udløses den endelige beskatning. Det har også betydning, hvilken yderligere omkostning til finansiering erhverver får ved ikke at succederer, hvor vanskeligt er det at skaffe fremmedkapital, hvad forventer erhverver der er af investeringsbehov i årene efter generationsskiftet. Der er derfor flere faktorer, som erhverver ikke kender med sikkerhed, på det tidspunkt successionsbeslutningen skal foretages. Derimod ved overdrager med sikkerhed, at denne har fordel af overdragelsen med succession til næste generation. Det virker til at stride mod lovens hensigter, idet en lettelse af generationsskiftet må antages at skulle tilfalde den fortsættende part og ikke som det umiddelbart ser ud her, at det er den udtrædende part der med sikkerhed har fordel af successionen.

10.2 Styresignalet

Styresignaler er bindende tjenestebefalinger og har samme retlige status som cirkulærer¹. De udsendes blandt andet i de situationer hvor, der sker ændring af eksisterende praksis, eller der er behov for præciseringer. Den netop omtalte kendelse fra Landsskatteretten indeholdt netop en praksisændring. Det kan derfor undre, at der skulle gå næsten tre år, inden Skatteministeriet udsender et styresignal på så vigtigt et område som overdragelse af virksomhed². Indledningsvist skriver ministeriet, at styresignalet er en præcisering af praksis og ikke en ændring, selvom de senere skriver at Landsskatteretskendelsen angiver en praksisændring.

Skatteministeriet forholder sig desværre ikke til hele kendelsen fra Landsskatteretten, idet de kun beskriver overdragelser efter KSL § 33C, stk. 1, 12 og 13. Kendelsen omhandlede også succession i konto for opsparet overskud efter KSL § 33C stk. 5. Det er på den baggrund usikkert, hvorvidt der kan støttes ret på kendelsen ved andre overdragelser, for så vidt det vedrører succession i konto for opsparet overskud, da kendelsen jo oprindeligt vedrører et bindende svar. Derfor kan kendelsen fra Landsskatteretten alene anses for fortolkningsbidrag, og har ikke i sig selv præjudikatværdi. Retspraksis har ikke bidraget med afgørelser på området siden kendelsen i 2008. Derimod har en afgørelse fra Landsskatteretten i 2014 bidraget til fortolkningen³. Sagen omhandler et dødsbo, hvor to sønner til afdøde ønskede at erhverve afdødes virksomhed uden succession. Den erhvervsmæssige virksomhed bestod af en udlejningsejendom. De to sønner succederede derimod i afdødes konto for opsparet overskud. Boets repræsentant havde i boets selvangivelse indregnet et nedslag i handelsværdien, således at virksomhedens overdragelsessum blev nedsat med den udskudte skat. Vel og mærke den skat der kunne beregnes på afdødes konto for opsparet overskud. Skatten blev kursfastsat til kurs 95.

Hverken SKAT eller Landsskatteret gav medhold i, at der kunne beregnes et nedslag efter DBSL § 36 på tilsvarende vis som i levende live efter KSL § 33C. Landskatterettens afgørelse var med dissens, idet to retsmedlemmer, herunder formanden var af den opfattelse, at der ikke kunne ske

¹ SKM2014.489.SKAT

² SKM2011.406.SKAT

³ SKM2014.871.LSR

succession efter DBSL § 36, fordi der ikke kunne succederes i en udlejningsvirksomhed. Konto for opsparret overskud kunne efter de to retsmedlemmers opfattelse ikke løsrives fra virksomheden. Når der ikke succederes i virksomheden kan der derfor heller ikke ske succession i konto for opsparret overskud. Et enkelt retsmedlem mente at det var hensigten med styresignalet fra SKAT, at parterne i en overdragelse havde krav på det største nedslag efter KSL § 33C og KSL §33D. Derfor mente retsmedlemmet, at beregningen af udskudt skat var foretaget inden for de rammer som styresignalet angav for værdiansættelse af aktiver.

Den her omtalte afgørelse fra Landskatteretten viser, at succession i konto for opsparret overskud ikke nødvendigvis er et lukket kapitel. De afgørende præmisser i afgørelsen fra de to retsmedlemmer udelukker ikke succession i konto for opsparret overskud. De udelukker succession i det foreliggende tilfælde, fordi virksomheden ikke kan overdrages med succession efter DBSL § 36 jf. § 29, da der ikke kan succederes i selve virksomheden. Havde begrundelsen været, at styresignalet fra 2011 ikke havde inkluderet succession i konto for opsparret overskud, så må man vurdere, at succession i opsparret overskud efter KSL § 33C ikke ville være muligt med den foreliggende praksis. Havde den overdragne virksomhed i stedet for været en landbrugsvirksomhed, så synes afgørelsens præmisser ikke at udelukke succession i det opsparrede overskud.

SKATs udtalelse over for Landsskatteretten i nærværende sag bærer til en hvis grad præg af, at SKAT har en indskrænkende fortolkning af styresignalet. SKAT hæfter sig blandt andet ved at konto for opsparret overskud ikke er et aktiv, eller et passiv eller for den sags skyld en virksomhed. I SKATs afgørelse hæfter de sig ved, at der i styresignalet ikke er henvist til KSL § 33C, stk. 5, KSL § 33D, stk. 4, og BAL § 13A, stk. 4, hvorfor konto for opsparret overskud er udelukket. Denne udledning af styresignalets formål og hensigt synes ikke at være dokumenteret af dets ordlyd.

I styresignalets pkt. 2 henvises specifikt til KSL § 33C, stk. 1, 12 og 13. At KSL § 33C, stk. 5 ikke er nævnt kan skyldes, at ministeriet under dette punkt gør rede for, hvilken personkreds der kan ske overdragelse med succession til. Her vil det således ikke give mening at henvise til stk. 5 i KSL § 33C, da den jo kun kan bringes i anvendelse, hvis man er omfattet af personkredsen i KSL § 33C, stk. 1, 12 og 13. Man behøves så at sige ikke, at erhverve en virksomhed med succession for at kunne succedere i konto for opsparret overskud. I bemærkningerne til lovforslaget ved tilblivelsen af KSL § 33C, stk. 5 fremgår, at det er samme personkreds som nævnt i KSL § 33C der er omfattet af bestemmelsen¹. Der står ikke noget i lovforarbejderne, og det fremgår heller ikke af lovens ordlyd, at der skal kunne succederes i den virksomhed der overdrages, for at kunne succedere i konto for opsparret overskud. Det synes derfor at hvile på et usikkert grundlag, når de 2 retsmedlemmer anvender uadskilleligheden mellem virksomhed og konto for opsparret overskud som præmis.

¹ L 34, af 4/10 2000, Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove.(Succession i konto for opsparret overskud og justering af reglerne om beskatning af løbende ydelser), samling 2000-01

I styresignalet pkt. 3 henvises ligeledes specifikt til KSL § 33C, stk. 1, 12 og 13. Under dette punkt beskriver ministeriet de muligheder, der er for at beregne passivposter efter KSL § 33D, stk. 1-3. Her kan det undre, at man ikke har medtaget pkt. 4 på lige fod med de første 3. Det kan skyldes, at ministeriet under pkt. 2 i styresignalet netop kun omtaler KSL § 33C, stk. 1, 12 og 13, der omhandler overdragelse af en virksomhed. Overdragelse af en virksomhed indbefatter overdragelse af et eller flere aktiver, såvel materielle som immaterielle. Disse kan værdiansættes. Det kan konto for opsparet overskud ikke. Det er ikke et aktiv eller et passiv. Derfor kan det give god mening, at ministeriet ikke beskriver hverken KSL § 33C, stk. 5 eller § 33D, stk. 4, da disse ikke i sig selv er et aktiv der kan værdiansættes. Derimod bør man se nærmere på styresignalets pkt. 4 og 5, hvor ministeriet tilslutter sig de anlagte synspunkter fra Landsskatterettens afgørelse fra 2008. Omdrejningspunktet er værdiansættelse af virksomhed under hensyn til værdien af den ved overdragelsen overtagne udskudte skat.

Det fastslås i styresignalets pkt. 5.a, at der ved værdiansættelse af aktiver, der overdrages med skattemæssig succession i levende live, skal tages udgangspunkt i handelsværdien, som herefter nedsættes med udskudt skat efter KSL § 33C. Det er desuden Skatteministeriets holdning, at der ikke kan gives et nedslag efter både KSL § 33C og KSL § 33D. Et forhold som i øvrigt ikke indgår i det bindende svar, og som Landsskatteretten derfor heller ikke tager stilling til i sin kendelse. Endvidere finder ministeriet det mest hensigtsmæssigt at præcisere, at parterne har krav på det største af de nedslag, der kan beregnes efter henholdsvis KSL § 33C og KSL § 33D. Til illustration af dette er styresignalet bilagt beregningseksempler.

10.3 Værdiansættelse eller berigtigelse

Disse beregningseksempler har et fælles træk, hvad enten nedslaget beregnes efter KSL § 33C eller KSL § 33D. Begge nedslag indgår som en del af berigtigelsen. Handelsværdien af aktiverne påvirkes ikke, selvom man fra både Landsskatterettens og Skatteministeriets side har udtalt, at handelsværdien af de overdragne aktiver skulle fastsættes under hensyn til de skatteforpligtigelser, som køberen overtager fra sælgeren. Vel og mærke i de tilfælde nedslaget beregnes efter KSL § 33C. Det medfører en vis form for begrebsforvirring, når man på den ene side udtaler, at handelsværdien skal fastsættes under hensyn til den latente skat, men på den anden side viser eksempler, hvor handelsværdien ikke påvirkes af successionsbeslutningen. Man kan jo ikke berigtige en handel ved at indsætte udskudt skat som et passiv. Overdragelsessummen i skødet må derfor antages at være handelsværdien nedsat med den udskudte skat. Først ved gaveberigtigelsen indsættes den fulde handelsværdi på aktivsiden og den udskudte skat på passivsiden, hvorefter gaven kan beregnes.

Skatteministeren fremsatte i 2002 et lovforslag, der blandt andet havde til hensigt, at åbne mulighed for medarbejdersuccession ved overdragelse af virksomhed¹. Hovedformålet med lovforslaget var som udgangspunkt at skabe bedre vilkår for generationsskifte af virksomheder. Det ville man gøre ved dels at udvide kredsen af personer der kan erhverve en virksomhed med succession, dels at udvide kredsen af virksomheder hvori man kan succedere. Det sidste skete ved, at man hævede grænsen for, hvornår et selskab var omfattet af pengetanksreglen, og dermed ikke omfattet af successionsbestemmelserne. Med hensyn til udvidelse af kredsen af personer der kan succedere, så blev den nære medarbejder under visse betingelser nu også omfattet af successionsbestemmelserne.

Skatteudvalget spurgte på daværende tidspunkt ministeren, om han ville vise beregnings-eksempler på, hvilken effekt lovforslaget har på dels den sælgende part, dels den købende part². Hertil udarbejdede ministeren et forenklet eksempel på lovforslagets effekt på køber og sælgers forhold. Skatteministerens beregningseksempel ses herefter i eksempel 5.

Eksempel 5: Virksomhedsoverdragelse af Goodwill

	Uden succession		Med succession	
	Sælger	Køber	Sælger	Køber
	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.
Overdragelsespris	2.500.000	2.500.000	1.081.000	1.081.000
Fortjeneste	2.500.000	-	-	-
Skat (62,5%)	1.562.000	-	-	-
Sælgers provenu efter skat	938.000	-	1.081.000	-
Afskrivninger	-	2.500.000	-	-
Skatteværdi (62,5%)	-	1.562.000	-	-
Nutidsværdi af afskrivninger	-	1.276.000	-	-
Købers pris efter skat	-	1.224.000	-	1.081.000
Fordel ved succession	-	-	143.000	143.000

Som beregningsmæssig forudsætning havde ministeren antaget, at køber og sælger ved succession skulle dele fordelene ligeligt ved succession. Desuden var det forudsat, både køber og sælgers marginalsat var 62,5% og at tilbagediskonteringsrenten efter skat var 5,3%. Af eksemplet ses, at ministeren forudsætter en prisreduktion ved overdragelse af Goodwill. Prisreduktionen svarer til den skat sælger skal betale uden succession, med fradrag af halvdelen af den rentefordel køber har ved at få prisreduktionen nu, frem for at afskrive goodwill over de næste 7 år. Prisreduktionen svarer til, at den udskudte skat har en kursværdi på 91%. Af ministerens svar til Skatteudvalget kan der næppe være tvivl om, at ministeren mener at overdragelsessummen for

¹ L 194 af 5/4 2002, Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven, virksomhedsslatteloven og andre skattelove (Succession for nære medarbejdere, aktier i selskaber af finansiell karakter - generationsskifte), 2. samling 2001-02

² L 194 af 5/4 2002, 2. samling 2001-02, bilag 10 og 25.

goodwill nedsættes ved succession. I hans eksempel nedsættes overdragelsessummen således med sælgers udskudte skat reguleret ned til kurs 91.

Som svar på samme spørgsmål fra Skatteudvalget, udarbejder ministeren et andet eksempel, hvori det drejer sig om overdragelse af driftsmidler med succession. Princippet er fuldstændig det samme som ved eksemplet med goodwill. Skattebesparelsen fradrages med halvdelen af den rentefordel erhverver har ved at få prisreduktionen nu, frem for at have et forhøjet afskrivningsgrundlag i årene efter erhvervelsen. Ministerens to beregningseksempler afviger betydeligt fra det styresignal, der udsendes fra Skatteministeriet i 2011¹. Eksemplerne i styresignalet viser med alt tydelighed, at værdien af den udskudte skat ikke skal regulere prisen ned, men alene indgå som en del af berigtigelsen. Fremgangsmåden i ministerens eksempler til Skatteudvalget strider også mod cirkulære nr. 2000-10 vedr. goodwill samt værdiansættelsescirkulæret fra 1982, idet der heraf fremgår, at overdragelse skal ske til handelsværdien². Det er derfor svært at se, at ministerens beregningseksempler ikke vil medføre gaveafgift ved overdragelse til nærstående familie, eller indkomstskat hvis det er en medarbejder.

10.4 Kursfastsættelse af udskudt skat

I styresignalets pkt. 5.b. forholder Skatteministeriet sig til selve værdiansættelsen af den udskudte skat. Én ting er at opgøre størrelsen af den udskudte skat, en anden ting er at beregne til hvilken kurs den skal have virkning med. Skatteministeriet finder med henvisning til Landsskatterettens afgørelse, at skatteforpligtigelsen skal kursfastsættes således; at overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel. Desuden vil en kursfastsættelse til pari ikke afspejle skatteforpligtigelsens handelsværdi, hvorfor kursen må antages at ligge under kurs 100. Det er de tre forhold man skal holde sig for øje, når man i en overdragelsessituation overvejer succession efter KSL § 33C. De nævnte forhold man skal tage sig i agt for, er dog ikke særlig operative, idet de ikke angiver en metode for opgørelsen. I stedet for fremgår det af styresignalet, at parterne i overdragelsesaftalen skal kursfastsætte skatteforpligtigelsen. Denne er under SKATs prøvelse, hvorfor det nødvendigvis må fortolkes således, at parterne i en overdragelsesaftale selv må fremkomme med en veldokumenteret kursfastsættelse af den udskudte skat.

Spørgsmålet er så nu, hvorledes man kursfastsætter den udskudte skat. Dels kan der henvises til metoden, som skatteministeren anvender i sit svar til Skatteudvalget, og dels kan man rette opmærksomheden på de afgørelser der allerede ligger på nuværende tidspunkt.

Af eksempel 5 som er vist tidligere, virker det i første omgang til, at det er en håndterbar fremgangsmåde. Det forudsætter dog, at man kender begge parter marginalsatter og køberens marginale renteprocent. Sælgers marginalsatter er forholdsvis enkel at få fundet. Når avancerne ved den påtænkte overdragelse er opgjort, og indkomsten for perioden fra sidste status og frem til

¹ SKM2011.406.SKAT

² CIRK 2000-03-28 nr. 44(2000-10 cirkulæret) og CIRK 1982-11-17 nr. 185,

handelstidspunktet er opgjort, så kan den udskudte skat beregnes. Men hvis den sælgende part kun sælger en andel af sin virksomhed eller en af flere virksomheder, så er det ikke så enkelt endda. Især ikke hvis den sælgende part anvender virksomhedsordningen, og har mulighed for at hensætte på konto for opsparet overskud. Skal der i så henseende tages hensyn hertil? Hvis sælger har mulighed for at genplacere sin ejendomsavance efter EBL § 6A eller anvende ophørspension efter PBL § 15A har det så betydning? De to sidst nævnte forhold fremføres som argument fra SKATs side i forbindelse med deres vurdering af overdragere skattebyrde i en sag fra Vestre Landsret fra 2017¹.

Købers marginalsat er ikke mindre udfordrende at beregne, idet man ikke på forhånd kender købers marginalsat for de efterfølgende år, hvor en afskrivning af de erhvervede aktiver kan foretages. Det kunne derfor være interessant at se hvorledes eksempel 5 ville se ud, ved forskellige marginalsatter for køber henholdsvis sælger. Der vil blive taget udgangspunkt i samme overdragelsespris på goodwill på 2.500.000 kr., og en fortjeneste for sælger på samme størrelse, samt for sammenlignelighedens skyld en højeste marginalsat på 62,5%. Nutidsværdiberegningen tager udgangspunkt i en rente efter skat på 5,3 % som i eksempel 5.

Eksempel 6: Kursværdi af latent skat - når sælgers marginalsat er høj og købers marginalsat er lav

Overdrager		Erhverver	
Skat (62,5%)	1.562.000	Skatteværdi af afskr. (43,0%)	1.075.000
Sælgers provenu efter skat	<u>938.000</u>	Nutidsværdi af afskrivninger	<u>880.000</u>
		Købers pris efter skat	1.620.000
Sælgers provenu efter 50/50 deling af successionsfordel	1.279.000	Købers pris efter 50/50 deling af successionsfordel	1.279.000
Kursværdi af skat	78		

Af eksemplet ses, at erhverver kan tillade sig at give mere for den overdragne goodwill ved succession, når skatten sænkes fra 62,5% til 43,0%. Kursværdien af den udskudte skat sænkes derfor fra kurs 91 i eksempel 5 til kurs 78 ved 43% skat. I eksempel 7 er det omvendt, således at sælgers marginalsat er 43,0% og erhververs er 62,5%, vil kursen af den udskudte skat blive kurs 109.

Eksempel 7: Kursværdi af latent skat - når sælgers marginalsat er lav og købers er høj

Overdrager		Erhverver	
Skat (43,0%)	1.075.000	Skatteværdi af afskr. (62,5%)	1.075.000
Sælgers provenu efter skat	<u>1.425.000</u>	Nutidsværdi af afskrivninger	<u>1.276.000</u>
		Købers pris efter skat	1.224.000
Sælgers provenu efter 50/50 deling af successionsfordel	1.324.500	Købers pris efter 50/50 deling af successionsfordel	1.324.500
Kursværdi af skat	109		

¹ SKM2017.428.VLR

Det vil formentlig aldrig ske, da det synes vanskeligt at forestille sig en situation, hvor sælger vil acceptere en større kursværdi af skattebyrden ved en overdragelse af virksomheden end kurs 100. Da Styresignalet fra SKAT da også klart udtrykker, at kursen aldrig vil komme op på kurs 100, vil denne situation kun være hypotetisk.

Når nutidsværdien beregnes er det naturligvis købers marginale rente der skal tages udgangspunkt i. Det må antages, at køber vil foretage en vurdering af værdien af de afskrivninger, der kan foretages i årene efter overdragelsen, og den yderligere finansiering der nødvendigvis må skaffes, såfremt køber ikke vælger succession. Af efterfølgende eksempel 8 ses, at renteniveauet også har betydning ved kursfastsættelsen. Eksemplet er det samme som eksempel 5 med den eneste ændring, at diskonteringsrenten er sænket fra 5,3% til 2,0%. Ved en rente på 5,3% blev kursen beregnet til 91 og når renten så sænkes til 2,0% stiger kursen til 96.

Eksempel 8: Kursværdi af latent skat - når købers marginalrente efter skat er 2,0%

Overdrager		Erhverver	
Skat (62,5%)	1.562.000	Skatteværdi af afskr. (62,5%)	1.562.000
Sælgers provenu efter skat	<u>938.000</u>	Nutidsværdi af afskrivninger	<u>1.444.000</u>
		Købers pris efter skat	1.056.000
Sælgers provenu efter 50/50 deling af successionsfordel	997.000	Købers pris efter 50/50 deling af successionsfordel	997.000
Kursværdi af skat	96		

Sammenfattende kan man udtrykke, at såfremt køber forventes at have en høj marginalskat og en lav marginalrente, vil det trække kursen op mod 100. Modsætningsvis vil en lavere marginalskat og højere rente for køber trække kursen nedad. I eksemplerne 5-8 vedrører overdragelsen alene goodwill, der efter AL § 40, stk. 1 har en lineær afskrivningsprofil, og kan afskrives over 7 år. Havde det været driftsinventar der efter AL § 5, stk. 3 saldoafskrives med 25% om året, ville kursværdi af skatten være nogenlunde den samme som ved goodwill. Det skyldes at afskrivningerne er noget større de første 2 år på driftsinventar end på goodwill. Efter 7 år hvor goodwill normalt er afskrevet 100%, resterer der kun 13% af afskrivningsgrundlaget på driftsinventaret. Er afskrivningsberettigede driftsbygninger en del af virksomhedsoverdragelsen forholder det sig væsentligt anderledes. Afskrivninger på driftsbygninger der efter AL § 17, stk. 1 afskrives med 4% om året, vil med en afskrivningsperiode på 25 år have en noget lavere nutidsværdi af afskrivningernes skatteværdi. Erstattes goodwill i eksempel 5 med driftsbygninger vil kursværdien alene beregnet ud fra afskrivningsprofil, diskonteringsrente og skatteprocent, have en kursværdi på 72 mod kurs 91 for goodwill. Typen af aktiver der overdrages, har derfor i høj grad også betydning for kursen på den udskudte skat.

Eksemplerne 5-8 er beregnet efter den fremgangsmåde, som Skatteministeren anvender i sin besvarelse af spørgsmål 4 til Skatteudvalget ved behandlingen af lovforslaget om medarbejder-

succession i 2002¹. Når man kender forudsætningerne for beregning af kursværdien af den udskudte skat, og er enige om disse, er resten ren matematik. Af styresignalet fra SKAT fra 2011 ses ingen beregningseksempler på hvorledes kursværdien bregnes. Der er i perioden efter styresignalets offentliggørelse i 2011 været prøvet sager, hovedsageligt i Landsskatteretten.

I 2016 afsagde Landsskatteretten afgørelse i en sag vedrørende et dødsbo². I forbindelse med bobehandlingen havde man foretaget en skattefri virksomhedsomdannelse af boets landbrugsvirksomhed. Boet valgte ikke at opgøre en passivpost efter BAL § 13 A, men efter en beregning af kursværdien af den udskudte skat. SKAT og boet var ved sagens forhandling enige om størrelsen af den udskudte skat. Boet havde opgjort kursværdien til kurs 80 ud fra en betragtning om, at arvingerne i selskabet ville afhænde landbrugsejendommen og dermed også selskabet inden for en periode på 10 år. Renten efter skat fastsatte boet til 2,5%. Det gav på den baggrund en kurs på ca. 80.

SKAT var ikke uenige i metoden, hvorved boet beregnede kursværdien. SKAT var dog uenige i forudsætningerne for beregningen. SKAT mente at boet skulle regne med en 20 årig tilbagediskontering til 4%. Herved nåede SKAT frem til en kursværdi af den udskudte skat på 45. SKAT rundede op til kurs 50. SKAT mente ikke, at boets forudsætninger om rentefod og periode hvormed tilbagediskonteringen skulle beregnes, var et udtryk for, hvad der ville være sædvanlig i fri handel. Boet forsøgte undervejs i forløbet at anvende samme fremgangsmåde, som Skatteministeren havde anvendt ved fremsættelse af lovforslaget om medarbejdersuccession i 2002, hvilket blandt andet svarer til ovenstående eksempel 5. Boet havde beregnet fordelene for erhverver ved succession og fordelt denne mellem boet og erhverver(arvingerne). Herefter nedsatte de værdien af selskabet. Denne fremgangsmåde godtog SKAT ikke med den begrundelse, at boet i så fald ville blive skattefrit, og dermed udelukkede succession. Landsskatteretten afgjorde sagen om kursværdien af skatten med begrundelsen, at der efter en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder, kunne skønsmæssig fastsætte en kurs på 60. Det fremgik ikke af sagen hvorledes Landsskatteretten var nået frem til kurs 60. Dermed var der ingen støtte at hente i afgørelsen til fastsættelse af kursværdien af den udskudte skat.

I en afgørelse fra 2015 fra Landsskatteretten bestod tvisten i, hvorledes gaven i en ejendomshandel skulle opgøres³. Parterne i handlen havde ikke beregnet passivpost efter KSL § 33D, men efter KSL § 33C. SKAT og klager var i denne sag enige om, at kursværdien af den udskudte skat skulle nedsætte handelsværdien af ejendommen. SKAT var desuden enige med klager i, at følgende forudsætninger for beregning af kursværdi af udskudt skat skulle bringes i anvendelse; tilbagediskonteringsrente på 4,63% før skat, marginalskatteprocent på 60% og en forventet ejertid af ejendommen på 20 år. Skat var dog ikke enige med klager i, at der skulle anvendes en efter-skat-rente. Det var SKATs opfattelse at det skulle være en før-skat-rente.

¹ L 194 af 5/4 2002, 2. samling 2001-02, bilag 25.

² SKM2016.627.LSR

³ SKM2015.131.LSR

Begrundelsen var, at der allerede var taget højde for efter-skat betragtningen i forbindelse med beregning af den udskudte skat før kursværdiansættelse. Landskatteretten var enige med klager i, at der skulle anvendes en efter-skat-rente.

Der er offentliggjort yderligere et par afgørelser vedr. kursfastsættelse af udskudt skat¹. Afgørelserne vedrører begge nogle afgivne bindende svar, hvorfor de ikke repræsenterer nogen videre retsværdi, men alene et bidrag til fortolkning. Sagerne vedrører kursfastsættelse af den udskudte skat ved virksomhedsoverdragelse. De afviger fra de netop gennemgåede to afgørelser fra Landsskatteretten ved, at det fra spørgers side alene spørges til, om en udskudt skat kan kursfastsættes til kurs 80. Der foreligger ingen forudsætningsmæssige begrundelser for kursfastsættelsen fra spørgers side. Henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten afviser at kurs 80 kan anvendes til at kursfastsætte den udskudte skat.

De foreliggende offentliggjorte afgørelser kan formentlig ikke i sig selv, danne grundlag for beregning af kursværdien af den udskudte skat, da de ses at være konkret begrundede i de pågældende sagers faktiske forhold. Men det er dog et gennemgående træk, at man fra myndighedernes side er enige om, at det er overdragere skattekrav man skal forholde sig til ved kursfastsættelse af udskudt skat. Man er også enige om, at man skal forholde sig til nutidsværdien af skatteværdien på de afskrivninger, som erhverver mister ved at vælge succession. Disse faktorer følger ligeledes Skatteministerens eksempel på opgørelse af værdi af udskudt skat i 2002, i forbindelse med lovarbejdet omkring medarbejdersuccession². Man deler dog ikke opfattelsen af, at fordelingen skal fordeles ligeligt mellem parterne.

10.5 Dobbeltfradrag

Det er blevet diskuteret, hvorvidt man ved virksomhedsoverdragelser kunne anvende reglerne efter KSL § 33C og KSL § 33D samtidigt³. Der er ligeledes truffet afgørelser i sager om muligheden for at anvende begge regelsæt samtidigt. Landsskatteretten afsagde kendelse i forbindelse med klage over SKATs bindende svar på spørgsmålet omkring, hvorvidt det var muligt at foretage nedslag efter både KSL § 33C og KSL § 33D ved spørgers overdragelse af sin landbrugsvirksomhed til sin søn⁴. Landskatteretten var af den opfattelse, at begge nedslag ikke kunne gives, men at der var tale om valgfrihed, således at det mest gunstige nedslag kunne vælges anvendt. Landsskatteretten udtalte desuden, at såfremt der er foretaget en reduktion af værdien af de overtagne aktiver som følge af den latente skatteforpligtigelse, kan der således ikke ske en yderligere nedsættelse med en passivpost i gaveberegningsgrundlaget, idet der så allerede én gang er taget hensyn til den latente skatteforpligtigelse i beregningsgrundlaget.

¹ SKM2014.751.SR og SKM2012.477.LSR

² L 194 af 5/4 2002, 2. samling 2001-02, bilag 25.

³ SR.2017.235, Generationsskifte i levende live - værdiansættelse, prisnedslag eller passivpost. Af professor Inge Langhave Jeppesen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

⁴ SKM2012.477.LSR

Senest har en dom fra Vestre Landsret taget stilling til spørgsmålet, hvorvidt det er muligt at anvende begge nedslag i en overdragelse af virksomhed¹. Sagen vedrørte overdragelse af en landbrugsvirksomhed fra en onkel til dennes nevø. Dommen vedrørte både værdiansættelse af virksomheden, men også nevøens påstand om, at der ved overdragelse af virksomheden kunne anvendes både nedslag efter KSL § 33C og KSL § 33D. Nevøens repræsentant har over for Landsretten blandt andet påstået, at der mangler lovhjemmel til, at støtte ret på bemærkningerne fra Skatteministeriet i styresignalet². Det er særligt Skatteministeriets bemærkninger om, at værdiansættelseskravet efter KSL § 33D mest hensigtsmæssigt opfyldes ved, at parterne kan medregne det nedslag der efter de to bestemmelser er mest gunstig. Ordet "hensigtsmæssigt" er ikke lovhjemlet ifølge repræsentanten. Landsretten afsiger dom til fordel for Skatteministeriet med den begrundelse, at det følger af formålet med de to bestemmelser, at de ikke kan anvendes i forbindelse med hinanden.

Af lovforarbejderne ved indførelse af reglerne om passivposter, skrev Skatteministeren, at der kan opstå en gave ved overdragelse til den personkreds, der er omfattet af KSL § 33C, stk. 1³. Det foreslås, at successionsordningen ved generationsskifte i levende live ændres, således at der åbnes mulighed for, at der i forbindelse med gaveoverdragelsen beregnes en passivpost.

Af lovforarbejderne ved indførelse af muligheden for succession ved overdragelse af virksomhed i levende live, udtalte Skatteministeren, at der ved familieoverdragelse i levende live kan blive tale om sammenstød mellem avancebeskatning hos overdrageren og gaveafgift hos modtageren, når overdragelsen sker ved gave⁴. Udtalelserne sker med baggrund i det udvalgsarbejde, som Skatteministeren havde igangsat i 1983, og som afsluttede sit arbejde i 1987⁵. Af den af udvalget afgivne Betænkning kapitel 2, afsnit 2, pkt. 8 fremgår at udvalget har arbejdet med en nedslagsmodel, således at skatte- og afgiftsbyrden for arvinger og gavemodtagere lempes igennem regler om nedslag i værdiansættelsen. Nedslaget størrelse eller måden det skulle beregnes, fremgår ikke af betænkningen. Men de foreslår, at nedslaget skal beregnes af bruttoværdien.

Skatteministerens nedsatte udvalg har således arbejdet med tankerne om en form for nedslag til erhververen af virksomheden i forbindelse med succession. Ministeren skriver i sine bemærkninger til lovforslaget, at passivposter ikke indføres på grund af administrative vanskeligheder der følger heraf. Der fremgår hverken af lovbemærkningerne eller i de spørgsmål/svar der er offentliggjort i Skatteudvalgets Betænkning omkring L 51, hvorvidt andre former for kompensationer end passivposter er mulige.

¹ SKM2017.428.VLR

² SKM.2011.406.SKAT

³ L 77 af 23/11 1994, Forslag til lov om ændring af lov om afgift af arv og gave og forskellige skattelove. (Lempelse af generationsskifteafgifter m.v), samling 1994-95

⁴ L 51 af 11/10 1988, Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove. (Succession ved familieoverdragelse), samling 1988-89

⁵ Betænkning 1987 nr. 1111, Generationsskiftets skatter og afgifter.

Det findes derfor umiddelbart vanskeligt at fastslå, hvorvidt nedsættelsen af handelsværdien efter KSL § 33C skal stå alene, eller om nedslaget kan anvendes sammen med det senere indførte objektive nedslag efter KSL § 33D. Det fremgår af den tidligere omtalte dom fra Vestre Landsret, og særligt af deres præmisser for afgørelse i spørgsmålet, at det beror på en formålsfortolkning af de to bestemmelser.

Med hensyn til selve gavebegrebet, kan det undre at det forhold, at en erhverver overtager overdragets skattebyrde er en gave. En gave er en formueoverførsel fra en gavmild giver til en modtager. Der flyttes formue fra giver til modtager. I Den Juridiske vejledning står der blandt andet om gavebegrebet, at der i skattelovgivningen ikke er nogen entydig definition af en gave. Dog er det i skatteretten en betingelse, at der er tale om en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel for at behandle en ydelse som en gave¹. En kompensation efter KSL § 33C, bør efter Den Juridiske Vejlednings definition ikke være en gave, idet der dels ikke er tale om en formueoverførsel fra overdrager til erhverver, dels er der netop tale om en modydelse. Det synes nærmest at være tale om en omvendt gave. Erhverver frigør jo overdrager fra en skattebyrde. Når erhverver ikke kompenseres 100% herfor, må der nødvendigvis være tale om en gave fra erhverver til overdrager. Denne problemstilling ses ikke at være blevet prøvet i hverken Landsret, Højesteret eller i det administrative system.

11 Virksomhedsordningen

Når værdiansættelse af virksomheden er foretaget og berigtigelsen er faldet på plads, bør overdragelsens påvirkning af virksomhedsordningen også være vurderet af parterne. Ikke mindst bør der være fokus på påvirkningen i virksomhedsordningen, når der skal generationsskiftes en virksomhed med succession. Efterfølgende skitseres indvirkningen på virksomhedsordningen, når der foretages skattemæssig succession efter enten KSL § 33C eller KSL 33D, for henholdsvis sælger og køber.

11.1 Sælgers forhold

Sælgers afståelsesbeskatning ved overdragelse af virksomhed, skal behandles i det indkomstår den endelige bindende aftale indgås. Såfremt overdrager i året før salg af virksomhed anvendte virksomhedsordningen, og overdrager i forbindelse med salg af virksomhed helt ophører med at drive erhvervmæssig virksomhed, så ophører også virksomhedsordningen, og tidligere års hensatte beløb på konto for opsparet overskud genbeskattes. Hvis overdrager efter VSL § 15, stk. 1 ønsker at fortsætte virksomhedsordningen i hele afståelsesåret, er det således muligt. Det har den fordel, at overdrager kan udskyde beskatning af opsparet overskud til året efter afståelsesåret. Ønsker overdrager at starte ny virksomhed, så er det muligt at undgå beskatning at

¹ DJV 2018-1, C.A.6.1.2.1

konto for opsparet overskud. Det fordrer, at overdrager starter ny erhvervmæssig virksomhed efter VSL § 1, senest ved udgangen af året efter første virksomhed er afstået. Ønsker overdrager at fortsætte virksomhedsordningen, skal skattepligtige avancer ved afståelse af første virksomhed indgå i virksomhedens overskud efter VSL § 6. Efterfølgende omtales sælger ud fra den forudsætning, at denne fortsætter virksomhedsordningen efter frasalg af virksomheden.

Når virksomheden overdrages til næste generation med succession, og den udskudte skat er opgjort efter KSL § 33C, sker der ingen hævnning efter VSL § 5 for overdrager. Det gør det ikke af den årsag, at overdrager ikke har givet en gave ved salget af virksomheden. Ejendommen værdiansættes under hensyn til den udskudte skat og berigtiges derefter i skødet. Den udskudte skat er ikke en del af berigtigelsen. Nedgangen i handelsværdien har derimod betydning ved gaveanmeldelsen til SKAT¹. Her angives værdien af den overdragne virksomhed uden fradrag af kursværdien af den udskudte skat. Kursværdien af den udskudte skat posteres herefter i gaveanmeldelsen under passiver. For eksemplets skyld vises en berigtigelse og gaveanmeldelse. Det forudsættes, at der overdrages en virksomhed med en handelsværdi på 8 mio. kr., der er ingen gæld i virksomheden, ejendomsavancen er på 4 mio. kr. og skatteprocenten er 56%. Samlet udskudt skat er 2.240 tkr. og ansættes til kurs 80, eller ca. 1.800 tkr. Der succederes ikke i konto for opsparet overskud. Virksomheden består kun af en landbrugsejendom, hvor seneste offentlige vurdering udgør 7,0 mio. kr. Forudsætningerne er gennemgående for de efterfølgende 4 eksempler.

Eksempel 9: Succession med nedslag beregnet efter KSL § 33C - overdrager

Berigtigelse af handel			Gaveanmeldelse af handel	
	Aktiver	Passiver		
Virksomhed	6.200		Handelsværdi virksomhed	8.000
Kontant betaling		6.200	Udskudt skat kurs 80	-1.800
Balance	6.200	6.200	Kontant betaling	-6.200
			Gave	0

Af eksempel 9 anskueliggøres nedsættelse af handelsværdien. Det er ikke handelsværdien på 8 mio. kr., der berigtiges i skødet, men kun de 6,2 mio. kr. som handelsværdien ender på efter nedsættelse med kursværdi af udskudt skat. Handlens berigtigelse er også det der posteres i overdragere virksomhedsregnskab. Der posteres afgang af virksomhedens aktiver med 6,2 mio. kr., og som modydelse indsættes 6,2 mio. kr. på virksomhedens driftskonto i form af kontant betaling fra erhverver. Der posteres ikke en gave, hvormed handlen ikke i sig selv påvirker hævnninger fra virksomheden efter VSL § 5. Nedsættelse af handelsværdien bliver så at sige først åbenlyst ved parternes gaveanmeldelse. Her skal den reelle handelsværdi på de overdragne aktiver oplyses over for gavemyndighederne. Kursværdien af den udskudte skat gaveanmeldes som gæld, hvorefter der i ovenstående eksempel ikke overdrages med gave. Eksemplet er afledt af de retsvirkninger der følger af SKATs styresignal fra 2011.

¹ SKM2011.406.SKAT

Efterfølgende eksempel 10 viser, hvad der sker i virksomhedsordningen, såfremt man ved generationsskiftet vælger at succederer efter KSL § 33D.

Eksempel 10: Succession med nedslag beregnet efter KSL § 33D

Berigtigelse af handel		Gaveanmeldelse af handel	
	Aktiver	Passiver	
Virksomhed	8.000		Handelsværdi virksomhed
			8.000
Kontant betaling		6.800	Kontant betaling
			-6.800
Gave		1.200	Gave
			-1.200
Balance	8.000	8.000	Passivpost 30% KSL § 33D
			1.200
			Gave
			0

I dette tilfælde berigtiges handlen til den reelle handelsværdi og ud over kontant betaling finansieres den med en gave på 1.200 tkr. I forbindelse med posteringen i virksomhedsregnskabet bogføres også gaven. da gaven er en privat disposition, medfører gaven en hævning i virksomhedsregnskabet på 1.200 tkr. Dette vil for overdrager betyde, at hæverækkefølgen i VSL § 5, stk. 1, pkt. 1-5 påvirkes, og i værste fald betyde, at overdrager skal hæve af konto for opsøret overskud med tillæg af betalt virksomhedsskat.

Der har siden offentliggørelsen af styresignalet, været afgivet bindende svar i flere situationer, der støtter ovenstående fortolkning¹. Skatterådet bliver i alle tre tilfælde spurgt, om der sker hævning i virksomhedsordningen efter VSL § 5 ved, at overdrage virksomhed efter KSL § 33C med værdinedslag eller med passivpost efter 33D. I alle tre bindende svar udtaler Skatterådet, at der er tale om en hævning, når der i forbindelse med handlen overføres gave. Samtidig udtaler Skatterådet i forbindelse med nedslag efter KSL § 33C og passivpost efter 33D, at en passivpost eller et nedslag i handelsværdien med skatten ikke er en hævning hos overdrageren. Den har alene betydning hos modtageren i forbindelse med gaveberigtigelsen.

11.2 Købers forhold

Som nævnt ovenfor har Skatterådet udtalt, at det er modtageren for hvem, en passivpost eller et værdinedslag har betydning. Det skyldes, at det ved overdragelse af gave i levende live, er modtageren der er pligtig til at betale gaveafgift i henhold til BAL § 30 stk. 1.

Erhvervelse af virksomhed har også indvirkning på købers anvendelse af virksomhedsordningen. Dette uanset om køber ved erhvervelsen indtræder i virksomhedsordningen ved erhvervelsen, eller køber allerede har en igangværende ordning.

¹ SKM2016.349.SR, SKM2016.198.SR, SKM2014.70.SR

Eksempel 11: Succession med nedslag beregnet efter KSL § 33C - erhverver opstarter virksomhedsordning ved erhvervelse af virksomhed.

Berigtigelse af handel		Påvirkning af erhververs virksomhedsordning	
	Aktiver	Passiver	
			Indskudskonto opgjort efter handelsværdi- eller 6.200
Virksomhed	6.200		Indskudskonto opgjort til senest off. vurdering 7.000
Kontant betaling		6.200	Mellemregning 0
Balance	6.200	6.200	Kapitalafkastgrundlag 6.200

Af eksempel 11 ses berigtigelse af handlen med den virksomhed køber har erhvervet sig med succession efter KSL § 33C. Det svarer til eksempel 9, men nu er det køberens virksomhedsordning det vedrører. Erhverver der indtræder i virksomhedsordningen skal opgøre en indskudskonto ved regnskabsårets begyndelse i det indkomstår, hvor virksomhedsordningen anvendes første gang. Det fremgår af VSL § 3, stk. 2. Opgørelse af indskudskontoens størrelse ved indtrædelse i ordningen reguleres af VSL § 3, stk. 3 og 4. Under forudsætning af, at erhverver har 6,2 mio. kr. på bankbogen til at erhverve virksomheden, så vil indskudskontoen alt andet lige kunne opgøres til 6,2 mio. kr. Måtte erhverver have behov for at låne noget fremmedkapital, for at lægge det kontante vederlag, skal denne fremmedkapital fragå i indskudskontoen. Det er kontantværdien af virksomhedens aktiver ved anskaffelsen der danner grundlag for indskudskontoens størrelse. Dog må man anvende den seneste offentlige vurdering forud for indtræden i virksomhedsordningen, for så vidt det vedrører den faste ejendom. I eksemplet ovenfor opgøres indskudskontoen til 7 mio. ved anvendelse af seneste offentlige vurdering. da denne er større end den kontante anskaffelsessum, vil man anvende denne, idet den giver et bedre grundlag for senere at undgå rentekorrektion efter VSL § 11. Hæverækkefølgen efter VSL § 5 påvirkes ikke af købet. Kapitalafkastgrundlagets opgørelse reguleres af VSL § 8. Grundlaget opgøres på nær fast ejendom, på samme måde som indskudskontoen, og opgøres ved regnskabsårets start i det indkomstår, hvor virksomhedsordningen anvendes første gang. Fast ejendom opgøres til den kontante anskaffelsessum, med mindre ejendommen er anskaffet før 1. januar 1987, så anvendes den 18. alm. vurdering i stedet. Men det er jo ikke tilfældet her.

Har erhverver en igangværende virksomhedsordning ved anskaffelse af ovenstående virksomhed, ville indskudskontoen ikke blive påvirket af denne handel, idet reguleringer af ordningen kun sker efter VSL § 3, stk. 1 og 6. Dette er dog under forudsætning af, at det kontante vederlag kommer fra virksomhedens balance. Skulle erhverver have haft alle midlerne fra privatbalancen, ville saldoen på mellemregningskontoen efter VSL § 4a, stk. 1 øges med indskuddet i virksomheden. Saldoen på mellemregningskontoen kan vælges indskudt på indskudskontoen ved udgangen af året efter VSL § 3, stk. 6.

Såfremt erhverver anvender reglerne om succession efter KSL § 33D, bliver dennes virksomhedsordning anderledes end efter KSL § 33C.

Eksempel 12: Succession med nedslag beregnet efter KSL § 33D - erhverver opstarter virksomhedsordning ved erhvervelse af virksomhed.

Berigtigelse af handel		Påvirkning af erhververs virksomhedsordning	
	Aktiver	Passiver	
			Indskudskonto opgjort efter handelsværdi- eller 8.000
Virksomhed	8.000		Indskudskonto opgjort til senest off. vurdering 7.000
Kontant betaling		6.800	Mellemregning 0
Gave		1.200	Kapitalafkastgrundlag 8.000
Balance	8.000	8.000	

Da den kontante anskaffelsessum for virksomheden nu ændres til 8,0 mio. kr., vil dette også være værdien, som henholdsvis indskudskontoen og kapitalafkastgrundlaget skal opgøres efter. Det er fortsat en forudsætning, at erhverver ikke skal låne fremmedkapital til at udbetale det kontante vederlag. I så fald vil både indskudskontoen og kapitalafkastgrundlaget skulle reguleres ned. Mellemregningskontoen efter VSL § 4a, stk. 1, påvirkes ikke hos erhverver ved dennes anskaffelse af virksomhed. Af eksempel 12 ses, at erhverver får et bedre grundlag for opstart af virksomhedsordningen ved at anvende KSL § 33D frem for § 33C. Da den offentlige vurdering af den overdragne ejendom er lavere end anskaffelsessummen, vil erhverver anvende den kontante anskaffelsessum ved opgørelse af indskudskontoen. Kapitalafkastgrundlaget bliver også højere, hvilket ofte er en fordel, idet der kan beregnes et større kapitalafkast efter VSL § 7. Kapitalafkastet er typisk lavere beskattet end det øvrige virksomhedsoverskud, da det beskattes som privat kapitalindkomst, hvor skatteprocenten maksimalt er 42% + kirkeskat. Modsat er den maksimale skat ved beskatning af virksomhedens overskud på ca. 56%.

Har erhverver en igangværende virksomhedsordning ved anskaffelse af ovenstående virksomhed, vil indskudskonto og kapitalafkastgrundlag blive påvirket af gaven på 1,2 mio. kr. Dette skyldes, at gaven der er en privat disposition, indskydes direkte på indskudskontoen efter VSL § 3, stk. 1. Indskudskontoen vil ikke blive påvirket af det kontante vederlag, med mindre det kontante vederlag kommer fra privatbalancen. I så fald ville indskudskontoen blive påvirket af et direkte indskud efter VSL § 3, stk. 1. Hæverækkefølgen vil ikke blive påvirket.

Af ovenstående 4 eksempler ses, at der kan være modstridende interesser mellem køber og sælger når det vedrører valg af, hvilken nedslagsmetode der skal anvendes ved succession. Det er dog kun i de tilfælde, hvor overdrager efter salget fortsætter med virksomhedsordningen. Der ses modsætningsvis ingen interessekonflikter, når overdrager ophører med at anvende virksomhedsordningen ved salg af virksomheden.

12 Sammenfatning og Konklusion

I afhandlingen er der blevet analyseret på de udfordringer der forekommer ved generationsskifte af en landbrugsvirksomhed inden for den nære familie. Værdiansættelse af virksomhed i praksis har i afhandlingen vist sig, at være udfordrende, og i nogle tilfælde afvigende fra det vejledende værdiansættelsescirkulære fra 1982. Finansiering og kursfastsættelse af gældsposter og byrder har i afhandlingen vist, at det kun sjældent medfører tvister mellem SKAT og parterne i generationsskiftet. Det skyldes formentlig nok, at hovedparten af finansieringen sker via markedsrelaterede handelsplatforme, hvorved den derved opnåede kurs accepteres som markedsprisen.

Der er ligeledes foretaget analyse i afhandlingen, af de muligheder der er, for at finansiere generationsskiftet ved hel eller delvis gave, hvor især mulighederne for nedsættelse af gaveafgift på overdragelse af virksomhed undersøges. Successionsmulighederne er analyseret, og ikke mindst de udfordringer der er ved at kompensere erhverver økonomisk for at overtage skattebyrden fra overdrager.

Værdiansættelsesproblematikken bør have megen opmærksomhed ved overdragelse af virksomhed inden for den nære familie. Ikke mindst når der medfølger fast ejendom i virksomhedsoverdragelsen. Det har retspraksis og den administrative praksis vist gennem tiden. Det er fortsat udgangspunktet, at der kan støttes ret på cirkulæret fra 1982. Men særligt i de tilfælde hvor ejendommen der overdrages, har været underlagt faktiske og retlige ændringer siden sidste vurdering, kan der ikke støttes ret på cirkulæret. Cirkulæret kom under pres i forbindelse med Højesteretsdommen i 2016, hvor et dødsbo ikke kunne støtte ret på cirkulæret. Men dommen vurderes ikke at have betydning for overdragelse i levende live, blandt andet fordi, at der i dødsboet forelå særlige omstændigheder omkring værdiansættelsen. Desuden er der ved overdragelse i levende live en mangeårig praksis for, at støtte ret på cirkulæret ved overdragelse i den nære familie.

Praksis omkring compensation for erhverver i forbindelse med succession i en erhvervsvirksomhed ændrede sig ved Landsskatteretskendelsen i 2008 ved den såkaldte "Vognmandskendelse". Før kendelsen var der alene praksis for at anvende passivposter som compensation for erhverver ved succession. Tre år efter kendelsen udsendte SKAT et styresignal med baggrund i kendelsen. Styresignalet synes kun at have skabt delvis afklaring om, hvorledes nedslaget efter KSL § 33C skal opgøres og indregnes i handlen.

Blandt andet savner styresignalet bemærkninger omkring succession i konto for opsparet overskud efter KSL § 33C, men på baggrund af ordlyden i styresignalet vurderes det, at succession i konto for opsparet overskud ikke er udelukket. Desuden savnes der eksempler på berigtigelse af en virksomhedsoverdragelse. Af bemærkningerne i styresignalet fremgår, at handlen berigtiges ved at nedsætte handelsværdien med kursværdien af den udskudte skat, hvilket blandt andet også underbygges af Vestre Landsretsdommen fra 2017. Ved gaveanmeldelsen indgår derimod den fulde handelsværdi på aktivsiden, hvor der på passivsiden indsættes kursværdi af udskudt skat.

Det er forsøgt igennem bindende svar og ved en sag i Vestre Landsret, at få vurderet mulighederne for at få både fradrag efter KSL § 33C og 33D. Både Landsskatteretten og Vestre Landsret anvender begrundelsen, at de to bestemmelser begge har det formål, at kompensere erhverver for overtagelse af den udskudte skat, hvorfor der ikke kan gives nedslag 2 gange. Denne fortolkning ses dog ikke at have støtte i hverken lov eller lovforarbejder. Men muligheden for at anvende dobbeltfradrag vurderes at være udelukket efter Vestre Landsrets dom i 2017.

Anvendelse af nedslag efter enten KSL § 33C eller 33D får også forskellig virkning for køber og sælger, såfremt de anvender virksomhedsordningen. Af afhandlingens analyser fremgår, at køber får det bedste udgangspunkt i virksomhedsordningen ved valg af compensation efter KSL § 33D. Baggrunden herfor er, at både indskudskonto og kapitalafkastgrundlag bliver større ved anvendelse af KSL § 33D. Modsat forholder det sig med sælger, såfremt denne fortsætter med at anvende virksomhedsordningen efter overdragelsen. Sælger har således størst fordel af, at erhververs compensation beregnes efter KSL § 33C. Det skyldes at den gave der gives i forbindelse med passivposten efter KSL § 33D, vil medføre en hævning i overdragets virksomhedsordning.

13 Perspektivering

Det forekommer hensigtsmæssigt, hvis man fra lovgivers side, afsætter tid til revision af successionsbestemmelserne. Efter "Vognmandskendelsen" virker det som om, at både SKAT og dem der skal rådgive i overdragelse af virksomheder, har at gøre med et lidt u håndgribelig begreb, i form af nedslagsmuligheder ved succession. Det ville være hensigtsmæssigt med en præcisering omkring anvendelsen af de to modeller for compensation.

Det virker som om SKAT anvender rimelighedsbetragtninger i deres udarbejdelse af styresignal. Denne rimelighedsbetragtning beror alene på en subjektiv opfattelse af, hvad lovgiver kan have tænkt og ment med de bestemmelser, der regulerer successionsmulighederne og de deraf følgende nedslagsmuligheder. Det er svært at se, at det bunder i lovgivningen og forarbejderne. Det er således også overraskende at Vestre Landsret afsiger dom med den præmis, at begge muligheder for compensation ud fra en formålsfortolkning ikke kan anvendes samtidigt, idet en sådan fremgangsmåde ville indebære, at den samme latente skattebyrde blev tillagt betydning to gange. Vestre Landsret har helt sikkert ret og det lyder også rimeligt. Men det synes ikke at være særligt tydeligt, at det fremgår af lovens formål. Vestre Landsret kunne lige så godt have skrevet, at det ville være urimeligt, hvis der skulle gives begge nedslag.

Ydermere er det overraskende, at der siden styresignalet fra SKAT anvendes en beregnet kursværdi af den latente skat, der alene beregnes ud fra erhververs forhold. Det var jo ikke det Skatteministeren gjorde, da han udarbejdede eksempler til Skatteudvalget forud for vedtagelse af reglerne om medarbejdersuccession tilbage i 2002. SKAT synes at have deres helt egen fortolkning af, hvorledes kursværdien skal beregnes.

14 Litteraturliste

Jeppesen, Inge Langhave, Generationsskifte i levende live - værdiansættelse, prisnedslag eller passivpost, SR.2017.235, Artikel i Karnov, 1. oktober 2017

Michelsen, Aage mf.l., Læreborg Om Indkomstskat, 16. udgave årg. 2015, DJØF's Forlag. Afsnit 5, kap. 12 samt afsnit 6, kap. 16, 21 og 22.

Olesen, Birgitte Sølvkær, Generationsskifte og omstrukturering, 5. udgave årg. 2017

Ramskov, Bent, Værdiansættelsescirkulæret Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning, anvendelsesområde og retlig stilling, Artikel i Karnov, af 1. december 2010

Aagesen, Ole, Materialesamlinger - afskrivningsloven 2016

Aagesen, Ole, Materialesamlinger - ejendomsavancebeskatningsloven 2016

Aagesen, Ole, Skatteretlig succession, kompendium 2017