

**Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af
erhvervsvirksomheder**

Reduction of gift tax at generational change of companies

Masterprojekt april 2018

Copenhagen Business School

Finn Due Rasmussen

Vejleder:

Professor, ph.d. Jane Bolander

CBS

Indholdsfortegnelse

Indholdsfortegnelse	2
1 Abstract.....	4
2 Forkortelsesregister	5
3 Begrundelse for projektets emne	6
3.1 Indledning.....	6
3.2 Problemformulering	7
3.3 Metode	7
3.4 Afgrænsning	8
4 Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder	9
4.1 Indledning.....	9
4.2 Fællesregler for både personligt ejede virksomheder og kapitalselskaber	10
4.2.1 Hvad er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen?	10
4.2.2 Nedsat gaveafgift er ikke betinget af faktisk anvendelse af succession	10
4.2.3 Hvem er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen?	11
4.2.4 Ejertidskravet og mulighed for at se bort fra dispositioner forud for overdragelsen ..	12
4.2.5 Tre års ejertid for modtager	13
4.2.6 Aktiver der overdrages med tab	15
4.3 Generationsskifte af personligt ejet virksomhed	17
4.3.1 Arbejdstidskravet	19
4.3.2 Hvornår foreligger der én eller flere virksomheder?	22
4.3.3 Kan en personligt ejet virksomhed skifte karakter i ejertiden?	24
4.3.4 Hvad er ikke omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen?	25
4.4 Generationsskifte af selskaber	26
4.4.1 Justering af pengetankreglen – passiv kapitalanbringelse	26
4.4.2 Praksis om passiv kapitalanbringelse.....	27
4.4.3 Ejertidskrav og aktiv deltagelse før salg af aktierne	28
4.4.4 Tilførte midler fra selskabsejers private formue	28
4.5 Beregning af gaveafgiften	29
4.6 Delkonklusion	31
5 Beskrivelse af forskellighed ved overdragelse af personligt ejede virksomheder og virksomheder i selskabsform	33
5.1 Indledning.....	33

5.2	Stuehuse til landbrugsejendom	33
5.3	Udlejningsejendomme	34
5.4	Tabsbegrænsningsregel.....	34
5.5	Deltagelseskravet contra arbejdstidskravet.....	34
5.6	Øvrige aktiver i personligt ejet virksomhed contra virksomhed i selskabsform.....	35
5.7	Bortforpagtning af landbrugsejendom	35
5.8	Delkonklusion	36
6	Skatterådgivning før overdragelse af erhvervsvirksomhed	37
6.1	Indledning.....	37
6.2	Dispositioner forud for overdragelsen	37
6.3	Dispositioner i forbindelse med overdragelsen	38
6.4	Arbejdstidskravet	40
6.5	Aktiver der overdrages med tab	40
6.6	Overdragelse til kapitalselskab og efterfølgende overdragelse af kapitalselskab	41
6.7	Delkonklusion	42
7	Case: Gaveafgift ved overdragelse af personlig virksomhed vs. gaveafgift ved overdragelse af selskab.....	43
7.1	Case: Gaveafgift ved overdragelse af personlig virksomhed eller kapitalselskab	43
7.2	Opfylder det nye kapitalselskab betingelserne for at kunne overdrages med nedsat gaveafgift?	46
7.3	Hvori består forskellen af de to beregnede gaveafgifter?	47
8	Konklusion	48
9	Perspektivering	49
10	Love, kildehenvisninger og litteratur	51
10.1	Love og forarbejder hertil	51
10.2	Lovbekendtgørelse	51
10.3	Lovforslag	51
10.4	Cirkulære	51
10.5	Vejledninger	51
10.6	Praksis.....	52
10.7	Artikler	52
11	Bilag.....	53

1 Abstract

This master thesis examines the reduction of tax expenses when business companies are handed over to family members. June 2nd 2017 the Danish parliament introduced law no. L 183 (2016/2017). The purpose of the law was to reduce the tax levels progressively from 15% in 2015 to 5% in 2020.

The reduction of the gift tax includes both the transfer of equities and personally owned business companies to family members. For family members to have their taxes reduced, the fulfilment of three demands are required: the succession requirement, the ownership requirement and the participant requirement. These three conditions will be examined and categorised into three main subjects; 1. What personally owned business companies and capital companies have in common, 2. What concerns only the personally owned companies, and 3. What concerns only the capital companies?

As the three requirements can be subcategorised into three main subjects, this master thesis investigates whether the new legislation results in different tax levels depending on whether the company is handed over as a personally owned company or as a capital company.

Those business assets that may result in different calculations of the gift tax when companies are transferred, as either personally owned or capital companies will be examined.

Regarding the personally owned companies the tax expenses will be less if the involved parties make use of tax counselling prior to the change in ownership. The counselling may involve planning and/or important dispositions prior to or during the transfer.

The thesis involves a case study (an agricultural company) in order to calculate and compare the tax levels for the different types of company. Two calculations are made – one where the company is handed over as a personally owned company and one where the company is handed over as a capital company. The result of the calculation is that the tax expenses are considerably less if the company is transferred as a capital company.

The reason behind these findings is that the reduced gift tax for personally owned companies only encompasses the business part of the buildings, whereas the capital company may include up to 49 percent passive capitalization. Hence, it is possible to include more assets in the calculations of the tax reduction in the case of a capital company than in the case of a personally owned company – thus resulting in a larger reduction.

2 Forkortelsesregister

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
AL	Afskrivningsloven
BAL	Boafgiftsloven
JV	Den juridisk vejledning
KSL	Kildeskatteloven
LBKG	Lovbekendtgørelse
LR	Ligningsrådet
LSR	Landsskatteretten
SR	Skatterådet
TfS	Tidsskrift for skatter og afgifter
VLR	Vestre Landsret
VOL	Virksomhedsomdannelsesloven
VSO	Virksomhedsskatteloven

3 Begrundelse for projektets emne

3.1 Indledning

Emnet nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder er valgt, da det er et aktuelt emne, som har stor betydning i mange generationsskifter.

I forbindelse med finansloven for 2016 vedtog Regeringen og Dansk Folkeparti, at nedsætte bo- og gaveafgiften ved generationsskifte. Regeringen har til hensigt at forbedre rammevilkårene for erhvervslivet, herunder at understøtte vækst, udvikling og beskæftigelse i hele Danmark.

Et af problemerne ved generationsskifte i familieejede virksomheder har været fremskaffelse af likviditet til betaling af gaveafgiften, hvilket ofte har bevirket, at køber skulle finansiere sælgers betaling af gaveafgiften. Dette har i flere tilfælde medført, at generationsskiftet er blevet udskudt.

Hensigten med L 183 (2016/17) har været at reducere likviditets- og økonomiskbelastningen, som betaling af bo- og gaveafgiften medfører i familieejede virksomheder.

Indtil loven blev vedtaget, udgjorde bo- og gaveafgiften 15 %, og med L 183 (2016/17) vil den trinvis nedsættelse af gaveafgiften til 5 % i 2020 medføre en besparelse, som vil komme de familieejede virksomheder til gode.

Det fremgår ikke direkte af lovens forarbejder, at nedsættelsen af bo- og gaveafgiften er en kompensation for ophævelsen af formueskattekursen den 5. februar 2015. Der kan dog være en sammenhæng, da der i forbindelse med finansloven for 2016 indgik et forslag om at genindføre formueskattekursen. Nedsættelsen af bo- og gaveafgiften blev derfor lanceret som et alternativ til genindførelsen af formueskattekursen.

Nedsættelse af gaveafgiften er målrettet generationsskifte af reelle virksomheder og den nedsatte gaveafgift omfatter både kapitalselskaber (virksomheder i selskabsform) og personligt ejede virksomheder. Overdragelse af formue i almindelighed er ikke omfattet af nedsættelsen af gaveafgiften.

Landbrugsvirksomheden er oftest ejet af landmanden, og virksomheden består ofte af flere selvstændige produktionsgrene/enheder, der hver især kan fungere selvstændigt og uafhængigt af hinanden. Derudover medfølger der også ofte en række boliger til landbrugsvirksomheden, som bruges til ansatte og til udlejning. Dette gør landbrugsvirksomheden til en meget kompleks størrelse.

Et alternativ til selveje er, at landbrugsvirksomheden er et kapitalselskab. Der er således to ejerformer, som umiddelbart kan sammenlignes med hinanden. Det er derfor interessant, at få belyst disse forskelligheder i en case, som afklarer hvilket scenarie, der giver den laveste gaveafgift. De to scenarier er 1) salg af den personlige virksomhed eller 2) omdannelse af den personlige virksomhed efter regler om skattefri virksomhedsomdannelse til et selskab og derefter salg af selskabet.

3.2 Problemformulering

Jeg vil med udgangspunkt i L 183 (2016/17) nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder undersøge, hvorvidt lovreglerne vil kunne medføre en ulighed ved beregning af gaveafgiften for overdragelse af den personligt ejet virksomhed og for overdragelse af selv samme virksomhed som et kapitalselskab.

Hvori består uligheden ved beregning af gaveafgiften for en landbrugsvirksomhed drevet i selskabsform i forhold til en personlig drevet virksomhed?

Masterprojektet vil søge at belyse og besvare dette spørgsmål.

3.3 Metode

Masterprojektet er baseret på den juridiske metode.

Den stillede problemformulering er søgt løst gennem en analyse, der koncentrerer sig om lovregler og deres forarbejder. Lovforarbejder anvendes som fortolkningsbidrag til lovreglerne.

Masterprojektet vil tage udgangspunkt i loven og en ordlydsfortolkning af loven. Formålsfortolkning er en fortolkning af en lovbestemmelse ud fra dens sammenhæng med de øvrige bestemmelser i loven.

Forarbejderne til L 183 anvendes som et fortolkningsbidrag til forståelse af loven. Forarbejderne er med til at fastlægge en formålsfortolkning. Da lovregler ikke altid er sprogligt fyldestgørende, kan de underlægges forskellige fortolkninger, og her bidrager forarbejderne til at angive lovgivers fortolkning samt bestemmelsens rækkevidde.

Hvor lovforarbejder til L 183 ikke giver svar på problemformuleringen, så er lovregler og praksis fra anden skattelovgivning inddraget i analysen.

Da der er tale om en ny lov, foreligger der stort set ingen praksis til fortolkning af lovreglerne.

Der vil blive inddraget bindende svar fra Skatterådet til fortolkning af administrativ praksis. Under administrativ praksis inddrages SKATs beskrivelse af regler og praksis i form af styresignaler og vejledninger samt afgørelser fra Skatterådet.

I masterprojektet bruges en case til belysning af lovreglernes indvirkning ved forskellige overdragsformer med de tilhørende fordele og ulemper i nedsat boafgift.

Endvidere er der udarbejdet egne eksempler til forklaring af lovreglerne.

Under den juridiske metode er relevante artikler på området blevet inddraget. Disse betragtes traditionelt ikke som en retskilde, men artiklerne beskriver den teoretiske opfattelse af L 183. Henvisninger hertil sker i noteform.

3.4 Afgrænsning

Masterprojektet omhandler udelukkende nedsættelse af gaveafgift ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder i L 183 (2016/17) i levende live, og hvor gavemodtager er bosiddende i Danmark.

Projektet omfatter ikke en gennemgang af de nye regler omkring værdiansættelse og justering af 6 måneders fristen, da disse ikke har betydning for problemformuleringen.

I afsnittet skatterådgivning før overdragelse af erhvervsvirksomhed er der kun taget udgangspunkt i optimering af gaveafgiften.

Dataindsamling er stoppet den 7. april 2018.

4 Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder

4.1 Indledning

I forbindelse med finansloven for 2016 vedtog Regeringen og Dansk Folkeparti at nedsætte bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder. Lovforslaget blev sendt i høring den 16. december 2016. En række organisationer, virksomheder og enkeltpersoner indsendte høringssvar. Lovforslaget blev fremsat den 29. marts 2017 som L 183 (2016/17).

L 183 (2016/17) blev vedtaget af folketinget den 2. juni 2017 og blev til lov nr. 683 af 8. juni 2017, og reglerne har haft virkning for overdragelser, der er sket den 1. januar 2016 og senere¹.

Gaveafgiftssatsen, der overstiger grundbeløbet på 64.300 kr. (2018 niveau) nedsættes gradvist ved overdragelse af aktier og personligt ejede virksomheder på følgende måde²:

2016	13%
2017	13%
2018	7%
2019	6%
2020 og senere	5%

Formålet med lovreglerne er at sikre, at nedsættelsen af gaveafgiften forbeholdes overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed³.

I de følgende afsnit analyseres lovreglerne L183 (2016/17) med fokus på 1. hvad der er fælles for personligt ejede virksomheder og kapitalselskaber, 2. hvad der udelukkende vedrører personligt ejede virksomheder, og 3. hvad der alene vedrører kapitalselskaber. Dernæst er lovforarbejder gennemgået på samme vis.

Målet med denne analyse er at beskrive reglerne og samtidigt danne et overblik over, på hvilke områder reglerne er ens eller forskellige for personligt ejede virksomheder og kapitalselskaber.

Sidst i afsnittet omtales beregningen af gaveafgiften.

¹ BAL § 23 a, stk. 4.

² BAL § 23 a, stk. 4.

³ Jf. side 7 bemærkningerne til i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

4.2 Fællesregler for både personligt ejede virksomheder og kapitalselskaber

4.2.1 Hvad er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen?

Det fremgår af BAL § 23 a, at afgiftsnedsættelsen er baseret på successionsreglerne i ABL § 34, stk. 1, 5 og 6 eller KSL § 33 C, stk. 1, hvorved nedsættelsen alene vedrører virksomheder og aktier, der kan overdrages med skattemæssig succession.

Det betyder, at gaveafgiftsnedsættelsen er afhængig af opfyldelse af successionsreglerne og den mangeårige praksis, der er fremkommet siden indførelsen af successionsreglerne i KSL § 33 C og i ABL § 34 i 1989⁴.

Der angives ikke i bestemmelsens ordlyd i BAL § 23 a nogen henvisning til den personkreds, der kan succedere. I stedet for angives, at virksomheden eller aktierne (virksomheder i selskabsform) skal opfylde betingelserne for at kunne overdrages med succession. Der er således et krav, der knytter sig til virksomheden og ikke til personkredsen. Der stilles ikke krav om, at parterne vælger at overdrage med skattemæssig succession, men blot at betingelserne for succession er opfyldt⁵. Dette burde have været oplyst i loven i stedet for som bemærkninger til lovforslaget.

4.2.2 Nedsat gaveafgift er ikke betinget af faktisk anvendelse af succession

Som anført ovenfor er det en betingelse for nedsat gaveafgift, at virksomheden opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession. Dog er det ikke et krav, at overdragelsen faktisk sker med succession, men blot betingelserne er til stede⁶.

Det er ikke et krav, at overdragelsen skal medføre en gevinst i modsætning til succession efter KSL § 33 C og ABL § 34, hvor der kun kan ske succession, såfremt at der er en gevinst⁷. Det betyder, at afgiftsnedsættelsen også gælder i det tilfælde, hvor der konstateres et tab hos overdrageren, blot de øvrige betingelser for succession er opfyldt. Kravet er, at aktivet skal indgå i erhvervsvirksomheden. Konsekvensen af tabet behandles i et særskilt afsnit 4.2.6.

Ovennævnte 2 punkter omtales ikke i lovteksten, men er i stedet for placeret i bemærkninger til lovforslaget. Punkterne er desuden heller ikke omtalt i SKATs juridiske vejledning for 2018.

Hjemlen til overdragelse af aktiver med tab fremgår af BAL § 1 a, stk. 3, hvor det fremgår at: *".. stk. 1 finder anvendelse, uanset., at der ved udlodningen ikke konstateres en gevinst,"* det vil sige, at aktiver der udloddes med tab, også er omfattet af nedsat boafgift.

I BAL § 23 a, som vedrører gaveafgift, er der ikke indsat en tilsvarende henvisning til overdragelse af aktiver med tab, som i BAL § 1 a vedrørende boafgift. Men i bemærkninger til lovforslaget fremgår

⁴ Lov nr. 763 af 14/12 1988 succession ved familieoverdragelse.

⁵ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁶ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁷ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

det, at: *"Der ses bort fra den almindelige betingelse for succession, hvorefter overdragelsen ikke må medføre tab⁸."*

Endvidere fremgår det i et svar på spørgsmål 11 til L&F og SEGES at: *"Ved overdragelse i levende live er det ikke en betingelse for nedsat afgift, at der konstateres en gevinst ved overdragelsen. Det følger af, at der i BAL § 23 a ikke henvises til ABL § 34, stk. 4 eller KSL § 33 c, stk. 4, hvilket indebærer, at der – i modsætning til succession – ikke er et krav om, at der konstateres en gevinst ved overdragelsen⁹."*

Værnsreglen i ABL § 34, stk. 4 og KSL § 33 C, stk. 4 omhandler, at erhververen ikke kan fratrække underskud for indkomstår før erhvervelsen i en eventuel fortjeneste ved videresalg af de succederede aktiver. Dette er en underskudsbegrænsningsregel for at undgå, at køber kan spare skat ved at købe en virksomhed med succession og efterfølgende sælger virksomheden videre, og derved modregne fortjenesten i et skattemæssigt underskud fra tidligere år.

Begrundelsen for svaret på spørgsmål 11 til L&F og SEGES skulle være, at det ikke er en betingelse for nedsat afgift, at der konstateres en gevinst ved overdragelsen, når BAL § 23 a ikke henviser til en underskudsbegrænsningsregel hos køber. Det forhold, at der ikke henvises til underskudsbegrænsningsregel hos køber, modsætningsvis skulle medføre, at der ikke er et krav om, at der konstateres en gevinst ved overdragelsen, må vel anses for at være en forkert udlægning af lovreglerne.

Det ville have været bedre, at henvise til BAL § 1 a, stk. 3, hvor der kan beregnes nedsat boafgift af udloddede aktiver, hvorpå der ikke er konstateret en gevinst. Men endnu bedre ville være, at indsætte reglen i BAL § 23 a på samme vis, som det er sket i BAL § 1 a vedrørende udlodning fra dødsboer, således at man ikke er i tvivl om, hvordan reglen skal forstås.

4.2.3 Hvem er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen?

Personkredsen er den samme, som kan anvende reglerne om succession i henhold til KSL § 33 C, stk. 1 og ABL § 34, stk. 1, 5 og 6.

Personkredsen der er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen er følgende personer:

- barn, barnebarn, stedbarn, adoptivbarn
- personer, der har haft bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og
- personer¹⁰, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på baggrund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig.

Er der intet afkom, medtages gavegivers søskende og disses børn og børnebørn uden yderligere krav¹¹.

⁸ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁹ Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 5, endeligt svar på spørgsmål 11 til SEGES.

¹⁰ BAL § 22, stk. 1, litra d.

¹¹ BAL § 23 a, stk. 1, 2 pkt.

Forældre, plejebørn og svigerbørn er ikke omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen. Der skal fortsat betales 15 % i afgift af den del af gavens værdi til disse personer, som inden for et kalenderår overstiger grundbeløbet.

4.2.4 Ejertidskravet og mulighed for at se bort fra dispositioner forud for overdragelsen

I henhold til BAL § 23 a, stk. 2 kan der alene ske overdragelse, såfremt gavegiver har ejet virksomheden i det seneste år umiddelbart forud for gaveoverdragelsen enten ved ejerskab af en personligt ejet virksomhed eller ved ejerskab af aktier i et selskab, der direkte eller indirekte ejer virksomheden på overdragelsestidspunktet.

Det fremgår af bemærkninger til lovforslaget, at selvom ejertidskravet formeldt er opfyldt, kan SKAT i særlige tilfælde vælge at se bort fra dispositioner op til gaveoverdragelsen, der alene har til hensigt at spare gaveafgift, enten ved at overføre privat formue til virksomheden, eller foretage interne dispositioner i virksomheden¹².

En sådan formulering i bemærkningerne vil skabe en retsusikkerhed. For normalt vil man kunne støtte ret på lovreglen, og når der samtidig i loven ikke er nogen undtagelsesregler til hovedreglen, så vil skattemyndighederne kunne støtte ret på ejertidskravet.

I bemærkninger til lovforslaget vil der i særlige tilfælde kunne ses bort fra dispositioner forud for overdragelsen. Spørgsmålet er, hvornår er det særlige tilfælde, og hvad er dispositionerne?

Ifølge bemærkninger til lovforslaget L 183 (2016/17) angives der, hvornår det er særlige tilfælde. *"Er der tilført virksomheden midler fra virksomhedsejerens eller gavegivers øvrige formue, som f.eks. investeringer i erhvervsaktiver, uden at dette kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal der betales 15 pct. i gaveafgift."*

Det vil sige, at der skal være en kobling mellem, at der skal være tilført midler fra virksomhedsejeren, og dispositionerne skal anses for at være ikke erhvervsmæssigt begrundede.

Dette kan give anledning til yderligere spørgsmål. Hvad anses for at være ikke erhvervsmæssigt begrundet? Svaret vil afhænge af, om dispositionen er usædvanlig i forhold til virksomhedens normale drift.

Vil indfrielse af virksomhedens gæld fra midler fra givers private eller virksomhedens formue have betydning for nedsættelse af gaveafgiften? Vil dispositionen falde ind under "privat formue tilføres virksomheden"¹³? Svaret vil være ja og bevirke, at der skal betales 15 % i gaveafgift af denne disposition.¹⁴

¹² Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

¹³ Side 27 i høringsskemaet i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

¹⁴ Skatteudvalget 2016-17, L 183, endeligt svar på spørgsmål 22 til Lea Wermelin. Er der tilført virksomheden midler fra virksomhedsejerens øvrige formue, uden at dette anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal værdien heraf henføres til den del af gaven eller arvebeholdningen, hvoraf der skal betales 15 pct. i afgift.

Et andet spørgsmål, der rejser sig, er hvor lang er tidshorisonten "forud for overdragelsen"?

Hvis dispositionerne er foretaget mere end et år før overdragelsen, vil der så kunne ses bort fra disse? Lovforarbejder giver ingen svar herpå, men når der tales om mindst et års ejertid, så kan der formodentlig ses bort fra dispositioner, der er mere end et år gamle¹⁵. Et bindende svar vil kunne give afklaring på dette.

For at imødegå at gavemodtageren efterfølgende sælger aktiverne, er der i BAL § 23 b, stk. 1 stillet krav om, at gavemodtageren skal opretholde det fulde ejerskab i mindst 3 år. Der henvises til næste afsnit for nærmere gennemgang.

SKAT skal, hvis der er tilført virksomheden midler fra virksomhedsejer eller gavegivers øvrige formue, uden at det kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, reagere indenfor de almindelige frister på 6 måneder vedr. gaveanmeldelsen¹⁶.

4.2.5 Tre års ejertid for modtager

Formålet med nedsættelse af gaveafgiften er, at virksomheden skal overdrages til en person, som ønsker at fortsætte med virksomheden. Der stilles derfor krav om, at gavemodtageren skal opretholde det fulde ejerskab i mindst 3 år efter at have modtaget gaven, hvis nedsat gaveafgift ønskes opretholdt¹⁷.

Ejertidskravet er indsat for at hindre, at der overføres virksomhed eller aktier til eksempelvis et barn til den nedsatte afgift, hvorefter vedkommende umiddelbart herefter sælger virksomheden/aktierne til tredjemand. Herved vil gavemodtageren opnå en afgiftsbesparelse, som ikke kunne opnås, hvis virksomheden/aktierne var solgt direkte til tredjemand.

Hvis gavemodtageren inden udløbet af 3 års perioden foretager salg eller delvis salg af virksomheden, forhøjes den nedsatte gaveafgift forholdsmæssigt til 15 %. Dog reduceres forhøjelsen af gaveafgiften forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen.

Eksempel

En erhvervsvirksomhed overdrages i 2020 med en gave på 6 mio. kr. (5%), hvoraf der er beregnet 300.000 kr. i gaveafgift.

Hvis hele virksomheden sælges efter en ejertid på 2 år, forhøjes gaveafgiften med 200.000 kr. (6 mio. kr. x 10 % x 1/3)

Tabel 1. Salg af virksomhed indenfor tre års ejertid. (egen tilvirkning)

¹⁵ Side 37 i høringskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

¹⁶ BAL § 27 a.

¹⁷ BAL § 23 b, stk. 1.

Forhøjelsen af gaveafgiften beregnes på grundlag af den oprindeligt ydede gave, og den forøgede gaveafgift opkræves hos gavemodtageren. Det anses ikke for en yderligere gave, hvis gavegiveren betaler den forhøjede gaveafgift, når gavegiver har betalt den oprindelige nedsatte gaveafgift¹⁸.

Der skal dog ikke betales tillægsboafgift i de særlige situationer, hvor overdragelsen er sket til søskende mv., og hvor overdrageren ikke havde afkom, jf. afsnit 4.2.3¹⁹.

Afgiftsforhøjelsen indtræder både ved direkte og indirekte overdragelse af virksomheden, og omfatter både hel og delvis overdragelse. Den omfatter først og fremmest en overdragelse af den erhvervede virksomhed. Salg af enkeltaktiver kan efter omstændighederne være omfattet af afgiftsforhøjelsen²⁰.

Hvorvidt salg af enkeltaktiver udløser en afgiftsforhøjelse, afhænger af en konkret vurdering af salget. Et vejledende kriterium ved vurderingen vil være, om salget af aktiver har reduceret virksomhedens indtægtsgrundlag i et ikke uvæsentligt omfang. Aktiver, der udskilles som led i sædvanlig drift af virksomheden, vil ikke medføre forhøjelse af afgiften²¹. Dette giver anledning til spørgsmål om, hvor grænsen går mellem at være sædvanlig drift og til at være udenfor sædvanlig drift.

Et scenarie kunne være, at modtageren i stedet for at sælge aktiverne udlejer disse eller bortforpagter virksomheden. Vil dette medføre forhøjelse af den nedsatte afgift? De tre års ejertid er opfyldt, og da der ikke er sket overdragelse af aktiver eller virksomhed, så er alle betingelser i BAL § 23 b, stk. 1 hermed opfyldt. Derfor er der intet, der medfører forhøjelse af gaveafgiften, og der skal ikke gives meddelelse til SKAT²².

Det er ikke usædvanligt, at en nye ejer vil trimme driften, og såfremt det ikke påvirker indtægtsgrundlaget, så vil det ikke føre til forhøjelse af gaveafgiften. Endvidere vil det afhænge af en konkret vurdering fra SKATs side, om sådan en disposition er usædvanlig i forhold til virksomhedens normale drift.

Ejertidskravet indebærer desuden, at ejeren ikke må foretage dispositioner, som eliminerer den almindelige risiko, der er forbundet med driften af en erhvervsvirksomhed. Indgåelse af en optionsaftale inden for 3 årsperioden med afvikling efter periodens udløb kan ligeledes efter en konkret vurdering anses ifølge lovbemærkningerne for en overdragelse i strid med ejertidskravet²³.

I tilfælde, hvor 3-års kravet ikke kan opretholdes som følge af kreditorforfølgning, vil overdragelsen som udgangspunkt ikke medføre en forhøjelse af afgiften. Der skal dog foretages en konkret vurdering af, om afgiftsnedsættelsen bortfalder. Der kan ifølge lovbemærkningerne f.eks. være tale om en overdragelse, der er konstrueret som et udlæg, overtagelse af pant eller lignende, som reelt kan sidestilles med frivillig overdragelse, hvor afgiftsnedsættelsen bortfalder²⁴. Det må medføre, at

¹⁸ Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 15, endeligt svar på spørgsmål 27 til FSR.

¹⁹ BAL § 23 a, stk. 1.

²⁰ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

²¹ Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 4, endeligt svar på spørgsmål 11 til SEGES.

²² BAL § 26 a, stk. 1.

²³ Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 4, endeligt svar på spørgsmål 11 til SEGES.

²⁴ Side 73 i høringskemaet i bilag 1 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

det såkaldte frivillige tvangssalg, hvor banken kræver, at man sælger, vil medføre forhøjelse af gaveafgift.

Der indtræder afgiftsforhøjelse, selvom overdragelsen finder sted i forbindelse med skilsmisse²⁵, da denne ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i BAL § 23 b, stk. 2.

Gavemodtageren er pålagt en oplysningspligt om dispositioner, der medfører forhøjelse af gaveafgiften inden udløbet af 3-årsperioden. Dette skal ske senest 4 uger efter overdragelsen til SKAT²⁶.

Salg af virksomheden, som følge af erhververens død eller alvorlige sygdom kan ske, uden der indtræder forhøjelse af afgiften²⁷. Om der foreligger alvorlig sygdom, vurderes efter samme kriterier som i pensionsbeskatningslovens § 10²⁸. Endvidere kan overdragelse ske uden afgiftsforhøjelse, hvis overdragelsen sker ved gave til en erhverver omfattet af BAL § 1, stk. 2, litra a-f.

Tilsvarende gælder, hvis overdragelsen sker i forbindelse med en skattefri omdannelse af en personligt ejet virksomhed, og der ikke vederlægges med andet end aktier i det erhvervende selskab.

4.2.6 Aktiver der overdrages med tab

Der er ikke noget til hinder for at overdrage et aktiv eller aktier, hvorpå der er et skattemæssigt tab og samtidigt får nedsat gaveafgiften, som omtalt i afsnit 4.2.2²⁹. Det fremgår af BAL § 23 b, stk. 4, at hvis tabet kan udnyttes i den skattepligtige indkomst hos overdrageren eller hos overdragerens ægtefælle i det indkomstår, hvori overdragelsen finder sted, skal skatteværdien af underskuddet formindskes med den sparede afgiftsnedsættelse på aktivet med tab³⁰.

Skatteværdien af underskuddet skal beregnes som forskellen af den beregnede skat før fradrag af underskuddet og den beregnede skat efter fradrag af underskuddet.

Procentsatsen for afgiftsnedsættelsen er forskellen mellem boafgiften på 15 % og den nedsatte boafgift, og procentsatsen vil være følgende:

2016	2%
2017	2%
2018	8%
2019	9%
2020	10%

²⁵ "Lempelse af generationsskiftebeskatningen – L 183. Nye regler for generationsskifte af familieejede virksomheder." af skatte- og momschef Ida Helena Gert Jensen, skattepartner Ole. B. Sørensen og skattepartner Susanne Kjær, BDO. SR.2017.254.

²⁶ BAL § 26 a, stk. 1.

²⁷ BAL § 23 b, stk. 2.

²⁸ Jf. bemærkninger side 26 til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

²⁹ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

³⁰ "Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af aktier og erhvervsvirksomheder." af Tax Partner, ekstern lektor Kim Wind Andersen, EY og Københavns Universitet. Skattepolitisk oversigt SPO.2017.155.

Nedenstående to eksempler illustrerer anvendelse af tabsbegrænsningsreglen. Første eksempel viser virkningen, når skatteværdien af tabsfradraget er større end den sparede afgiftsnedsættelse og det andet eksempel viser virkningen, når skatteværdien af tabsfradraget er mindre end den sparede afgiftsnedsættelse.

Eksempel 2

Ejendom sælges i 2018 til 25 mio. kr. og i handelen er der ydet en gave på 2,5 mio. kr. Der opstår et tabsfradrag (underskud) efter afskrivningsloven på 500.000 kr.

Indkomstskat før fradrag af tabsfradraget	300.000 kr.
Indkomstskat efter fradrag af tabsfradraget	<u>90.000 kr.</u>
Skatteværdien af tabsfradraget (underskuddet)	210.000 kr.
Den sparede afgiftsnedsættelse udgør 8 % af 2.500.000	<u>200.000 kr.</u>
Forskellen mellem 210.000 kr. – 200.000 kr. i alt	10.000 kr.
Indkomstskatten vil herefter udgøre 90 tkr.+ 200 tkr.	290.000 kr.

Tabel 2. Skatteværdien af tabsfradraget er større end den sparede afgiftsnedsættelse. (egen tilvirkning)

I ovennævnte eksempel er skatteværdien af tabsfradraget beregnet til 42% af 500.000 kr. i alt 210.000 kr. Den sparede gaveafgift er opgjort til 200.000 kr., som skal tillægges indkomstskatten på 90.000 kr.

Hvis der i eksempel 2 i stedet for en gave på 2,5 mio. kr. ydes en gave på 1 mio.kr. og et gældsbevis på 1,5 mio.kr., så vil den sparede afgiftsnedsættelse udgøre (8% af 1.000.000kr.) 80.000 kr. Indkomstskatten vil herefter udgøre (80.000 kr. + 90.000 kr.) 170.000 kr.

Hvad er konsekvensen i eksempel 1, hvis der helt undlades, at gives en gave, men i stedet for lader beløbet stå på et gældsbevis, da underskuddet udnyttes i året? Hvad betyder det for overdrageren? Det vil medføre, at overdrageren slipper for at betale 7% i nedsat gaveafgift samt 8% i sparet afgiftsnedsættelse eller i alt 15% af 2.500.000 kr. = 375.000 kr. i likviditet her og nu. Herefter kan gældsbeviset afvikles med gave på sædvanlig vis, og dermed vil gave- eller boafgiften af gældsbeviset antagelig være noget mindre end de 375.000 kr. Så svaret er, at hvis underskuddet bliver udnyttet i indkomståret, så vil der ikke være grund til at give en gave, da gaveafgiften vil være 15%. Problemet kan være, om overdrageren på overdragelsestidspunktet ikke har det fulde overblik over årets indkomst og dermed også over udnyttelse af tabet på solgte aktiver.

Eksempel 3

Ejendom sælges i 2018 til 25 mio. kr., og der er i handelen ydet en gave på 7,5 mio. kr. Desuden er der en negativ ejendomsavance på 2.500.000 kr. hvoraf der anvendes 1.000.000 kr. ved salg af anden ejendom. Der refter herefter et fremførbart kildeartsbegrænset tab på 1.500.000 kr.

Indkomstskat før fradrag af negativ ejendomsavance	700.000 kr.
Indkomstskat efter fradrag af negativ ejendomsavance	<u>270.000 kr.</u>
Skatteværdien af negativ ejendomsavance udgør	430.000 kr.
Den sparede afgiftsnedsættelse udgør 8 % af 7.500.000	600.000 kr.
Indkomstskatten vil herefter udgøre 270 tkr. + 430 tkr.	700.000 kr.

Tabel 3. Skatteværdien af tabsfradraget er mindre end den sparede afgiftsnedsættelse. (egen tilvirkning)

I sidstnævnte eksempel kan skatteværdien af underskuddet af negativ ejendomsavance opgøres til 43% af 1.000.000 kr. i alt 430.000 kr. Samtidig er afgiftsnedsættelsen på 600.000 kr. større end skatteværdien af underskuddet, og dermed skal hele skatteværdien af underskuddet på 430.000 kr. tillægges indkomstskatten efter fradrag af negativ ejendomsavance 270.000 kr., således indkomstskatten bliver 700.000 kr.

Det fremgår ikke direkte af loven eller lovforarbejder, om anvendelsen af opsparing i virksomhedsordningen medfører, at man kan minimere ekstrabeskatningen, men det må formentlig antages. Modregning af tabet på 1.000.000 kr. i ejendomsavancen i eksemplet på 2.500.000 kr. kan således beregnes med en skatteværdi på 22 %, hvorved skatteforhøjelsen kun bliver 220.000 kr.

Endvidere fremgår det ikke af loven eller af bemærkninger til lovforslaget, hvordan gaveoverdrageren skal oplyse omfanget af tabsfradraget.

4.3 Generationsskifte af personligt ejet virksomhed

For personligt ejede virksomheder vil nedsættelse af gaveafgiften være betinget af, at betingelsen for skattemæssig succession er opfyldt efter KSL § 31 C, hvilket indebærer, at der skal være tale om en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder³¹. Overdragelsen af enkeltstående aktiver vil ikke være omfattet af den foreslåede afgiftsnedsættelse, medmindre de selvstændigt kan anses for at udgøre en erhvervsvirksomhed.

Skatterådet bekræftede i SKM2013.41.SR, at succession kunne finde anvendelse ved deloverdragelse af faderens landbrugsvirksomhed til søn, idet det overdragne udgjorde en selvstændig virksomhed.

Dette gælder også ved salg af en ud af tre landbrugsejendomme, som hver for sig udgør en erhvervsvirksomhed.

Ved personligt ejede virksomheder gælder der ingen nedre grænse for overdragelse af ideel andel af virksomhed med succession i modsætning til overdragelse af aktier, hvor der mindst skal overdrages 1% af aktie- eller anpartskapitalen³².

For personligt ejede virksomheder skal adgangen til succession vurderes aktiv for aktiv. Vurderingen af, om et aktiv skal anses for at indgå i virksomheden, skal ske efter en konkret vurdering. Til vurderingen kan der bl. a. tages udgangspunkt i virksomhedens regnskaber for tidligere år. Det er kun den erhvervsmæssigt anvendte del af et aktiv, der kan medtages ved beregningen af den nedsatte gaveafgift³³. Dette indebærer også, at likvide beholdninger m.v., der anses som nødvendig driftskapital, kan være omfattet af nedsat gaveafgift³⁴. Der gives ingen retningslinje for, hvad der

³¹ KSL § 33 C, stk. 1.

³² ABL § 34, stk. 1 nr. 2.

³³ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

³⁴ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

anses for nødvendig driftskapital. Men det må bero på et skøn ud fra budgetter, og hvad banken anser for at være en nødvendig driftskapital.

Det kan derfor forudses, at SKAT og skatteyder vil have forskellige opfattelser af, hvad der er nødvendig driftskapital. Dette er i modsætning til kapitalselskaber, hvor der ved beregning af gaveafgiften ikke korrigeres for finansielle aktiver eller udlejningsejendomme i selskabet, såfremt at kapitalselskabet ikke har karakter af en pengetank.

Ved overdragelse af en ejendom, hvoraf mere end halvdelen bruges erhvervsmæssigt, kan der succederes vedrørende den samlede ejendom³⁵. Ved beregningen af den nedsatte afgift tages der kun udgangspunkt i de erhvervsmæssige anvendte aktiver, og den resterende del anses ikke for at være erhvervsmæssig virksomhed, og vil derfor ikke være omfattet af afgiftsnedsættelsen³⁶. Dette anses for at være en stramning i forhold til ordlydsfortolkning af BAL § 23a, stk. 1, hvor der står: *"...opfylder betingelserne for at kunne overdrage med succession..."* Kan en sådan stramning i lovforarbejder med indskrænkning af adgangen til nedsat gaveafgift holde ved domstolene? Loven siger intet om, hvad der er undtaget i forhold til hovedreglen i succession efter KSL § 33 C, stk. 1. Ordlydsfortolkninger har tidligere underkendt den klare ordlyd i bemærkningerne³⁷.

Den ikke erhvervsmæssige virksomhed vil på en landbrugsejendom omfatte landmandens private stuehus, der anvendes som bopæl³⁸. Det fremgår ikke af lovebemærkninger, hvorvidt de øvrige stuehuse til landbrugsejendomme, som oftest er udlejet, er omfattet af erhvervsmæssig virksomhed. Det fremgår af side 9 i høringssvar i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17): *"Da afgiftsnedsættelsen gælder erhvervsvirksomhed og ikke formue i almindelighed, vil den private del af ejendommen ikke være omfattet af afgiftsnedsættelsen"*. Heraf kan udledes, at det kun er den private del (stuehuset), som ikke er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen, og derfor anses øvrige stuehuse til øvrige landbrugsejendomme for at være omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen. Dette ses også i den sammenhæng med, at der skal være et passende stuehus til en landbrugsejendom³⁹.

I SKM2014.751.SR, har skatterådet taget stilling til, at der kan ske succession i hele ejendomsavancen for flere sammenlagte ejendomme. Halvdelsreglen i KSL § 33 C, stk. 1, er opfyldt, idet den erhvervsmæssige anvendelse (landbrug) udgør 51,67 pct. af den sammenlagte ejendomsværdi. Den resterende del af den sammenlagte ejendomsværdi kan henføres til 9 udlejede boliger, som ikke anses for erhvervsmæssig virksomhed, samt til stuehuset, der bliver beboet af overdrageren.

Gavemodtageren kan således succedere i flere aktiver end dem, der er berettiget til nedsat gaveafgift.

³⁵ KSL § 33 C, stk. 1, 4.pkt.

³⁶ Side 9 i høringsskemaet i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

³⁷ SKM2012.524 LSR. Ved beregningen af, om et bo falder over eller under beløbsgrænsen for skattepligtige boer, jf. dødsboscattelovens § 6, stk. 1, skal efterlevende ægtefælles boslod ikke medregnes. Dette på trods af, at den klare ordlyd i bemærkningerne foreskriver det modsatte.

³⁸ Side 9 i høringsskemaet i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

³⁹ Landbrugslovens § 9.

Eksempler på aktiver der, i forbindelse med succession af erhvervsvirksomhed, kan ske overdragelse af⁴⁰:

- Afskrivningsberettigede bygninger
- Maskiner, inventar og lignende driftsmidler
- Landbrugets husdyrbesætninger
- Betalingsrettigheder jf. afskrivningslovens § 40 C
- Goodwill
- Fast ejendom, når overdrageren driver næring med køb og salg
- Fast ejendom, hvor avancen beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven, og som indgår i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed
- Aktier og obligationer, når overdrageren driver næring med køb og salg
- Luftfartøjer
- Skibe
- Varelager, herunder landbrugets beholdninger.

Enkeltstående aktiver kan ikke overdrages med succession, medmindre de selvstændigt anses for at udgøre en erhvervsvirksomhed.

Hvis der ikke kan ske succession i eksempelvis en udlejningsejendom, så er aktivet ikke omfattet af nedsættelsen af gaveafgiften. Udlejningsejendomme kan ikke overdrages med skattemæssig succession, medmindre ejendommen benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug⁴¹.

Det betyder, at der kan være aktiver, der opfylder betingelsen for succession⁴², men samtidig ikke opfylder betingelserne for nedsat gaveafgift, og at der kan være aktiver, der ikke opfylder betingelsen for succession, men samtidig opfylder betingelsen for nedsat gaveafgift. Dette kan ikke udledes ved en ordlydsfortolkning af BAL § 23 a, stk.1., men kræver anvendelse af lovforarbejder for at tolke, hvordan reglerne skal forstås.

4.3.1 Arbejdstidskravet

Det konkrete formål med at indføre deltagelseskravet er at målrette afgiftsnedsættelsen til reelle erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed. For personligt ejede

⁴⁰ Den Juridiske vejledning 2018-1, C.C.6.7.2 Succession efter KSL § 33 C.

⁴¹ jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7.

⁴² SKM2012.148.SR. En landmand ønskede at overdrage sin landbrugsejendom helt eller delvist til sin søn, der siden 1998 havde forpagtet den dyrkbare landbrugsjord. Overdragelsen kunne tilrettelægges på flere måder: (1) overdragelse af hele landbrugsejendommen, (2) overdragelse af alene det dyrkbare jordareal på 49 ha samt driftsbygningerne eller (3) overdragelse af alene det dyrkbare jordareal uden driftsbygninger. Skatterådet bekræftede, at der ville kunne ske overdragelse med skattemæssig succession i alle tre tilfælde. Skatterådet tilsidesatte i den forbindelse SKATs opfattelse, at bortforpagtning kun kan anses som erhvervsmæssig virksomhed i relation til successionsadgangen, hvis der er tale om bortforpagtning til en anden end erhververen, så selve bortforpagtningsvirksomheden fortsættes efter overdragelsen. Heroverfor fandt Skatterådet, at bortforpagtning af landbrugsjord generelt må anses som en selvstændig virksomhed, der kan overdrages med skattemæssig succession, uanset at det er forpagteren, der er erhverver.

virksomheder skal gavegiveren eller dennes nærtstående mindst 1 år af ejertiden have deltaget i virksomhedens drift i et ikke uvæsentligt omfang i personligt ejede virksomheder⁴³. Det er således ikke nogen betingelse, at det er gavegiver selv, der opfylder arbejdstidskravet.

Der er altså krav om et års aktiv deltagelse i et ikke uvæsentligt omfang, hvilket i denne sammenhæng vil blive forstået som et direkte arbejdstidskrav i virksomheden, der overdrages.

Kravet kan opfyldes på et hvilket som helst tidspunkt i ejertiden. Der stilles således ikke krav om deltagelse i året forud for overdragelsen⁴⁴.

Kravet om deltagelse i driften af en personligt ejet virksomhed kan opfyldes af gavegivers nærtstående, dvs. personer inden for den nære familie. Som nærtstående anses ægtefællen og den i BAL § 22, stk. 1 og 2 anførte personkreds, dvs. bedsteforældre, forældre, børn, svigerbørn og børnebørn m.fl. Endvidere medregnes søskende og deres børn. Kravet om 1 års aktiv deltagelse skal opfyldes selvstændigt af enten ejeren eller én af de anførte nære pårørende i en sammenhængende periode på mindst 1 år⁴⁵.

En ordlydsfortolkning af BAL § 23 a, stk. 2 nr. 2: *"...mindst 1 år af gavegivers ejertid...."* vil betyde, at der skal være aktiv deltagelse i et ikke uvæsentligt omfang i mindst 1 år, og at det skal være opfyldt i gavegivers ejertid enten af gavegiver eller dennes nærtstående. Det vil sige, at der i ejertiden skal være aktiv deltagelse i et ikke uvæsentligt omfang svarende til mindst et år. Der stilles i lovteksten ikke krav om, at det skal være en sammenhængende periode eller om det må bestå af flere perioder, som sammenlagt udgør mindst et år.

"Mindst 1 år" bliver i bemærkninger til lovforslaget til: *"en sammenhængende periode på mindst 1 år"*. Dette er en stramning i forhold til loven.

Dette vil betyde, at en sammenhængende periode på mindst 1 år skal forstås, som 12 måneder med personlig arbejdsindsats på mindst 50 timer om måneden. Vil det betyde, at en sæsonbetonet virksomhed ikke vil være omfattet af nedsat gaveafgift, da deres arbejdsindsats ikke udgøre en sammenhængende periode men kun sæsonbetonet arbejdsindsats?

Til vurdering af deltagelse i virksomhedens drift i et ikke uvæsentligt omfang, anvendes den samme praksis som efter anpartsreglerne i personskatteloven⁴⁶, hvor den personlige arbejdsindsats på 50 timer månedligt anses som væsentligt⁴⁷. Som vejledende norm for arbejdsindsatsen efter anpartsreglerne i personskatteloven henvises der til pkt. 33 i cirkulære nr. 166 af 29. oktober 1984 til investeringsfondsloven, hvor den vejledende norm om arbejdsindsatsen udgør mindst 50 timer om måneden. Endvidere fremgår det af cirkulæret "Er der tale om en sæsonbetonet virksomhed, der kun er i drift f.eks. 3 måneder om året, vil den skattepligtige opfylde kravet om en ikke uvæsentlig arbejdsindsats, såfremt arbejdsindsatsen er på mindst 50 timer månedligt i de 3 måneder, sæsonen varer, i alt 150 timer."

⁴³ BAL § 23 a, stk. 2, nr. 2.

⁴⁴ Side 6 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁴⁵ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁴⁶ Jf. personskatteloven § 4, stk. 1 nr. 11.

⁴⁷ SR.1993.275. Ved afgørelsen af, om den skattepligtige i væsentligt omfang *deltager i virksomhedens drift*, anvendes praksis efter investeringsfondsloven og etableringskontoloven. Som vejledende norm anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt for at være en væsentlig arbejdsindsats.

En kendelse fra Landsskatteretten 641-1854-0041 fra 1996 (vedhæftet som bilag) omhandler en deltidslandmand, som havde opgjort arbejdstidsforbruget til 63 timer i foråret og 39 timer i sommeren og efteråret. Landsskatteretten fandt, at den fornødne arbejdsindsats var opfyldt i de måneder, hvor markarbejdet var påkrævet, og dermed var arbejdstidskravet opfyldt i etableringskontoloven § 5, stk. 2. Dette betyder, at sæsonbetonet virksomhed kan være omfattet af reglerne ved at opfylde den personlige arbejdsindsats på 50 timer om måneden i sæson.

Kravet om aktiv deltagelse skal relatere sig til den virksomhed, der overdrages⁴⁸. Det er ikke ualmindeligt, at personligt ejede landbrugsvirksomheder består af flere ejendomme eller driftsgrene, som kan fungere selvstændigt uafhængigt af hinanden. For eksempel kan en del af en samlet landbrugsvirksomhed overdrages med succession uafhængigt af landbruget⁴⁹.

Det vil ikke være muligt at opfylde arbejdstidskravet på en udskilt virksomhed, der tidligere har været drevet integreret i overdragerens samlede virksomhed. Oftest vil produktionen være så integreret med hinanden, at det ikke vil være muligt at opgøre arbejdstidskravet for hver enkel driftsgren eller ejendom. I praksis vil det kunne indebære, at virksomheder, der udskilles ved overdragelse, ikke vil kunne opnå nedsat gaveafgift.

Vil fortolkningsbidrag fra formålsbetragtninger give et anderledes svar på arbejdstidskravet på en udskilt virksomhed?

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til L 183 (2016/17), at det overordnede formål med reglerne om nedsat gaveafgift er at *”styrke rammevilkårene for generationsskifte af familieejede virksomheder ved at mindske behovet for at trække likviditet ud af virksomhederne”*.

Dette formål svarer til formålet bag indførelsen af lovreglerne om skattemæssig succession i 1988⁵⁰. Dette taler for, at der skal beregnes nedsat gaveafgift i alle tilfælde, hvor der er adgang til skattemæssig succession.

Det konkrete formål med at indføre deltagelseskravet er, at målrette afgiftsnedsættelsen til reelle erhvervsvirksomheder i modsætning til passiv kapitalanbringelse.

Sammenfatning af ovennævnte formål vil medføre, at arbejdstidskravet er målrettet reelle virksomheder, og at der skal beregnes nedsat gaveafgift i de tilfælde, hvor virksomheden er

⁴⁸ BAL § 23 a, stk. 2, nr. 2.

⁴⁹ TfS 2000,661 Skatteyder overdrog pr. 1. maj 1996 fra sin landbrugsvirksomhed samtlige salgs- og jordbeholdninger til værdier på hhv. 737.000 kr. og 650.000 kr. til sin søn, og det aftaltes, at overdragelsen skulle ske med succession. Samtidig med overdragelsen af salgs- og jordbeholdninger bortforpagtede skatteyder sine to landbrugsejendomme med tilhørende maskiner mv. til sønnen. I forbindelse med overdragelsen blev givet en gave på kr. 600.000, men told og skatteregionen afslog en anmodning fra skatteyderens revisor om beregning af passivpost vedrørende jordbeholdningen. Landsretten fandt, at A's planteavlsvirksomhed ophørte ved overdragelsen af salgs- og jordbeholdningerne til sønnen og den samtidige bortforpagtning af ejendommene med tilhørende maskiner mv. til ham, idet sønnen herefter drev selvstændig virksomhed baseret på de erhvervede beholdninger, de to forpagtede ejendomme og et tilkøbt areal. Under disse omstændigheder var overdragelsen af salgs- og jordbeholdningerne i kombination med de etablerede forpagtningsforhold en virksomhedsoverdragelse omfattet af KSL § 33 C, uanset at kerneområdet for KSL § 33 C efter bestemmelsens forarbejder er overdragelse af samtlige en virksomheds aktiver eller en ideel andel heraf.

⁵⁰ Lov nr. 763 af 14/12 1988.

omfattet af reglerne om succession, men hvor virksomheden ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse.

Endvidere vil fortolkningen betyde, at arbejdstidskravet retter sig til den samlede landbrugsvirksomhed, hvor den overdragne virksomhed er udskilt fra overdragerens samlede virksomhed. Denne fortolkning kunne med fordel afklares ved et bindende svar til SKAT.

4.3.2 Hvornår foreligger der én eller flere virksomheder?

Eksempelvis kan en landbrugsvirksomhed bestå både af en traditionel landbrugsvirksomhed og en maskinstationsvirksomhed. Disse vil kunne overdrages uafhængigt af hinanden, og kunne hver især være omfattet af afgiftsnedsættelsen, såfremt de opfylder betingelserne for ejertid og arbejdstidskravet, som tidligere beskrevet i afsnit 4.2.4 og 4.3.1. De vil altså blive anset for at være to virksomheder.

Hvis ejeren og dennes nærtstående ikke opfylder deltagelseskravet i maskinstationsvirksomheden, vil denne ikke være omfattet af nedsat gaveafgift⁵¹.

Med baggrund i ovennævnte opstår spørgsmålet, hvornår foreligger der én eller flere virksomheder?

I svar på spørgsmål 27 eksempel 6 til FSR, hvor spørgsmålet lyder: *"Hansen ejer to landbrug ('stor gård A' og 'lille gård B') Ingen af gårdene er bortforpagtede. Det antages, at ejeren igennem hele ejertiden har haft en månedlig arbejdsindsats på 200 timer vedr. 'Stor gård A' og ca. 40 timer vedr. 'lille gård B'".*

Vil overdragelse af de to gårde, enkeltvis eller samlet, kunne ske med nedsat afgiftssats?

Skatteministerens svar er: *"Kravet om aktiv deltagelse skal være opfyldt i hver enkelt virksomhed. Hvorvidt der foreligger én eller flere virksomheder skal afgøres efter skattemæssig praksis herom. Kravet om arbejdsindsatsen udgør som udgangspunkt 50 timer ugentligt svarende til anpartsreglerne, således at praksis i henhold til disse regler ligeledes finder anvendelse."*

Jeg antager, at skatteministeren mener 50 timer månedligt i stedet for 50 timer ugentligt.

Hvad er praksis for, om der foreligger én eller flere virksomheder?

I svar på spørgsmål 11 side 5 til Landbrug & Fødevarer og SEGES omhandler afgrænsning af virksomheden, hvor der anmodes om at følgende bekræftes:

"1) Der tages udelukkende udgangspunkt i opdelingen i seneste regnskab, når der skal afgøres, om der er tale om én eller flere virksomheder.

2) Arbejdstidskravet anses for opfyldt både i relation til fx overdragelse af en vindmølle og overdragelse af fx et landbrug, hvor der efter praksis anses for at være tale om en virksomhed efter

⁵¹ Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 10, endeligt svar på spørgsmål 27 til FSR.

praksis til personskatteloven, jf. Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/02-4292-00274 af 21. januar 2003, og hvor arbejdet derfor kan udføres primært i landbruget.”

Skatteministerens kommentarer er følgende: *”Til pkt. 1) bemærkes, at afgrænsningen skal afgøres efter de almindelige skattemæssige kriterier for, om der er tale om én eller flere virksomheder. Hvis overdragelsen anses for at udgøre én virksomhed, skal spørgsmålet om, hvorvidt arbejdstidskravet er opfyldt, jf. pkt. 2) vurderes samlet for hele virksomheden.”*

Svaret fra skatteministeren er en form for ikke svar og giver ingen anvisninger på, hvornår der foreligger én eller flere virksomheder, men dette skal afgøres efter skattemæssig praksis herom og efter de almindelige skattemæssige kriterier. Svaret er ikke særlig konkret, hvilket levner mulighed for forskellige fortolkninger af problemstillingen. Men er det hensigtsmæssigt? Vil det betyde, at hvis en maskinstation anses for at være en selvstændig virksomhed, og som opfylder kravet til succession, aktiv virksomhed og ejertid, men mangler at opfylde arbejdstidskravet, ikke vil være omfattet af nedsat gaveafgift? Svaret må være et ja.

Hvis virksomheden består af vidt forskellige aktiviteter, såsom almindeligt landbrugsdrift og maskinstationsvirksomhed, kan det dog udledes, at der er tale om to virksomheder. Dette er i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse 13-0166859 af 4. februar 2014, hvor en maskinstation ikke blev anset for at være en integreret del af landbrugsvirksomheden.

Til vurdering om der er én eller flere virksomheder, lægges der vægt på, om skatteyder driver ensartede virksomheder, samt om virksomheden har fælles regnskabsføring, administration, og indkøb⁵².

Karakteristika for flere virksomheder er, at de ikke ligner hinanden, at de har en selvstændig regnskabsføring, samt at der opgøres en driftsmiddelsaldo for hver virksomhed⁵³. Såfremt at der er flere virksomheder, og en af dem overdrages, så skal der opgøres en fortjeneste eller tab på denne⁵⁴.

Et landbrug og en 750KW vindmølle anses i SKM2013.658.SR ikke som én samlet virksomhed, og fortjenesten ved salg af møllen kan dermed ikke fradrages i driftsmiddelsaldoen i landbrugsvirksomheden⁵⁵. Det er SKATs opfattelse, at en landbrugsvirksomhed og vindmølle drift ikke kan anses for ensartede virksomheder, og netop derfor vurderes de til ikke at være en samlet virksomhed.

Endvidere foreligger der to ældre kendelser angående landbrug og vindmøller, hvor arbejdstidskravet anses for at være opfyldt. I den første kendelse anses disse for at være en erhvervsmæssig enhed og i den sidste for en samlet virksomhed.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelse SKM.2001.207.LSR, at skatteyder og dennes ægtefælle hver ejede en landbrugsejendom med hver sin vindmølle. Landbrugsdriften og driften af ægtefællens erhvervsmæssig anvendte vindmølle ansås som en erhvervsmæssig enhed og dermed var arbejdstidskravet opfyldt efter dagældende regler i investeringsfondsloven § 3 A, stk. 3⁵⁶.

⁵² Den Juridiske vejledning 2018-1 afsnit C.C.2.4.2.4.3.3. Salg eller ophør af virksomhed.

⁵³ Afskrivningslovens § 5.

⁵⁴ Afskrivningslovens § 9.

⁵⁵ Den Juridiske vejledning 2018-1 afsnit C.C.6.3. Ophør med erhvervsvirksomhed.

⁵⁶ Investeringsfondsloven. LBKG nr. 933 af 24. oktober 1996.

Det samme gjorde sig gældende i Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/02-4291-00274 af 21. januar 2003. I spørgsmål 2 af ovennævnte bindende svar blev der forespurgt, om investeringen i en anpart i en havvindmølle kunne anses som en integreret del af landbrugsvirksomheden, således at anparten i havvindmøllen og landbrugsvirksomheden kunne anses som én virksomhed⁵⁷. Det forventedes, at havvindmøllen ville have en årsproduktion på 7.700.000 kWh, og at skatteydere andel heraf ville være ca. 1.900.000 kWh, mens strømforbruget i skatteydere virksomhed ikke ville overstige 100.000 kWh pr. år. Da havvindmøllens forventede strømproduktion mindst ville dække strømforbruget i den allerede eksisterende virksomhed, antages der at være en forbindelse mellem havvindmøllens strømproduktion og strømforbruget i landbrugsvirksomheden, og dermed kan landbrugsvirksomheden og deltagelsen i havvindmøllevirksomheden anses for én samlet virksomhed.

Hermed kan udledes, at den seneste afgørelse fra Skatterådet ændrer praksis på landbrugsejendom og vindmølledrift fra tidligere at været en erhvervsmæssig enhed til nu at være to selvstændige virksomheder, der hver især skal opfylde kravene til nedsat gaveafgift.

Endvidere foreligger der en række afgørelser omkring ikke erhvervsmæssige virksomheder (hobby), hvor der laves en opsplitning af driftsgrene indenfor landbrugsvirksomheden. En skovbrugsvirksomhed blev efter en afgørelse i landsskatteretten 13-6455417 af 10. marts 2015, defineret som en selvstændig driftsgren, der skulle bedømmes isoleret fra udlejningsvirksomheden. Landsskatteretten fandt ikke, at skovbrugsvirksomheden med 12 ha fredskov kunne anses for erhvervsmæssig virksomhed. Ejendommen var vurderet som en landbrugsejendom, og bestod af 12 ha fredskov og udleje af ca. 1 ha jord samt udleje af nogle af ejendommens driftsbygninger⁵⁸. Det ses ofte, at udlejning ikke anses som en integreret del af landbrugsvirksomheden, men vurderes som en selvstændig virksomhed⁵⁹.

Aktivitet med udlejning af fast ejendom og salg af biler m.m. blev i SKM2017.282.LSR anset for at være to selvstændige virksomheder med hver deres resultat.

Det kan udledes af praksis, at hvis driftsgrenene ikke er integrerede med hinanden, så er der tale om to virksomheder, og hvis driftsgrenene/virksomhederne derimod er integrerede med hinanden, anses set som én virksomhed.

4.3.3 Kan en personligt ejet virksomhed skifte karakter i ejertiden?

Selvom der kan succederes i bortforpagtede landbrugs- og skovejendomme mv., så skal forudgående aktiv deltagelse i virksomheden være opfyldt, før ejendommen kan overdrages med nedsat afgift.

⁵⁷ Se bilag. Notat fra SEGES side 11, (SKATM-2017-00-06).

⁵⁸ Journalnr. 13-6455417 af 10. marts 2015 findes i afgørelsesdatabase for Landsskatteretten og Skatterådet.

⁵⁹ SKM2014.112.LSR "Efter en konkret vurdering på baggrund af det oplyste samt omfanget af forpagtningen, er det Landsskatterettens opfattelse, at forpagtningen skal udskilles fra klagerens landbrug med hesteavl, da forpagtningen ikke anses for at være en integreret del af den øvrige landbrugsvirksomhed. Vurderingen af landbrugsdriften skal således ikke omfatte forpagtningen."

Er der en problemstilling i, at en personligt ejet virksomhed kan skifte karakter i ejertiden og gå fra aktiv virksomhed til passiv virksomhed? Baggrunden for spørgsmålet er, at en del af landbrugsvirksomhederne starter som aktive (reelle) virksomheder med opfyldelse af arbejdstidskravet, og senere overgår til bortforpagtning af landbrugsvirksomheden uden opfyldelse af arbejdstidskravet. Landbrugsvirksomheden vil altså skifte fra en produktionsorienteret branchekode til en branchekode med udlejning af fast ejendom. Så reelt er det ikke den samme virksomhed fra start til slut, og vil dette have betydning for overdragelse med nedsat gaveafgift?

På side 6 i høringssvar i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17) fremgår følgende *”Det kan bekræftes, at kravet om aktiv deltagelse relaterer sig til den virksomhed, der overdrages”*. Ud fra en ordlydsfortolkning taler det for, at aktiv deltagelse skal relateres til den nuværende virksomhed, der overdrages, og dermed opfyldes betingelserne ikke for nedsat gaveafgift.

Dette er en stramning i forhold til kravet om aktiv deltagelse forud for overdragelsen, som kan være opfyldt på et hvilket som tidspunkt i ejertiden. Hvorvidt denne fortolkning vil blive gældende, er selvfølgelig usikkert.

Man kan derfor frygte, at det kan være et problem, at virksomheden undervejs skifter karakter fra tidligere at have opfyldt arbejdstidskravet, og til ikke længere at opfylde kravet, når der henses til, at aktiv deltagelse skal relateres til den nuværende virksomhed.

Det vil være tilrådeligt, at få afklaret spørgsmålet ved et bindende svar fra SKAT.

Den modsatte situation kunne også opstå, hvor en virksomhed tidligere ikke opfyldte betingelserne til arbejdstidskravet, men skifter karakter til at opfylde arbejdstidskravet ”i et ikke uvæsentligt omfang”.

4.3.4 Hvad er ikke omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen?

Der er en række aktiver, der er omfattet af KSL § 33 C, som ikke opfylder betingelserne efter BAL § 23 a med hensyn til nedsættelse af gaveafgiften, da det alene er den erhvervsmæssige anvendte del af et aktiv, der medregnes ved beregningen af den nedsatte gaveafgift⁶⁰. Der henvises til afsnit 4.3 personlig virksomhed for en nærmere gennemgang af disse aktiver.

I personligt ejede virksomheder findes aktiver, som ikke er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen på trods af, at de naturligt tilhører virksomheden. Et eksempel på disse aktiver kunne være indestående i pengeinstitut, som ikke anses for nødvendig driftskapital⁶¹, tilgodehavende, betalt depositum i lejemål, værdipapirer, andelskapital og driftsfonds indestående mv.

En del af ovenstående vil naturligt blive overdraget i forbindelse med generationsskifte af erhvervsvirksomheden.

Endvidere vil de ovennævnte aktiver være omfattet af virksomhedsskattelovens regler, hvor alle aktiver og passiver, der tilhører virksomheden, skal medtages i virksomhedsordningen⁶². Det er som

⁶⁰ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁶¹ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁶² VSO § 2. stk. 1.

hovedregel ikke muligt at holde dele af de erhvervsmæssige aktiver eller passiver uden for virksomhedsordningen⁶³.

Men når det omhandler nedsættelse af gaveafgiften, så begrænses det alene til den erhvervsmæssige del af KSL § 33 C, som aftalt i afsnit 4.3.

4.4 Generationsskifte af selskaber

I dette afsnit gennemgås regler, der specifikt vedrører selskaber.

Ved generationsskifte af selskaber er det den samme personkreds, der er omfattet af nedsat gaveafgift, som ved personlige virksomheder. Der henvises til afsnit 4.2.3.

I et generationsskifte af selskaber skal der være tale om aktier, der opfylder betingelserne for succession efter ABL § 34, stk. 1, 5 og 6. Der må ikke være tale om aktier i et selskab, hvis virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. Dog er det ikke et krav, at overdragelsen faktisk sker med succession, men blot betingelserne er til stede⁶⁴.

Endvidere er det ikke et krav, at overdragelsen skal medføre en gevinst, jævnfør afsnit 4.2.2⁶⁵. Det betyder, at afgiftsnedsættelsen også gælder i det tilfælde, hvor der konstateres et tab hos overdrageren, blot de øvrige betingelser for succession er opfyldt.

Det er en betingelse, at den enkelte overdragelse udgør mindst 1 % af aktie- eller anpartskapitalen, at aktierne m.v. ikke er udstedt af et investeringsselskab ifølge ABL § 19, og at der er tale om aktier i et selskab, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

4.4.1 Justering af pengetankreglen – passiv kapitalanbringelse

Ved justering af pengetankreglen i ABL § 34 indføres begrebet ”passiv kapitalanbringelse”.

Der er med virkning fra den 1. juli 2017 sket en justering af ABL § 34, stk. 1 nr. 3 og stk. 6, hvor der tidligere ikke kunne ske succession, hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el. lign.

ABL § 34 stk. 1 nr. 3 er blevet erstattet af ”..består af passiv kapitalanbringelse..” i stedet for ”..består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el. lign..”

Formålet med reglen i ABL § 34, stk. 6 er, at virksomheder som i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse ikke skal kunne generationsskiftes med succession, og derfor er disse selskaber ikke omfattet af nedsat gaveafgift. Adgangen til succession gælder kun for reelle erhvervsvirksomheder.

⁶³ SKM2015.489.SR. Hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at en privat bankkonto med skattemæssig virkning opdeles pr. 10. juni 2014 således, at alle hævn timer /indsætninger efter denne dato bogføres i spørgers virksomhed.

⁶⁴ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁶⁵ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå af passiv kapitalanbringelse, hvis mindst en af følgende betingelser er opfyldt. Mindst 50 % af virksomhedens indtægter stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. eller mindst 50 % af handelsværdien af selskabets sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el. lign enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår, mens indtjeningskriteriet måles på baggrund af et gennemsnit af de seneste 3 års regnskaber⁶⁶.

Ifølge bemærkninger til lovforslaget er formålet med "passiv kapitalanbringelse", at udvide området for, hvornår fast ejendom anses som pengetankaktiver⁶⁷. Efter de hidtil gældende regler var det som udgangspunkt alene fast ejendom, som blev udlejset, der blev anset som pengetankaktiver.

I bemærkninger til lovforslaget omtales, at ubebyggede byggegrunde og ejendomsprojekter fremover skal anses for at være pengetankaktiver og dermed passiv kapitalanbringelse.

Ændringen vil medføre, at flere aktiver vil blive omfattet af "passiv kapitalanbringelse"⁶⁸.

Selskabets kortfristede tilgodehavende fra salg af varer og tjenesteydelser samt kontantbeholdning der stammer fra forudbetalinger fra kunder, medregnes ikke til passiv kapitalanbringelse⁶⁹. Dette er en lempelse i forhold til tidligere regler.

Bortforpagtning af fast ejendom som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk.1 eller 7, anses ikke for passiv kapitalanbringelse.

4.4.2 Praxis om passiv kapitalanbringelse

Der foreligger, så vidt det kan ses, kun et bindende svar fra Skatterådet vedrørende passiv kapitalanbringelse. I SKM2018.113.SR besvarede Skatterådet, at aktiver der er omfattet af en leasingaftale ikke skal anses som passiv kapitalanbringelse i relation til pengetankreglen i ABL § 34, stk. 6, jf. stk. 1, nr. 3, samt at de betalinger som leasinggiver modtager fra leasingtager ikke skal anses som indtægter hidrørende fra passiv kapitalanbringelse i relation til pengetankreglen i ABL § 34, stk. 6, jf. stk. 1, nr. 3.

Skatterådet bekræftede: *"at driftsmidlerne omfattet af leasingaftalen ville ved en overdragelse med succession efter ABL § 34, og ikke skulle anses som en passiv kapitalanbringelse, da driftsmidlerne ikke kunne sidestilles med fast ejendom, kontanter eller værdipapirer. Hvad driftsmidlerne blev anvendt til var herefter irrelevant."*

I ovennævnte bindende svar var der henvist til SKM2014.261.SR., hvor Skatterådet bekræftede at, indtægter og værdien af udlejningsdriftsmidlerne ikke var finansielle indtægter/aktiver, og dermed ikke skulle betragtes som passiv kapitalanbringelse. Dermed skulle aktiverne medregnes som "ikke finansielle aktiver" ved opgørelsen af, om betingelserne i ABL § 34, stk. 6 var opfyldt.

⁶⁶ ABL § 34, stk. 6.

⁶⁷ Jf. bemærkningerne til § 2, nr. 3 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁶⁸ "Lettelse af generationsskifte" af Senior Tax Manager Karsten Gianelli, Grant Thornton. RR.8.2017.51.

⁶⁹ Side 16 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183(2016/17).

Heraf kan man udlede, at aktiver, der ikke er omfattet af fast ejendom, værdipapirer eller kontanter el. lign., ikke kan anses for at være "passiv kapitalanbringelse", uanset hvad aktivet er anvendt til.

4.4.3 Ejertidskrav og aktiv deltagelse før salg af aktierne

For nedsat gaveafgift er der for det første et krav om forudgående ejerskab, således at virksomheden skal være ejet direkte eller indirekte gennem et selskab i mindst et år før overdragelsen⁷⁰.

Ejertidskravet udelukker ikke nedsat gaveafgift ved virksomheder i selskabsform, der har været omstruktureret i perioden. Er det overdragede selskab f.eks. nystiftet ved spaltning (udspaltning af den aktive virksomhed til et nyt selskab), udelukker det ikke nedsat gaveafgift, at det nye selskab f.eks. har eksisteret i mindre end ét år. Det samme er gældende, hvis gave giver har omdannet en personlig ejet virksomhed til et selskab, hvis blot gavegivers samlede ejertid af virksomheden (som personligt ejet virksomhed eller gennem et selskab) opfylder betingelsen⁷¹.

Det har ingen betydning, om evt. gennemførte omstruktureringer er udført som skattefrie eller skattepligtige omstruktureringer⁷².

SKAT kan i særlige tilfælde se bort fra dispositioner op til overdragelsen, hvis disse har haft til hensigt at tilføre selskabet midler fra virksomhedsejernes øvrige formue, som f.eks. ved en kapitalforhøjelse i selskabet, uden at dette kan ses for erhvervsmæssigt begrundet⁷³. Der skal i disse tilfælde betales 15 % i gaveafgift. Se endvidere afsnit 4.2.4 hvor denne problemstilling er belyst.

Aktiv deltagelse i et selskab skal opfyldes af gave giver eller dennes nærtstående. Som gavegivers nærtstående anses gavegivers ægtefælle, søskende, søskendebørn og den i BAL § 22, stk. 1 og 2, anførte personkreds.

Aktiv deltagelse kan ske i form af at have deltaget i ledelsen af det selskab, som gaveoverdrages.

Kravet om 1 års aktiv deltagelse kan opfyldes på et hvilket som helst tidspunkt i ejertiden, og der stilles ikke krav om deltagelse forud for overdragelsen, som beskrevet i afsnit 4.2⁷⁴.

4.4.4 Tilførte midler fra selskabsejers private formue

Det fremgår af lovbemærkningerne, at hvis der op til overdragelsen er tilført selskabet midler fra selskabsejers private formue, som f.eks. ved en kapitaludvidelse i selskabet, uden at dette kan

⁷⁰ BAL § 23a, stk. 2.

⁷¹ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁷² Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 9, endeligt svar på spørgsmål 27 til FSR.

⁷³ Side 27 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁷⁴ Side 7 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

anses for erhvervsmæssig begrundet, skal der betales 15% i gaveafgift⁷⁵. De 15% betales af den del af gaven, der kan henføres til tilførte midler fra selskabsejerens private formue⁷⁶.

Spørgsmålet er, hvad er tidshorisonten ”op til overdragelsen”?

Lovforarbejder giver ingen svar herpå, men da der tales om et års ejertid, kan der formodentlig ses bort fra dispositioner, der er mere end et år gamle.

I tilfælde med landbrugsejendom vil følgende spørgsmål opstå: Vil et privat beboet stuehus til landbrugsejendommen⁷⁷, der medtages i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse, blive anset som tilførte midler fra selskabsejers private formue? Efter VOL § 2, stk. 2 nr. 2 kan en blandet benyttet ejendom indgå eller holdes uden for virksomhedsomdannelsen. Det vil sige, at stuehus til en landbrugsejendom kan indgå i en skattefri virksomhedsomdannelse, og skatteyder vil herefter få et personligt tilgodehavende i form af et ”stiftertilgodehavende” i selskabet⁷⁸. Derfor anses det ikke for tilførsel af aktiver fra skatteydere private formue, da stuehuset er ombyttet til et stiftertilgodehavende.

4.5 Beregning af gaveafgiften

Gaveafgiftspligten af gaver indtræder ved modtagelsen af gaven. Der er dog et afgiftsfrit grundbeløb (64.300 kr. i 2018). Inden beregning af gaveafgiften skal der opgøres et gaveafgiftsgrundlag. Der vil ved overdragelse af erhvervsvirksomheder fremover ofte være to gaveafgiftsgrundlag, et for nedsat gaveafgift og et for almindelig gaveafgift. Der skal foretages en fordeling af gældsposter og forpligtelser mellem de to gaveafgiftsgrundlag.

Ved overdragelse af aktier i et kapitalselskab vil der ofte kun være et gaveafgiftsgrundlag.

Såfremt der i overdragelsen bliver udstedt et anfordringsgældsbrev fragår dette i afgiftsgrundlaget. Hvis der sker overdragelse af flere virksomheder, f.eks. en med nedsat afgift og en udlejningsejendom, hvor der skal betales fuld afgift, må parterne frit kunne aftale, hvorledes anfordringsgældsbrevet skal fordeles mellem de to virksomheder⁷⁹. Det er en forudsætning, at der er sket en opdeling af berigtigelsen af købet af virksomhederne, således at det tydeligt fremgår, hvor gaven hører til.

Hvis parterne ikke har foretaget fordeling af anfordringsgældsbrevet mellem de to virksomheder, må det antages, at der skal ske en forholdsmæssig fordeling.

Ligeledes skal den kontante betaling vurderes på samme måde som et anfordringsgældsbrev.

⁷⁵ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁷⁶ Skatteudvalget 2016-17, L 183, endeligt svar på spørgsmål 22.

⁷⁷ SKM2001.638.LR. Ligningsrådet gav tilladelse til medoverdragelse af privat ejerboligdel i en blandet ejendom ved skattefri virksomhedsomdannelse.

⁷⁸ SKM2009.481 VLR. Den private del af ejendommen var ikke en del af virksomheden, derfor kunne der ydes et stiftertilgodehavende.

⁷⁹ Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 3, endeligt svar på spørgsmål 11 til SEGES.

Anbefalingen vil være, at hvis der er to virksomheder, som er henholdsvis aktiv og passiv, at der laves to overdragelsesaftaler, således at gaven bliver mindst muligt i den passive virksomhed. Et eksempel på beregning af gaveafgift ved to overdragelser kan ses i afsnit 6.3.

Hvis fordelingen af aktiver og passiver mellem de to afgiftsgrundlag medfører, at det ene afgiftsgrundlag bliver negativt, modregnes den negative værdi i det andet positive afgiftsgrundlag. Såfremt overdragelsen består af en gave, hvoraf der skal betales almindeligt gaveafgift på 15 %, og en gave, hvoraf der skal betales nedsat gaveafgift, skal der foretages en fordeling af grundbeløbet, hvis summen af gaverne overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet fordeles forholdsmæssigt mellem gaverne⁸⁰. Hvis der tidligere på året er givet gave, vil den del af grundbeløbet efter BAL § 22 blive brugt ved denne gave. Det vil være muligt, at opnå en mindre fordel ved først, at give en kontant gave svarende til grundbeløbet og så senere på året overdrage virksomheden.

Hvis gavegiver ikke har afkom, kan gavegivers søskende og disses børn og børnebørn blive omfattet af reglerne om nedsat gaveafgift⁸¹.

Gaveafgift, som gavegiver betaler for gavemodtageren er afgiftsfri for modtageren⁸². Den reelle afgift for gaver til børn bliver dermed lavere.

Gavegiver og gavemodtager skal senest den 1. maj i året efter gaveoverdragelsen indgive anmeldelse om gaven og den afgiftspligtige værdi til SKAT⁸³. Den beregnede gaveafgift skal indbetales samtidig med indgivelsen af gaveanmeldelsen, også selvom gaveanmeldelsen indsendes inden den 1. maj i året efter gaveoverdragelsen⁸⁴.

Den betalte tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt i forbindelse med ejendomsoverdragelsen kan fratrækkes i gaveafgiften⁸⁵. Dog kan den faste beløb på 1.660 kr. ikke fratrækkes i gaveafgiften⁸⁶. Denne regel gælder ved overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvist i gavegivers eller dennes samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som efter overdragelsen anvendes helt eller delvist i modtagerens eller dennes samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Reglen finder ikke anvendelse, hvis gavegivers eller gavemodtagers virksomhed består i udlejning af fast ejendom. Bortforpagtning af fast ejendom som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk.1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke for virksomhed ved udlejning af fast ejendom⁸⁷.

Der har i ejendomsoverdragelse ofte været ydet en gave, hvor gaveafgiften har svaret til tinglysningsafgiften, og det har herved været muligt at yde en "gratis" gave. I forbindelse med nedsættelse af gaveafgiften er det muligt, at yde en væsentlig større gave. Eksempelvis vil det i 2020 være muligt at yde en gave, der er tre gange større end i 2015.

⁸⁰ BAL § 23 a, stk. 3.

⁸¹ BAL § 23 a, stk. 1.

⁸² BAL § 24, stk. 5.

⁸³ BAL § 26, stk. 1, 2 pkt.

⁸⁴ BAL § 30, stk. 1.

⁸⁵ Tinglysningsafgiftsloven § 4.

⁸⁶ BAL § 29, stk. 2.

⁸⁷ BAL § 29, stk. 2.

Eksempel 4

	2015	2020
Gave	300.000	900.000
Gaveafgiftssats	15 %	
Nedsat gaveafgiftssats		5 %
I alt gaveafgift	45.000	45.000
Betalt tinglysningsafgift	<u>- 45.000</u>	<u>- 45.000</u>
Gaveafgift at betale	0	0

Tabel 4. Nedsættelse af gaveafgiften medfører større gave i forhold til tinglysningsafgiften. (egen tilvirkning)

Sker overdragelsen af aktivet med succession, skal der beregnes en passivpost. Passivposten er et udtryk for en kompensation for den latente skat, der er tilknyttet aktivet, som erhververen succederer i⁸⁸. Passivposten modregnes i gaven og med indførslen af nedsættelse af gaveafgiften, skal der tages stilling til, om passivposten vedrører nedsat gaveafgift eller ej⁸⁹. Det er alene passivposten vedrørende succession i aktiver, der indgår i virksomheden, der skal reducere afgiftsgrundlaget i forhold til den nedsatte afgift⁹⁰.

Succederes der i konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen, vil en passivpost vedrørende denne også skulle fragå i beregningsgrundlaget for den nedsatte afgift.

4.6 Delkonklusion

Gennem analyse af lovregler og lovforarbejder er der dannet et overblik over, hvilke områder af reglerne der er henholdsvis ens og forskellige ved overdragelse af personligt ejede virksomheder og kapitalselskaber.

Nedsættelse af gaveafgiften vedrører virksomheder og aktier, der overdrages med skattemæssig succession. Det fremgår af lovbemærkninger, at det ikke er et krav, at successionsreglerne anvendes, samt at det ikke er en betingelse, at overdragelsen skal medføre en gevinst. Ovennævnte to punkter burde have været skrevet ind i loven frem for at være omtalt i lovbemærkninger.

Det er den samme personkreds, der kan anvende successionsreglerne, og som er omfattet af den nedsatte gaveafgift. Endvidere kræves et års ejertid fra gaveoverdrageren inden overdragelsen, og i bemærkninger til loven fremgår det, at SKAT i særlige tilfælde kan se bort for dispositioner op til overdragelsen, hvis disse ikke er erhvervsmæssigt begrundet. Dette vil kunne skabe en usikkerhed for gavegiver.

⁸⁸ KSL § 33 d.

⁸⁹ BAL § 28 stk. 1.

⁹⁰ Skatteudvalget 2016-17, L 183 side 6, endeligt svar på spørgsmål 11 til SEGES.

Modtageren af gaven skal opretholde det fulde ejerskab af aktierne eller virksomheden i tre år, og hvis ejerskabet ikke opretholdes skal en forholdsmæssig andel af den nedsatte gaveafgift tilbagebetales.

Får overdrageren et tab ved salget af aktien eller virksomheden og kan tabet udnyttes i den skattepligtige indkomst, så skal skatteværdien af underskuddet formindskes med den sparede gaveafgift på aktivet med tab.

Endvidere har analysen tydeliggjort en væsentlig forskel mellem arbejdstidskravet og deltagelseskrauet, som er gældende for overdragelse af henholdsvis personligt ejet virksomhed og kapitalselskab. Forskellen ligger i, at arbejdstidskravet ifølge lovbemærkninger er 50 timer pr. måned, hvorimod deltagelseskrauet er lempeligere at opfylde grundet deltagelse i ledelsen af selskabet uden defineret timetal. Såfremt den personligt ejede virksomhed består af flere virksomheder, da skal arbejdstidskravet opfyldes i hver enkel virksomhed, hvilket fremgår af bemærkninger til loven. En virksomhed der er udskilt fra en samlet virksomhed, vil antageligt have problemer med at opfylde arbejdstidskravet, med mindre at reglerne kan tolkes som arbejdstidskravet værende opfyldt af den samlede virksomhed. Henset til formålet med loven burde det være muligt at få nedsat gaveafgift ved overdragelse af udskilt virksomhed.

Praksis på virksomheder bestående af flere virksomheder viser, at jo mere forskellige virksomhederne er, jo oftere anses de som to uafhængige virksomheder, hvorimod ensartede virksomheder anses for at udgøre én virksomhed.

Arbejdstidskravet skal relateres til den nuværende virksomhed, og det vil kunne medføre at arbejdstidskravet ikke kan opretholdes, hvis landbrugsvirksomheden overgår fra aktiv drift til passiv drift i form af forpagtning.

I kapitalselskaber er der indført et nyt begreb "passiv kapitalanbringelse", hvilket betyder, at der ikke kan ske succession i aktierne, hvis selskabet ikke i overvejende grad består af "passiv kapitalanbringelse". Definitionen på "passiv kapitalanbringelse" er udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el. lign.

Muligheden for nedsat gaveafgift mistes ikke, hvis selskabet har været omstruktureret eller omdannet i perioden op til overdragelsen, så længe at den samlede ejertid udgør et år.

Ved beregning af gaveafgiften skal opmærksomheden henledes på, at der i mange tilfælde skal opgøres to gaveafgiftsgrundlag på henholdsvis 7% og 15%, og at det ikke er ligegyldigt, hvordan gæld og forpligtelser fordeles mellem de to gaveafgiftsgrundlag. Indførelsen af den nedsatte gaveafgift vil medføre, at der kan ydes en større gave i forhold til den betalte tinglysningsafgift.

Ved gennemgang af lovreglerne og lovforarbejderne er der konstateret, at der i lovforarbejder er omtalt punkter, som ikke kan udledes af loven. Her kan nævnes, 1. at det ikke er et krav at succession anvendes, 2. at det ikke er en betingelse for nedsat gaveafgift, at overdragelsen skal medføre gevinst, og 3. at der kan ses bort fra dispositioner forud for overdragelsen.

Det er betænkeligt, at man skal læse lovforarbejder for at få definitionen på arbejdsindsatsen af "i et ikke uvæsentligt omfang", og som samtidig henviser til gammel praksis på området.

Grundet strukturen i de to virksomhedsformer er det min opfattelse, at det ikke er muligt at indføre ensartede fællesregler.

5 Beskrivelse af forskellighed ved overdragelse af personligt ejede virksomheder og virksomheder i selskabsform

5.1 Indledning

Ved gennemgang af lovreglerne og lovforarbejderne er der konstateret en forskellighed, mellem overdragelse af personligt ejede virksomheder og overdragelse af virksomheder i selskabsform.

En del af denne forskellighed opstår, da der er tale om to forskellige virksomhedsformer, nemlig den personlig ejet virksomhed og virksomheden i selskabsform.

I den personlig ejede virksomhed skal det enkelte aktiv opfylde betingelsen for nedsat gaveafgift, hvorimod ved virksomheder i selskabsform er det hele selskabet, som skal opfylde betingelsen om nedsat gaveafgift. Hvis selskabet i overvejende grad ikke består af passiv kapitalanbringelse, så kan overdragelsen ske med nedsat gaveafgift. Og dette er også gældende ved for eksempel, at 49% af aktiverne består af passiv kapitalanbringelse.

Forskelligheden forårsages også af, at den personlig ejede virksomhed skal opfylde betingelserne med hensyn til succession i KSL § 33 C, og den praksis der medfølger her, hvorimod virksomheder i selskabsform skal følge betingelserne med hensyn til succession i ABL § 34, og den medfølgende praksis.

5.2 Stuehuse til landbrugsejendom

I en erhvervsvirksomhed vurderes de enkelte elementer eller dele af virksomheden, om disse opfylder betingelserne for nedsættelse af gaveafgiften.

Stuehuse til landbrugsejendomme behandles forskelligt ved overdragelse af personligt ejede virksomheder og ved virksomheder i selskabsform. Ved overdragelse af en personligt ejet erhvervsvirksomhed er stuehuset, der anvendes som privat bolig, ikke omfattet af nedsat gaveafgift, da dette anses for at være omfattet af den private del af ejendommen, hvorimod de øvrige stuehuse til landbrugsejendomme anses for at være erhvervsmæssig virksomhed⁹¹. I selskaber anses stuehuse til landbrugsejendomme, som tilhørende den aktive del af virksomheden. Dette fremgår af SKM2016.233.SR, hvor skatterådet bekræfter, at to landbrugsejendomme i deres helhed skal medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter ABL § 34, stk. 1. nr. 3. Ved anvendelse af begrebet "i deres helhed" henvises til landbrugslovens § 9, "at en landbrugsejendom skal holdes forsynet med en passende beboelsesbygning."

Denne forskellighed favoriserer overdragelse af landbrugsejendomme via selskaber fremfor overdragelse som personlig ejet erhvervsvirksomhed.

⁹¹ Side 9 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

5.3 Udlejningsejendomme

Udlejningsejendomme opfylder ikke betingelserne til nedsat gaveafgift, da der ikke kan succederes i udlejningsejendomme⁹². I selskaber vil udlejningsejendomme blive betragtet som passiv kapitalanbringelse, men såfremt at den passive kapitalanbringelse udgør mindre end 50 %, så vil overdragelsen af kapitalselskab kunne medføre nedsat gaveafgift.

Så hvorvidt der er forskellighed mellem overdragelse af personligt ejede virksomheder og overdragelse af virksomheder i selskabsform afhænger af den passive kapitalanbringelse. Såfremt denne udgør mindre end 50%, vil overdragelse via kapitalselskaber være favoriseret.

5.4 Tabsbegrænsningsregel

Tabsbegrænsningsreglen medfører også en forskellighed, da der ved kapitalselskaber, kun overdrages aktier, hvorimod der i en erhvervsvirksomhed er flere aktiver, der overdrages. Når flere forskellige aktiver skal overdrages, er der flere muligheder for, at der kan opstå et tab.

Der er således en enklere beregning af gaveafgiften ved overdragelse af selskab med delvist gave fremfor en erhvervsvirksomhed, hvor der kan være flere forskellige aktiver til nedsat- eller 15% gaveafgift.

Risikoen for tab ved salg af et kapitalselskab forventes at være betydelig mindre end ved at have tab på aktiver i en erhvervsvirksomhed.

5.5 Deltagelseskravet contra arbejdstidskravet

Deltagelseskravet vedrører arbejdet i ledelsen eller bestyrelsen i et kapitalselskab, hvorimod arbejdstidskravet vedrører arbejdet i den personlige virksomhed.

I selskaber anses deltagelseskravet for at være lempeligere at opfylde, da der ikke er defineret et minimum time antal, men alene kræver en aktiv deltagelse i bestyrelsen eller direktionen.

Arbejdstidskravet er som udgangspunkt beskrevet som deltagelse i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang, hvilket er tolket til at være minimum 50 timer pr. måned pr. erhvervsvirksomhed. Hvis erhvervsvirksomheden kan deles op i flere selvstændige virksomheder, skal arbejdstidskravet være opfyldt i hver virksomhed.⁹³

I kapitalselskaber har det ingen betydning, at selskabet består af flere virksomheder, da deltagelseskravet vedrører arbejdet i ledelsen eller i bestyrelsen.

Deltagelseskravet får således i personligt ejede virksomheder en væsentlig betydning. I bemærkninger til lovforslaget gøres dette kvantitativt til en mindste arbejdsindsats på 50 timer

⁹² KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt.

⁹³ Side 6 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

månedligt, da deltagelseskravet bliver vurderet efter de samme regler som i anpartsreglerne i personskatteloven, hvor en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt anses som udgangspunkt værende væsentligt⁹⁴.

Dette står i modsætning til deltagelseskravet for kapitalselskaber, hvor der kun er krav om deltagelse i ledelsen af kapitalselskabet.

Denne forskellighed medfører, at en række familiedrevne virksomheder ikke bliver omfattet af nedsat gaveafgift, hvilket er det modsatte af formålet med loven.

5.6 Øvrige aktiver i personligt ejet virksomhed contra virksomhed i selskabsform

Øvrige aktiver omfatter aktiver, som ikke er omfattet af nedsat gaveafgift. I personlige virksomheder drejer dette sig om indestående i pengeinstitut, tilgodehavende, betalt depositum i lejemål, værdipapirer, andelskapital, driftsfonds indestående mv., i det omfang at de ikke anses for at være nødvendig driftskapital.

De samme aktiver vil i et selskab kunne anses for at være omfattet af den passive kapitalanbringelse. Hvis den passive kapitalanbringelse udgør mindre end 50%, vil dette ikke få betydning for nedsættelse af gaveafgiften, men vil betyde en favorisering af overdragelse af selskab fremfor personligt ejet virksomhed.

5.7 Bortforpagtning af landbrugsejendom

Har gavegiver i hele ejerperioden haft udlejet sin landbrugsejendom til sin søn, vil man ikke være omfattet af nedsat gaveafgift, da arbejdstidskravet ikke er opfyldt på noget tidspunkt i virksomheden⁹⁵.

Hvis den samme ejendom bortforpagtes af et selskab, og har selskabet ikke karakter af passiv kapitalanbringelse, vil overdragelsen være omfattet af nedsat gaveafgift, såfremt gavegiveren opfylder betingelserne om ejertid og deltagelseskravet. Dette fremgår af ABL § 34, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., at bortforpagtning af fast ejendom, der benyttes til landbrug i denne forbindelse ikke anses som udlejning af fast ejendom.

Årsagen til den forskellighed kommer af, at selskaber kun skal opfylde deltagelseskravet og ikke arbejdskravet som omtalt i forrige afsnit.

Denne problemstilling ses ikke omtalt i høringssvarene.

⁹⁴ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

⁹⁵ Side 6 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

Denne forskellighed favoriserer overdragelse af bortforpagtede landbrugsejendomme via selskaber fremfor overdragelse som erhvervsvirksomhed. Deltagelseskravet på et år skal dog opfyldes inden overdragelse af selskabet.

5.8 Delkonklusion

Ved gennemgang af overdragelse af personligt ejede virksomheder og af kapitalselskab kan det konstateres, at der kan være en besparelse i gaveafgiften ved overdragelse af et kapitalselskab.

Analysen viser, at et kapitalselskab kan indeholde aktiver, som ikke er omfattet af passiv kapitalanbringelse, men som i en personligt ejet virksomhed ikke vil være omfattet af nedsat gaveafgift. Dette drejer sig om stuehuse på landbrugsejendommene, samt bortforpagtning af landbrugsejendomme.

Derudover viser analysen også, at aktiver som ikke er omfattet af nedsat gaveafgift i en personligt ejet virksomhed, kan indgå i reglerne for passiv kapitalanbringelse i kapitalselskaber. Og såfremt at de passive kapitalanbringelser er mindre end 50% af alle aktiver, så er kapitalselskabet omfattet af reglerne om nedsat gaveafgift.

Deltagelseskravet vurderes forskelligt i de to virksomhedsformer, da deltagelseskravet i kapitalselskaber vil være nemmere at opfylde end arbejdstidskravet for den personligt ejede virksomhed, der skal opfylde et minimumskrav på 50 timer pr. måned. Det vil være hensigtsmæssigt, at deltagelseskravet er det samme for de to virksomhedsformer.

I analysen er der ikke fundet fordele ved overdragelse af personligt ejet virksomhed fremfor overdragelse af kapitalselskab.

Derfor kan der samlet set være en besparelse af gaveafgift ved overdragelse af et kapitalselskab fremfor overdragelse af den personligt ejede virksomhed.

6 Skatterådgivning før overdragelse af erhvervsvirksomhed

6.1 Indledning

Med indførelsen af de nye gaveafgiftsregler er der kommet endnu en faktor i skatterådgivningen forud for overdragelse af en erhvervsvirksomhed. Jo flere faktorer, der skal tages hensyn til, jo mere kompliceret bliver skatterådgivningen forud for generationsskiftet. Indførelsen af de nye gaveafgiftsregler hos sælger og køber, vil medføre yderligere skatterådgivning, således at reglerne udnyttes optimalt ved overdragelse af erhvervsvirksomheder. Målet er at optimere anvendelse af gaveafgiftsreglerne i generationsskiftet.

I de følgende afsnit tages der kun udgangspunkt i optimering af gaveafgiften.

Planlægning af overdragelse starter 2 til 5 år før generationsskiftet. I denne fase undersøges det om børnene vil overtage erhvervsvirksomheden, om der skal foretages investeringer, således at produktionsapparatet er trimmet, og om der er aktiver, der skal beholdes eller sælges til anden side.

Mellem 1 og 2 år før generationsskiftet beregnes de skattemæssige og gaveafgiftsmæssige konsekvenser af generationsskiftet, og derudfra foretages en vurdering af, hvilke muligheder der skal gøres brug af.

Et springende punkt vil være, om der er likviditet eller ikke til at betale gaveafgiften. I mange tilfælde vil der være tale om en fremrykning af betalingen af gaveafgiften, hvorimod det tidligere aftaltes, at "gaven" placeres som et gældsbevis, og dermed udskød betalingen af gaveafgiften. Fordelen ved et gældsbevis er, at det kan nedbringes over en årrække med gaver op til den afgiftsfri bundgrænse, samt at afgiften på den resterende del af gældsbeviset, der ikke afvikles i levende live, først forfalder til betaling ved opgørelse af gaveoverdragerens dødsbo.

Først undersøges det, om betingelserne for at være omfattet af nedsat gaveafgift er opfyldt. Herunder vurderes om aktierne eller virksomheden opfylder betingelserne for succession, om gavegiver har ejet virksomheden det seneste år før overdragelsen, og om gavegiver eller nærtstående i mindst et år i ejertiden har opfyldt deltagelseskravet.

6.2 Dispositioner forud for overdragelsen

Det fremgår af bemærkninger til lovforslaget, at SKAT i særlige tilfælde kan vælge at se bort fra dispositioner op til generationsskiftet, selvom ejertidskravet er opfyldt. Så et fokus vil givetvis være, om disse dispositioner skal være foretaget mere end et år før generationsskiftet. Der er ingen retningslinjer for, om der foreligger et års "forbud" mod disse dispositioner, men når der omtales dispositioner op til gaveoverdragelsen og samtidig henses til ejertidskravet på et år, må man formode, at dispositioner, der foreligger mere end et år forud for generationsskiftet, vil anses for at være i orden⁹⁶.

⁹⁶ Side 37 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

Fremover vil det have betydning, hvordan fordelingen af aktiver og gæld opgøres, og hvilke aktiver der ydes gave på, når der er to gaveafgiftsgrundlag.

Strategien vil være at minimere gaven med 15% gaveafgift og at forøge gaven med nedsat gaveafgift. Fremover vil anbefalingen være, at overskudslikviditet skal anvendes på afdrag af den erhvervsmæssige gæld i stedet for investering i værdipapirer, eller afdrag på ikke erhvervsmæssig gæld. Endvidere vil det være formålstjenligt at belåne friværdien i udlejningsejendommene og bruge provenuet til afdrag på gæld i erhvervsvirksomheden. Det kan komme på tale at sælge ikke erhvervsmæssige aktiver og indfri erhvervsmæssig gæld, eller bruge den private formue til nedbringelse af gælden, hvorved gaven stiger med det tilsvarende beløb.

Vil ovennævnte dispositioner være omfattet af "særlige tilfælde", der ikke er omfattet af nedsat gaveafgift? Det må antages at være erhvervsmæssigt begrundet, at afdrage gæld med overskudslikviditet, men hvorimod at belåne friværdien i udlejningsejendomme og anvende provenuet til afdrag på erhvervsmæssig gæld må anses for at være omfattet af "særlige tilfælde", der ikke medfører nedsat boafgift.

6.3 Dispositioner i forbindelse med overdragelsen

Der er i forbindelse med overdragelsen stort fokus på aktiverne, men det er også relevant at se på gælden. Såfremt gælden holdes uden for overdragelsen, vil det medføre en forøgelse af gaven, og dispositionen anses ikke for at være omfattet af begrebet "særlige tilfælde"⁹⁷. Hermed vil privat formue efter overdragelsen kunne indfri erhvervsmæssig gæld, uden at det kan få konsekvenser for nedsat gaveafgift. Der vil således være mulighed for at flytte dispositioner til efter overdragelsen, som før overdragelsen ville være omfattet af "særlige tilfælde".

I forbindelse med overdragelsen kan det være en mulighed at dele generationsskiftet op i to overdragelser i stedet for en. Ved to overdragelser vil den ene bestå af overdragelse af aktiver og forpligtigelser med 15% gaveafgift, og den anden overdragelse vil omfatte aktiver og forpligtigelser med nedsat gaveafgift. Formålet vil være at henføre kontant betaling, afgiftsfri gave (64.300 kr. i 2018) og sælgerfinansiering med gældsbrev til den ikke erhvervsmæssige virksomhed. Hvis generationsskiftet derimod kun består af én overdragelse, så skal gældsbrevet, gaven og kontant betaling fordeles forholdsmæssigt mellem de to afgiftsgrundlag.

Der er udarbejdet to eksempler for at belyse forskellen i gaveafgiften ved en samlet eller todelt overdragelse.

Eksemplerne drejer sig om salg af et landbrug samt en udlejningsbolig, der er gældfri.

Første eksempel er beregning af gaveafgift ved salg af en personligt ejet virksomhed i en samlet overdragelse. Kontant betaling og gældsbrevet er fordelt forholdsmæssigt ud fra handelsprisen mellem nedsat afgift og fuld afgift.

⁹⁷ Side 38 i høringsskema i bilag 1 vedrørende lovforslag nr. L 183 (2016/17).

Eksempel 5

	Nedsat afgift	Fuld afgift	i alt
Stuehus		1.500.000	1.500.000
Driftsbygninger	2.500.000		2.500.000
Agerjord	10.000.000		10.000.000
Udlejningsbolig	<u>0</u>	<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>
I alt	12.500.000	2.500.000	15.000.000
Kontant betaling	- 416.667	- 83.333	- 500.000
Gældsbrief	- 3.750.000	- 750.000	- 4.500.000
Gæld	<u>- 7.412.857</u>	<u>- 857.143</u>	<u>- 8.000.000</u>
Gave	1.607.143	892.857	2.500.000
Gaveafgiftsprocent	7	15	
Gaveafgift	112.500	113.929	246.429

Tabel 5. Beregning af gaveafgift ved en samlet overdragelse. (egen tilvirkning)

I næste eksempel sælges udlejningsboligen i en særskilt overdragelse, som berigtiges med kontant betaling på 500.000 kr. og et gældsbrief på 500.000 kr. Landbruget overdrages i en særskilt overdragelse. Gaven er i begge eksempler 2.000.000 kr. Hvilken betydning får det for gaveafgiften?

Eksempel 6

	Nedsat afgift	Fuld afgift	i alt
Stuehus		1.500.000	1.500.000
Driftsbygninger	2.500.000		2.500.000
Agerjord	<u>10.000.000</u>	<u></u>	<u>10.000.000</u>
I alt	12.500.000	1.500.000	14.000.000
Gældsbrief	- 3.571.429	- 428.571	- 4.000.000
Gæld	<u>- 7.412.857</u>	<u>- 857.143</u>	<u>- 8.000.000</u>
Gave	1.785.714	214.286	2.000.000
Gaveafgiftsprocent	7	15	
Gaveafgift	125.000	32.143	157.143

Tabel 6. Beregning af gaveafgift, hvor medarbejderboligen overdrages i særskilt handel. (egen tilvirkning)

Det får en stor betydning for gaveafgiften, om det er samlet eller todelt overdragelse, og den beregnede forskel på dette eksempel udgør 246.429 kr. – 157.143 kr. = 89.286 kr.

Endvidere vil fordeling af overdragelsessummerne mellem stuehus og ikke erhvervsmæssige aktiver og de erhvervsmæssige aktiver også kunne spille en rolle. Flyttes der eksempelvis 100.000 kr. fra stuehus til erhvervsmæssige aktiver vil det med afgiftssatsen i 2018 bevirke 8.000 kr. mindre i gaveafgift.

Tidligere har det været en strategi, at overdragelsen skulle berigtiges med en lille gave og stort anfordringsgældsbrev, hvilket efterfølgende blev afviklet med årlig gave. Fordelen var herved, at gældsbrevet, der ikke afvikles i levende live, først forfalder til betaling ved opgørelse af gaveoverdragerens dødsbo.

Med ændringen af loven er strategien nu blevet, at overdragelsen berigtiges med en større gave og et mindre anfordringsgældsbrev. Men det kan være vanskeligt selv at finansiere den reducerede afgift, hvis giverens formue er bundet i virksomheden. Det vil derfor som oftest dreje sig om, hvorvidt der er likviditet til stede til at betale gaveafgiften med det samme, eller om det må vente til dødsboet. Eftergivelse af anfordringsgældsbrevet er ikke omfattet af nedsat gaveafgift, selvom anfordringsgældsbrevet stammer fra berigtigelse af generationsskiftet⁹⁸.

6.4 Arbejdstidskravet

Et andet fokus i rådgivningen vil være på opfyldelse af arbejdstidskravet forud for overdragelse. Her tænkes på, hvorvidt arbejdstidskravet er opfyldt, eller hvad der skal til for at for at opfylde arbejdstidskravet. Et eksempel kunne være, at gaveoverdrager i hele ejertiden har haft ejendommen bortforpagtet til sin søn, da vil personen ikke opfylde arbejdstidskravet. Det ønskes at sønnen skal have en gave med nedsat gaveafgift i forbindelse med et køb af ejendommen. Der vil i den forbindelse være mulighed for, at sælger indgår en pasningsaftale med sønnen, således at det er faren, der driver virksomheden med hjælp fra sønnen. Herved vil arbejdstidskravet formentlig være opfyldt, da gavegiver eller dennes pårørende (sønnen) har deltaget aktivt i virksomhedens drift.

Et andet spørgsmål der kan opstå i forhold til arbejdstidskrav er, hvis en overdragelse er omfattet af salg af stor gård til den ene søn og lille gård til den anden. Der vil således være tale om to overdragelser, men er arbejdstidskravet opfyldt på begge gårde? Der hersker ingen tvivl om arbejdstidskravet er opfyldt på den store gård. Det er min opfattelse, at når gårdenes drift er integreret med hinanden, så vil begge overdragelser opfylde arbejdstidskravet. Dette er omtalt i afsnit 4.3.2.

6.5 Aktiver der overdrages med tab

Indførelsen af de komplicerede tabsbegrænsnings regler hos sælger vil medføre skatterådgivning, således at regelsættet ikke finder anvendelse, eller kun finder delvis anvendelse.

I forbindelse med planlægning af generationsskiftet vil der blive beregnet de skattemæssige konsekvenser ved salget, og skulle der opstå et tab på enkelte aktiver, og kan tabet udnyttes hos

⁹⁸ SKM2018.138.SR. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en onkel kunne give en gave bestående af kontanter, til sin niece, der kunne omfattes af boafgiftslovens § 23 a. Det var oplyst, at gaven skulle benyttes til at indfri anfordringsgældsbreve, der blev stiftet som led i berigtigelsen ved virksomhedsoverdragelsen i 2016. Skatterådets anså de to dispositioner som separate og uafhængige af hinanden. Den ene disposition skete primo 2016 i form af en virksomhedsoverdragelse. Den anden disposition var påtænkt at skulle blive givet i 2018, i form af en gave.

sælger eller sælgers ægtefælle, og der samtidigt er ydet en gave, så vil det medføre, at skatteværdien af underskuddet skal formindskes med den sparede gaveafgift.

Hvis det viser sig, at sælger eller sælgers ægtefælle kan udnytte underskuddet, vil en anbefaling være, at der ikke ydes en gave, da der skal betales 15% i gaveafgift af gaven. I stedet anbefales at berigtige beløbet på et anfordringsgældsbeholdning.

Måtte salget af ejendommen medføre negativ ejendomsavance, vil rådgivningen være, at såfremt der er yderligere ejendomme, at udskyde salget til det efterfølgende år. Dette skyldes, at hvis tabet ikke udnyttes i det indkomstår, hvori salget finder sted, så påvirker det ikke skatteværdien af underskuddet.

Ved overdragelse af flere virksomheder med delvis gave vil det have betydning for overdragerens skatter, hvorledes gælden og gaver fordeler sig mellem virksomhederne, idet det skattemæssigt kan være en fordel at virksomheder med tabsaktiver overdrages med en så lille gave som overhovedet muligt. Se endvidere afsnit 6.3

6.6 Overdragelse til kapitalselskab og efterfølgende overdragelse af kapitalselskab

Ved gennemgang af afsnit 5 blev det konstateret, at der samlet set er en besparelse af gaveafgift ved overdragelse af kapitalselskab fremfor overdragelse af et personligt selskab. Dette skyldes, at nogle aktiver i den personligt ejede virksomhed vil være kategoriseret som ikke erhvervsmæssig, mens de i et selskab vil være kategoriseret som passiv kapitalanbringelse, og hvis denne udgør mindre end 50% af de samlede aktiver, så kan overdragelsen ske til den nedsatte gaveafgift. I rådgivning om overdragelse vil første trin derfor være, at få omdannet den personligt ejede virksomhed efter reglerne om lov skattefri virksomhedsomdannelse⁹⁹. Næste trin vil være overdragelse af kapitalselskabet.

Ved overdragelse af et kapitalselskab skal undersøges, om selskabet er omfattet af pengetankreglen med hensyn til passiv kapitalanbringelse. Planlægningen skal ske i god tid, da pengetankopgørelsen foretages på baggrund af et gennemsnit af de seneste tre regnskabsår¹⁰⁰. I lovforarbejderne fremgår det, at tre års perioden kan nulstilles ved f.eks. en skattefri omstrukturering¹⁰¹. Der vil således være mulighed for at gennemføre en spaltning af det eksisterende selskab til to nye selskaber. Det nye selskab kan herefter foretage tilkøb af erhvervsaktiver, således pengetankreglen bliver opfyldt, uden at der skal tages højde for indkomst og aktiv sammensætning i de forudgående tre år.

Der vil også være muligt for at udspalte den aktive virksomhed til et nyt selskab. At selskabet har eksisteret i mindre end ét år, udelukker ikke nedsat gaveafgift, såfremt den samlede ejertid af selskaberne udgør mindst et år.

⁹⁹ LBG nr. 934 af 4. august 2015.

¹⁰⁰ "Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved aktieoverdragelse." af advokatfuldmægtig Mads Møller Mogensen, Gorrisen Federspiel og advokat Poul Erik Lytken, Accura Advokatpartnerselskab. TfS 2017,366.

¹⁰¹ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i lovforslag nr. L 183 (2016/17).

I en situation med hel eller delvis overdragelse af et kapitalselskab med nedsat gaveafgift vil betaling af nedsat gaveafgift kunne medføre en likviditetsbelastning, da pengene ligger inde i selskabet. Et alternativ hertil vil være at anvende A/B modellen med forlods udbytteret, hvor der i stedet for udstedelse af et anfordringsgældsbrief tillægges A aktierne en forlods udbytteret. Hvis A aktierne ved seniors død går i arv, vil værdien af A aktierne blive afgiftsberigtiget med den nedsatte gaveafgift, såfremt betingelserne herfor ellers er opfyldt. Der er dog en risiko for at A/B modellen alligevel bliver en dyrere løsning end anfordringsgældsbriefet, da den forlods udbytteret løbende skal opskrives med forrentningen, hvilket vil forøge den fremtidige gaveafgiftsgrundlag tilsvarende.

6.7 Delkonklusion

Da der er tale om en ny lov, hvor store dele af fortolkningen af loven er henvist til lovforarbejder eller praksis, vil det medføre, at svarene på nogle af rådgivningsspørgsmålene ofte vil være, at reglerne "formentlig" eller "antagelig" skal forstås på den og den måde. Det medfører, at der i rådgivningen vil blive taget forbehold for, at SKAT kan have en anden opfattelse af fortolkningen af reglerne. Derfor vil en række spørgsmål skulle afklares som bindende svar i planlægningsfasen. Spørgsmålene vil oftest have karakter af forståelse af loven og dermed af principiel karakter, der skal afgøres af Skatterådet.

De ovenstående afsnit tydeliggør, at det i høj grad kræver tidlig og grundig planlægning at sikre en optimal anvendelse af reglerne ved overdragelse af virksomheder eller aktierne.

Desuden er der også et indirekte tidsmæssigt aspekt, der spørger, for hvor lang tid har vi disse regler? Socialdemokratiet har antydnet, at de muligvis vil ophæve reglerne, hvis de igen får regeringsmagten. Dette har betydet, at en række generationsskifter er i gang med at blive fremskyndet.

7 Case: Gaveafgift ved overdragelse af personlig virksomhed vs. gaveafgift ved overdragelse af selskab

7.1 Case: Gaveafgift ved overdragelse af personlig virksomhed eller kapitalselskab

For at kunne belyse forskellen i beregningen af gaveafgift ved overdragelse af personligt ejet virksomhed til en søn eller datter og ved overdragelse af samme virksomhed efter anvendt skattefri virksomhedsomdannelse, er der taget udgangspunkt i en eksisterende østjysk landbrugsvirksomhed.

Virksomheden står overfor et generationsskifte i 2018. Private aktiver er ikke medtaget i casen.

Virksomheden består af flere driftsgrene, som hver især kan fungere selvstændigt uafhængig af hinanden. Driftsgrenene omfatter slagtesvinproduktion, markbrug, skovbrug, salg af byggegrunde, udlejning af boliger samt produktion af strøm fra vindmølle. Landbrugsvirksomheden består desuden af syv selvstændige landbrug, som hver især også kan betragtes som selvstændige virksomheder. Det betyder, at landbrugsvirksomheden både kan bestå af en række selvstændige produktionsgrene, og samtidig også bestå af en række selvstændige landbrug. Svineproduktionen, markbruget og skovbruget anses i denne sammenhæng som integreret med hinanden, og i regnskaberne er det ikke muligt at adskille resultaterne af driftsgrenene. Derimod fremgår i regnskabet resultatet af driftsgrenene salg af byggegrunde, udlejning af boliger samt salg af strøm fra vindmøllen.

Sælger opfylder kravene til ejertid og arbejdstidskravet samlet set for landbrugsvirksomheden, og der er ikke foretaget særlige dispositioner, der skal ses bort fra ved opgørelse af nedsat gaveafgift.

Med baggrund i regnskabet er aktiver og passiver fordelt, og i nedenstående tabel angives, hvad der er omfattet af nedsat- og fuld gaveafgift. I sidste kolonne ses selskabets balance efter, at der er lavet skattefri virksomhedsomdannelse her i foråret 2018.

For at kunne foretage sammenligningen af gaveafgiften, er der anvendt de samme værdier i kolonnen for landbrugsvirksomheden og selskabet. Der er i selskabets kolonne beregnet udskudt skat samt afsat 5.200.000 kr. i stiftertilgodehavende, som svarer til handelsværdien af det skattefrie stuehus, som har været landmandens bopæl.

Den kontante udbetaling og gældsrevet er fordelt forholdsmæssigt ud fra aktivsummerne, der vedrører nedsat gaveafgift og fuld afgift.

Gaveafgift ved overdragelse af personlig virksomhed vs. gaveafgift ved overdragelse af selskab				
Note	Landbrugsvirksomhed		I alt	Balance Selskab
	Nedsat gaveafgift	Fuld gaveafgift		
1 Stuehuse	15.900.000	5.200.000	21.100.000	21.100.000
2 Driftsbygninger	4.800.000		4.800.000	4.800.000
3 400 ha agerjord	58.300.000		58.300.000	58.300.000
4 Byggegrunde for 6 mio. kr.				
5 Boliger til udlejning		24.100.000	24.100.000	24.100.000
6 Løsøre	10.300.000		10.300.000	10.300.000
7 Vindmølle		10.000.000	10.000.000	10.000.000
8 Øvrige aktiver vindmølle		1.000.000	1.000.000	1.000.000
9 Tilgodehavende	50.000		50.000	50.000
10 Varebil	100.000		100.000	100.000
11 Andelskapital	300.000		300.000	300.000
12 Indlån		700.000	700.000	700.000
13 Betalingsrettigheder	<u>250.000</u>		<u>250.000</u>	<u>250.000</u>
I alt	90.000.000	41.000.000	131.000.000	131.000.000
Udskudt skat				- 5.178.000
14 Krf. Lån i landbruget	- 50.852.732	- 3.34.268	- 54.200.000	- 54.200.000
15 Banklån m.m. landbrug	- 20.500.000		- 20.500.000	- 20.500.000
16 Kassekredit	- 1.000.000	- 1.200.000	- 2.200.000	- 2.200.000
17 Krf. Lån udlejningsboliger		- 11.400.000	- 11.400.000	- 11.400.000
Depositum udlejning		- 300.000	- 300.000	- 300.000
Gæld i vindmølle		- 5.650.000	- 5.650.000	- 5.650.000
Stiftertilgodehavende				- 5.200.000
Gæld i alt	- 72.352.732	- 21.897.268	- 94.250.000	- 104.628.000
Netto handelspris			36.750.000	26.372.000
Kontant udbetaling	- 2.679.389	- 1.220.611	- 3.900.000	- 3.900.000
Gældsbeholdning	- 3.435.115	- 1.564.885	- 5.000.000	- 5.000.000
Gave	11.532.765	16.317.235	27.850.000	17.472.000
18 Passivpost	- 5.500.000	- 1.500.000	- 7.000.000	- 1.657.040
19 Afgiftsfrit grundbeløb	- 24.516	- 39.784	- 64.300	- 64.300
Afgiftsgrundlag	6.506.138	14.279.562	20.785.700	15.750.660
20 Gaveafgiftsprocent	7	15		7
Gaveafgift	455.430	2.141.934	2.597.364	1.102.546
21 Betalt tinglysningsafgift			- 500.000	-
I alt til betaling			2.097.364	1.102.546

Tabel 7. Beregning af gaveafgift ved overdragelse af personlig eller ved overdragelse af selskab. (egen tilvirkning)

Beregningen viser en beløbsmæssig forskel, hvorved det tydeliggøres, at overdragelse af selskab er mere fordelagtig end personlig virksomhed.

Note 1 Ejet beboet stuehus er ikke omfattet af nedsat gaveafgift, da dette anses for at være omfattet af den private del af ejendommen. Stuehuse til de øvrige landbrug kan være omfattet af nedsat gaveafgift. Det er ikke endelig afklaret. Se afsnit 4.3 Stuehuse til landbrugsejendomme i selskaber anses for at tilhøre den aktive del af virksomheden¹⁰².

Note 2. Driftsbygninger anses for at være en del af den integrerede landbrugsvirksomhed. De opfylder endvidere betingelserne for succession efter KSL § 33 C, og derfor er de omfattet af nedsat gaveafgift.

Note 3. Agerjorden ligger fordelt på 7 landbrugsejendomme, og anses for at være omfattet af nedsat gaveafgift.

Note 4. Virksomheden er ikke næringsbeskattet med salg af byggegrunde, og de er ikke en del af virksomhedsordningen¹⁰³. Byggegrunde anses ikke for at være omfattet af nedsat gaveafgift. Byggegrundene kan ikke indgå i en skattefri virksomhedsomdannelse, da de ikke anses for at udgøre en virksomhed¹⁰⁴. Hvis byggegrundene skal være en del af selskabet, så skal selskabet købe grundene til handelsværdien. Konklusionen er derfor, at de holdes helt uden for overdragelsen. Da byggegrundene ikke kan indgå i en skattefri virksomhedsomdannelse, er disse ikke medtaget for at kunne foretage en direkte sammenligning på gaveafgiften.

Note 5. Selvstændig vurderede bolig ejendomme til udlejning opfylder ikke betingelserne for succession eller arbejdstidskravet, og er derfor ikke omfattet af nedsat gaveafgift. I selskabet vil udlejningsejendommene blive anset for at være omfattet af passiv kapitalanbringelse efter ABL § 34, stk. 6.

Note 6. Løsøre i form af inventar, maskiner, besætning og beholdninger hænger sammen med note 2 og 3. De anses for at være en del af den integrerede landbrugsvirksomhed, der opfylder betingelserne for succession og arbejdstidskravet, og derfor er de omfattet af nedsat gaveafgift.

Note 7 og 8. Vindmølle anses for en selvstændig virksomhed, der ikke opfylder arbejdstidskravet og derfor omfattet af fuld gaveafgift¹⁰⁵. Øvrige aktiver består af forudbetalt jordleje, tilgodehavende for salg af elektricitet samt nødvendig driftskapital. Driftskapital, der ligger udover den nødvendige driftskapital, anvendes til afdrag på gælden i vindmøllen.

Note 9. Tilgodehavende indgår i kategorien nødvendig driftskapital og anses at opfylde betingelserne for nedsat gaveafgift.

Note 10. Varebilen opfylder betingelserne for nedsat gaveafgift.

¹⁰² SKM2016.233.SR. Hvor skatterådet bekræftede, at to landbrugsejendomme i deres helhed skal medregnes ved opgørelsen af den aktive virksomhed efter ABL § 34, stk. 1. nr. 3. Ved anvendelse af begrebet ”i deres helhed” henvises til landbrugslovens § 9, ”at en landbrugsejendom skal holdes forsynet med en passende beboelsesbygning.”

¹⁰³ SKM2017.282.LSR. Udstykkede byggegrunde kan ikke indgå i virksomhedsordningen.

¹⁰⁴ SKM2009.644SR. Udstykkede byggegrunde kunne ikke anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, og kunne dermed ikke anvende virksomhedsskattelovens regler. Det ville herefter heller ikke være muligt at indskyde grundene i et selskab efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven.

¹⁰⁵ SKM2013.658.SR. Skatterådet bekræftede, at landbrugsvirksomhed og vindmølle drift ikke kan anses for ensartede virksomheder, og dermed kan landbrugsvirksomheden og vindmølle driften ikke anses for én samlet virksomhed.

Note 11. Andelskapital i andelsselskaber efter ABL § 18. Disse opfylder betingelser i ABL § 34, stk. 5, 1. pkt. og dermed kan der succederes i andelskapitalen, hvilket betyder at betingelserne for nedsat gaveafgift er opfyldt.

Note 12. Indlån i banken vedrører boligudlejningen, og er derfor ikke omfattet af nedsat gaveafgift.

Note 13. Betalingsrettigheder er omfattet af AL § 40 C og der kan succederes i saldoen. Betalingsrettighederne hænger nøje sammen med agerjorden, og der søges EU tilskud med baggrund i betalingsrettighederne. Disse er omfattet af nedsat gaveafgift.

Note 14. Kreditforeningslånet på landbrugsejendommene er fordelt forholdsmæssigt ud fra, hvad der er omfattet af nedsat og fuld gaveafgift.

Note 15. Vedrører gæld, der kan relateres til den aktive landbrugsvirksomhed.

Note 16. Kassekreditte er fordelt ud fra et skøn.

Note 17. Vedrører gæld, der kan henføres til udlejning af boliger.

Note 18. Passivposten er beregnet og fordelt efter, hvilken "kolonne" fortjenesten vedrører.

Note 19. Afgiftsfrit grundbeløb er fordelt forholdsmæssigt efter ABL § 23 a, stk. 3

Note 20. Gaveafgiftsprocenten vedrører kalenderåret 2018.

Note 21. Betalt tinglysningsafgift 0,6% af landbrugsejendommene kan modregnes efter BAL § 29, stk. 2 i den beregnede gaveafgift.

7.2 Opfylder det nye kapitalselskab betingelserne for at kunne overdrages med nedsat gaveafgift?

Det er hensigten, at selskabet overdrages umiddelbart efter, at selskabet er blevet stiftet ved skattefri virksomhedsomdannelse.

Der skal laves en beregning på, at selskabet på overdragelsestidspunktet ikke opfylder betingelserne for at være omfattet af passiv kapitalanbringelse¹⁰⁶.

Aktiver omfattet af passiv kapitalanbringelse

Stuehus	5.200.000 kr.
Udlejningsejendomme	24.100.000 kr.
Aktiver vindmøllevirksomhed	11.000.000 kr.
Indlån, der vedrører aktiviteten udlejningsejendomme	<u>700.000 kr.</u>
I alt aktiver der er omfattet af passiv kapitalanbringelse	41.000.000 kr.
I alt aktiver der ikke er omfattet af passiv kapitalanbringelse	90.000.000 kr.

¹⁰⁶ ABL § 34, stk. 6.

Heraf kan udledes, at selskabet opfylder betingelserne om ikke i overvejende grad at bestå af passiv kapitalanbringelse, og derfor er selskabet omfattet af reglerne om nedsat gaveafgift.

7.3 Hvori består forskellen af de to beregnede gaveafgifter?

Beregningen viser, at ved overdragelse af den samlede erhvervsvirksomhed vil gaveafgiften udgøre 2.597.364 kr. fordelt med 455.430 kr. til nedsat afgift og 2.141.934 kr. til almindelig afgift og ved overdragelse af selskabet, så udgør gaveafgiften 1.102.546 kr. Det vil sige, at der er en forskel på 1.494.818 kr.

Hvad er årsagen til at forskellen beløber sig til 1.494.818 kr.?

Hovedparten skyldes, at der beregnes 15% gaveafgift af ikke erhvervsmæssige aktiver i erhvervsvirksomheden, og at aktierne i selskabet er omfattet af nedsat gaveafgift på 7% i selskabet. Den anden væsentlige forskel opstår i forbindelse med den skattefri virksomhedsomdannelse, hvor værdien af det indskudte stuehus fra privat udlignes med et stiftertilgodehavende. Det betyder, at gaveafgiftsgrundlaget i selskabet nedsættes med 5.200.000 kr.

Forskellen i gaveafgiftsprocenten udgør 8% af 14.279.562 kr.	1.142.365 kr.
Passivposten udgør i erhvervsvirksomheden	7.000.000 kr.
Udskudt skat + passivpost i selskabet udgør	<u>6.835.040 kr.</u>
7% gaveafgiften af forskellen	- 164.960 kr.
Nedsættelse af gaveafgiftsgrundlaget med stiftertilgodehavende	<u>364.000 kr.</u>
I alt	1.494.818 kr.

Hvis der korrigeres, for at stiftertilgodehavendet på et eller andet tidspunkt vil ende i dødsboet, hvor der skal betales 15% i boafgift, under forudsætning af, at der ikke sker ændringer i beløbet, så vil den reelle forskel i gaveafgiften udgøre:

I alt gaveafgift ved overdragelse af selskabet	1.102.546 kr.
+ senere 15% boafgift af 5.200.000 kr.	<u>780.000 kr.</u>
I alt	1.882.546 kr.
Gaveafgift ved samlet overdragelse	<u>2.597.364 kr.</u>
Den reelle forskel i gaveafgiften udgør	714.818 kr.

Der spares et betydeligt beløb ved at lade erhvervsvirksomheden omdanne til et selskab efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, og herefter overdrage selskabet til sønnen eller datteren. Endvidere spares der også tinglysningsafgift ved at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse¹⁰⁷. Besparselsen kan beregnes til 0,6% af den højeste værdi enten vurderingen eller handelsprisen, hvilket er ca. 650.000 kr.¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Tinglysningsafgiftsloven § 6 a.

¹⁰⁸ Tinglysningsafgiftsloven § 4.

8 Konklusion

Det politiske mål med nedsættelsen af gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder L 183 (2016/17) har været, at forbedre rammevilkårene for erhvervslivet, herunder at understøtte vækst, udvikling og beskæftigelse i hele Danmark.

Ved gennemgang af loven og lovforarbejder konstateres, at de to virksomhedsformer (den personligt ejede virksomhed og virksomhed i selskabsform) bliver behandlet forskelligt, hvilket skyldes, at der er tale om to forskellige virksomhedsformer.

Der er reelt tre hovedelementer, som skal opfyldes for at opnå nedsat gaveafgift, hvilket omfatter successionskravet, ejertidskravet og deltagelseskravet. Netop nogle af disse krav behandles vidt forskelligt i de to virksomhedsformer.

For det første er der successionskravet, hvor forskelligheden fremkommer ved, at en personligt ejet virksomhed skal anvende reglerne efter KSL §33 C, hvor hvert enkelt aktiv skal kunne opfylde reglerne for succession, samt at aktivet skal anvendes erhvervsmæssigt.

Et selskab er derimod omfattet af reglerne i ABL § 34, hvor der kan ske succession i selve aktien i kapitalselskabet og ikke i de enkelte aktiver. Dette medfører, at nogle aktiver i den personlige virksomhed vil være kategoriseret som ikke erhvervsmæssig, mens de i et selskab vil være kategoriseret som passiv kapitalanbringelse, og hvis denne udgør mindre end 50% af de samlede aktiver, så kan overdragelsen ske til den nedsatte gaveafgift.

Der ses ingen forskellighed ved opfyldelse af ejertidskravet på mindst et år.

Deltagelseskravet anses i selskaber for at være lempeligere at opfylde, da der ikke er defineret et minimum time antal, men alene en aktiv deltagelse i bestyrelsen eller direktionen, hvorimod deltagelseskravet i den personligt ejede virksomhed er beskrevet som ikke uvæsentlig arbejdsindsats svarende til minimum 50 timer pr. måned.

Det betyder, at hvis personligt ejede virksomheder ikke kan opfylde arbejdstidskravet til fulde, men opfylder de andre betingelser for nedsat gaveafgift, kan opfyldelse af deltagelseskravet opnås ved at omdanne den personligt ejede virksomhed efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, og derefter overdragelse af aktier med nedsat gaveafgift.

Det er ikke hensigtsmæssigt, at deltagelseskravet i en personligt ejet virksomhed ikke er det samme som i et kapitalselskab.

Når man læser loven, får man ikke det indtryk, at der er en forskellighed i beregning af gaveafgiften. Men lovforarbejder indskrænker de personlig erhvervsdrivendes mulighed for at gøre brug af den nedsatte gaveafgift. Her kan bl. andet nævnes, at selvom reglerne for succession er opfyldt, så skal aktivet derudover også lige opfylde kravet om, at det skal være anvendt erhvervsmæssigt. Der er også arbejdstidskravet, som skal opfyldes i hver virksomhed.

Ved overdragelse af en landbrugsvirksomhed vil der ofte være to gaveafgiftsgrundlag. Det ene vil omfatte den erhvervsmæssige virksomhed, og det andet de øvrige aktiver, herunder stuehuset. Overdragelse af et selskab derimod, vil kun bestå af et gaveafgiftsgrundlag.

Endvidere betragtes stuehuset i selskabet, som et erhvervsmæssig aktiv, hvorimod det i den personlige virksomhed kategoriseres som et ikke erhvervsmæssig aktiv.

Ligeledes er der en forskellighed ved bortforpagtet landbrug mellem de to virksomhedsformer. Dette skyldes, at bortforpagtning i et selskab anses for aktiv virksomhed, hvorimod en personligt ejet virksomhed ikke kan opfylde arbejdstidskravet.

Som nævnt, så skyldes størstedelen af forskelligheden de to virksomhedsformer, og at lovforarbejder indskrænker de personlig virksomheders mulighed for nedsat gaveafgift.

På baggrund af denne gennemgang og analyse af L 183 (2016/17) kan det konkluderes, at den tilsigtede besparelse i nedsat gaveafgift kan være sværere at opnå for privatejede virksomheder end for selskaber. Det vil derfor i flere tilfælde være fordelagtigt at omdanne den personligt ejede virksomhed til selskab efter reglerne om lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

9 Perspektivering

Overordnet set er L 183 (2016/17) et kompleks regelsæt med henvisning til anden lovgivning, samt lovforarbejder, der indskrænker anvendelsen af nedsat gaveafgift hos de personligt ejede virksomheder. Helt centrale bestemmelser om nedsat gaveafgift er kun beskrevet i lovforarbejder, eksempelvis successionsbestemmelser om, at det ikke er et krav, at successionsreglerne anvendes, men blot at kravene for succession er opfyldt.

Endvidere henvises der i lovforarbejder til praksis efter anden lovgivning, eksempelvis praksis om en eller flere virksomheder, arbejdstidskravet efter anpartsreglerne i personskatteloven og om successionsreglerne. Det er ikke hensigtsmæssigt, at forståelse af loven i det store hele sker i lovforarbejder. Og det medfører spørgsmålet: Er der sammenhæng mellem hensigten med loven, og hvad der er kommet ud af loven?

Formålet med loven er nedsættelse af gaveafgiften i generationsskifte af erhvervsvirksomheder i familieforhold, og som beskrevet, er der for de personligt ejede erhvervsvirksomheder en række erhvervsmæssige aktiver, som holdes udenfor, og dermed ikke er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen¹⁰⁹. Dette gælder endvidere deltagelseskrauet i kapitalselskaber, som er noget lempeligere at opfylde end arbejdstidskravet i de personligt ejede erhvervsvirksomheder¹¹⁰.

Det forekommer ikke rimeligt, at de to virksomhedsformer, den personligt ejede virksomhed og kapitalselskabet, behandles forskelligt i forhold til lovens formål.

Generationsskifte af selskaber har haft stor fordel af nedsættelsen af gaveafgiften, hvorimod de personligt ejede virksomheder er blevet ramt af begrænsninger, da det er det enkelte aktiv, eller den enkelte virksomhed, der skal opfylde betingelserne og ikke den samlede personlige virksomhed.

¹⁰⁹ Se afsnit 5,2, 5.3, 5.6 og 5.7.

¹¹⁰ Se afsnit 5.4.

Ved overdragelse af en virksomhed, som er udskilt fra en erhvervsvirksomhed, vil denne have svært ved at dokumentere opfyldelse af arbejdstidskravet, med mindre der sker en lempelse i definitionen af arbejdstidskravet.

Flere personlige erhvervsvirksomheder vil være omfattet af nedsat gaveafgift, hvis deltagelseskravet i en personlig ejet virksomhed er det samme som i et kapitalselskab. Dette kræver, at definitionen "i ikke uvæsentligt omfang" sidestilles med deltagelseskravet.

En måde, hvorpå de to virksomhedsformer kan ligestilles, er ved, at den personligt ejede virksomhed bliver defineret som virksomhed efter virksomhedsskattelovens regler. Dette ville kræve en lovændring, og det vil bevirke, at reglerne om nedsat gaveafgift vil komme til at fungere mere hensigtsmæssigt.

Det må anbefales, at der udgives retningslinjer for oplysninger omkring tabsfradragsbegrænsningen, idet der må formodes at være behov herfor hos både rådgivere og skattemyndigheder.

Den nuværende blanket 07.060 hos SKAT til beregning af gaveafgiften giver ikke mulighed for at graduere hvilke gaver, der er til den normale sats (15%) og til den nedsatte afgift.

Den kommende ændring af værdiansættelsescirkulæret¹¹¹ samt den nye ejendomsvurderingslov¹¹² vil helt sikkert få en betydning for antallet af generationsskifter, da ejendomme muligvis kan overdrages til lavere værdier end i dag, og dermed spare gaveafgift.

Men hvad med fremtidsperspektivet, er lovreglerne kommet for at blive? Socialdemokraterne har udtalt, at hvis de kom til regeringsmagten, så vil reglerne blive ført tilbage. Der skal senest være folketingsvalg i juni 2019, og vil det medføre, at en række generationsskifter skal fremrykkes for at være sikre på at være omfattet af den nedsatte gaveafgift?

¹¹¹ Svar på spørgsmål nr. 261. af 22. februar 2018 til skatteudvalget, hvor skatteministeren svarer, at det forventes, at udkast til det reviderede værdiansættelsescirkulære kan sendes i ekstern høring i løbet af foråret 2018, med henblik på at cirkulæret kan udstedes inden sommerferien.

¹¹² Lov nr. 654 af 8. juni 2017.

10 Love, kildehenvisninger og litteratur

10.1 Love og forarbejder hertil

Lov nr. 683 af 8. juni 2017.

Lov nr. 654 af 8. juni 2017.

Lov nr. 763 af 14. december 1988.

Lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love.

Ejendomsvurderingsloven

Lov om ændring af forskellige skattelove (Succession ved familieoverdragelse).

10.2 Lovbekendtgørelse

LBKG nr. 27 af 4. januar 2017.

LBKG nr. 1148 af 29. august 2016.

LBKG nr. 1147 af 29. august 2016.

LBKG nr. 117 af 29. januar 2016.

LBKG nr. 1163 af 8. oktober 2015.

LBKG nr. 1088 af 3. september 2015.

LBKG nr. 934 af 4. august 2015.

LBKG nr. 47 af 12. januar 2015.

LBKG nr. 1175 af 30. oktober 2014.

LBKG nr. 1200 af 30. september 2013.

LBKG nr. 114 af 18. september 2013.

LBKG nr. 1067 af 30. august 2013.

LBKG nr. 462 af 14. maj 2007.

LBKG nr. 933 af 24. oktober 1996.

Landbrugsloven

Aktieavancebeskatningsloven

Afskrivningsloven

Kildeskatteloven

Personskatteloven

Pensionsbeskatningsloven

Virksomhedsomdannelsesloven

Boafgiftsloven

Etablerings- og iværksætterkontoloven

Ejendomsavancebeskatningsloven

Virksomhedsskatteloven

Ejendomsvurderingsloven

Tinglysningsafgiftsloven

Investeringsfondsloven

10.3 Lovforslag

Lovforslag nr. 183 af 29. marts 2017.

Ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love.

10.4 Cirkulære

Cirkulære nr. 166 af 29. oktober 1984.

Cirkulære nr. 167 af 30. oktober 1984.

Investeringsfond

Indskud på etableringskonto

10.5 Vejledninger

SKATs Juridiske Vejledning 2018-1.

10.6 Praksis

SKM2009.481.VLR

TfS2000.661.VLR

SKM2018.138.SR

SKM2018.113.SR

SKM2017.282.LSR

SKM2016.233.SR

SKM2015.489.SR

SKM2014.751.SR

SKM2014.261.SR

SKM2014.112.LSR

SKM2013.658.SR

SKM2013.41.SR

SKM2012.524.LSR

SKM2012.148.SR

SKM2009.644.SR

SKM2001.638.LR

SKM2001.207.LSR

LR 2003. 99/02 -4492-00274 se bilag.

LSR 2015. 13-6455417 afgørelsesdatabasen.

LSR 2014. 13-0166859 afgørelsesdatabasen.

LSR 1996. 641-1854-0041 se bilag.

10.7 Artikler

”Lempelse af generationsskiftebeskatningen – L 183. Nye regler for generationsskifte af familieejede virksomheder.” af skatte- og momschef Ida Helena Gert Jensen, skattepartner Ole. B. Sørensen og skattepartner Susanne Kjær, BDO. SR.2017.254.

”Lettelse af generationsskifte” af Senior Tax Manager Karsten Gianelli, Grant Thornton. RR.8.2017.51.

”Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved aktieoverdragelse.” af advokatfuldmægtig Mads Møller Mogensen, Gorrisen Federspiel og advokat Poul Erik Lytken, Accura Advokatpartnerselskab. TfS 2017,366.

”Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af aktier og erhvervsvirksomheder.” af Tax Partner, ekstern lektor Kim Wind Andersen, EY og Københavns Universitet. Skattepolitisk oversigt SPO.2017.155.

”Ændring af reglerne for beskatning af anparter, samt beskatning for overskuds- og underskudsselskaber.” af Kurt Gimsing, KPMG C. Jespersen. SR.1993.275.

11 Bilag

Bilag 1: Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/02-4291-00274 af 21. april 2003, SKATM-2003-26-05.

Bilag 2: LSR 641 -1854-0041 af 1996. SKATM 1996-10-08 Etableringskonto - Hævning – Arbejdstidskrave.

Bilag 3: Skatm-2017-00-06. Nedsættelse af bo- og gaveafgift ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder. SEGES notat af 2. juni 2017.

Bilag 1

Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/02-4291-00274 af 21. april 2003, SKATM-2003-26-05.

Havvindmølle. Anpartsreglen. Én virksomhed.

Indkomsten fra et vindmølleprojekt var omfattet af anpartsreglen, hvis der var flere end 10 ejere, der ikke deltog i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Resumé:

Anpartsreglen i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10 omfatter indkomst fra selvstændig virksomhed, når antallet af ejere af virksomheden er større end 10, og skatteyderen ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Deling af indtægter og udgifter i forhold til det antal vindmøller, som hver enkelt ejergruppe ejer, vil efter styrelsens opfattelse medføre, at hele vindmølleprojektet i relation til personskattelovens anpartsregler må anses som én samlet virksomhed, og hvis der er flere end 10 ejere, vil indkomsten fra vindmøllerne for personer, der er ejere, og som ikke deltager i virksomhedens drift, i væsentligt omfang være omfattet af anpartsreglen.

Ved udskillelse af møller til særskilt driftsenhed i henhold til kontraktens bestemmelser herom, således at der foretages en særskilt opgørelse af den skattepligtige indkomst, der kan henføres til den pågældende mølle, herunder at der foretages opgørelse af mængden af strøm, som møllen har produceret, kan den herefter udskilte og særskilte driftsenhed anses for én virksomhed i skattemæssig henseende. Deltagerne i en udskilt og særskilt driftsenhed vil ikke være omfattet af anpartsreglen, hvis der ikke er flere end 10 ejere i driftsenheden, og der er en klar adskillelse i såvel økonomisk som i driftsmæssig henseende mellem de enkelte ejergrupper, således at hver udskilt ejergruppe bærer sin egen driftsrisiko, og ejergrupperne ikke hæfter for hinandens lån til finansiering af investeringen.

Landbrugs- og vindmøllevirksomheden kunne dog anses for én samlet virksomhed under forudsætning af, at der var en klar forbindelse mellem vindmøllens produktion af strøm og strømforbruget i den allerede eksisterende virksomhed. Dette forudsatte bl.a., at virksomhedens elforbrug ikke allerede blev produceret på en vindmølle ejet af skatteyder.

Reference:

Personskatteloven § 4, stk. 1, nr. 10 og § 13, stk. 6

Ligningsvejledningen E.F.1.3.1

Afgørelse:

Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/02-4291-00274 af 21. januar 2003.

Spørgsmål

Vil indkomsten fra investering i andel af havvindmølle kunne medregnes som personlig indkomst, eller skal indkomsten medregnes som kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10?

Såfremt besvarelsen af spørgsmål 1 medfører, at indkomsten skal beskattes efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, ønskes følgende spørgsmål besvaret:

Kan eksisterende virksomhed samt investering i anpart i havvindmølle blive betragtet som en samlet virksomhed, således at arbejdstidskravet vurderes for den samlede virksomhed?

Svar

Spørgsmål 1

Indkomsten fra investeringen i havvindmølle omfattes ikke af anpartsreglen i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, hvis der sker udskillelse til særskilt driftsenhed i medfør af developerkontraktens bestemmelser herom.

Uden for disse tilfælde er indkomsten fra projektet omfattet af anpartsreglerne, idet der er flere end 10 ejere, der ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Se i øvrigt under sagsfremstilling og begrundelse.

Spørgsmål 2

Ja. Se dog nærmere i begrundelsen.

Beskrivelse af de faktiske forhold

I forbindelse med opførelse af 10 havvindmøller syd for Y på X Flak påtænker A at erhverve en anpart i en af møllerne sammen med 5 andre investorer. Møllerne vil koste ca. 24,5 mio. kr. pr. stk., og A's andel af møllen forventes at blive på ca. 6 mio. kr.

A ejer og driver en landbrugsbedrift på ca. 60 ha. Den væsentligste del af landbruget drives i driftsfællesskab med en bror, der har en landbrugsejendom af tilsvarende størrelse. Landbruget drives som planteavlbrug med løg, kartofler, jordbær, solbær og korn. Brødrene er hver registreret

med eget SE-nummer, mens driftsfællesskabet er registreret i fælles SE-nummer. Den eksisterende virksomhed drives som personlig virksomhed, og indkomsten beskattes som personlig indkomst efter virksomhedsskatteloven.

Projektbeskrivelse

Den planlagte etablering af havvindmøller sker på baggrund af koncessionsaftale for 25 år. Projektet administreres i opførelsesfasen af H A/S. Møllerne sælges ved developerkontrakt til de enkelte investorer.

Investorerne påtænker at anskaffe havvindmøllen ved etablering af et interessentskab. Interessentskabet momsregistreres og indgår developerkontrakt med H A/S.

Investorerne kan købe sig ind i projektet ved som juridiske enheder (ejergrupper) at indtræde som bygherrer og ejere til en eller flere individualiserede møller.

Det forventes, at møllerne kan sælges med 5 møller til et kommunalt aktieselskab, 4 møller til erhvervsinvestorer eller interessentskaber af investorer, mens den sidste mølle forventes solgt til et vindmøllelaug for mindre investorer. En oversigt over ejergrupperne mv. vedlægges som bilag (ikke vedlagt, red.).

På grundlag af et projekt, der er udarbejdet af SEAS, har H A/S (H) udbudt den samlede entreprise for opførelse af havvindmøllerne efter EU's forsyningsvirksomhedsdirektiv med henblik på at finde en turn-key leverandør.

Anskaffelsen omfatter - ud over møllerne - alle de tilknyttede installationer, kabler og ledninger, der er nødvendige for, at vindmøllerne kan sættes i drift og levere strøm til den lokale el-distributør. Grænsefladen mellem mølleejerne og el-distributøren er søterritoriets ophør.

Alle købere af havvindmøller forpligter sig til at lade H fungere som forretningsfører i hele opførelses- og driftsfasen. Derved samles de nødvendige beslutninger i forbindelse med møllernes opførelse og drift på et sted. Ved medlemskab af en nedsat følgegruppe har køberne mulighed for at øve indflydelse på H's beslutninger i forbindelse med opførelse og drift.

Købernes andel af anlægsudgiften samt drift og service indbetales til H i henhold til en betalingsplan, således at A på køberens vegne kan betale køberens andel af udgifter til entreprenør og rådgivere m.fl.

Til sikkerhed for køberens indbetaling skal køberen stille en anfordringsgaranti fra et anerkendt pengeinstitut eller et forsikringsselskab. Den af køberne stillede anfordringsgaranti skal primært sikre betalingen af anlægsudgiften. Købernes betaling af anlægsudgiften følger betalingsplanen, som den er anført i kontrakten med totalleverandøren.

Købernes indbetalinger efter igangsætningstidspunktet for anlægget modregnes i indtægterne fra salg af strøm. Købernes indbetalinger er primært købernes andel af fællesudgifter i driftsfasen samt en eventuel mindre overskridelse af anlægsudgiften.

Alle købere af havvindmøller i projektet er organiseret som juridiske personer, fordelt på et antal ejergrupper. Hver ejergruppe får ejendomsret til en eller flere individualiserede møller, og

ejergrupperne er i opførelsesfasen proratarisk ansvarlige for opfyldelse af de aftaler, der indgås med entreprenører og rådgivere.

Ved developerkontrakten forpligter køberen sig til som bygherre og senere ejer at erhverve og drive møllerne, betegnet med numre. Møllerne indgår som en del af H Vindmøllepark, der omfatter i alt 10 havvindmøller. Køberens erhvervelse af møller omfatter tillige en ideel andel på $\frac{1}{10}$ (et antal tiendedele) af fællesinstallationerne for alle 10 møller. Fællesinstallationerne omfatter bl.a. søkablet til den landbaserede transformerstation, hvor grænsefladen til den lokale el-distributør er søterritoriets ophør. Grænsefladen mellem det individuelle ejerskab og fællesinstallationerne er koblingsanlægget i de enkelte vindmøller.

H A/S påtager sig som forretningsfører og befuldmægtiget at gennemføre alle de aktiviteter, herunder indgåelse og administration af aftaler for etablering og efterfølgende drift af havvindmølleparken inden for de rammer, som er nærmere beskrevet i developerkontrakten.

Ifølge developerkontraktens pkt. 2.1 indgår køberen som ejer af en eller flere møller samt en ideel andel af alle fællesinstallationer, knyttet til vindmølleparken, i et forpligtende fællesskab med de øvrige vindmølleejere og med H om administration og drift, både i opførelses- og driftsfasen.

Z Landboforening har oplyst, at en bestemmelse i developerkontraktens pkt. 2.1 om forpligtende fællesskab om opførelse, administration og drift alene er gældende i opførelsesfasen, hvor parterne har indgået fælles aftale om opførelse, således at møllerne erhverves til samme pris. Herefter kan driften af de enkelte møller ske i selvstændige enheder, jf. nedenfor, og fællesskabet er alene begrænset til samarbejdet vedrørende kabelanlæg til i landføring af den producerede strøm samt eventuelt samarbejde om servicering af møllerne.

I det indbyrdes forhold hæfter ejergrupperne pro rata i forhold til antallet af vindmøller.

I de kontrakter, som H har indgået eller senere indgår vedrørende opførelse og drift, hæfter ejergrupperne over for kontraktparterne som proratarisk ansvarlige.

For at sikre ejergrupperne indbyrdes er hver ejergruppe til enhver tid forpligtet til at stille garantier over for H, de andre ejergrupper og leverandører i overensstemmelse med H's beslutning herom. I driftsfasen skal H så vidt muligt etablere sikkerhed i indtægterne.

Der er solidarisk hæftelse i forbindelse med havari og nedrivning af møllerne ved koncessionens ophør. Dette er et myndighedskrav i forbindelse med godkendelse af vindmølleparken. Denne forpligtelse løses dels gennem forsikringer og dels gennem særskilt sikkerhedsstillelse for hver enkelt møllegruppe. Det er derfor, ifølge Z Landboforening, ikke en hindring for, at driften og risikoen er særskilt for hver enkelt møllegruppe.

Af developerkontraktens pkt. 9 fremgår det, at der, som i enhver byggesag, kan opstå uforudsete udgifter, der vil påvirke budgettet og i sidste ende resultatet af investeringen. Køberen påtager sig den fulde økonomiske risiko for eventuelle udsving i forhold til anlægsbudgettet.

Der indgås en driftsaftale mellem køberen og H vedrørende den daglige drift.

Møllerne vil blive tilsluttet nettet, og indtil videre vil køberen af den producerede strøm være det lokale forsyningsselskab

Der er indgået kontrakt herom med det lokale elforsyningsselskab. Kontrakten kan opsiges, og der vil derefter være mulighed for, at der kan sælges elektricitet til andre distributører.

For at sikre køberen løbende indsigt og indflydelse deltager køberen i en følgegruppe, der stadig står i tæt kontakt med H om alle forhold af betydning for vindmølleparken.

Det fremgår endvidere af developerkontraktens pkt. 2.1, at det er et grundlæggende element i den valgte organisationsform, at det er de enkelte ejergrupper, der har det økonomiske engagement og dermed risikoen og gevinstmuligheden på møllerne.

Uanset at hver ejergruppe har ejendomsret til individualiserede møller, indgås alle aftaler i opførelsesfasen med ejergrupperne som proratarisk ansvarlige, og således at opførelsesvilkårene bliver de samme for alle ejergrupper.

Uanset at køberne har ejendomsret til en eller flere individualiserede møller, gennemføres opførelsen som **et** byggeprojekt, hvor vindmølleejerne i forhold til kontraktparter, herunder turn-key leverandør, rådgivere, myndigheder m.fl., står som proratarisk hæftende, og således at den endelige anlægsudgift fordeles ligeligt på de 10 møller.

Efter at møllerne er sat i drift, gennemføres der samdrift, dog således at hver ejergruppe med 3 måneders varsel, dog tidligst fra idriftsætningstidspunktet, er berettiget til at udskille sin eller sine møller som en særskilt driftsenhed.

Ifølge udkastet til interessentskabskontrakt er interessentskabet forpligtet til at anmode H om udskillelse af interessentskabet til selvstændig driftsenhed, hvis blot en interessent anmoder herom.

En sådan udskillelse indebærer: at der for den eller de udskilte møller udarbejdes særskilt(e) driftsregnskab(er) på grundlag af de indtægter og udgifter, der knytter sig til den eller de konkrete møller, at der fra ejergruppen skal betales andel af fælles administrationsudgifter i H som specificeret i driftsbudgettet under betegnelsen "fællesomkostning" i forhold til ejergruppens møller, og at ejergruppen selv bærer den driftsmæssige risiko for den eller de udskilte møller, dog således at ejergruppen opretholder ret til delvis, forholdsmæssig andel af eventuelle beløb, der måtte blive udbetalt i henhold til turn-key leverandørgarantien. Adgangen til delvis, forholdsmæssig betaling i henhold til leverandørgarantien indebærer, at garantiudbetalinger skal fordeles forholdsmæssigt på de vindmøller, der i betalingsperioden har været under garantiproduktionen. I de første 5 år deles samtlige indtægter og udgifter mellem ejergrupperne i forhold til det antal vindmøller, som den enkelte ejergruppe ejer, jf. dog ovenfor om muligheden for at udskille en ejergruppe til selvstændig driftsenhed. Derefter udarbejdes særskilte driftsregnskaber for hver ejergruppes mølle(r).

Både i anlægsfasen og i driftsfasen skal ejergruppernes økonomi holdes adskilt fra H's økonomi på en sådan måde, at de aktiver, herunder penge, som H administrerer for ejergrupperne, herunder køber, holdes effektivt uden for H's kreditorers rækkevidde.

I det omfang ejergruppernes aktiver, herunder penge, opbevares samlet, herunder på samme depotkonti, indlånskonti eller lignende, skal disse aktiver være beskyttet mod ejergruppernes individuelle særkreditorer.

I det omfang en ejergruppes administration er udskilt som en særskilt driftsenhed, jf. ovenfor, skal denne ejergruppes aktiver og midler være udskilt på særskilte konti, og der må ikke på nogen måde ske sammenblanding med konti, depoter eller lignende, tilhørende de øvrige ejergrupper.

I det indbyrdes forhold hæfter ejergrupperne pro rata i forhold til antallet af vindmøller.

I de kontrakter, som H har indgået eller senere indgår vedrørende opførelse og drift, hæfter ejergrupperne over for kontraktparterne som proratarisk ansvarlige.

For at sikre ejergrupperne indbyrdes er hver ejergruppe til enhver tid forpligtet til at stille garantier over for H, de andre ejergrupper og leverandører i overensstemmelse med H's beslutning herom. I driftsfasen skal H så vidt muligt etablere sikkerhed i indtægterne.

Om denne sikkerhedsstillelse er det nærmere oplyst, at Energistyrelsen har stillet krav om, at investorerne for egen regning skal fjerne anlægget eller resterne heraf inklusive kabelforbindelserne mellem møllerne samt at reetablere den tidligere tilstand i opstillingsområdet, bortset fra den del af fundamenterne, der er under havbundens overflade, såfremt tilladelsen udløber, anlægget ikke vedligeholdes eller ødelægges, hvis anlægget ikke længere anvendes som vindmøllepark, eller vilkår for godkendelsen ikke opfyldes eller overholdes. Der skal stilles tilstrækkelig og af Energistyrelsen godkendt sikkerhed for, at disse forhold kan opfyldes.

Z Landboforening har bekræftet, at forskellen på, på den ene side den driftsform, der i developerkontrakten betegnes som "samdrift", og på den anden side "udskillelse af en ejergruppe til selvstændig driftsenhed" i relation til indkomstopgørelsen skal forstås således: ved samdrift deles samtlige indtægter og udgifter vedrørende møllerne mellem ejergrupperne i forhold til antallet af møller, som den enkelte gruppe ejer, altså således at der ved delingen ikke tages hensyn til eventuelle forskelle mellem indtægter og udgifter vedrørende hver enkelt mølle, idet antallet af møller anvendes som fordelingsnøgle, ved udskillelse af mølle(r) til særskilt driftsenhed foretages der en egentlig indkomstopgørelse for hver enkelt mølle, således at indkomsten fra møllen opgøres som de indtægter og udgifter eller andele heraf, der vedrører den enkelte mølle, herunder den mængde strøm, som den konkrete mølle har produceret (ifølge måler)A agter at erhverve møllen som udvidelse af eksisterende virksomhed, og erhvervelsen vil ske i samme SE-nummer.

Styrelsens indstilling og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Anpartsreglen i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, omfatter indkomst fra selvstændig virksomhed, når antallet af ejere af virksomheden er større end 10, og skatteyderen ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Ved opgørelsen af antallet af ejere af virksomheden indgår alle ejere, herunder også selskaber mv., jf. Ligningsvejledningen E.F.1.3.1, men kun fysiske personer omfattes af personskattelovens anpartsregler.

Anpartsreglerne medfører, at indkomsten fra virksomheden beskattes som kapitalindkomst, og at virksomhedsordningen ikke kan anvendes. Underskud fra virksomheden kan ikke modregnes i anden indkomst hos skatteyderen men kan fremføres til modregning i senere positiv indkomst fra samme virksomhed, jf. personskattelovens § 13, stk. 6.

Ifølge developerkontraktens pkt. 5 gennemføres opførelsen af vindmøllerne som ét byggeprojekt, og efter idriftsætningen af møllerne gennemføres der samdrift. I de første 5 år deles samtlige indtægter og udgifter mellem ejergrupperne i forhold til det antal vindmøller, den enkelte ejergruppe ejer. Derefter udarbejdes særskilte driftsregnskaber for hver ejergruppes møller.

Deling af indtægter og udgifter i forhold til det antal vindmøller, som hver enkelt ejergruppe ejer, vil efter styrelsens opfattelse medføre, at hele vindmølleprojektet i relation til personskattelovens anpartsregler må anses som én samlet virksomhed. Hvis der er flere end 10 ejere, vil indkomsten fra vindmøllerne for personer, der er ejere, og som ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, været omfattet af anpartsreglerne.

Ved udskillelse af mølle(r) til særskilt driftsenhed i henhold til developerkontraktens bestemmelser herom, således at der foretages en særskilt opgørelse af den skattepligtige indkomst, der kan henføres til den/de pågældende møller, herunder at der foretages en opgørelse af mængden af den strøm, som møllen har produceret, kan den herefter udskilte, særskilte driftsenhed anses som én virksomhed i skattemæssig henseende.

Deltagerne i en udskilt, særskilt driftsenhed vil herefter ikke være omfattet af anpartsreglerne i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, hvis der ikke er flere end 10 ejere i driftsenheden, og der er en klar adskillelse i såvel økonomisk som i driftsmæssig henseende mellem de enkelte ejergrupper, således at hver udskilt ejergruppe bærer sin egen driftsrisiko, og ejergrupperne ikke hæfter for hinandens lån til finansiering af investeringen.

Der henvises til praksis, jf. TfS-1990-103 LR (SKATM-1990 side 439) og TfS-1997-525 LSR.

I TfS-1990-103 (bindende forhåndsbesked) fandt Ligningsrådet, at kommanditisterne i kommanditselskaber med op til 9 kommanditister, der skulle købe vindmøller i USA, ikke var omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, hvis hver enkelt kommanditselskab formelt og reelt var uafhængig af kommanditisterne i de øvrige kommanditselskaber med hensyn til den økonomiske risiko i virksomheden. Såfremt kommanditselskaberne hæftede for hinandens gæld til det finansierede pengeinstitut, fandt Ligningsrådet, at konstruktionen vil være omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10.

I TfS-1997-525 fandt Landsskatteretten, at kommanditisterne i et vindmølleprojekt, der var opbygget således, at hver enkelt kommanditselskab skulle eje bestemte vindmøller, ikke var omfattet af anpartsreglerne, da der var en klar adskillelse i såvel økonomisk som i driftsmæssig sammenhæng mellem de enkelte kommanditselskaber, som således bar hver sin driftsrisiko.

Ad spørgsmål 2

Det er oplyst, at A ejer og driver en landbrugsbedrift på ca. 60 ha. Den væsentligste del af landbruget drives i driftsfællesskab med en bror, der har en landbrugsejendom af tilsvarende størrelse. Landbruget drives som planteavlsbrug med løg, kartofler, jordbær, solbær og korn. Brødrene er hver registreret med eget SE-nummer, mens driftsfællesskabet er registreret i fælles SE-nummer.

Z Landboforening har henvist til to landsskatteretskendelser, TfS-1996-85 ([SKATM-1996-10-02](#)) og TfS-2001-332 ([SKATM-2001-10-01](#)), der anser drift af landbrug og drift af vindmølle som én erhvervsmæssig enhed i relation til arbejdstidskravet i investeringsfondsloven.

Om kendelsen TfS-2001-332 bemærkes, at den angår to ægtefæller, der ejede hver sin landbrugsejendom. Den ene ægtefælle drev begge ejendomme, herunder en vindmølle, der lå på den anden ægtefælles ejendom.

Kendelsen findes med dette indhold ikke at kunne anvendes analogt i nærværende sag.

Den anden landsskatteretskendelse, TfS-1996-85, angår en skatteyder, der drev landbrugsvirksomhed og påtænkte at erhverve andele i et vindmøllelaug. Landbrugsvirksomheden og vindmøllevirksomheden blev anset for én erhvervsmæssig enhed - uanset at skatteyderen ikke var eneejer af vindmøllen - og uanset at vindmøllen ikke var placeret på skatteyderens ejendom. Arbejdskravet i investeringsfondsloven var herefter opfyldt.

Landsskatteretten lagde ved afgørelsen vægt på, at der en *klar forbindelse mellem skatteyderens ejerandel i vindmøllen og det erhvervsmæssige strømforbrug på hans ejendom*.

Z Landboforening har oplyst om strømforbruget, at A ikke tilnærmelsesvist har et strømforbrug i virksomheden, der når op på produktionen fra andelen i havvindmøllen. Strømforbruget i virksomheden angives til ikke at overstige 100.000 kWh. Møllerne i det her påtænkte projekt vil efter det oplyste blive tilsluttet nettet, og indtil videre vil køberen af den producerede strøm være det lokale forsyningsselskab.

Det er oplyst, at der er indgået kontrakt med det lokale elforsyningsselskab, der foretager den lokale distribution af elektricitet. Kontrakten kan opsiges, og der vil herefter kunne sælges elektricitet til andre end det lokale elseskab. Om havvindmøllernes forventede produktion er det oplyst, at den forventes at udgøre ca. 7.700.000 kWh pr. mølle pr. år. Anparten i havvindmøllen, der påtænkes erhvervet, udgør ca. 6 mio. kr. af møllens samlede pris på ca. 24,5 mio. kr.

Havvindmøllen forventes således at producere strøm i en mængde, der væsentligt overstiger strømforbruget i den allerede eksisterende virksomhed.

Ifølge den netop nævnte landsskatteretskendelse, TfS-1996-85, blev landbrugsvirksomhed og vindmøllevirksomhed anset for én erhvervsmæssig enhed, uanset at skatteyderen ikke var eneejer af vindmøllen, og uanset at vindmøllen ikke var placeret på skatteyderens ejendom. Landsskatteretten henviste til, at der var en klar forbindelse mellem skatteyderens ejerandel i vindmøllen og det erhvervsmæssige strømforbrug på hans ejendom.

I nærværende sag, hvor anparten i havvindmøllen forventes at producere strøm, der sælges til det lokale elforsyningsselskab i en mængde, der mindst dækker strømforbruget i den allerede eksisterende virksomhed, kan der jf. Landsskatteretskendelsen antages at være en forbindelse mellem havvindmøllens strømproduktion og strømforbruget i den allerede eksisterende virksomhed.

Det er som nævnt en forudsætning for, at landbrugsvirksomheden og deltagelsen i vindmøllevirksomheden kan anses som én samlet virksomhed, at der er en klar forbindelse mellem vindmøllens produktion af strøm og strømforbruget i den allerede eksisterende virksomhed.

Forhåndsbeskeden gives på det grundlag, at den elektricitet, som havvindmøllen producerer, sælges til det lokale elforsyningsselskab.

Det lægges derfor til grund som en forudsætning for svaret i den bindende forhåndsbesked, at der kan påvises en sådan sammenhæng som nævnt mellem møllens produktion af strøm og strømforbruget i den øvrige virksomhed.

Der tages ikke ved forhåndsbeskeden stilling til den situation, at kontrakten med den lokale el-distributør opsiges, og elektriciteten sælges til andre aftagere.

Spørgsmål 2, om eksisterende virksomhed samt investering i anpart i havvindmølle kan blive betragtet som én samlet virksomhed, således at arbejdstidskravet for A vurderes for den samlede virksomhed, besvares herefter med ja under den anførte forudsætning.

Det tilføjes, at spørgsmålet om arbejdstidskravet er opfyldt, afgøres af den lokale skatteansættende myndighed.

Ligningsrådet tiltræder indstillingen.

Bilag 2

LSR 641 -1854-0041 af 1996.

SKATM 1996-10-08 Etableringskonto - Hævning - Arbejdstidskravet

A købte i december 1991 en ejendom uden besætning og maskiner. Ejendommen var på 7,8 ha. I 1992 havde A dyrket 5 ha med raps. A havde opgjort arbejdstidsforbruget vedr. markarbejdet til 63 timer i foråret og 39 timer i sommeren og efteråret. Landsskatteretten fandt, at arbejdstidskravet i etableringskontoloven var opfyldt.

A klagede over opgørelsen af indkomsten for indkomståret 1991 på følgende punkt:

Indkomståret 1991

Personlig indkomst

Ikke godkendt forlods afskrivninger på bygninger ved anvendelse af etableringskontomidler:

Afskrivningsgrundlag

Selvangivet 178.724

+ forlods vedr. A 47.000

+ forlods vedr. B 82.000

Herefter 307.724

Sagen havde været forhandlet telefonisk med A og dennes repræsentant fra Landbrugets Rådgivningscenter.

A, der var skoleinspektør, købte i december 1991 en landbrugsejendom med et jordtilliggende på 7,8 ha. Ejendommen var ved erhvervelsen uden besætning og maskiner. Ved købet havde A anset sig berettiget til anvendelse af midler på etableringskonto med 47.000 kr. og med 82.000 kr. vedrørende hustruen B. Ægtefællerne havde indskudt midlerne i årene 1982-87.

Herudover fremgik af sagen, at A siden 1977 havde ejet et jordareal på 2,02 ha, hvorpå der i 1992 blev plantet juletræer. I årsregnskabet var dette areal optaget til ejendomsværdi af 18.200 kr. Der var ikke i årsregnskaberne anført udgifter ved denne beplantning, ligesom A ikke tidligere havde selvangivet nogen indtægter eller udgifter vedrørende dette jordareal.

A's driftsmæssige aktivitet på ejendommen havde vedrørt et opdyrket areal på 5,5 ha med følgende opgaver:

1992:

Der var dyrket 5 ha med raps, i hvilken forbindelse A havde pløjet marker, harvet, tromlet og samlet sten. Herefter var der indkøbt og afhentet såsæd. Rapsen blev imidlertid ikke høstet i 1992, da denne pga. en tør sommer var indtørret. Indtægten i 1992 bestod af EF-arealtilskud vedrørende dyrkning af rapsen.

A havde lejet en maskinstation til nedfældning af ammoniak, sprøjtning af raps, skårlægning af raps og til at slå græs og presse utærsket rapshalm. Herudover havde A efterplantet læhegn, indkøbt og vedligeholdt maskiner, nedtaget, hjemtransporteret og genopstillet en fodersilo. De tidligere anvendte bygninger til minkfarm, der var fordelt på et areal på ca. 4.600 m² havde A fjernet, ligesom han i samarbejde med en murer havde lavet møddingsplads og dræning til ajlebeholder.

A havde vedrørende markarbejdet i 1992 opgjort følgende opgørelse over tidsforbrug vedrørende det fysiske markarbejde: timer

Pløjning, forår, 5,5 ha 20

Harvning, forår, 2 x 5,5 ha 7,5

Tromling, 5,5 ha 4

Gødningsspredning inkl. afhentn. 10

Såning, indstilling mv. 10

Transport af såsæd 1,5

Samlet sten 3

Furejævning, diverse 3

Arealopmåling 4

—

I alt forår 63

Sprøjtning, maj 3

Højbjergning, juni 10

Høst, havre 2

Presset halm og kørt halm ind,

1.000 baller 20

Stubharvning 4

—

I alt sommer/efterår 39

1993:

A havde pløjet marker, harvet, tromlet og samlet sten, sprøjtet, høstet ærter, presset halm, slået hø og kørt dette ind. Herudover havde han indkøbt, opfedet og solgt 21 slagtesvin til privatslagteri, i hvilken forbindelse han måtte omforandre staldanlægget. Han havde bygget en 50 m² stor vognport til traktor og maskiner. Timeforbrug vedrørende markarbejde er opgjort således:

timer

Pløjning, forår, 5,5 ha 20

Harvning, forår, 2 x 5,5 ha 8

Tromling, 5,5 ha 4

Gødningsspredning inkl. afhentn. 0

Såning, indstilling mv. 0

Transport af såsæd, 2 gange 3

Sprøjtning, 3 gange 9

Samlet sten 3

Furejævning, diverse 3

Arealopmåling 1

—

I alt forår 51

Høbjergning, slået og vendt i juni 10

Presset og kørt hø ind 5

Høst, lille mejetærsker 11

Transport af ærter 3

Presset halm, 700 baller 6

Kørt halm ind, 1.000 baller 18

Stubharvning 4

Pløjning, halvdelen 10

—

I alt sommer/efterår 67

A havde hertil oplyst, at 1992 var et uheldigt år, idet afgrøderne blev tørkeramt. En konsulent fra husmandsforeningen tilså disse, og der blev herved udarbejdet en rapport udvisende, at afkastet ved høst som følge af tørken ville blive væsentligt lavere end udgifterne, der ville medgå til høstarbejdet. Som følge heraf blev rapsen skårlagt.

Udover det i opgørelsen angivne tidsforbrug skulle medregnes driftsmæssigt betinget arbejde, der var udført i forbindelse med følgende opgaver:

- kontrol og plukning af flyvehavre
- konsulentbesøg
- almindeligt tilsyn med jorden i relation til vurdering af sprøjtningstidspunkt og høsttidspunkt
- vedligeholdelse af de i 1992 erhvervede maskiner
- vedligeholdelse af bygninger, herunder ombygning af stald og mødding samt opsætning af fodersilo.

I forbindelse med det almindelige og løbende tilsyn med markerne havde A oplyst at have anvendt ca. 20 timer i sæsonen.

Skatteankenævnet havde ved den påklagede afgørelse nægtet forlods afskrivning på bygninger med 129.000 kr., hvormed afskrivningsgrundlaget var forhøjet. Indskud på etableringskonti var efterbeskattet i indskudsårene. Nævnet havde herved fundet, at kravet om personlig arbejdsindsats skulle være opfyldt i etableringsåret og det efterfølgende år, jf. etableringskontolovens § 5 hvilket ikke kunne anses at være tilfældet ved 50 timer pr. måned i sæsonen. Juletræsproduktionen skulle betragtes som en særskilt virksomhed, og de anvendte timer kunne ikke lægges sammen med arbejdstimerne i landbruget for at opfylde arbejdskravet. Nævnet havde herved henvist til Landsskatterettens kendelse af 23/11-90, offentliggjort i TS.NYT. 1991.9.478 (SKATM. 1991, s. 144). Endvidere havde nævnet fundet, at timer anvendt til ændring af minkfarm til spring-bane til børnenes hest og omforandring af bygninger til svineproduktion ikke kunne medregnes til den løbende drift.

A's repræsentant havde over for Landsskatteretten nedlagt påstand om, at det selvangivne afskrivningsgrundlag anerkendtes.

Til støtte herfor havde han bl.a. anført, at der ikke i sagen var tvist om, at virksomheden kunne karakteriseres som selvstændig erhvervsvirksomhed. Lønansættelsen som skoleinspektør havde i tidsmæssig henseende levnet rigelig plads til A's personlige drift af landbrugsejendommen. I foråret 1992 påbegyndtes dyrkning af jorden efter helt almindelige landbrugsfaglige anvisninger. A var berettiget til forlods afskrivning ved hævnning af etableringskontomidler, idet arbejdstidskravet i henhold til etableringskontolovens § 5 måtte anses for opfyldt, når blot kontohaver havde deltaget med personlig indsats i et ikke uvæsentligt omfang. Ifølge praksis ansås arbejdstidskravet på mindre landbrugsejendomme opfyldt, når der ydedes en væsentlig arbejdsindsats i sæsonen, jf. herved Skattedepartementets Meddelelser 530-426-1532 (SKATM. 1985, s. 184) og Landsskatterettens kendelse af 2/7-91, 1991-3-261 (SKATM. 1992, s. 168).

Forholdene i A's sag var direkte sammenlignelige med anførte afgørelser, hvorfor klagesagen burde afgøres med samme udfald. I sidstnævnte afgørelse blev arbejdstidskravet anset for opfyldt med samlet 120 timer fordelt på 3 perioder med 56 timer, 24 timer og 35 timer netop vedrørende en landbrugsejendom på 7 ha. Arbejdstidskravet gjaldt ikke blot for det indkomstår, hvori indskuddet anvendtes, men også for følgende år, hvilke år Skatteankenævnet ikke havde taget med ved bedømmelsen. Der burde tages hensyn til, at A først havde købt ejendommen sent på året 1991, og at 1992 var et meget unormalt år på grund af tørke, hvorfor man ved bedømmelsen af, om arbejdstidskravet var opfyldt burde se på, om en virksomhed, hvis drift under normale forhold betingede den krævede arbejdsindsats.

Der var herved henvist til Landsskatterettens kendelse af 13/10-91, offentliggjort i TS.NYT.1991.22 (SKATM. 1992, s. 166). Endelig var det anført, at lovens arbejdstidskrav blev indført i 1983, og at hensigten var alene at hindre, at etableringskontomidler blev anvendt til anskaffelse af passiv virksomhed, anpartsprojekter mv. Det havde derimod ikke været hensigten, at hindre anvendelse af etableringskontomidler ved anskaffelse af mindre landbrugsejendomme, hvor arbejdsindsatsen ikke var særlig stor. Det måtte derfor være i overensstemmelse med lovgivers intentioner, såfremt man anså arbejdstidskravet opfyldt i nærværende sag.

Landsskatteretten udtalte

Det forudsættes i etableringskontolovens § 5 stk. 2, at kontohaveren kan sandsynliggøre, at han og/eller ægtefællen vil lægge en ikke uvæsentlig arbejdsindsats i virksomheden, hvilket krav gælder alle former for selvstændig virksomhed, jf. også cirkulære nr. 167 af 30/10-84, pkt. 26.

Under hensyntagen til de tilvejebragte oplysninger om landbrugsejendommen og det af A udførte arbejde herpå, fandt retten vedrørende indkomstårene 1991 og 1992, at driften havde betinget den i henhold til etableringskontolovens § 5 stk. 2, jf. stk. 3, fornødne arbejdsindsats i de måneder, hvor markarbejde var påkrævet, hvorfor etablering i lovens forstand måtte anses at have fundet sted.

De foretagne efterbeskatninger i henhold til etableringskontolovens § 11 A stk. 1, blev derfor frafaldet, ligesom A indrømmedes adgang til ved opgørelse af afskrivningsgrundlaget vedrørende bygningerne at reducere ved forlods afskrivning med beløb svarende til de hævdede, jf. lovens § 7 stk. 5.

Bilag 3

Skatm-2017-00-06. Nedsættelse af bo- og gaveafgift ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder. SEGES notat af 2. juni 2017.

Arv og gave beskattes efter boafgiftsloven eller statsskatteloven. Boafgiften beregnes under ét af den samlede arvebeholdning, som den afdøde person efterlader sig. Af arv til nære familiemedlemmer beregnes boafgiften som en proportional afgift på 15 pct. ud over et bundfradrag. Af arv, der tilfalder andre, betales tillige en tillægsboafgift på 25 pct. De 25 pct. beregnes efter fradrag af de nævnte 15 pct.

Gaver givet til visse nære familiemedlemmer kan gives afgiftsfrit, hvis gaven ikke overstiger 62.900 kr. (2017-niveau). Personkredsen fremgår af boafgiftslovens § 22. For gaver ud over bundgrænsen til den særlige personkreds betales en afgift på 15 % af det overskydende beløb. Gaveafgiften betales af den del af beløbet, der overstiger bundfradraget. Desuden kan en person afgiftsfrit give et barns eller stedbarns ægtefælle (svigerbørn) gaver, hvis samlede værdi ikke pr. år overstiger 22.000 kr. (2017-niveau). For gaver ud over 62.900 kr. (2017-niveau) til stedforældre og bedsteforældre betales en afgift på 36,25 %.

Gaver mellem ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er afgiftsfri. Værdien af gaver til andre end dem, der er nævnt ovenfor, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Folketinget har den 2. juni 2017 vedtaget at nedsætte bo- og gaveafgiften gradvist fra de nuværende 15 % til 5 % fra 2020. Dette gælder dog kun ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed. Baggrunden for lovændringen er nærmere, at formueskattekursen blev afskaffet i 2015 af den daværende regering. I stedet for, som lovet, at genindføre den, har den nuværende regering og Dansk Folkeparti aftalt denne ændring.

Ændringen har betydning, hvor der er formue og man ønsker at overføre den til næste generation ved gave, eller hvor formuen overføres ved arv i forbindelse med død.

[1. Personkredsen](#)

[1.1 Ved arv](#)

[1.2 Ved gave](#)

[2. Afgiftssatser](#)

[3. Afgiftsgrundlag](#)

[3.1 Generelt](#)

[3.2 Fordeling af bundfradrag efter boafgiftslovens § 6 og grundbeløb efter § 22](#)

[3.3 Fordeling af fradrag for boudgifter](#)

[4. Kun reelle virksomheder](#)

[4.1 Reel virksomhed – selskaber](#)

[4.2 Reel virksomhed - personligt ejede virksomheder](#)

[5. Nærmere om "successionsbetingelsen"](#)

[6. Nærmere vedrørende personkredsene](#)

[7. Hvad er en virksomhed?](#)

[7.1 SKAT får kompetencen til at vurdere, hvad der er virksomheden](#)

[7.1.1 Ved arv](#)

[7.1.2 Ved gave](#)

[7.2 En eller flere virksomheder](#)

[8. Justering af pengetankreglen](#)

[9. 6-månedersreglen ved gaveanmeldelser ændres](#)

[10. Virkningstidspunkt](#)

[10.1 Nedsat afgift](#)

[10.2 Justering af pengetankreglen i successionsreglerne mv.](#)

[10.3 6-måneders fristerne](#)

[11. Værdiansættelse, gennemsigtighed og forudberegnelighed](#)

1. Personkredsen

1.1 Ved arv

Nedsættelsen af afgiften ved arv (§ 1a) henviser direkte til den personkreds, der opfylder betingelserne i dødsboskattelovens § 36, stk. 1, for succession i det overdragne, og som efter dødsboskattelovens § 37, stk. 1, 1. og 2. pkt., kan succedere med hensyn til værdier, der overstiger modtagerens andel i boet, og som ikke er omfattet af den personkreds, hvor der skal betales tillægsboafgift af arv.

Det må betyde, at ved arv omfatter den nedsatte afgift personer, som kan succedere med hensyn til værdier, der overstiger modtagerens andel i boet, og som ikke er omfattet af tillægsboafgift af arv. Dvs. følgende personskreds:

- arveladers samlever(ske), jf. dødsboskattelovens § 96, stk. 5, forudsat at der har været fælles bopæl i 2 år mv.
- arveladers barn, barnebarn, stedbarn, adoptivbarn
- bror eller søster, brors eller søsters barn eller barnebarn mv., forudsat at
 - der har været fælles bopæl med afdøde i 2 år mv. eller
 - hvis de tillige er plejebørn, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra f.
- arveladers nære medarbejder eller tidligere nære medarbejder, jf. aktieavancebeskatningslovens § 35 og kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, eller en tidligere ejer, jf. aktieavancebeskatningslovens § 35 A og kildeskattelovens § 33 C, stk. 13, forudsat at medarbejderen/den tidligere ejer samtidig opfylder betingelserne for at være
 - samlever i 2 år forud for dødsfaldet
 - afdødes forældre

- afdødes barns ikke fraseparerede ægtefælle (svigerbørn), uanset om barnet er dødt eller ej
- afdødes fraseparerede / fraskilte ægtefælle
- plejebarn

Har afdøde intet afkom, medtages afdødes søskende og disses børn og børnebørn direkte. Dvs. uden at der stilles krav om fælles bopæl mv.

1.2 Ved gave

Ved gave angives ikke i bestemmelsens ordlyd (§ 23 a) nogen henvisning til den persons kreds, der kan succedere. I stedet angives, at virksomheden skal opfylde betingelserne for at kunne overdrages med succession. Dvs. at der er tale om et krav, der knytter sig til virksomheden og ikke til persons kredsen. I bemærkningerne anføres også flere steder, at afgiften på 15 % nedsættes, og nedsættelsen sættes i relation til personkredsen, der betaler 15 % i afgift.

Udfordringen er dog, at der i bemærkningerne også anføres, at det er et krav, at personen kan succedere. I givet fald skal man være omfattet af både KSL § 33 C og af boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra a-e.

Hvis begge disse krav skal opfyldes vil personkredsen ved gave være følgende:

- gavegivers samlever(ske), hvis der har været fælles bopæl i 2 år mv. (kun krav om fælles bopæl)
- gavegivers barn, barnebarn, stedbarn, adoptivbarn
- bror eller søster, brors eller søsters barn eller barnebarn mv., forudsat
 - der har været fælles bopæl med gavegiver i 2 år mv. eller
 - de tillige er plejebørn
 - gavegivers nære medarbejder eller tidligere nære medarbejder, jf. aktieavancebeskatningslovens § 35 og kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, eller en tidligere ejer, jf. aktieavancebeskatningslovens § 35 A og kildeskattelovens § 33 C, stk. 13, forudsat medarbejderen /den tidligere ejer tillige er gavegivers afdøde barns længstlevende ægtefælle
 - forældre
 - plejebørn, som defineret i boafgiftslovens § 22, stk. litra e

Bemærk, at definitionen af samlever i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d, alene forudsætter 2 års samliv på fælles bopæl (fortolket som i fælles husstand). Der er således ikke krav om noget ægteskabslignende forhold. Samlevere kan derfor komme af alle tænkelige persongrupper.

Er der intet afkom, medtages gavegivers søskende og disses børn og børnebørn uden yderligere krav.

Ovenstående personkreds er den kreds, der vurderes som sikker. Så hvis der sker overdragelse til en af disse, er der ikke udfordringer mht. personkredsen.

Usikkerheden går på, om der skal stilles krav om, at personkredsen er begrænset til dem, der kan succedere. Hvis der pga. ordlyden og de fleste af bemærkningerne kan ses bort fra formuleringen i den ene sætning om, at der skal ske overdragelse til personer, der kan succedere, vil persons kredsen være følgende ved gave:

- afkom, stedbørn og deres afkom,
- afdødt barns eller stedbarns længstlevende ægtefælle,
- forældre,
- personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig,
- plejebørn, der har haft bopæl hos gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavegiver sammen med plejebarnet,
- og barns eller stedbarns ægtefælle

Er der intet afkom, medtages gavegivers søskende og disses børn og børnebørn uden yderligere krav.

Som nævnt er denne fortolkning usikker. Hvis man i praksis har brug for at overdrage til en i denne personkreds, der ikke med sikkerhed er med, anbefales det, at der anmodes om bindende svar. Det må antages, at det vil være i ganske ekstraordinære tilfælde.

Der er en nærliggende risiko for, at SKAT vil fortolke reglen efter den snævre forståelse. SEGES vil forsøge at få afklaret fortolkningen hos Skatteministeriet

2. Afgiftssatser

Bo- og gaveafgiftssatsen vil dermed udgøre følgende ved overdragelse af erhvervsvirksomheder:

År	Afgift
2016 og 2017	13 %
2018	7 %
2019	6 %
2020 og senere	5 %

Nedsættelse af bo- og gaveafgiften omfatter overdragelse af såvel selskaber som personligt ejede virksomheder. Enten ved død eller ved hel eller delvis gave. Den gælder ikke ved overdragelse af gældsbreve opstået i forbindelse med tidligere overdragelser.

3. Afgiftsgrundlag

-

3.1 Generelt

Ved opgørelsen af den del af arveholdningen/overdragelsen ved gave, hvoraf der skal betales nedsat afgift, dvs. en virksomhed eller aktier, skal der foretages en opgørelse af virksomhedens nettoværdi. Dette skal ses i forhold til den øvrige del af arven/overdragelsen. Udgør virksomheden således netto 3 mio. kr. og den øvrige del 2 mio. kr., (og der overdrages fuldt ud ved gave, når der er tale om gaveoverdragelse), er det kun de 3 mio. kr., der er afgiftsgrundlaget for den nedsatte afgift (før bundfradrag/bundgrænse).

Nu er det sjældent, at virksomheder overdrages fuldt ud ved gave. I den forbindelse har SEGES spurgt ind til, om det i relation til grundlaget er muligt at henhøre gaven til bestemte aktiver. Dette kan fx være en fordel i følgende eksempel:

Eksempel

Overdragelse af virksomhed i 2018 med en nettoværdi på 4 mio. kr. og værdipapirer på 2 mio. kr. Gave på i alt 2 mio. kr.

Her vil det være en fordel, hvis gaven i aftalen henføres fuldt ud til virksomheden, idet der derved opnås maksimal afgiftsnedsættelse (2 mio. kr. x 8 % = 160.000 kr.).

Skal gaven i modsat fald fordeles forholdsmæssigt opnås en mindre afgiftsnedsættelse (2/3 x 2 mio. kr. x 8 % = 106.667 kr.).

Skatteministeriet har svaret noget uklart på dette, idet ministeriet har skrevet, at der kan ske opdeling af vederlæggelsen, hvis der er tale om to selvstændige virksomheder. Svaret giver ikke megen mening, og er efter SEGES opfattelse også i strid med praksis, hvor gaven kan henføres til bestemte aktiver.

Man kan dog i eksemplet planlægge sig ud af denne usikkerhed ved først at overdrage virksomheden ved delvis gave. Og så på et senere tidspunkt – uafhængigt af overdragelsen af virksomheden – overdrage værdipapirerne. Man skal dog her være opmærksom på virksomhedsordningen og konsekvenserne herfor, hvis denne anvendes.

Hvis fordelingen af aktiver og passiver mellem de to afgiftsgrundlag ved en samlet overdragelse/arv (det med og det uden nedsat afgift) medfører, at et af afgiftsgrundlagene bliver negativt, modregnes et negativt afgiftsgrundlag i et eventuelt positivt afgiftsgrundlag, uanset om det negative beløb eventuelt vedrører afgiftsgrundlaget med nedsat afgiftssats. Hvis fx virksomhedens nettoværdi er negativ med 5 mio. kr. og nettoværdien af den øvrige arvebeholdning udgør 6 mio. kr., indebærer det, at der alene beregnes boafgift med 15 % på grundlag af en arvebeholdning (før bundfradrag) på 1 mio. kr. Hermed sikres, at der maksimalt betales afgift af boets nettobeholdning.

Vedrørende nettoværdi skriver Skatteministeriet i bemærkningerne, at gæld og andre forpligtelser, der skal henføres til virksomheden, herunder eventuelle passivposter, hvis overdragelsen sker med succession, skal indgå ved opgørelsen af den arvebeholdning, hvoraf der skal betales den lave boafgift, uanset om gælden indgår i successionen.

SEGES har spurgt ind til, hvad der menes hermed. Vi har særligt spurgt til det med passivposter samt succession i konto for opsparet overskud.

Ministeriet har (svar på spm. 11) svaret, at afgiftsgrundlaget reduceres enten med passivposter eller under hensyntagen til overtagelse af den udskudte skatteforpligtelse, hvor man vælger denne i stedet for passivposten efter KSL § 33 D. Den nedsatte afgift omfatter de aktiver, der indgår i virksomheden med fradrag af gæld og andre forpligtelser, der vedrører virksomheden. Dvs. også passivposter vedrørende de overdragne aktiver samt passivposter vedrørende konto for opsparet overskud. En passivpost vedrørende succession i konto for opsparet overskud påvirker således afgiftsgrundlaget, uanset at den ikke vedrører et aktiv.

3.2 Fordeling af bundfradrag efter boafgiftslovens § 6 og grundbeløb efter § 22

Ifølge boafgiftslovens § 6, stk. 1, beregnes boafgiften af den del af arvebeholdningen, der overstiger et bundfradrag på 282.600 kr. (2017-niveau). Hvis arvebeholdningen både består af en beholdning, hvoraf der betales almindelig boafgift på 15 pct., og en beholdning, hvoraf der skal betales nedsat afgift, skal der foretages en fordeling af bundfradraget, hvis summen af de to beholdninger overstiger bundfradraget. Bundfradraget fordeles forholdsmæssigt mellem de to arvebeholdninger.

Tilsvarende forholdsmæssige fordeling gælder ved grundbeløbet vedrørende gaver. Er der tidligere på året givet gaver, er en del af grundbeløbet efter boafgiftslovens § 22 brugt ved denne gave. I så fald er det alene resten, der fordeles forholdsmæssigt. Man kan således opnå en minimal fordel ved først at overdrage øvrige aktiver og så senere på året overdrage virksomheden.

3.3 Fordeling af fradrag for boudgifter

Boudgifter kan som hidtil fratrækkes ved opgørelsen af arvebeholdningen, jf. boafgiftslovens § 13, stk. 1. De samlede boudgifter fordeles forholdsmæssigt mellem de to arvebeholdninger, medmindre en boudgift efter en konkret vurdering må anses for direkte knyttet til et bestemt aktiv eller gældspost mv. Dette kunne være udgifter til vurdering af virksomhedens aktiver.

4. Kun reelle virksomheder

Afgiftsnedsættelsen er i en vis grad baseret på successionsreglerne i skattelovgivningen, hvorved nedsættelsen i princippet alene skal vedrøre virksomheder, der kan overdrages med skattemæssig succession i levende live (KSL § 33 C/ABL § 34). Der stilles ikke herved krav om, at succession rent faktisk vælges, men blot at nogle af betingelserne for succession er opfyldt.

Der er ligeledes ikke krav om, at modtageren er hjemmehørende i Danmark, eller at der er en gevinst hos overdrageren. Se nærmere herom nedenfor.

I de næste to afsnit (4.1 og 4.2) er kravene for henholdsvis selskaber og personligt ejede virksomheder opdelt, så de kan læses hver for sig på nær et eksempel. Der er således en del gentagelser.

4.1 Reel virksomhed - selskaber

Adgangen til nedsættelse af bo- og gaveafgiften er betinget af, at det selskab, der overdrages, ikke har karakter af en såkaldt pengetank (svarer til successionsreglerne). Et selskab defineres som en pengetank, hvis mindst 50 pct. af virksomhedens aktiver udgøres af passiv kapitalanbringelse, eller mindst 50 pct. af selskabets indtægter stammer fra besiddelsen af sådanne aktiver opgjort som gennemsnittet af de seneste tre regnskabsår, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34. Pengetanksreglen justeres, som angivet nedenfor.

For at sikre, at det ikke er muligt at opnå afgiftsnedsættelse ved en kortvarig (proforma) omlægning af passiv formue til en erhvervsvirksomhed i forbindelse med arv eller gave, stilles der krav om ejerskab af aktierne (før og efter overdragelsen) og aktiv deltagelse i selskabets ledelse.

For det første er der krav om forudgående ejerskab, således at virksomheden skal være ejet direkte eller indirekte gennem et selskab i mindst et år før dødsfaldet eller gavedispositionen, jf. boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, og nr. § 23 a, stk. 2.

På SEGES foranledning har Skatteministeren bekræftet, at ejertid i personligt regi tæller med i begge relationer, hvis der undervejs sker omdannelse til selskab mv.

For det andet er der krav om opretholdelse af ejerskabet til aktierne i en periode på mindst 3 år efter generationsskiftet svarende til ejertidskravet ved skattefri omstrukturering.

For det tredje gælder afgiftsnedsættelsen kun, hvis ejeren eller dennes nærtstående har deltaget i selskabets ledelse (direktion eller bestyrelse), jf. boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, og § 23 a, stk. 2. Dette nye krav indføres for at imødegå, at passiv investering i eksempelvis en mindre del af en erhvervsvirksomhed (porteføljeinvesteringer) giver adgang til nedsat bo- og gaveafgift.

Deltagelsen skal have været på et tidspunkt i ejertiden. Det behøver således ikke være det sidste år. Det er yderligere et krav, at en overdragelse skal omfatte mindst 1 pct. af indskudskapitalen i selskabet.

Kravet om deltagelse i ledelsen i en virksomhed i selskabsform kan opfyldes af afdødes nærtstående, dvs. personer inden for den nære familie. Som afdødes nærtstående anses afdødes ægtefælle og den i boafgiftslovens § 22, stk. 1 og 2, anførte personkreds, dvs. afdødes bedsteforældre, forældre, børn, svigerbørn og børnebørn m.fl. Henvisningen til boafgiftslovens 22, stk. 1 og 2, indebærer, at kredsen af nære pårørende er ens for både overdragelser ved arv og gave. Endvidere medregnes afdødes søskende og deres afkom. Kravet om 1 års aktiv deltagelse skal opfyldes selvstændigt af enten ejeren eller én af de anførte nære pårørende i en sammenhængende periode på 1 år.

Da afgiftsnedsættelsen vedrører aktier i et selskab, og da mange selskaber med virksomhedsdrift ejes gennem holdingselskaber, er det på SEGES foranledning blevet skrevet ind i loven, at overdragelse også kan finde sted, når det pågældende selskab ejer virksomheden indirekte gennem et datterselskab eller datterdatterselskab. Konkret skal man så deltage i ledelsen af det øverste holdingselskab. Altså det selskab, hvor man ejer aktierne i. Det er disse aktier, der skal overdrages.

Hvis ejertidskravet på 1 år ikke opfyldes, nedsættes afgiften ikke.

Hvis ejertidskravet for "modtager" på 3 år ikke opfyldes, bortfalder afgiftsnedsættelsen forholdsmæssigt på grundlag af den del af virksomheden som sælges, sammenholdt med den del af 3-årsperioden, som ikke er udløbet. Se eksemplet nedenfor vedrørende personligt ejede virksomheder, der kan anvendes tilsvarende vedrørende aktier. Den genopvågnede afgift påhviler arvingen/legataren/gavemodtageren.

Afgiftsforhøjelsen indtræder både ved en direkte og indirekte overdragelse af aktierne og omfatter både hel og delvis overdragelse. Det omfatter først og fremmest en overdragelse af de erhvervede aktier. Salg af enkeltaktiver i den virksomhed, som drives af det selskab, hvori der er erhvervet aktier med nedsat afgift, kan efter omstændighederne være omfattet af afgiftsforhøjelsen.

Det vil afhænge af en konkret vurdering, om salg af enkeltaktiver, herunder f.eks. aktier i et datterselskab, udløser en afgiftsforhøjelse. Et vejledende kriterium ved vurderingen vil være, om salget af aktiver har reduceret virksomhedens indtægtsgrundlag i et ikke uvæsentligt omfang. Har salget og provenuet fra et selskabs salg af aktiver medført, at selskabet har udviklet sig til et pengetankselskab, vil det normalt medføre afgiftsforhøjelse. Aktiver, der udskilles som led i sædvanlig drift af virksomheden, vil ikke medføre forhøjelse af afgiften.

Ejertidskravet indebærer desuden, at ejeren ikke må foretage dispositioner, som eliminerer den almindelige risiko, der er forbundet med driften af en erhvervsvirksomhed. Indgåelse af en

optionsaftale inden for 3-årsperioden med afvikling efter periodens udløb kan ligeledes efter en konkret vurdering anses ifølge bemærkningerne for en overdragelse i strid med ejertidskravet.

I tilfælde, hvor 3-års kravet ikke kan opretholdes som følge af kreditorforfølgning, vil overdragelsen som udgangspunkt ikke medføre en forhøjelse af afgiften. Der skal dog foretages en konkret vurdering af, om afgiftsnedsættelsen bortfalder. Der kan ifølge bemærkningerne f.eks. være tale om en overdragelse, der er konstrueret som et udlæg, overtagelse af pant eller lignende, som reelt kan sidestilles med en frivillig overdragelse, hvor afgiftsnedsættelsen bortfalder.

Salg af virksomheden som følge af erhververens død eller alvorlige sygdom kan ske, uden at der indtræder forhøjelse af afgiften. Om der foreligger alvorlig sygdom, vurderes efter samme kriterier som i pensionsbeskatningslovens § 10. Endvidere kan overdragelse ske uden afgiftsforhøjelse, hvis overdragelsen sker ved gave til en erhverver omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra a-f. Tilsvarende gælder, hvis overdragelsen sker i forbindelse med en skattefri omstrukturering af selskabet, hvis arvingen eller legataren ved omstruktureringen ikke vederlægges med andet end aktier i det erhververende selskab. Ejertidskravet overføres i restløbetiden på aktier, der er modtaget som vederlag.

Der indtræder afgiftsforhøjelse, selv om en arvings overdragelse finder sted i forbindelse med skilsmisse, overdragelse i henhold til en ejeraftales medsalgspligtbestemmelser og lignende situationer.

Arvingen/legataren er pålagt en oplysningspligt om dispositioner, der medfører forhøjelse af boafgiften, dvs. overdragelse af aktier inden udløbet af 3-årsperioden.

Oplysningspligten indebærer, at arvingen eller legataren senest 4 uger fra overdragelsen skal give SKAT meddelelse herom til brug for SKATs opkrævning af den forhøjede afgift, som forrentes med en rentesats, der svarer til renten i boafgiftslovens § 36, stk. 1, 3. pkt., regnet fra overdragelsen. Den forhøjede afgift forfalder til betaling 4 uger efter, at arvingen eller legataren har modtaget afgiftsopkrævningen fra SKAT med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere.

Manglende overholdelse af indberetningspligten kan medføre bødestraf, jf. de fastsatte sanktioner i boafgiftslovens §§ 41-43.

Er der indtrådt afgiftspligt ved overdragelse inden udløbet af 3-årsperioden, som ikke er anmeldt ved arvingen eller legatarens død, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Boafgiftslovens § 26, stk. 2, 1. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse ved afgiftsforhøjelse, hvoraf der ikke er betalt afgift.

4.2 Reel virksomhed - personligt ejede virksomheder

For personligt ejede virksomheder er nedsættelsen af bo- og gaveafgiften betinget af, at betingelserne for skattemæssig succession er opfyldt, hvilket indebærer, at der skal være tale om en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Overdragelse af enkeltstående aktiver vil ikke være omfattet af afgiftsnedsættelsen, medmindre de selvstændigt kan anses for at udgøre en erhvervsvirksomhed.

Udlejningsejendomme kan ikke overdrages med skattemæssig succession, medmindre ejendommen benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug. Overdragelse af udlejningsejendomme vil derfor ikke være omfattet af afgiftsnedsættelsen.

For at sikre, at det ikke er muligt at opnå afgiftsnedsættelse ved en kortvarig (proforma) omlægning af passiv formue til en erhvervsvirksomhed i forbindelse med arv eller gave, stilles der krav om ejerskab af virksomheden (før og efter overdragelsen) og aktiv deltagelse i virksomheden.

For det første er der krav om forudgående ejerskab, således at erhvervsvirksomheden skal være ejet i mindst et år før dødsfaldet eller gavedispositionen, jf. boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, og nr. § 23 a, stk. 2.

For det andet er der krav om opretholdelse af ejerskabet til virksomheden i en periode på mindst 3 år efter generationsskiftet svarende til ejertidskravet ved skattefri omstrukturering.

For det tredje gælder afgiftsnedsættelsen kun, hvis ejeren eller dennes nærtstående har deltaget i virksomhedens drift i ikke uvæsentligt omfang (personligt ejede virksomheder), jf. boafgiftslovens § 1 a, stk. 2, og § 23 a, stk. 2. Dette krav indføres for at imødegå, at passiv investering i eksempelvis en mindre del af en erhvervsvirksomhed (porteføljeinvesteringer) giver adgang til nedsat bo- og gaveafgift. Kravet kan opfyldes på et hvilket som helst tidspunkt af ejertiden. Der stilles således ikke krav om deltagelse i året forud for overdragelsen.

Kravet om deltagelse i driften af en personligt ejet virksomhed kan opfyldes af afdødes nærtstående, dvs. personer inden for den nære familie. Som afdødes nærtstående anses afdødes ægtefælle og den i boafgiftslovens § 22, stk. 1 og 2, anførte personkreds, dvs. afdødes bedsteforældre, forældre, børn, svigerbørn og børnebørn m.fl. Henvisningen til boafgiftslovens 22, stk. 1 og 2, indebærer, at kredsen af nære pårørende er ens for både overdragelser ved arv og gave. Endvidere medregnes afdødes søskende og deres afkom. Kravet om 1 års aktiv deltagelse skal opfyldes selvstændigt af enten ejeren eller én af de anførte nære pårørende i en sammenhængende periode på 1 år.

Ved vurderingen af, om der er deltagelse i virksomhedens drift i ikke uvæsentligt omfang er der tale om samme vurdering som efter anpartsreglerne i personskatteloven, hvor en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt som udgangspunkt anses som væsentlig. Skatteministeriet har overfor SEGES bekræftet, at praksis vedrørende sæsonbetonede virksomheder også gælder i denne relation. Er der således tale om en sæsonbetonet virksomhed, skal den væsentlige arbejdsindsats (50 timer/måned) alene udføres i sæsonen.

Deltagelsen skal have været på et tidspunkt i ejertiden. Det behøver således ikke være det sidste år.

Hvis ejertidskravet på 1 år ikke opfyldes, nedsættes afgiften ikke.

Selv om ejertidskravet formelt set er opfyldt, kan der i særlige tilfælde være grundlag for at bortse fra dispositioner fx op til eller under bobehandlingen eller før gaven gives. Er der tilført

virksomheden midler fra virksomhedsejerens eller boets øvrige formue, som f.eks. er investeret i erhvervsaktiver, uden at dette kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, skal værdien heraf henføres til den del af arvebeholdningen, hvoraf der skal betales 15 % i boafgift.

Hvis ejertidskravet for "modtager" på 3 år ikke opfyldes, bortfalder afgiftsnedsættelsen forholdsmæssigt på grundlag af den del af virksomheden som sælges, sammenholdt med den del af 3-årsperioden, som ikke er udløbet. Den genopvågnede afgift påhviler arvingen/legataren/gavemodtageren.

Eksempel

En erhvervsvirksomhed er i boopgørelsen værdiansat til 9 mio. kr. (netto), hvoraf der er beregnet 0,45 mio. kr. i boafgift (afgiftssatsen på 5 pct. fra 2020).

Hvis hele virksomheden sælges efter en ejertid på 2 år, forhøjes boafgiften med:

9 mio. kr. x 10 pct. x 1/3 = 0,3 mio. kr.

Hvis halvdelen af virksomheden sælges efter en ejertid på 2 år, forhøjes boafgiften med:

4,5 mio. kr. x 10 pct. x 1/3 = 0,15 mio. kr.

Forhøjelsen af boafgiften beregnes på grundlag af værdiansættelsen i boopgørelsen.

Tilsvarende eksempel kan opstilles vedrørende gaveafgift. Der skal dog ikke svares tillægsboafgift i de særlige situationer, hvor overdragelsen er sket til søskende mv., og hvor "overdrager" ikke havde afkom.

Afgiftsforhøjelsen indtræder både ved en direkte og indirekte overdragelse af virksomheden og omfatter både hel og delvis overdragelse. Det omfatter først og fremmest en overdragelse af den erhvervede virksomhed. Salg af enkeltaktiver kan efter omstændighederne være omfattet af afgiftsforhøjelsen.

Det vil afhænge af en konkret vurdering, om salg af enkeltaktiver udløser en afgiftsforhøjelse. Et vejledende kriterium ved vurderingen vil være, om salget af aktiver har reduceret virksomhedens indtægtgrundlag i et ikke uvæsentligt omfang. Aktiver, der udskilles som led i sædvanlig drift af virksomheden, vil ikke medføre forhøjelse af afgiften.

Ejertidskravet indebærer desuden, at ejeren ikke må foretage dispositioner, som eliminerer den almindelige risiko, der er forbundet med driften af en erhvervsvirksomhed. Indgåelse af en optionsaftale inden for 3-årsperioden med afvikling efter periodens udløb kan ligeledes efter en konkret vurdering anses ifølge bemærkningerne for en overdragelse i strid med ejertidskravet.

I tilfælde, hvor 3-års kravet ikke kan opretholdes som følge af kreditorforfølgning, vil overdragelsen som udgangspunkt ikke medføre en forhøjelse af afgiften. Der skal dog foretages en konkret vurdering af, om afgiftsnedsættelsen bortfalder. Der kan ifølge bemærkningerne f.eks. være tale om en overdragelse, der er konstrueret som et udlæg, overtagelse af pant eller lignende, som reelt kan sidestilles med en frivillig overdragelse, hvor afgiftsnedsættelsen bortfalder. Det

må herefter være åbenbart, at det såkaldte "frivillige tvangssalg" – altså hvor kreditoren (oftest banken) kræver, at man sælger – vil medføre forhøjet afgift.

Salg af virksomheden som følge af erhververens død eller alvorlig sygdom kan ske, uden at der indtræder forhøjelse af afgiften. Om der foreligger alvorlig sygdom, vurderes efter samme kriterier som i pensionsbeskatningslovens § 10. Endvidere kan overdragelse ske uden afgiftsforhøjelse, hvis overdragelsen sker ved gave til en erhverver omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra a-f.

Tilsvarende gælder, hvis overdragelsen sker i forbindelse med en skattefri omdannelse af en personligt ejet virksomhed, hvis arvingen eller legataren ved virksomhedsomdannelsen ikke vederlægges med andet end aktier i det erhververende selskab. Ejertidskravet overføres i restløbetiden på aktier, der er modtaget som vederlag.

Der indtræder afgiftsforhøjelse, selv om en arvings overdragelse finder sted i forbindelse med skilsmisse, overdragelse i henhold til en ejeraftales medsalgspligtbestemmelser og lignende situationer.

Arvingen/legataren er pålagt en oplysningspligt om dispositioner, der medfører forhøjelse af boafgiften, dvs. overdragelse af erhvervsvirksomhed inden udløbet af 3-årsperioden.

Oplysningspligten indebærer, at gavemodtager senest 4 uger fra overdragelsen skal give SKAT meddelelse herom til brug for SKATs opkrævning af den forhøjede afgift, som forrentes med en rentesats på 1 % p.a. over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 % p.a. regnet fra overdragelsen ved gaver. Den forhøjede afgift forfalder til betaling 4 uger efter, at arvingen eller legataren har modtaget afgiftsopkrævningen fra SKAT med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere.

Manglende overholdelse af indberetningspligten kan medføre bødestraf, jf. de fastsatte sanktioner i boafgiftslovens §§ 41-43.

Er der indtrådt afgiftspligt ved overdragelse inden udløbet af 3-årsperiode, som ikke er anmeldt ved arvingen eller legatarens død, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Boafgiftslovens § 26, stk. 2, 1. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse ved afgiftsforhøjelse, hvoraf der ikke er betalt afgift.

Er der indtrådt afgiftspligt ved overdragelse inden udløbet af 3-årsperioden, som ikke er anmeldt ved gavemodtagerens død, finder reglerne i § 26, stk. 2, 1. og 2. pkt., tilsvarende anvendelse. Dvs. at bobestyrer, afdødes arvinger og legatarer senest 8 uger efter dødsfaldet skal indgive anmeldelse om afgiftspligt for afdøde, hvoraf der ikke er betalt afgift, og hvis korrekt anmeldelse ikke indgives rettidigt, omfattes afgiftskravet ikke af et proklama udstedt efter § 81, jf. § 83, stk. 2, nr. 4, i lov om skifte af dødsboer.

5. Nærmere om "successionsbetingelsen"

Som nævnt ovenfor er reglerne om nedsat afgift i en vis grad baseret på successionsreglerne i skattelovgivningen, hvorfor nedsættelsen i princippet alene skal vedrøre virksomheder, der kan overdrages med skattemæssig succession i levende live (KSL § 33 C/ABL § 34). Der stilles ikke krav om, at succession rent faktisk vælges, men blot at nogle af betingelserne for succession er opfyldt. Det er i hvert fald sådan, at ministeriet har fremstillet reglerne. Efter SEGES opfattelse er dette uheldigt, da en række betingelser for succession ikke skal være opfyldt. Dermed forøges risikoen for rådgivningsfejl.

Der er for det første ikke krav om, at overdragelsen skal medføre en gevinst. Dette er ellers en af de helt grundlæggende betingelser for succession, og nok den betingelse, flest kan huske. Når man så bortser fra denne betingelse, men stadig henviser til betingelserne for succession, vil det ikke undre, hvis man i fremtiden ser fejl i relation til dette.

Endvidere er der den afgørende forskel, at succession retter sig mod de enkelte aktiver, mens afgiftsnedsættelsen retter sig mod virksomhed. Virksomheden vil ved personlig ejet virksomhed ofte bestå af en lang række aktiver.

Meningen med henvisningen til successionsreglen er for det første at afgrænse personkredsen for afgiftsnedsættelsen. Men også her er der forskelle, idet der kan overdrages med succession til søskende og deres afkom, visse nære medarbejdere i og tidligere ejere af en virksomhed. Gaver til denne personkreds er ikke gaveafgiftspligtige, og er derfor ikke omfattet af afgiftsnedsættelsen, men skal som udgangspunkt fortsat medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se nedenfor under "Nærmere om personkredsen", hvor gave giver/afdøde ikke har afkom.

For det andet er meningen primært for selskaber, at de ikke har karakter af en såkaldt pengetank og at overdragelsen mindst udgør 1 % af aktierne. For personligt ejede virksomheder er meningen primært, at der skal være tale om en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Overdragelse af enkeltstående aktiver er dermed ikke omfattet af afgiftsnedsættelsen, medmindre de selvstændigt kan anses for at udgøre en erhvervsvirksomhed. Fx en vindmølle.

Konstateres der ved overdragelsen et tab hos overdrager/i boet, der enten

- ved gave kan udnyttes af overdrager eller ægtefællen i indkomståret, eller
- ved død kan udnyttes af boet i boperioden

sker der "modregning af skatteværdien i afgiftsnedsættelsen". Skatteværdien af fradraget opgøres ifølge høringsvaret som forskellen mellem skatten med og uden tabsfradraget. Tabsreglen går således ud på, at hvis overdragelsen af et aktiv har medført et skattemæssigt tab, der kan udnyttes af overdrageren eller dennes ægtefælle i det pågældende år/i boperioden, skal afgiftsnedsættelsen krone for krone modregnes i skatteværdien af tabet ved opgørelsen af overdragerens (boet eller gave giverens) skattepligtige indkomst.

Hvis overdragelsen f.eks. vedrører aktier (virksomhed i selskabsform) med en værdi på 10 mio. kr., vil afgiftsnedsættelsen, når nedsættelsen er fuldt indfaset, udgøre 1 mio. kr., dvs. forskellen mellem en afgift beregnet med henholdsvis 15 og 5 pct. Hvis overdrageren har anskaffet aktierne for 12 mio. kr., konstateres der ved overdragelsen et tab på 2 mio. kr. Ved anvendelsen af tabsreglen opgøres først overdragerens indkomstskat uden anvendelse af tabsfradraget og derefter med anvendelse af tabsfradraget. Skattebesparelsen, dvs. forskellen mellem de to beløb, reduceres med den anførte afgiftsnedsættelse på 1 mio. kr.

Eksempel

A sælger i 2018 en ejendom til sin datter. Værdien af ejendommen er på 10 mio. kr. Køber får ved denne overdragelse en gave på 7 mio. kr. Nedsættelsen af gaveafgiften er på 8 % af 7 mio. kr., dvs. 560.000 kr. Ved handlen var der et tab efter EBL på 2 mio. kr. Senere i samme år sælger A en ejendom med en avance på 1,2 mio. kr. Tabet på 1,2 mio. kr. reducerer skatten med f.eks. 460.000 kr.

Da tabet kan modregnes i anden ejendomsavance i 2018, skal skatteværdien af fradraget opgøres som forskellen mellem skatten med og uden tabsfradraget. Da dette i eksemplet medfører en reduktion i skatten med 460.000 kr., forhøjes skatten med dette beløb (højst 560.000 kr. svarende til afgiftsnedsættelsen). Der ses bort fra tab, der kan fremføres til efterfølgende år.

Det fremgår ikke direkte, om anvendelsen af opsparingsordningen i virksomhedsordningen medfører, at man kan minimere ekstrabeskatningen. Men det må formentlig antages. Modregningen af tabet på 1,2 mio. kr. i avancen i eksemplet på 2 mio. kr. kan således beregnes med en skatteværdi på 22 %, hvorved skatteforhøjelsen kun bliver 264.000 kr.

Som følge af det forhold at det kun er tab, der kan udnyttes i indkomståret, er der behov for planlægning, så man om muligt kan undgå denne konsekvens. Havde man i eksemplet ventet med at sælge ejendom nr. 2 til året efter, havde man sparet 460.000 kr. Der kan også være et incitament til at blive skilt, hvis ens ægtefælle i samme år skal sælge en anden ejendom, idet muligheden for anvendelse af tabet forudsætter, at de er samlevende ved indkomstårets udløb, jf. EBL § 6. Man skal selvfølgelig også hense til, om man i øvrigt har ejendomme, man kan udnytte tabet i.

Der er for det andet heller ikke et krav om, at modtageren er hjemmehørende i Danmark. Hvis en arving f.eks. har hjemsted i en stat, hvor afgiften ikke kan inddrives på grundlag af den nordiske bistaft, EU's inddrivelsesdirektiv eller OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, vil der blive stillet krav om betryggende sikkerhedsstillelse for betalingen af en eventuel afgiftsforhøjelse ved manglende overholdelse af ejertidskravet på 3 år.

Der kan ikke ske succession ved udlodning fra skattefri dødsboer, fordi der ikke opstår en skattepligtig avance. Afgiftsnedsættelsen gælder dog også i dette tilfælde. På grund af beløbsgrænserne for skattefri boer kunne mindre (iværksætter)virksomheder i modsat fald blive afskåret fra afgiftsnedsættelsen.

Den nedsatte afgift vil finde anvendelse, uanset at boet har valgt beskatning efter dødsboskattelovens § 28, stk. 3, at der ved udlodningen ikke konstateres en gevinst, at dødsboet er fritaget for at betale indkomstskat efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt., eller at udlodningen, som følge af at modtageren ikke har hjemsted her i landet, ikke opfylder dødsboskattelovens § 38.

6. Nærmere vedrørende personkredsene

Arven skal ved boafgift tilfalde den personkreds, hvortil der ifølge dødsboskatteloven kan udloddes med succession, uanset at værdierne overstiger modtagerens andel i boet. Nedsættelsen af boafgiften gælder endvidere alene den del af arvebeholdningen, der ikke er omfattet af tillægsboafgiften. Arv, der f.eks. tilfalder søskendes børn eller nære medarbejdere, kan således overdrages med succession, men berettiger ifølge bemærkningerne ikke til nedsat boafgift, og der vil som hidtil skulle betales både boafgift på 15 pct. og tillægsboafgift på 25 pct. af den del af arvebeholdningen, der tilfalder personer omfattet af tillægsboafgiften. Dette gælder dog ifølge ordlyden ikke, hvor disse opfylder et af de øvrige punkter, jf. afsnit 1

Hvis arvelader ikke efterlader sig afkom, omfattes aktier og virksomheder, der tilfalder arveladers søskende eller disses børn og børnebørn af reglerne om nedsat afgift vedrørende erhvervsvirksomheder, der i så fald ikke vil være omfattet af tillægsboafgiften. Afkom vil i denne forbindelse ikke omfatte stedbørn. Efterlader arvelader sig ikke afkom, behandles søskende mv. således efter samme regler som andre arvinger, der erhverver en virksomhed til nedsat afgift. Ved efterfølgende overdragelse inden udløbet af 3-årsperioden, vil der ligeledes indtræde afgiftsforhøjelse efter samme regler.

Tilsvarende er der ved gave en mulighed for, at søskende mv. kommer ind i den nedsatte afgift.

Man skal generelt være meget opmærksom på personkredsene og de udfordringer, der er i disse. Der er som nævnt i afsnit 1 usikkerhed mht., om det er de samme personer, der er med ved gave og ved arv. Endvidere skal det bemærkes, at personkredsen "nærtstående" i forhold til deltagelse i væsentligt omfang/ledelsen, er kredsen omfattet af boafgiftslovens § 22, stk. 1 og 2, både ved arv og ved gave.

7. Hvad er en virksomhed?

Afgiftsnedsættelsen omfatter som nævnt virksomheden. I relation til personligt ejede virksomheder er det derfor relevant at afgrænse, hvad der forstås ved en virksomhed i relation til den nedsatte afgift.

Vurderingen af, om et aktiv eller passiv skal anses for at indgå i virksomheden skal ske efter en konkret vurdering, hvor der bl.a. kan tages udgangspunkt i virksomhedens regnskaber for tidligere år. Afgiftsnedsættelse omfatter erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed. Uanset regnskabets indhold indebærer dette f.eks., at det alene er den erhvervsmæssigt anvendte del af et aktiv, der medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningen.

Dette gælder også for ejendomme, uanset at hele ejendommen eventuelt kan overdrages med succession, fordi mere end 50 pct. af ejendommen anvendes erhvervsmæssigt. Endvidere kan likvide beholdninger mv., der ligger ud over nødvendig driftskapital, ikke anses for at indgå i virksomheden ved afgiftsberegningen.

7.1 SKAT får kompetencen til at vurdere, hvad der er virksomheden

7.1.1 Ved arv

SKAT tillægges kompetence til at træffe afgørelse vedrørende spørgsmål om fordelingen af arvebeholdningen mellem de beholdninger, hvoraf der skal betales den lave afgiftssats vedrørende erhvervsvirksomheder henholdsvis den øvrige arvebeholdning, hvoraf der skal betales 15 % i boafgift. Det gælder således vurderingen af, om betingelserne i boafgiftslovens § 1 a er opfyldt, og vurderingen af hvilke aktiver og passiver, der skal anses for at indgå i virksomheden.

Hvis SKAT ikke kan godkende boets fordeling, skal ændringen meddeles skifteretten og boet senest 3 måneder fra modtagelsen af boopgørelsen. SKATs behandling af værdiansættelsen og fordelingen af arvebeholdningen mellem afgiftsgrundlagene sker dermed tidsmæssigt parallelt.

3-månedersfristen i den nye boafgiftslovs § 12 a ift. at godkende boets fordeling mellem dele omfattet af den nedsatte afgift og ikke omfattet heraf suspenderes svarende til reglerne i boafgiftslovens § 27, stk. 2, 2. pkt. Hvis SKAT således ikke har de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til fordelingen af aktiver og passiver, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.

At SKAT har kompetencen indebærer endvidere, at fx et bo kan anmode om bindende svar fra SKAT, om virksomheden, bortset fra værdiansættelsen, opfylder betingelserne for at være omfattet af den nedsatte boafgift, herunder fordelingen af virksomhedens aktiver og gæld.

Opgørelsen af virksomhedens nettoværdi i boopgørelsen skal være ledsaget af de nødvendige specifikationer af virksomhedens enkelte aktiver og gæld mv., der indgår i opgørelsen. Det er således som udgangspunkt op til boet at give oplysning om, at arvebeholdningen omfatter aktier eller virksomheder omfattet af den lave afgiftssats og herunder godtgøre, at betingelserne for nedsat afgift er opfyldt.

7.1.2 Ved gave

Hvis en gave i en gaveanmeldelse helt eller delvist er omfattet af den lave gaveafgift efter boafgiftslovens § 23 a, stk. 1, kan SKAT ændre parternes fordeling i gaveanmeldelsen. Ændringen skal i givet fald gennemføres inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse, jf. boafgiftslovens § 27 a. SKATs behandling af værdiansættelsen og fordelingen af gaven mellem afgiftsgrundlagene sker dermed tidsmæssigt parallelt.

Har SKAT ikke de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til fordelingen mellem afgiftsgrundlagene, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om

disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får SKAT samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen.

Hvis det har betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, kan en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Denne mulighed for fristforlængelse på anmodning fra den afgiftspligtige svarer til reglen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og skal følge praksis herom. Ved stillingtagen til, om fristforlængelse skal imødekommes, skal der foretages en konkret vurdering af sagens kompleksitet og karakteren af de oplysninger, der kan forventes fremlagt sammenholdt med begrundelsen for, at oplysningerne ikke kunne fremskaffes før fristens udløb.

7.2 En eller flere virksomheder

Spørgsmålet om, hvad en virksomhed er, har også betydning i relation til arbejdstidskravet ved personlige virksomheder. For er der ved forskellige aktiviteter tale om en virksomhed, er det nemmere at opfylde arbejdstidskravet. SEGES havde spurgt til, om det kun er opdelingen i det seneste regnskab, der er relevant i forhold til vurderingen af, om der er tale om en eller flere virksomheder.

Selvom det i bemærkningerne i relation til afgrænsningen af virksomheden angives, at der skal tages udgangspunkt i regnskabet, ligger der ifølge Skatteministeriet en selvstændig skattemæssig vurdering i, om der er tale om en eller flere virksomheder (svar på spm. 11).

SEGES havde herved spurgt til, om arbejdstidskravet anses for opfyldt både i relation til fx overdragelse af en vindmølle og overdragelse af fx et landbrug, hvor der efter praksis anses at være tale om en virksomhed efter praksis til personskatteloven, jf. Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/02-4291-00274 af 21. januar 2003, og hvor arbejdet derfor kan udføres primært i landbruget. Skatteministeriet har hertil svaret, at hvis overdragelsen anses for at udgøre en virksomhed, skal arbejdstidskravet vurderes samlet for hele virksomheden (svar på spm. 11). Dette er reelt ikke et særligt anvendeligt svar, idet der ikke tages stilling til, om det er praksis efter personskatteloven, der skal anvendes ved vurderingen af, om der er tale om en eller flere virksomheder, eller om det er praksis efter anden lovgivning. Som det fremgår af bl.a. [SKATM-2016-09-02](#) er der forskellig praksis på, hvad der udgør en virksomhed efter forskellige love.

Står man i situationen i praksis, bør man dog henvise til svaret, og fremhæve, at svaret må forstås bekræftende.

8. Justering af pengetankreglen

Pengetankreglen justeres, så ubebyggede grunde, ejendomsprojekter og lign. skal medregnes som pengetankaktiver ved opgørelsen af, om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

Pengetanksreglen justeres dog på en meget besynderlig måde, således at der reelt bliver tale om en ringslutning.

Kriteriet for, om der er tale om pengetankaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign., medmindre de pågældende aktiver indgår i virksomhedens aktive del. Den sidste del er overordentlig vigtig for landbrug og andre aktivtunge virksomheder.

Sådan som det oprindelige forslag var formuleret, var passiv kapitalanbringelse lig med besiddelse af fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Hermed ville alle landbrug stort set være blevet ramt af bestemmelsen. Dette skyldes, at man, når man så på aktivsiden, jo ville have landbrugsejendommene til at udgøre mere end 50 % af aktiverne. Tilsvarende på indtægtssiden.

På SEGES foranledning er det nu tilføjet, at det kun gælder, hvis besiddelsen af de nævnte aktiver anses for passiv kapitalanbringelse. Dvs. at selvom man besidder landbrugsejendomme, så indgår de på aktivsiden i beregningen.

På tilsvarende måde kan kontanter og værdipapirer ifølge bemærkningerne efter omstændighederne høre til virksomhedens aktive del. F.eks. skal en virksomheds kortfristede tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser normalt ikke medregnes som passive fordringer, og det vil typisk ikke være vanskeligt at udskille disse tilgodehavender fra en virksomheds øvrige (passive) fordringer.

En kontantbeholdning, der stammer fra forudbetalinger fra kunder, vil ligeledes ifølge bemærkningerne efter omstændighederne kunne henføres til virksomhedens løbende (aktive) drift, hvis kontantbeholdningen f.eks. er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen. Det vil være op til virksomheden at godtgøre denne sammenhæng. Det vil ikke være tilstrækkeligt, at kontantbeholdningen kan siges at udgøre nødvendig driftskapital, herunder til betaling af kreditorer i almindelighed, eller påtænkes anvendt til investering i driften i øvrigt.

SEGES har spurgt ind til, om landbrugsjord, der er kommet i byzone og udstykket, men stadig dyrkes, falder ind under den aktive del af virksomheden. Skatteministeriet har hertil svaret, der skal foretages en konkret vurdering af, om jordstykket kan anses for at indgå i virksomheden. Er der tale om en begrænset del af landbrugsejendommen, kan jordstykket ifølge ministeriet være omfattet af den nedsatte afgift, som i det anførte tilfælde uændret anvendes i virksomheden. Det er noget vanskeligt at se, at det skal være et krav, at der er tale om en begrænset del.

Endvidere justeres pengetankreglen for selskaber, der driver næring med køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed. Sådanne selskaber har hidtil ikke været omfattet af pengetankreglen, uanset at næringsvirksomheden med værdipapirer mv. eventuelt kun udgør en minimal del af selskabets samlede virksomhed, som derfor overvejende kan bestå i passiv kapitalanbringelse. Denne fritagelse forbeholdes fremadrettet selskaber, der er underlagt offentligt tilsyn, f.eks. pengeinstitutter.

Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses fortsat ikke for udlejning af fast ejendom. Desuden anses besiddelse af andele omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18 (andelsbeviser eller andele i andelsforeninger) ikke som besiddelse af værdipapirer.

Bedømmelsen foretages fortsat som et gennemsnit af de seneste tre regnskabsår for at mindske betydningen af udsving i selskabets resultater fra år til år. Ved de seneste tre regnskabsår forstås de seneste tre regnskabsår, der er afsluttet på det tidspunkt, hvor overdragelsen sker. Har selskabet eksisteret i mindre end tre år, foretages vurderingen ud fra de år, selskabet har eksisteret. I tilfælde, hvor et selskab er stiftet ved en skattefri omstrukturering af et tidligere selskab mv., foretages bedømmelsen ud fra de regnskabsår, det nye selskab har eksisteret.

Pengetankreglen findes i aktieavancebeskatningslovens § 34 (succession i aktier), dødsboscatteloven § 29 (succession), lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto § 7, pensionsbeskatningslovens § 15 A (ophørspension), og virksomhedsskattelovens § 22 C (særlig kapitalafkastberegning for aktier og anparter).

Reglen i VSL § 22 C giver sammen med de øvrige regler i virksomhedsskattelovens afsnit II A mulighed for en særlig kapitalafkastberegning ved fysiske personers køb af aktier eller anparter, når købet sker som led i en virksomhedsovertagelse. Denne kapitalafkastberegning retter op på det forhold, at den skattemæssige værdi af fradraget for renteudgifter knyttet til et lånefinansieret aktie- eller anpartskøb er lavere end fradragsværdien af renteudgifter ved lån til køb af en personligt ejet virksomhed.

9. 6-månedersreglen ved gaveanmeldelser ændres

For at give bedre vilkår for generationsskifter ændres fristen for SKATs behandling af gaveanmeldelser (6-månedersreglen), således at 6-månedersfristen ikke kan forlænges, men kun suspenderes, hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger. Dette har ifølge bemærkningerne baggrund i, at en hurtig afklaring af værdiansættelsen er afgørende.

Ifølge den hidtidige formulering af boafgiftslovens § 27, stk. 2, begyndte fristen først at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Den samlede sagsbehandlingstid kunne således forlænges med yderligere 6 måneder, hvis SKAT anmodede om yderligere oplysninger umiddelbart før fristens udløb. Dette er ændret, så den reelle sagsbehandlingstid højst kan udgøre 6 måneder. Hvis SKAT ikke har de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får SKAT samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen.

Hvis det har betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, kan en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Herved får den afgiftspligtige adgang til at underbygge sine synspunkter yderligere f.eks. i forlængelse af, at SKAT har anmodet om yderligere faktiske oplysninger til brug

for værdiansættelsen. Denne mulighed for fristforlængelse på anmodning fra den afgiftspligtige svarer til reglen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og skal følge praksis herom. Ved stillingtagen til, om fristforlængelse skal imødekommes, skal der foretages en konkret vurdering af sagens kompleksitet og karakteren af de oplysninger, der kan forventes fremlagt, sammenholdt med begrundelsen for, at oplysningerne ikke kunne fremskaffes før fristens udløb.

10. Virkningstidspunkt

10.1 Nedsat afgift

Den nedsatte bo- og gaveafgift gælder for boer vedrørende personer, hvor dødsfaldet er indtrådt den 1. januar 2016 eller senere og for gaveroverdragelser den 1. januar 2016 eller senere, hvis betingelserne er opfyldt. Der kan efter anmodning ske genoptagelse af en eventuel afgiftsberegning foretaget efter de tidligere regler, hvis der er tale om boer og gaver omfattet af den nedsatte afgift.

Afgørende for satsen er ved død, hvornår personen er afdød ved døden. Satsen for boafgiften vedrørende erhvervsvirksomheder udgør derfor 13 % i boer vedrørende personer, der er afdød ved døden i 2016 og 2017, 7 % i boer vedrørende personer, der er afdød ved døden i 2018, 6 % i boer vedrørende personer, der er afdød ved døden i 2019 og 5 % i boer vedrørende personer, der er afdød ved døden i 2020 og senere.

Der kan således være meget stor forskel på, om arvelader dør 31/12 2017 eller 1/1 2018. Tilsvarende ved gaver.

Der gælder det samme for boer efter personer, for hvilke der i de respektive år afsiges dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom. Afgiftsnedsættelsen har således ikke virkning for skifte af uskiftede boer, hvor dødsfaldet er indtruffet før 2016. Skæringsdatoen i boopgørelsen har dermed ikke betydning for, hvilken afgiftssats, der skal anvendes ved afgiftsberegningen.

10.2 Justering af pengetankreglen i successionsreglerne mv.

De ændrede regler for overdragelse med succession i aktieavancebeskatningslovens § 34 og dødsboskattelovens § 29 har virkning for overdragelse af aktier og virksomheder, der sker den 1. juli 2017 eller senere.

Justeringen af pengetankreglen i pensionsbeskatningslovens § 15 A har også virkning for afståelser, der sker den 1. juli 2017 eller senere.

Ved opgørelsen af, om et selskabs virksomhed i overvejende grad skal anses for at bestå af fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, finder den tidligere aktieavancebeskatningslovs § 34, stk. 6, jf. lovebkendtgørelse nr. 1082 af 8. september 2015, anvendelse for perioden til og med den 30. juni 2017. Den nye formulering af § 34 finder anvendelse for perioden fra og med den 1. juli 2017.

Der skal således foretages en opgørelse efter de hidtil gældende regler for den del af 3-årsperioden, der ligger før 1. juli 2017. For den del af 3-årsperioden, der ligger den 1. juli 2017 og

senere, foretages opgørelsen efter de nye regler. Hvis selskabet ejer f.eks. en (passiv) ubebygget grund, skal grunden således, i relation til opgørelsen efter pengetankreglen, behandles efter de tidligere regler til og med den 30. juni 2017.

10.3 6-måneders fristerne

Disse ændringer har virkning, hvor gaveanmeldelsen/boopgørelsen er modtaget af SKAT den 1. juli 2017 eller senere.

11. Værdiansættelse, gennemsigtighed og forudberegnelighed

For angiveligt at sikre gennemsigtighed og forudberegnelighed for virksomhederne i forhold til principperne og retningslinjerne for værdiansættelsen af virksomheden i forbindelse med generationsskifte vil regeringen i sammenhæng med lovændringen sikre, at det fremover påhviler SKAT at godtgøre, at en værdiansættelse efter de såkaldte aktie- og goodwillcirkulærer ikke vil give et retvisende udtryk for handelsværdien, og at værdiansættelse efter en anden metode derfor konkret vil være mere retvisende.

SKAT skal således fremadrettet konkretisere og underbygge, hvorfor en værdiansættelse efter cirkulærerne ikke kan anvendes til fastsættelse af handelsværdien og derfor ikke kan lægges til grund for skatte- og afgiftsberegningsen. Den juridiske vejledning vil således blive ændret i overensstemmelse hermed. Der tilsigtes ikke herved en ændring af cirkulærernes anvendelsesområde eller deres vejledende karakter.

I og for sig er dette jo relevant og gavnligt. Spørgsmålet er dog, hvor stor betydning det får i praksis. Det afhænger meget af, hvilke krav Landsskatteretten mv. vil stille til SKATs begrundelser. For er disse krav lave, ændrer skiftet i bevisbyrden ikke meget.

Om baggrunden og sammenhængen anfører Skatteministeriet:

”Ifølge boafgiftsloven skal en virksomheds værdi ved beregningen af bo- og gaveafgift fastsættes til handelsværdien. Når der ikke eksisterer en objektivt konstaterbar handelsværdi, må handelsværdien fastsættes ved et skøn.

Ved udøvelsen af skønnet kan der tages udgangspunkt i hjælpereglerne i aktie- og goodwillcirkulærerne (Told- og Skattestyrelsens cirkulærer nr. 44 og 45 af 23. marts 2000). Disse cirkulærer udtrykker Skatterådets vejledende retningslinjer for opgørelsen af selskabers værdi, herunder værdien af goodwill, der medregnes efter en standardiseret model.

SKAT har endvidere i 2009 udarbejdet en vejledning om værdiansættelse af virksomheder, virksomhedsandele og immaterielle aktiver, der indeholder en beskrivelse af mere avancerede værdiansættelsesmetoder, der anvendes til fastlæggelse af markedspriser for virksomheder og immaterielle aktiver ved virksomhedsoverdragelser mellem uafhængige parter. Disse værdiansættelsesmetoder forudsætter bl.a. et nærmere datagrundlag vedrørende den konkrete virksomhed sammenholdt med oplysninger om faktiske transaktioner vedrørende sammenlignelige virksomheder, i det omfang sådanne oplysninger foreligger.

Beregningsmodellen i goodwillcirkulæret er udtryk for en standardiseret beregning af goodwill. Der kan derfor foreligge konkrete omstændigheder, der gør beregningsmodellen mindre anvendelig. I disse tilfælde skal der korrigeres i resultatet, således at den endelige værdiansættelse skønsmæssigt svarer til den pris, en uafhængig tredjemand antages at ville betale. Det er derfor ved anvendelse af beregningsmodellen afgørende, at der tages stilling til, hvorvidt beregningsmodellen giver en realistisk værdiansættelse af goodwill, samt om der i situationen foreligger omstændigheder, der skal tages højde for, jf. cirkulærets pkt. 2. Tilsvarende gælder i forhold til aktiecirkulæret.

Virksomhedens størrelse vil ikke i sig selv være afgørende.

Cirkulærernes beregningsmodel tager imidlertid deres udgangspunkt i virksomhedens historiske resultater. Cirkulærerne vil således ikke nødvendigvis indikere en markedsværdi ved værdiansættelse af en virksomhed, som må forventes ikke at have samme fremtidige vækst og afkast, som den historisk har haft, og som skaber ikke uvæsentlige immaterielle aktiver, såsom varemærker, patenter, knowhow og lignende. Omvendt vil cirkulærerne normalt i højere grad indikere en markedsværdi i relation til virksomheder med en relativt stabil indtjening og vækst og begrænsede immaterielle aktiver. SKAT vil derfor som altovervejende hovedregel ikke gøre gældende, at cirkulærerne skal fraviges i disse tilfælde.

Som nævnt skal det altid vurderes, om en værdiansættelse efter hjælpereglen i aktie- og goodwillcirkulærerne kan anses for at være udtryk for virksomhedens handelsværdi, eller om der i situationen foreligger omstændigheder, som cirkulærerne ikke tager højde for. Et eksempel kan være, at der er tale om en virksomhed med et nyudviklet produkt el.lign., eller at andre omstændigheder begrundes, at virksomheden må forventes at få en fremtidig indtjening, som ikke afspejles i de historiske data, som cirkulærerne bygger værdiansættelsen på.

Det kan i den forbindelse være relevant for SKAT at anmode virksomheden om at fremlægge oplysninger til brug for SKATs vurdering af, om cirkulærerne er anvendelige ved værdiansættelsen af den konkrete virksomhed. SKAT skal foretage et konkret skøn over virksomhedens værdi på et underbygget grundlag ved anvendelse af den/de værdiansættelses metoder, der er bedst egnet/egnede under de konkrete omstændigheder. SKAT vil skulle begrunde det resultat/den værdi, der fastsættes, herunder redegøre for de forudsætninger, der er lagt til grund. Ved værdiansættelse i henhold til 2009-vejledningen skal SKAT iagttage de relevante metode- og dokumentationskrav. SKATs skøn vil efterfast retspraksis kunne tilsidesættes, hvis skatteyderen kan godtgøre, at skønnet er udøvet på et forkert eller mangelfuldt grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat.”

Reference:

Boafgiftsloven, §§ 1, 1a, 1b, 6, 12a, 13, 17, 21a, 23, 23a, 23b, 26a, 27, 27a

Kildeskattelovens §§ 33 c og 33 D

Pensionsbeskatningslovens § 15 A

Aktieavancebeskatningslovens § 34

Virksomhedsskattelovens § 22c

Dødsboskattelovens § 29

Etableringskontolovens § 7

Skatteforvaltningslovens § 5

Kildehenvisning:

L 183 2016-17, som vedtaget af Folketinget den 2. juni 2017 ved lov nr. 683 af 8. juni 2017.

Indkomstår: 2016 og frem