

Generationskifte af virksomheder i bo- og gaveafgiftsmæssig henseende

Masterprojekt

17. april 2019

Copenhagen Business School

Ninna Grønlund Pedersen

Vejleder: Professor, ph.d. Jane Bolander, CBS

Abstract

In connection with bill L183 the estate- and gift-tax was reduced when transferring businesses to a close family member. The estate- and gift-tax was reduced from 15% to 5% in the period from 2016 to 2020. The bill introduced a separation of inheritance/gift on transfers of actual businesses (5% estate- and gift-tax) and transfers of wealth (15% estate- and gift-tax).

The reduced estate- and gift-tax applies to transfers of private businesses and companies. To ensure that it is actual businesses being transferred a series of requirements needs to be met by the people transferring as well as the ones acquiring the business and the business itself. The transferor needs to meet the requirements of 1 year of ownership and 1 year of active participation in the business. The acquirer needs to own the business for at least a 3-year period.

Private businesses must meet the requirements for succession, but it also must be possible to have a non-insignificant work effort within the business. The private businesses which can make use of the rules is e.g. agriculture, handicraft businesses and manufacturing businesses, but also self-employed with real estate. Businesses that cannot be transferred are estate rental and businesses assessed to be passive investments because they don't require a non-insignificant work effort. Assets and liabilities are assessed for each asset and liability. The inheritance/gift from private businesses exclusively consists of assets and liabilities which belong to an active business.

The companies being transferred must meet the requirements for succession and will therefore consist of less than 50% liable capital investments. Assets that are liable capital investments are real estate, cash, securities or similar. The companies which can be transferred will therefore mainly consist of operating assets such as production facilities, operational resources, inventory etc. In companies the owner or someone closely related to the owner must have been in the company's management for 1 year. The companies which can be transferred will thereby mainly consist of the same businesses as the privately-owned businesses. The whole company is either included or not included, the companies being transferred will therefore also consist of assets which are liable capital investments, however these assets will always account for less than 50%. The same issue is seen in connection with succession in shares. At least 1% of the share capital must be transferred and the requirement about active participation in the management means that only transfers of shares, where the transferor has been involved with the management will be eligible.

Bill L183 applies to transfers to close family members etc. Transfers can always be made to children, stepchildren (and their children), grandchildren and a partner (at least 2 years cohabitation). If the gift giver/deceased has no children the transfer can also be made to siblings, siblings' children and siblings' grandchildren.

The requirements to the individuals as well as the businesses that is included in the reduction of the tax means that the businesses being transferred are active businesses which is either privately-owned or a company. The transferor (gift giver/deceased) and the acquirer (inheritor/recipient) must be closely related and the acquirer of the business often already has a big amount of knowledge about the business before the transfer takes place.

Indhold

1. Indledning	1
1.1 Indledning	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Afgrænsning.....	2
1.4 Metode	3
1.5 Disposition	4
2. Personkreds	5
2.1 Personkreds ved nedsat boafgift og gaveafgift	5
2.2 Personkreds ved nedsat boafgift.....	6
2.3 Personkreds ved nedsat gaveafgift	10
2.4 Sammenligning af personkredse ved overdragelse med nedsat boafgift og gaveafgift	13
2.5 Personkreds, der kan opfylde kravet om aktiv deltagelse i virksomheden.....	15
2.6 Personkreds, arving/gavemodtager kan overdrage til indenfor 3 års fristen.	16
3. Krav til overdrager	16
3.1 Ejertidskrav	16
3.2 Aktiv deltagelse i driften.....	17
3.2.1 Personlig ejede virksomheder	18
3.2.2 Selskaber.....	20
3.2.3 Deltagelseskravet i personlig ejede virksomheder i forhold til selskaber	21
4. Krav til erhverver.....	22
4.1 Erhverver skal overholde de første 3 år	22
4.1.1 Specifikt inden for 3 års fristen, personlig ejet virksomhed.....	23
4.1.2 Specifikt inden for 3 års fristen, selskaber	23
5. Krav til virksomheder	25
5.1 Reel erhvervsvirksomhed, personlig ejet virksomhed	27
5.1.1 Succession.....	27
5.1.2 Aktiver og passiver.....	31
5.1.3 Aktiver og passiver, der kan overdrages til nedsat afgift	32
5.1.4 Aktiver og passiver, der ikke kan overdrages til nedsat afgift.....	34
5.1.5 Opsummering	35

5.2 Reelle erhvervsvirksomheder, selskaber.....	36
5.2.1 Succession.....	36
5.2.2 Driftsaktiver og pengetanksaktiver	37
5.2.3 Driftsaktiver	39
5.2.4 Pengetanksaktiver	41
5.2.5 Opsummering	43
5.3 Forskelle på personlig ejede virksomheder og selskaber, der kan overdrages til nedsat afgift	44
5.3.1 Aktiver.....	44
5.3.2 Virksomheder	45
6. Værdiansættelse	46
6.1 Værdiansættelse ved personlig ejet virksomhed.....	46
6.2 Værdiansættelse ved overdragelse af aktier.....	47
7. Arve/gave	47
7.1 Specifikt for arv.....	48
7.2 Specifikt for gave	48
7.3 Skattestyrelsens muligheder for omstødelse	49
8. Konklusion.....	50
9. Perspektivering	51
10. Litteraturliste og domsregister	52

1. Indledning

1.1 Indledning

I forbindelse med finansloven for 2016 indgik V-regeringen med Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti en aftale om, at familieejede virksomheder skal sikres gode rammevilkår, når virksomheder overdrages til næste generation.

Lovforslag L183 om nedsat bo- og gaveafgift blev fremsat for at reducere likviditetstabet for de ca. 23.000 familieejede virksomheder, der står overfor et generationsskifte de kommende år. Der er et ønske om, at bevare de ca. 300.000 arbejdspladser som findes i virksomhederne.¹ Forslaget nedsætter bo- og gaveafgiften² i perioden fra 2016 til 2020 fra 15% til 5%; 13% i 2016 og 2017, 7% i 2018, 6% i 2019 og 5% i 2020 og frem, når der overdrages erhvervsvirksomheder (personlig ejet virksomheder og selskaber) til et nært familiemedlem m.v.³

Bo- og gaveafgiften på 15% er bibeholdt for arv og gave fra formue i øvrigt. Med lovforslaget indføres en opdeling af arv/gave, der udspringer af overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder (5% bo- og gaveafgift i 2020) og overdragelse af formue i øvrigt (15% bo- og gaveafgift). De nye regler i lovforslag L183 skal sikre, at det er reelle erhvervsvirksomheder, som bliver omfattet af nedsættelsen af bo- og gaveafgift.

Erhvervsvirksomhederne skal opfylde en række krav for at være omfattet af nedsat afgift. Kravene er delvis hentet i allerede eksisterende skattelovgivning og der er kommet nye regler til. For at sikre, at det ikke er muligt kortvarigt at omlægge passiv formue til erhvervsvirksomhed, er der tilføjet værnsregler angående krav til ejertid m.v.

”Generationsskifte af virksomheder i bo- og gaveafgiftsmæssig henseende” er valgt for at undersøge, hvilke virksomheder, som opfylder alle kravene for at kunne overdrages til næste generation med nedsat afgift, og dermed også hvilke virksomheder, som ikke kan overdrages med nedsat afgift. Desuden kan det være interessant at se på, hvilke familiemedlemmer som er ”næste generation” og dermed kan anvende reglerne.

¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Almindelige bemærkninger, 1. Indledning

² Lovforslag nr. 254 (1994) Forslag til lov om afgift af dødsboer og gaver, Boafgiften erstattede i 1995 arveafgiften.

³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Almindelige bemærkninger, 1. Indledning

1.2 Problemformulering

I forbindelse med vedtagelsen af Lovforslag nr. L183 (samling 2016-2017) blev bo- og gaveafgiften nedsat gradvis fra 15% til 5% fra 2020 ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed (personligt ejede virksomheder samt selskaber) til et nært familiemedlem m.v.⁴

Lovforslaget omfatter såvel nedsat boafgift ved overdragelse af virksomhed fra et dødsbo og nedsat gaveafgift ved overdragelse af virksomhed i levende live.

Hvornår kan en personlig ejet virksomhed overdrages med nedsat bo- og gaveafgift.

Hvornår kan et selskab (aktier) overdrages med nedsat bo- og gaveafgift.

Hvilke personer er omfattet af nedsat boafgift ved overdragelse af virksomhed fra et dødsbo og hvilke personer er omfattet af nedsat gaveafgift ved overdragelse af virksomhed i levende live. Er personkredsen som kan anvende reglerne i levende live den samme personkreds, som kan anvende reglerne ved arveudlæg fra et dødsbo.

Der stilles en række krav for at personligt ejede virksomheder og selskaber (aktier) kan overdrages til nedsat afgift. Det undersøges om der er forskelle i de krav, der stilles til overdragelse af henholdsvis personlig ejede virksomheder og selskaber (aktier). Desuden afklares hvilke personlig ejede virksomheder, der kan overdrages med nedsat afgift og i hvilke selskaber aktierne kan overdrages med nedsat afgift.

Med L183 har en gavegiver/afdød, der ikke har afkom, mulighed for at overdrage en erhvervsvirksomhed til søskende, nevø og niecer, nevø og niecers børn til nedsat bo- og gaveafgift. Det er en ny personkreds, som ikke tidligere har været selvstændig nævnt i forbindelse med bo- og gaveafgift eller skattelovgivningen i øvrigt. Hvordan er den nye personkreds indarbejdet i loven og gælder de samme regler, som ved øvrige overdragelser til nedsat afgift.

1.3 Afgrænsning

Lovforslag nr. L183 om nedsat bo- og gaveafgift er indsat i boafgiftsloven (BAL). For boafgift er det BAL § 1 a og BAL § 1 b og for gaveafgift er det BAL § 23 a og BAL § 23 b. Udgangspunktet for afhandlingen er førnævnte paragraffer. Enkelte punkter fra paragrafferne vil ikke blive behandlet i afhandlingen og nævnes senere i afgrænsningen.

I forbindelse med lovforslag nr. L183 er pengetanksreglen i ABL § 34 stk. 6 ændret. Det er sket for at få en mere robust regel, når reglen skal bruges til at afgøre, hvornår der kan ske overdragelse med succession og hvornår det er muligt at anvende reglerne om nedsat bo- og gaveafgift.⁵ Det er ikke muligt at gennemgå pengetanksreglen ud fra alle aspekter i denne afhandling. Der vil blive set på, om selskaber ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse og på pengetanksaktiverne fast ejendom, kontanter, værdipapirer og lign. Der ses specielt på fast ejendom som driftsaktiv og fast ejendom som passiv kapitalanbringelse.

⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Almindelige bemærkninger, 1. Indledning

⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Almindelige bemærkninger, 2.1 Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ...

I boafgiftsloven § 1 b stk. 4 og § 23 b stk. 4 er indsat værnsregler, der sikrer at et dødsbo og en gavegiver som udnytter et tabsfradrag i boopgørelsen eller i den skattepligtige indkomst, skal tillægge bo- og gaveafgiftsnedsettelse på det pågældende aktiv i boopgørelsen eller i årsopgørelsen. Tillægget kan maksimalt blive afgiftsnedsettelsen. Bo- og afgiftsnedsettelsen bliver et tillæg til skatten. Sammenkoblingen mellem bo- og gaveafgiftsberegningen og boets skatteopgørelse og gavegivers årsopgørelsen er ny. Reglen og de mulige konsekvenser bliver ikke uddybet i denne afhandling.

Elementer fra L183 om beregning af bo- og afgift behandles ikke i afhandlingen. De nye problemstillinger, når der både er tale om arv/gave med både nedsat afgift og 15% afgift, bliver ikke behandlet i afhandlingen.

1.4 Metode

Dette er overvejende en retsdogmatisk afhandling dvs., at den beskriver bestemmelserne for nedsat bo- og gaveafgift ved overdragelse af erhvervsvirksomheder og der sker en fortolkning ud fra forarbejderne til loven. I afhandlingen anvendes den juridiske metode. Retskilderne beskrives og identificeres og anvendes i en vurdering af hvordan loven, bemærkningerne til loven og retskilderne i øvrigt vil blive fortolket ved fremtidige afgørelser.

Når Lovforslag nr. L183 analyseres og behandles anvendes lovforslaget med bemærkninger, de indkomne høringssvar og kommentarerne til høringssvar vil også blive iagttaget. I analysen inddrages tillige de høringssvar, som er indkommet i 2. høringsrunde og de fremsatte ændringsforslag.

L183 er flere steder direkte og indirekte baseret på anden skattelovgivning og arve- og gaveret. Lovforslaget med bemærkninger, de indkomne høringssvar og kommentarerne til høringssvar fra tidligere lovarbejder, vil derfor blive inddraget.

Til brug for afhandlingen er afgørelsesdatabaser gennemgået for aktuelle Højesterets domme, Østre og Vestre Landsrets domme, Landskatteretsafgørelser og Skatteråds afgørelser.

I afhandlingen vil der blive anvendt artikler, hvis de kan anvendes til at belyse den teoretiske opfattelse og belyse hvordan loven kan fortolkes. Artikler er ikke retskilder. Artiklerne vil blive note oplyst med angivelse af forfatter og tidspunkt for udgivelse.

Der foretages en sammenlignende analyse af den personkreds, som kan anvende reglerne ved arveudlæg fra et dødsbo og den personkreds som kan anvende reglerne ved gave i levende live.

Virksomhed (personlig ejede virksomheder og selskaber) analyseres ud fra de kriterier, som skal være opfyldt for at være omfattet af loven. På baggrund af analysen kan virksomhederne inddeles i de virksomheder som er omfattet af nedsat afgift og de virksomheder, som ikke er omfattet af nedsat afgift.

Indsamling af materiale er afsluttet d. 8. april 2019.

1.5 Disposition

Der er en række krav til såvel personer og virksomheder^{6,7}, for at overdragelsen er omfattet af nedsat afgift.

Personkredse

- Personer, der kan modtage arveudlæg fra et dødsbo
- Personer, der kan modtage gaver i levende live
- Sammenligning af personkreds ved arveudlæg fra et dødsbo og gave i levende live.
- Personer, der kan opfylde kravet til aktiv deltagelse
- Personer, som en arving/gavemodtager kan overdrage virksomheden til indenfor 3 års fristen

Krav til overdrager

- Ejertidskrav

Aktiv deltagelse i virksomheden

- Personlig ejet virksomhed (deltage i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang)
- Selskaber (deltage i selskabets ledelse)
- Forskelle i aktivdeltagelse for personlig ejet virksomhed og selskaber

Krav til erhverver

- Ejertidskrav
- Specifikt for personlig ejede virksomheder
- Specifikt for selskaber

Krav til reelle erhvervsvirksomheder

Personlig ejede virksomheder

- En virksomhed eller en andel af en virksomhed, som opfylder reglerne om succession
- Aktiver og passiver vurderes enkelt vis
- Ikke krav til hvor stor en andel af virksomheden, som skal overdrages

Selskaber

- Aktier i et selskab med ikke overvejende passiv kapitalanbringelse og som opfylder reglerne om succession. Enten er hele selskabet omfattet eller hele selskabet er ikke omfattet.
- Mindst køb 1% af selskabskapitalen

Forskelle på personlig ejede virksomheder og selskaber

Værdiansættelse

- Værdiansættelse ved personlig ejet virksomhed
- Værdiansættelse af aktier

Arv/gave

- Specifikt for arv
- Specifikt for gave
- Omgørelse fra Skattestyrelsen

⁶ Bilag 1 Beslutningstræ ved overdragelse af personlig ejet virksomhed

⁷ Bilag 2 Beslutningstræ ved overdragelse af aktier (selskaber)

2. Personkreds

Den første betingelse for at L183 om nedsat boafgift kan anvendes er, at personer som arver og modtager gaver, skal være omfattet af reglerne. Da personkredsene ikke er ens ved arv fra et dødsbo og ved gave i levende live, vil personkredsene blive gennemgået med henblik på at belyse forskelle og om forskellene kan anvendes i forbindelse med arveudlæg og gaver.

Et af kravene i L183 er at afdøde/gavegiver eller et nært familiemedlem har deltaget aktivt i virksomheden i et år af ejertiden. Personerne, som kan være den aktive i virksomheden, vil blive belyst.

Virksomheder og aktier modtaget med nedsat bo- og gaveafgift kan ikke sælges indenfor en 3 års periode, hvorimod der må ske overdragelse ved gave til et nært familiemedlem. Personkredsen der her er "et nært familiemedlem" vil blive gennemgået.

2.1 Personkreds ved nedsat boafgift og gaveafgift

I forbindelse med høringen til L183 har det været fremført, at det kan være noget uoverskueligt at gennemskue, hvilke personer, som faktisk er omfattet af afgiftsnedsættelsen. Det er opfattelsen, at lovbestemmelsen ville være lettere tilgængelig, hvis personkredsen var direkte defineret i loven. Der er blevet foreslået, at der indsættes to nye bestemmelser hhv. BAL § 1 a og § 23 a, hvor personkredsen, som kan anvende regelsættet, er angivet i de respektive bestemmelsers stk. 1⁸

Ifølge kommentarerne til høringssvar til L183 er afgiftsnedsættelsen baseret på gældende successionsregler, således at nedsættelsen af afgiften gælder arv og gave til personer omfattet af den almindelige afgift på 15 pct., hvis overdragelsen kan ske ved skattemæssigt succession. Det vurderes for hensigtsmæssigt, at afgrænsningen af afgiftsnedsættelsen baseres direkte på de regler, som afgrænsningen baseres på, fremfor at personkredsen også angives i reglerne for afgiftsnedsættelsen.⁹

Dette betyder således, at man skal iagttage såvel personkredsen i boafgiftsloven (BAL), personkredsen i successionsreglerne i kildeskatteloven (KSL), aktieavancebeskatningsloven (ABL) og dødsboskatteloven (DBSL) for at få et overblik over, hvilke personer som kan anvende den nedsatte afgift.

Reglerne er tiltænkt overdragelse til den nærmeste familie, da det er personkredsen med 15% boafgift og 15% gaveafgift, som er omfattet. Undersøgelserne omkring personkredsen vil blive gennemført med henblik på at få belyst om, det er samme personkreds, der er omfattet ved overdragelse fra et dødsbo som ved overdragelse i levende live.

Direkte i lovbestemmelsen er dog nævnt en ny personkreds, som ikke tidligere har været selvstændig defineret i boafgiftsloven. En gavegiver/afdød, som ikke har afkom, kan nu overdrage til gavegivers/afdødes søskende, søskendes børn og børnebørn med den nedsatte afgift. For denne personkreds vil arv, der er virksomhed blive omfattet af 5% boafgift i 2020, hvorimod arv der overdrages som anden formue f.eks. obligationer vil være omfattet af den almindelige boafgift 15% + tillægsboafgift 25 i alt kr. 36,25%. Hvis det er en overdragelse i levende live, vil gaveafgiften ved virksomhed være 5% i gaveafgift, mens anden gave vil skulle medtages som personlig indkomst med ca. 38%-52% skat.

⁸ Lovforslag nr. L 183 (2016/2017) Bemærkninger i høringssvar fra Danske Advokater

⁹ Lovforslag nr. L 183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra agroSkat

2.2 Personkreds ved nedsat boafgift

Ifølge BAL § 1 a betales den nedsatte boafgift af værdien af aktier og virksomheder, der tilfalder en fysisk person, der opfylder betingelserne i DBSL § 36, stk. 1 for succession i det overtagne, og som efter DBSL § 37, stk. 1, 1. og 2. pkt., kan succedere i værdier, der overstiger modtagerens andel i boet, og som ikke er omfattet af den personkreds, hvor der skal betales tillægsafgift af arv.

Der er i forbindelse med L183 taget højde for, at ikke alle krav til succession skal være opfyldt.¹⁰ Reglerne kan anvendes selvom en arving eller legatar ikke er bosat i Danmark.¹¹

Udgangspunktet for at kunne anvende den nedsatte afgift er, at man er omfattet af personkredsen, som kan succedere i værdierne, selvom de overstiger modtagerens andel i boet DBSL § 37, stk. 1, 1. og 2. pkt.

Den personkreds, som kan succedere i værdierne, som overstiger modtagerens andel i boet, er arveladerens

- Længstlevende ægtefælle
- Barn
- Barnebarn
- Samlever, jf. § 96 stk. 1 nr. 5
- Bror eller søster
- Bror eller søsters barn eller barnebarn
- Nær medarbejder
- Tidligere nærmedarbejder
- Tidligere ejer

Adoptivforhold og stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

Længstlevende ægtefælle er med i personkredsen, der kan succedere, men er undtaget fra boafgift og gaveafgift og er derud fra ikke omfattet af reglerne om nedsat afgift.¹²

Samlever er i forbindelse med successionsreglerne, en samlever efter § DBSL 96 Stk. 5. Ved en afdød persons efterladte samlever forstås i denne lov en person, som ved dødsfaldet opfyldte betingelserne for at kunne arve afdøde efter et udvidet samlevertestamente.¹³ En af betingelserne for at en person kan arve afdøde efter et udvidet samlevertestamente¹⁴ er, at personen skal have haft fælles bopæl og været i et ægteskabslignende forhold med afdøde i de sidste 2 år. En fælles bopæl anses ikke for ophørt ved midlertidigt ophold i anden bolig/ældrebolig eller ved ophold i institution.

Udover at personerne skal være omfattet af muligheden for succession skal personer også være omfattet af personkredsen som ikke skal betale tillægsafgift på 25%. Personerne er nævnt i BAL § 1 stk. 2.

- Afdødes afkom, stedbørn og disses afkom¹⁵
- Afdødes forældre,
- Afdødes barns eller stedbarns ikke fraseparerede ægtefælle, uanset om barnet eller stedbarnet lever eller er afdødt ved døden

¹⁰ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 a stk. 3. stk. 1 finder anvendelse, uanset at boet har valgt beskatning efter ...

¹¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser nr. 2

¹² BAL § 3 stk. 1 punkt a og BAL § 22 stk. 3

¹³ Lov 2007-06-06 nr. 535 Arvelovens §87-89

¹⁴ Lov 2007-06-05 nr. 535 Arvelovens § 88 stk. punkt 2

¹⁵ Personer, som i BAL § 2 stk. 1

- Personer, der har haft fælles bopæl med afdøde i de sidste 2 år før dødsfaldet, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med afdøde i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl er ophørt alene på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig, eller en person, der på tidspunktet for dødsfaldet levede sammen på fælles bopæl med afdøde og venter, har eller har haft et barn sammen med afdøde, herunder også når den fælles bopæl er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder en ældrebolig,
- Afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle,
- Plejebørn, der har haft bopæl hos afdøde 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 afdøde sammen med plejebarnet.

Personer, der er omfattet af nedsat boafgift direkte, da de er med i DBSL § 37 stk. 1, 1 og 2 pkt. og med i BAL § 1 stk.

- **afdødes børn**
- **børnebørn**
- **samlever, jf. § 96, stk. 5.**

Adoptivforhold og stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Oldebørn er ikke med, da de ikke er med i successionskredsen i DBSL § 37 stk. 1, 1 og 2 pkt.

- **I tilfælde af, at en afdøde, ikke har afkom, kan bestemmelsen, jf. § 1 a også anvendes for overdragelse, som tilfalder afdødes søskende og søskendes børn og børnebørn.**

Afdøde må ikke have afkom på dødsfaldstidspunktet. Det har været nødvendigt af få defineret, hvad der forstås ved afkom, da der kan overdrages til afkom og stedbørn med lav afgift.¹⁶ Har en gavegiver eget afkom og adoptivbørn, som har børn, vil det medføre, at der ikke kan ske overdragelse til søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn til den nedsatte afgift.¹⁷ Stedbørn kan være nuværende eller tidligere ægtefælles børn. Stedbørn, der ikke er adopteret har ikke arveret efter arveloven. Da afdød/gavegiver ikke har direkte indflydelse på, om der er stedbørn på et givet tidspunkt, vil det i et betydelig antal overdragelsessituationer gøre det lettere at afgøre, om der kan overdrages til nedsat afgift, når der ikke skal tages hensyn til stedbørn. Det er nævnt i bemærkningerne til L183, at stedbørn ikke er afkom.¹⁸ Derimod kan bestemmelsen ikke anvendes, hvis afdøde har umyndiggjorte børn.¹⁹

Konsekvenser af at personkreds fra boafgiftsloven ikke er den samme som personkreds ved succession

Når der anvendes en personkreds fra boafgiftsloven, hvor der ikke skal betales tillægsafgift og en personkreds fra dødsboskatteloven, hvor der kan succederes i aktiver udover personens andel i boet og disse personkredse er forskellig, opstår, der en gruppe personer, som står afdøde nær, som ikke kan anvende reglerne. Tillige bliver der en gruppe personer, som er vigtig for virksomheden og som har stort kendskab til afdødes virksomhed, som ikke kan anvende reglerne.

¹⁶ BAL § 22., stk. 1 litra a

¹⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til hørringssvar fra agroSkat personkreds

¹⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser nr. 2

¹⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til hørringssvar fra agroSkat personkreds

Der er en gruppe, som er omfattet BAL § 1 stk. 2, men ikke successionsreglerne, så boafgiften er 15%, lige meget hvilke aktiver, der udloddes fra et dødsbo.

- Afdødes forældre
- Afdødes barns eller stedbarns ikke separerede ægtefælle, uanset om barnet eller stedbarnet lever eller er afgået ved døden,
- Personer, der har haft fællesbopæl, de sidste 2 år,
- Afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle,
- Plejebørn, der har haft bopæl hos afdøde 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 afdøde sammen med plejebarnet.

Ovennævnte personkreds er ikke direkte nævnt i successionsreglerne, men kan være omfattet ved at være en nær medarbejder eller en tidligere nær medarbejder eller en tidligere ejer.²⁰ Er der arv fra erhvervsvirksomhed til disse personer enten via arveloven eller testamentet kan, der udloddes med nedsat boafgift. Denne kombinationsmulighed vil kunne anvendes ved pludselig dødsfald. F.eks. forældrene som tidligere har overdraget en virksomhed med succession til en søn, hvor sønnen afgår ved døden og forældrene arver virksomheden. Forældrene er her omfattet af BAL § 2 stk. 2, men også DBSL § 37 stk. 1, 1 og 2 pkt. som tidligere ejer. Der vil også være situationer, hvor svigerbørn, afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle eller plejebørn, er arvinger og kan anvende reglen. Det gælder i de tilfælde, hvor de opfylder kravene til at være en nærmedarbejder, en tidligere nærmedarbejder eller en tidligere ejere.

Definition på en nærmedarbejder

Definitionen på en nærmedarbejder er en medarbejder, der inden for de seneste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år.²¹ Dokumenteret overarbejde og kursus betalt af arbejdsgiver (overdrager) kan medregnes ved beregningen af beskæftigelseskravet. (4.212 timer eller 113,8 uger ved en beskæftigelse på 37 timer om ugen.)²²

Definition på en tidligere nærmedarbejder

Definitionen på en tidligere nærmedarbejder. Der kan ske overdragelse af en af flere erhvervsvirksomheder, en andel af, eller flere erhvervsvirksomheder til en tidligere medarbejder, hvis overdragelsen sker, senest 5 år efter at den tidligere medarbejder første gang erhvervede en andel af virksomheden, og hvis den tidligere medarbejder inden for de seneste 5 år forud for den første erhvervelse af en andel af virksomheden opfyldte kravene til at være nærmedarbejder. Det gælder også ved erhvervelse fra til dødsbo.²³

Definition på en tidligere ejer

Definitionen på en tidligere ejer er en person, der inden for de første 5 år efter overdragelsen af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder, ønsker at erhverve virksomheden igen. Den første overdragelse skal være sket med succession. Det gælder også ved erhvervelse fra et dødsbo.²⁴

²⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Almindelige bemærkninger 3.1.1.1. Bo- og tillægsafgift

²¹ ABL § 35/KSL § 33 c stk. 12 og Lov 2008-06-17 nr. 532

²² Lovforslag nr. L167 (2007/2008) Kommentarer til hørringssvar fra Dansk Landbrugsrådgivning

²³ KSL § 33 C stk. 12, tidligere nær medarbejder

²⁴ KSL § 33 C stk. 13, tidligere ejer

Person, der haft fælles bopæl med afdøde i de sidste 2 år før dødsfaldet

Personer, der har haft fælles bopæl med afdøde i de sidste 2 år før dødsfaldet, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med afdøde i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl er ophørt alene på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig, eller en person, der på tidspunktet for dødsfaldet levede sammen på fælles bopæl med afdøde og venter, har eller har haft et barn sammen med afdøde, herunder også når den fælles bopæl er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig, kan arve uden tillægsafgift. Det er den fælles bopæl der er vigtig. Det er ikke et krav, at man skal have levet i ægteskabslignede forhold. Personer, der kan succedere er bror eller søster, brors eller søsters barn eller barnebarn, nær medarbejder eller tidligere nær medarbejder eller en tidligere ejer. Disse kan således også arve med nedsat afgift, hvis de opfylder kravene til fælles bopæl. Denne regel vil kunne bruges af søskende på en landbrugsejendom, hvor søskende har været fælles om gården gennem et helt liv. Først afdøde kan således ved arv overdrage den erhvervsmæssige del af gården til en bror/søster med den nedsatte afgift. Det er uden betydning om de har børn. Har de ikke børn er de direkte nævnt.²⁵

Personkredsen med kendskab og interesse for afdødes virksomheder, som ikke vil kunne arve virksomheden til den lave afgift er søskende, søskendes børn og søskendes børn, hvis afdøde har afkom. En nær medarbejder eller tidligere nær medarbejder,²⁶ eller en tidligere ejer²⁷, som skal betale tillægsboafgift.²⁸

I forbindelse med L183 Høringssvar har det været forespurgt til personkredsen, her var kommentaren "Afgiftsnedsættelsen er baseret på de gældende successionsregler, således at nedsættelsen af afgiften gælder arv og gave til personer omfattet af den almindelige afgift på 15 pct., hvis overdragelsen samtidig kan ske med skattemæssig succession. Dette indebærer, at personkredsen omfatter børn og børnebørn, herunder at stedbarn- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Endvidere omfattes vise samlivsforhold. Det vurderes for hensigtsmæssigt, at afgrænsningen af afgiftsnedsættelsen baseres direkte på de regler, som afgrænsningen baseres på, fremfor at personkredsen (også) angives i reglerne for afgiftsnedsættelsen."²⁹ Det vurderes at personkredsen ved overdragelse fra et dødsbo i specielle situationer kan omfatte personer som ikke er nævnt her. Da disse personer kan hentes i reglerne som afgrænsningen baseres på.³⁰ I L183 er nævnt "Arv, der f.eks. tilfalder søskendes børn eller nære medarbejdere, kan således overdrages med succession, men berettiger ikke til nedsat boafgift, og der vil som hidtil skulle betales både boafgift på 15% og tillægsboafgift på 25% af den del af arvebeholdningen, der tilfalder personer omfattet af tillægsboafgiften."³¹ I modsætning til dette vil arv som tilfalder f.eks. en nær medarbejder, en tidligere nær medarbejder eller en tidligere ejer, som også er omfattet af 15% boafgift, men ikke tillægsafgift, være omfattet af nedsat afgift. Det vil sige, at nære medarbejdere, tidligere nære medarbejdere, eller en tidligere ejer, som også er afdødes forældre, afdødes barns eller stedbarns ikke separerede ægtefælle uanset om barnet lever, afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle og plejebørn kan anvende reglerne om nedsat afgift. Skal erhvervsvirksomheden i et dødsbo arveudlægges som foranstående, kan der anmodes om bindende svar for at få bekræftet, at reglerne om nedsat afgift kan anvendes ved overdragelsen.

I høringssvarene har der især været fremført eksempler på overdragelse til søskendes børn, hvor afdøde har børn, men hvor det kunne være hensigtsmæssigt at virksomheden kunne overdrages med nedsat boafgift, men ikke er omfattet. Det er eksempelvis, hvis afdødes børn ikke er egnede til at videreføre virksomheden,

²⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) BAL § 1 a stk. 1

²⁶ ABL § 35 og KSL § 33 C, stk. 12

²⁷ ABL § 35 A og KSL § 33 C, stk. 13

²⁸ Ikke nævnt i BAL § 1 stk. 2

²⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra agroSkat, personkreds

³⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Alm. Bemærkninger "dvs. den kreds, hvortil der i dag betales 15% i bo- og gaveafgift...Ved udlodning fra dødsboer er det den samme personkreds, dvs. de personer, der kan succedere, uanset om værdierne overstiger den pågældendes andel i boet..."

³¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser nr. 2

eller i tilfælde af, at 2 søskende har drevet fælles virksomhed, hvor kun den enes søn, skal arve virksomheden.³² Det kræver oprettelse af testamente, hvis virksomheden i før nævnte situationer skal arveudlægges fra en farbror til en nevø, og overdragelsen bliver ikke omfattet af nedsat afgift.

Overordnet set er det personer i boafgiftsloven, som ikke skal betale tillægsafgift, der er omfattet af nedsat boafgift. Desuden skal de kunne succedere i virksomheden. De steder, hvor kravet til opfyldelse af reglerne om succession, bliver for snævre i forhold til boafgiftslovens regler generelt, er der taget højde for det. Her tænkes på, at det ikke er et krav, at arvingen eller legataren er bosiddende i Danmark. Der kan overdrages tabsaktiver med nedsat afgift³³ og reglerne kan også anvendes, når dødsboet ikke er skattepligtigt, selv om succession hermed er udelukket.

De eneste personer, som kan anvende reglerne om nedsat boafgift, når der overdrages virksomhed, men som skal betale tillægsafgift ved overdragelse af andre aktiver, er personer direkte nævnt i BAL §1 a, dvs. afdøde søskende og søskendes børn og søskendes børnebørn i tilfælde af, at afdøde ikke havde afkom.

2.3 Personkreds ved nedsat gaveafgift

Som ved overdragelse fra et dødsbo kan der også i levende live overdrages med den lave afgift til gavemodtager i udlandet.^{34, 35}

Udgangspunktet for overdragelse med nedsat gaveafgift er til den nære familie, dvs. den kreds, hvortil der i dag betales 15% gaveafgift.³⁶ Udgangspunkter er derfor personerne i BAL § 22, stk. 1, litra a-e og med krav efter BAL § 23 a og BAL § 23 b

BAL § 23. Der skal betales 15 pct. i afgift af gaver til personer, **jf. dog §§ 23 a og 23 b**, som nævnt i BAL § 22, stk. 1, litra a-e.³⁷

- Afkom, stedbørn og deres afkom³⁸
- 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 fra BAL § 23 a hvis gavegiver ikke har afkom, kan reglen om den nedsatte gaveafgift også anvendes på overdragelser, som tilfalder gavegivers søskende og disse børn og børnebørn.

³² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra agroSkat, personkreds

³³ Lov 2017-06-08 nr. 683 Overdragelse af tabsaktiver kan medføre højere skat i boet svarende til afgiftsudsættelsen BAL § 1 b. Stk. 4

³⁴ Leo Holm, funktionsleder, SKAT, Kommentarer til Lov 2017-06-08 nr. 683 (24) f.eks. hvis gavemodtager ikke har hjemsted i landet, jf. den manglende henvisning til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 3

³⁵ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 23 a stk. 1

³⁶ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Almindelige bemærkninger 3.1.2.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgift

³⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) ændring til BAL § 23, stk. 1, indsættes efter >>personer<<: >>, jf dog §§23 a og 23 b,>>.

³⁸ Personer er gengivet som i Bal § 22, stk. 1, litra a-e

Personkredsen som kan succedere i levende live i en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder findes i KSL § 33 C, stk. 1.³⁹ Personkredsen er børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i BAL § 22, stk. 1, litra d. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Ved overdragelse i levende live er den nære medarbejder, tidligere nære medarbejder og tidligere ejer ikke nævnt og er således ikke omfattet.

Personkredsen som anvendes ved succession i aktier findes i ABL § 34 stk. 1.⁴⁰ Er børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i BAL § 22 stk. 1 litra d. Adoptivforhold og stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Personkredsen som succederer i erhvervsvirksomheder og aktier ved overdragelse i levende live er identiske. I de følgende afsnit vil der blive henvist til personkredsen KSL § 33 c stk. 1.

Personerne er

- Børn, børnebørn
- Søskende
- Søskendes børn og søskendes børnebørn
- Samlever (boafgiftslovens § 22 stk. 1 litra d)

Personkredsen som er omfattet af såvel BAL § 22, stk. 1 med 15% gaveafgift og reglerne om succession i KSL § 33 c stk. 1, som derfor kan modtage gave i forbindelse med virksomhedsoverdragelse med nedsat gaveafgift

- Børn, adoptivbørn og stedbørn og deres børn⁴¹
- 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 ældrebolig.
- Gaver i forbindelse med virksomhedsoverdragelser til søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn er tillige omfattet, hvis gavegiver ikke har afkom.

Da reglerne om nedsat gaveafgift ikke henviser til KSL § 33 C stk. 12 om succession til nær medarbejder og ikke henviser til KSL § 33 C stk. 13 om succession til en tidligere ejer, kan disse personer ikke modtage gave med nedsat afgift selvom, de ofte vil have et stort kendskab til virksomheden. Det har ingen betydning om de er omfattet af personerne, som skal betale 15% i gaveafgift.

Gaver (når gavegiver har børn) til søskende er heller ikke omfattet af gaveafgiftskreds, hvorfor en sådan gave er indkomstskattepligtig, selvom der kan succederes i virksomheden.⁴² Søskende der har været samboende de sidste 2 år før gaven gives er omfattet af gaveafgiftskredsen og også successionskredsen, hvorfor de kan modtage gave til nedsat afgift. I bemærkningerne til L183 kan udledes, at søskende der har haft bopæl med gavegiver de sidste 2 år er omfattet af 15% gaveafgift.⁴³

³⁹ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 23 a stk. 1

⁴⁰ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 23 a stk. 1

⁴¹ KSL § 33 C stk. 1, Oldebørn er ikke omfattet.

⁴² KSL § 33 C stk. 1

⁴³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Almindelige bemærkninger, 3.1.1.2 Gaveafgift

Der opstår et spørgsmål, om det at personer, har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, kan anvendes til at udvide kredsen, der kan overdrage til nedsat gaveafgift. Her er det den samme definition, der indgår i gaveafgiftskredsen til 15% og benævnelsen i forbindelse med succession af virksomhed og aktier. Det må således være alle personer, som har boet sammen de sidste 2 år, der kan overdrage virksomhed og aktier til nedsat afgift. Bestemmelsen vil blive benyttet af samlevende og søskende. Der kan opstå situationer hvor 2 studerende starter virksomhed i en fælleslejlighed, hvor de kan være omfattet af såvel successionsbestemmelsen som gaveafgiftsbestemmelsen. Her må erhvervsvirksomhed/aktier kunne gives i gave/delvis gave til den anden med nedsat afgift. Er der en sag, hvor overstående situation er aktuelt, kan der anmodes om et bindende svar, da ovennævnte ikke har været fremme i forbindelse med forarbejderne. Bestemmelsen rækker her udover nær familie. Det er således aktuelt at se på, hvilke personer der er omfattet af reglen om 2 års fælles bopæl.

Fælles bopæl de sidste 2 år inden overdragelse af virksomheden ved hel eller delvis gave

TfS 2002 447 ØDL 2 års reglen var i spil i en sag om 2 papirløse samlevende, der havde haft fælles bopæl de sidste 2 år før dødsfaldet på nær i en periode fra 1/4 – 9/8 1999, hvor samlever havde boet hos en arbejdskollega uden at flytte møbler m.v. Flytningen/afbrydelsen skete ikke på grund af uoverensstemmelser, men for at afdødes stedbarn kunne bo hos afdøde i forbindelse med et dødsfald i familien. Her er det formalia, der bliver afgørende, da de ikke bliver omfattet af reglerne om fællesbopæl de sidste 2 år før dødsfaldet.⁴⁴

TfS 1998 309 LSR I en anden sag om 2 søstres bopæl er parterne enige om, at det afgørende for bedømmelsen af, hvor sagsøgeren har haft bopæl, er de reelle forhold - ikke de formelle. I sagen er der stort set ikke brugt elektricitet og telefon på Amagerbrogade-adressen i den 2-årige periode før arveladers død. Dette bekræfter at søsteren har haft fællesbopæl med arvelader i hvert fald i de sidste 2 år før dødsfaldet. Det var således i denne sag ikke folkeregisteradressen, der var afgørende.⁴⁵

TfS 2003 135 ØDL I en anden sag boede 2 arvinger i en af 2 lejligheder i en ejendom, hvor afdøde boede i den anden lejlighed. Arvingerne gjorde gældende, at de boede i kollektiv, og at de dermed havde fælles bopæl med afdøde. Da begge lejligheder havde køkken og bad, og da det sociale samvær, der har været mellem familiemedlemmerne, ikke har været af en sådan karakter, at det adskilte sig fra det sociale samvær, som folk, der har hver deres bopæl, normalt har med familiemedlemmer, havde arvingerne ikke haft fælles bopæl med afdøde.⁴⁶

TfS 1993 528 Højesteret I en Højesterets dom fra 1993 opfyldte en søster ikke kravet om fælles bopæl i 2 år, selvom hun havde været meget på gården for at passe sin bror, som var afhængig af hendes hjælp. Søsteren havde beholdt en lejlighed og folkeregistreret adresse i byen.⁴⁷

Efter boafgiftsloven er det formalia der gælder i forbindelse med bopæl, hvor det i skatteretten er realiteter.⁴⁸ Ved nedsat gaveafgift hentes kravet om 2 års fælles bopæl fra BAL § 22 stk. 1 (boafgiftsloven) og KSL §33 stk. 1 (Skatteretten). Det må forventes at kravet til 2 års fællesbopæl vurderes ud fra såvel formalia og realiteterne og skal opfyldes efter begge vurderinger.

⁴⁴ TfS 2002, 447 ØDL Boafgiftsloven - tillægsboafgift - fælles bopæl

⁴⁵ TfS 1998 309 LSR

⁴⁶ TfS 2003 135 ØDL Boafgift, tillægsboafgift, fælles bolig

⁴⁷ TfS 1993.528 Højesteret

⁴⁸ 1993, Artikel om TfS 1993.528, advokat Poul Bostrup, Birkerød

2.4 Sammenligning af personkredse ved overdragelse med nedsat boafgift og gaveafgift

Herefter analyseres, hvilke personer som efter ovenstående gennemgang er opfattet af såvel nedsat boafgift som nedsat gaveafgift. Desuden findes forskelle i personkredsene med henblik på at se om nogle overdragelse skal ske i levende live og andre i forbindelse med dødsfald.

Enslydende personkreds ved overdragelser med nedsat boafgift og gaveafgift

Personkredsen, der er direkte nævnt i alle de relevante paragraffer i BAL, DBSL, KSL og ABL er

- **Afdødes/gavegivers børn og børnebørn**
- **Samlever**

Så intentionen, om at nedsat bo- og gaveafgift skal vedrøre overdragelser til den nære familie er opfyldt, da personkredsen er nævnt direkte i paragrafferne. Adoptivforhold/stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

Direkte i loven indgår den nye personkreds til beregning af nedsat boafgift- og gaveafgift, som ikke tidligere har været tilknyttet kredsen af nær familie.

- **Hvis afdøde/gavegiver ikke har afkom gælder det også på arv/gave til søskende og søskendes børn og søskendes børnebørn**

De nye regler vil blive anvendt ved et stort antal overdragelser i landbruget og af håndsværks- og industrivirksomheder, hvor ejeren ikke har børn. Ligesom det er aktuelt for et stort antal selskaber, der i dag er ejet af familier, hvor ikke alle ejere har børn, så aktierne overdrages ved arv eller gave til familie, som vil være omfattet af reglerne. Gavegiver og afdøde ser her en mulighed for at give virksomhederne videre til familie, som har mulighed for at videreføre virksomheden uden at virksomheden drænes for likviditet. Reglerne kan være med til at virksomhederne overdrages, når det passer både overdrager og erhverver, så generationsskiftet kan planlægges, også i de tilfælde virksomheden overdrages fra f.eks. en morbror til en nevø.

Forskelle i personkreds ved overdragelser med nedsat boafgift og nedsat gaveafgift

Der kan være en betydelig forskel i at successionskredsen i dødsboer og ved gaver i levende live, da successionskredsen i dødsboer også omfatter nær medarbejder eller tidligere nær medarbejder eller en tidligere ejer. Når dette kædes sammen med at personkredsen, som ikke betaler tillægsafgift i boafgiftsloven også omfatter flere personer end personkredsen, som er omfattet af gaveafgift til 15%, kan flest benytte reglerne ved overdragelser fra til dødsbo. Der er dog også en personkreds som kan anvende reglerne i levende live, men som ikke kan anvende reglerne, hvis det var fra et dødsbo. At personkredsen er størst ved overdragelse fra afdøde er godt for de berørte personer og "virksomheder", da dødsfald kan ske pludseligt og dermed er der også behov for en hurtig overdragelse af virksomheden. Arvingerne har ikke mulighed for at skaffe likviditet, og uanset, at der er en mulighed for at få henstand med betaling af boafgiften, er det svært at opnå.⁴⁹ Muligheden for henstand gælder også ved gaveafgift.⁵⁰

⁴⁹ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 36 (Til orientering BAL § 36 vedr. afgiftsberegning og derfor ikke beskrevet yderligere)

⁵⁰ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 36 (Til orientering BAL § 36 vedr. afgiftsberegning og derfor ikke beskrevet yderligere)

Personer som kan arve, men ikke modtage gave til nedsat afgift.

- Forældre, der også er en tidligere nær medarbejder/nær medarbejder eller tidligere ejer.
- Afdødes barns eller stedbarns ikke fraseparerede ægtefælle, uanset om barnet eller stedbarnet lever eller er afdødt ved døden, der også er en tidligere nær medarbejder/nær medarbejder eller tidligere ejer.
- 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, der også er en tidligere nærmedarbejder/nær medarbejder eller tidligere ejer.
- Afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle, der også er en tidligere nærmedarbejder/nærmedarbejder eller tidligere ejer.

Da successionskredsen vedr. samlever i dødsboer kræver, at samlivet er på ægteskabslignede forhold, medfører dette, at den fælles bopæl ved andre samboende stiller krav om, at man er omfattet den øvrige successionskreds for at få nedsat boafgift.

- Afdødes bofælle de sidste 2 år før dødsfaldet, hvis de har været /er en nærmedarbejder
- Afdødes bofælle de sidste 2 år før dødsfaldet, hvis de har været en tidligere ejer.
- Afdødes bofælle de sidste 2 år før dødsfaldet, hvis det er søskende, søskendes børn eller søskendes børnebørn

Personer som kan modtage gave, men ikke kan arve til nedsat afgift.

I personkredsen ved nedsat gaveafgift er personer med fælles bopæl i de sidste år omfattet uden andre betingelser end bofællesskabet. Ifølge denne bestemmelse vil det være muligt at overdrage til andre end familie og samlever. Muligheden vil sikkert ikke blive benyttet meget, men jo længere tid reglerne er gældende vil der opstå situationer, hvor der ønskes overdraget til en gavemodtager, hvor gavegiver har fællesbopæl med gavemodtager uden at være familie.

Den største forskel i overdragelse i levende live og ved død er personkredsen fra succession, hvor de nære medarbejdere og tidligere ejere ikke er med i levende live.⁵¹

En række organisationer har ønsket, at personkredsen blev indføjet i lovtæksten. Dette kunne have undgået usikkerheder om den personkreds, som kan anvende reglerne. Efter at have set på personkredsen, som skal betale boafgift, men ikke tillægsafgift og successionsreglerne ved dødsfald i DBSL ved overdragelse af aktier og erhvervsvirksomhed først for derefter at se på personkredsen, der skal betale gaveafgift med 15% og successionsreglerne i KSL og ABL ses der at være så mange muligheder, at en opremsning af alle muligheder direkte i loven vil være meget omfattende.

⁵¹ Ikke med i KSL § 33 C, stk. 1 og ABL § 34 stk. 1,5 og 6

2.5 Personkreds, der kan opfylde kravet om aktiv deltagelse i virksomheden.

Personkredsen, der kan medvirke til, at ejer af virksomheden eller dennes nærtstående har deltaget aktiv i virksomheden i mindst 1 år før virksomheden overdrages, er den samme personkreds ved overdragelse fra et dødsbo og i levende live.⁵²

Personkredsen som kan opfylde kravet til 1 års aktiv deltagelse er følgende

- Gavegiver/afdøde

Nærtstående er følgende direkte nævnt i loven⁵³

- Ægtefælle⁵⁴
- Søskende og søskendes afkom

Øvrige nærtstående er fra BAL § 22, stk. 1 og stk. 2

- Afkom, stedbørn og deres afkom⁵⁵
- 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
- Stedforældre og bedsteforældre
- Barns eller stedbarns ægtefælle⁵⁶

Personkredsen, der kan være den aktive person, er således meget omfattende. En ens personkreds ved overdragelse fra et dødsbo og i levende live gør det overskueligt og lettere at træffe beslutninger. En situation, hvor den aktive person var opfyldt i levende live, men som ikke var opfyldt i forbindelse med et dødsfald, vil skabe unødvendige problemer. Samme personkreds er et godt udgangspunkt.

Alle personer, som kan arve/modtage gave til nedsat afgift kan være den aktive person. Dermed kan alle ved egen arbejdsindsats (normalt mere end 50 timer om måneden⁵⁷)/(ledelse i selskaber) opfylde kravet til aktiv deltagelse i virksomheden, således at virksomheden kan overdrages til dem med nedsat afgift.

⁵² Lov 2017-06-18 BAL § 1 a stk. 2 punkt 2 og § 23 a stk. 2 punkt 2

⁵³ Lov 2017-06-18 BAL § 23 a. stk. 2 punkt 2 (denne og næste linje)

⁵⁴ Lov 2017-06-18 BAL § 23 a. stk. 2 punkt 2

⁵⁵ Lov 2017-06-18 BAL § 22 stk. 1 (denne og de næste linjer)

⁵⁶ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkning til ændringsforslaget nr. 5 svigerbørn skal være omfattet, så personkredsen bliver enslydende, BAL § 22, stk. 1 og 2, BAL § 1a stk. 2 punkt 2 og BAL 23 a stk. 2 punkt 2

⁵⁷ Lov 2017-06-18 nr. 683 BAL § 1 a stk. 2 pkt. 2 og Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelte bestemmelser nr. 2/nr. 10

2.6 Personkreds, arving/gavemodtager kan overdrage til indenfor 3 års fristen.

Arvinger og gavemodtager skal som udgangspunkt beholde virksomheden og aktierne i 3 år. Sælges virksomheden/aktierne inden 3 år skal der ske forhøjelse af gaveafgiften til 15%.⁵⁸ Dette gælder dog ikke i forbindelse med dødsfald eller livstruende sygdom.⁵⁹ Til vurdering af, om der foreligger livstruende sygdom, henvises til pensionsbeskatningsloven⁶⁰, hvor sygdommene er kræft, blodprop i hjertet, bypass-opererede tilfælde af koronarsklerose, hjerteklapkirurgi, hjerneblødning, sækformet udvidelse af hjernes pulsårer, dissemineret skelrose, amyotrofisk lateralskelrose, muskelsvind og neuromuskulære sygdomme, HIV-infektion, nyresvigt, større organtransplantationer og andre livstruende sygdomme (udtalelse fra Sundhedsstyrelsen).^{61, 62}

Videregiver arvingen/gavemodtageren virksomheden eller aktierne som gave til personkredsen i BAL §22, stk. 1 skal den nedsatte afgift ikke korrigeres til 15%.

Personkredsen som kan modtage virksomheden som gave

- Afkom
- Stedbørn
- Forældre
- Samleverer⁶³
- Plejebørn
- Stedforældre
- Bedsteforældre.⁶⁴

Det er et krav at det skal være en gave, hvilket betyder at det ikke er en salgsmulighed, hvor der kan modtages kontanter for virksomheden. Da arvingens personkreds efter BAL⁶⁵ § 22, stk. 1, er anderledes end afdødes ved overdragelse af virksomheden udvides kredsen, som kan overtage en virksomhed til nedsat afgift til også at gælde arvingens afkom, stedbørn, forældre, samleverer, plejebørn, stedforældre eller bedsteforældre. Der beregnes gaveafgift på den nye gave efter reglerne i BAL. Når virksomheden/aktierne igen gives som gave, vil det skulle undersøges, om virksomheden kan overdrages til nedsat afgift eller til 15% afgift, dog 36,25% afgift ved stedforældre og bedsteforældre. Dette er en ny prøvelse af om alle betingelser er overholdt.

3. Krav til overdrager

3.1 Ejertidskrav

Der er indsat en værnsregel, der skal opfyldes for at nedsat bo- og gaveafgifter, kan anvendes ved overdragelse af en reel erhvervsvirksomhed. Afdøde eller gavegiver skal opfylde et krav på mindst 1 års ejertid af en personligt ejet virksomhed. Er det vedrørende ejerskab af aktier i et selskab, skal afdøde eller

⁵⁸ Lov 2017-06-18 nr. 683 BAL § 1 b stk. 1 og BAL § 23 b stk. 1

⁵⁹ Lov 2017-06-18 nr. 683 BAL § 1 b stk. 2 og BAL § 23 b stk. 2

⁶⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelte bestemmelser nr. 2/nr. 10, Pensionsbeskatningslovens § 10

⁶¹ Bekendtgørelse 2012 nr. 1293, pensionsbeskatning

⁶² Cirkulære 2000 nr. 153, pensionsbeskatning

⁶³ Ifølge BAL § 1, stk. 2 litra d

⁶⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelte bestemmelser nr. 2/nr. 10

⁶⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelte bestemmelser nr. 2/nr. 10

gavegiver direkte eller indirekte have ejet virksomheden i 1 år.⁶⁶ Det ene år skal for afdøde være det seneste år umiddelbart forud for dødsfaldet.⁶⁷ For gavegiver skal det være det seneste år umiddelbart forud for overdragelsen.⁶⁸ Er der tale om flere virksomheder, der overdrages, skal ejertidskravet opfyldes for hver enkelt virksomhed.⁶⁹

Selvom ejertidskravet på et år er opfyldt, har Skattestyrelsen mulighed for, at se bort for dispositioner op til overdragelsen, hvis der er tilført virksomheden midler fra afdøde/gavegivers øvrige formue.⁷⁰ Her følger et eksempel som Skatteministerieret har godkendt. En personlig drevet virksomhed består af 5 mio. kr. i anlægsaktiver og 10 mio. kr. i omsætningsaktiver. På passivsiden er der 7,5 mio. kr. i gæld. Der ønskes nu et generationsskifte af anlægsaktiverne, og det forudsættes, at disse aktiver udgør en virksomhed. Virksomheden overdrages fri og ubehæftet, idet overdrager beholder de 10. mio. kr. i omsætningsaktiver og 7,5 mio. kr. i gæld. Overdrager finansierer ikke købesummen ved delvist overdragelse af gæld. De aktiver og passiver, der ikke indgår i overdragelsen, udgør ikke en virksomhed og anses som overført til privatområdet.⁷¹

Der er ingen dispensations mulighed for ejertidskravet. Ejertidskravet på et år og kravet om et års aktiv deltagelse i driften skal afgrænse til passiv kapitalanbringelse, som ikke skal være omfattet af nedsat afgift.⁷² Desuden skal ejertidskravet på et år for overdrager og ejertidskravet på tre år for erhverver sikre, at en kortvarig omlægning (proforma) af passivformue til en erhvervsvirksomhed, ikke bliver omfattet af nedsat bo- og gaveafgift.⁷³

3.2 Aktiv deltagelse i driften

Med kravet om aktiv deltagelse i virksomheden,⁷⁴ stilles et krav til personlig ejet virksomhed og aktionærer, som de ikke tidligere har forholdt sig til i forbindelse med generationsskifte.

Personlig ejet virksomhed Ejeren eller dennes nærtstående har deltaget i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang i mindst 1 år af ejertiden. Har der ikke været en ikke uvæsentlig arbejdsindsats, kan reglerne om nedsat afgift ikke anvendes.⁷⁵

Aktier Ejeren eller dennes nærtstående skal deltage i virksomhedens ledelse. Har der ikke været en ledelsesindsats, kan reglerne ikke anvendes.⁷⁶

Reglen er indsat for at udgå at passiv virksomhed, bliver omfattet af nedsat afgift. For de personlige virksomheder kan en mindre andel af en virksomhed overdrages med succession. For at sikre, at virksomheden har været en aktiv virksomhed for overdrager, indsættes reglen om deltagelse i virksomhedens drift i ikke uvæsentligt omfang.⁷⁷

⁶⁶ Lov 2017-06-08 nr. 683, BAL § 1 a stk. 2 punkt 1, BAL §23 a stk. 2 punkt 1

⁶⁷ Lov 2017-06-08 nr. 683, BAL § 1 a stk. 2 punkt 1

⁶⁸ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL §23 a stk. 2 punkt 1

⁶⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra FSR d. 27/4 2017

⁷⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra Danske Advokater

⁷¹ SPO.2017.155 Kim Vind Andersen, Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af aktier og erhvervsvirksomheder

⁷² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra SEGES

⁷³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger 1. Indledning

⁷⁴ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 a stk. 2 punkt 2, BAL § 23 a stk. 2 punkt 2

⁷⁵ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 stk. 2 punkt 2 og BAL § 23 a stk. 2 punkt 2

⁷⁶ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 stk. 2 punkt 2 og BAL § 23 a stk. 2 punkt 2

⁷⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017), Almindelige bemærkninger, indledning

3.2.1 Personlig ejede virksomheder

Ved overdragelse af en personligt ejet virksomhed, skal afdøde/gavegiver eller en nærtstående i mindst et år af ejertiden have deltaget i driften af virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang.⁷⁸ Deltagelse i virksomhedens drift i væsentlig omfang, følger samme regler som gælder jævnfør anpartsreglerne i personskatteloven. Her anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt som udgangspunkt som væsentlig.⁷⁹ Anpartsreglerne i personskatteloven er tilbage fra anpartsindgrebet i 1989.⁸⁰ Derudover er der regler i etablerings- og iværksætterkontoloven, hvor en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden anses for at være en væsentlig arbejdsindsats.⁸¹

I anpartsreglerne i 1989 fremgår det af bemærkningerne til forslaget, at det er forudsat, at den vejledende norm for væsentlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt, som anvendes i investeringsfonds- og etableringskontolovene, ligeledes skal finde anvendelse ved afgørelsen af, om arbejdsindsatsen er væsentlig i anpartslovens forstand.⁸² Praksis vedrørende reglen om 50 timer månedligt, kan således hentes fra såvel anpartsreglerne, etablerings- og iværksætterkontoreglerne og de tidligere regler vedr. investeringsfondskonti.

SKM2012.630.SR I et bindende svar anser Skatterådet, at opstilling af et Ve-anlæg med max 6 kW på en landbrugsejendom, som en ny virksomhed og kravet til arbejdstid skal således opfyldes for den nye virksomhed. Kravet til arbejdstid på 50 timer om måneden kan ikke opfyldes. Vil en gavegiver overdrage et Ve-anlæg, kan det ske som en selvstændig virksomhed uafhængigt af f.eks et landbrug, men kravet om arbejdstid er ikke opfyldt, hvorfor der ikke er mulighed for nedsat gaveafgift.⁸³

Med henvisning til **TfS1991.213.LRS** blev arbejdstidskravet på 50 timer ikke opfyldt ved udlejning af en fabrikshal. Det må formodes, at der heller ikke vil være 50 arbejdstimer pr. måned ved bortforpagtning af landbrugs- og skovbrugsejendomme. En bortforpagtet landbrugs- eller skovbrugsejendom kan således ikke overdrages med nedsat bo- og gaveafgift, hvis landbrugsejendommen har været bortforpagtning i hele ejertiden.⁸⁴

Skatteministeriet har d. 30. april 2018 udarbejdet et notat om "Deltagelseskravet i boafgiftsloven". Skatteministeriet har kommenteret et responsum fra advokat Michael Serup, som er fremsendt af Landbrug og Fødevarer.⁸⁵ I forbindelse med L183 blev det fremført, at bortforpagtning af et landbrug var en ny virksomhed i forhold til perioden, hvor landbruget blevet drevet af ejer. Dette betød, at den nye virksomhed ikke opfyldte kravet til deltagelse i virksomheden i ikke uvæsentligt omfang. Skatteministeriet har i kommentaren ændret kravet til et bortforpagtet landbrug. "Hvis fx en landmand besidder en ejendom, som han har drevet i 30 år, men som i de seneste år har været bortforpagtet til hans søn, vil der ved vurderingen af arbejdstidskravet ved et efterfølgende generationsskifte af en eventuel resterende del af landbrugsvirksomheden, herunder den bortforpagtede ejendom, kunne tages hensyn til overdragerens arbejdsindsats i den oprindelige virksomhed."⁸⁶

TfS1987.502.LSR, Landsskatteretten fandt at et ægtepar, der havde købt en landbrugsejendom sammen kunne opfylde arbejdskravet på 50 timer pr. måneder ved enten hver for sig, eller i forening at opfylde

⁷⁸ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 a stk. 2 pkt.2, BAL §23 a stk. 2 pkt. 2

⁷⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelt bestemmelser nr. 2

⁸⁰ 2018, Artikel af Bent Ramskov, advokat (H), Deltagelse i driften i et "nærmere bestemt omfang"

⁸¹ ETBL § 5, stk. 2

⁸² 1989, Artikel Tony Gønge Nielsen og Hardy Pedersen Skatteministeriet Anpartsloven og de tidligere lovindgreb vedrørende investering i anparter m.v.

⁸³ SKM2012.630.SR

⁸⁴ TFS 1991.213LRS

⁸⁵ Skatteministeriets notat af den 30. april 2018, J.nr. 2018-237, Deltagelseskravet i boafgiftsloven, henvendelse fra SEGES

⁸⁶ Skatteministeriets notat af den 30. april 2018, J.nr. 2018-237, Deltagelseskravet i boafgiftsloven, henvendelse fra SEGES

kravet. Da ægtefællerne tilsammen havde ydet en arbejdsindsats på ikke under 75 timer i perioden 1/1 - 15/2 1985, ansås etablering at være sket i denne periode. Betingelserne for at foretage det omhandlede fradrag var herefter opfyldt. Dette gælder ikke i forbindelse med den nedsatte bo- og gaveafgift. Her er det den samme person, som skal opfylde kravet.^{87, 88}

Efter retspraksis vil en vindmølle (stor erhvervsmæssig vindmølle) sammen med et landbrug blive anset som overdragelse af 2 virksomheder, hvor kravet til 50 timer pr. måned skal opfyldes for begge virksomheder.⁸⁹ Skatteministeriet fastholder i notatet af d. 30/4 2018, "Hvis der er tale om flere virksomheder før overdragelsen, skal deltagelseskravet vurderes i forhold til den enkelte virksomhed."⁹⁰

En virksomhed (korndyrekende landbrug og planteskoler) kan opfylde kravet til en arbejdsindsats på mere end 50 timer om måneden ved at arbejde i sæsonen og yde en ringe arbejdsindsats resten af året. For en sæsonbetonet virksomhed er det i højsæsonen, at arbejdstidskravet på mindst 50 timer om måneden, skal være opfyldt. Så med en sæson på 3 måneder, er kravet til en væsentlig arbejdsindsats for virksomheden mindst 50 timer i hver af de 3 måneder.⁹¹ **SKM2019.164.SR** Dronevirksomhed (filmoptagelser med hjælp af drone) var ikke en sæsonbetonet virksomhed, da det var muligt at anvende dronerne hele året. Arbejdstidskravet på 50 timer skulle opfyldes i alle 12 måneder og ikke kun i sommermånederne.⁹²

Der er ikke krav til overdragelse af en bestemt procent del af en personlig virksomhed for at kunne benytte successionsbestemmelserne. Ejerskab af en mindre del af en virksomhed, hvor ejer eller en nærtstående ikke deltager i driften (f.eks. 2% af en personlig virksomhed) kan skæres væk, da kravet til væsentlig aktiv deltagelse i mindst 1 år af ejertiden ikke er opfyldt. Dette for at undgå at anpartsprojekter kan overdrages til den nedsatte afgift.⁹³

Udskilles en virksomhed fra overdragerens samlede virksomhed, skal arbejdstidskravet ikke være opfyldt i virksomheden, der udskilles, men arbejdstidskravet skal være opfyldt i den samlede virksomheden.⁹⁴ Drives, ledes og ejes (helejet) flere virksomheder af samme person, anses arbejdstidskravet for opfyldt for alle virksomheder, hvis ejeren har lagt sin primære deltagelse i en eller flere af de øvrige virksomheder. Ejeren skal have en ikke uvæsentlig deltagelse (f.eks. 50 timer pr. måned) i en eller flere af de øvrige virksomheder.⁹⁵

Når der i forbindelse med succession kan ske overdragelses af en del af en virksomhed og resten af virksomheden kan overdrages senere, som led i et glidende generationsskifte, vil deltagelseskravet i den tilbage værende virksomhed været opfyldt, hvis den oprindelige virksomhed opfyldte kravet. Ifølge Skatteministeriets kommentarer må virksomhedsoverdragelsen/-udskillelsen ikke ske som led i en overgang til at drive en helt anden virksomhed.⁹⁶

Med ændringer og præciseringer i Skatteministeriets kommentarer fra 30. april 2018 opfylder et betydeligt antal virksomheder, hvor det er muligt at succedere, også kravet til aktiv deltagelse. Det er Landbrug og Fødevarer som har været indsender af responsummet. Landbrug og også Skovbrug har specielt været i interesseret i at få bortforpagtning af landbrugs- og skovbrugsejendomme til at opfylde kravet til aktiv deltagelse, ud fra en betragtning om, at aktiv deltagelse kan ses på hele ejertiden. Nu kan landbrug og

⁸⁷ TfS1987.502.LSR

⁸⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til hørings svar fra Danske Advokater

⁸⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til hørings svar fra FSR d. 27. april 2017

⁹⁰ Skatteministeriets notat af den 30. april 2018, J.nr. 2018-237, Deltagelseskravet i boafgiftsloven, henvendelse fra SEGES

⁹¹ Cirkulære 1984-10-30 nr. 167 om indskud på etableringskonto

⁹² SKM2019.164.SR Etableringskonto - arbejdsindsats

⁹³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til hørings svar Zimmermann Skattekonsulenter af d. 27. 27. april 2017

⁹⁴ Skatteministeriets notat af den 30. april 2018, J.nr. 2018-237, Deltagelseskravet i boafgiftsloven, henvendelse fra SEGES

⁹⁵ Skatteministeriets notat af den 30. april 2018, J.nr. 2018-237, Deltagelseskravet i boafgiftsloven, henvendelse fra SEGES

⁹⁶ Skatteministeriets notat af den 30. april 2018, J.nr. 2018-237, Deltagelseskravet i boafgiftsloven, henvendelse fra SEGES

skovbrug anvende den specielle regel vedr. succession i landbrug og skovbrug til også at være omfattet af nedsat afgift på bortforpagtede ejendomme. Har ejeren af en bortforpagtet ejendom ikke på noget tidspunkt i ejertiden opfyldt kravet til en aktiv deltagelse i virksomheden, kan ejendommen ikke overdrages til nedsat afgift.

Landbrug og Fødevarer bliver også imødekommet i forbindelse med glidende generationsskifte, hvor virksomheden opdeles og overdrages i flere etaper. Her vurderes en ikke uvæsentlig aktiv deltagelse i driften af virksomheden i den oprindelige virksomhed. Dette betyder, at en successiv overdragelse af landbruget med først svineproduktion, så markbruget og til sidst ejendommen, som er bortforpagtet, vil opfylde kravet til aktiv deltagelse.

Ejes flere virksomheder (helejet), skal ejer ikke opfylde kravet i alle virksomheder, men kravet skal være opfyldt i mindst en eller flere af virksomhederne. Selvom det ikke er et krav, at ejer eller dennes nærtstående opfylder kravet, må det formodes, at virksomheden har en størrelse, der kræver en ikke uvæsentlig aktiv deltagelse i driften. Da det i kommentarerne præciseres, at har der været flere virksomheder i hele ejerperioden, skal deltagelseskravet vurderes for hver enkelt virksomhed.

Personlig ejede virksomheder, hvor kravet til den aktive person ikke er opfyldte vil forekomme i virksomheder med mange ejere, der ikke er nær familie, hvor arbejdsbyrden i virksomheden ikke er stor nok til at alle ejere kan være den aktive person på en gang. Ejere af virksomheden må her selv være opmærksom på, at de skal opfylde kravet på et tidspunkt i deres ejertid. Ejere af en andel af samme virksomhed kan blive opdelt i ejere, der kan overdrage til nedsat afgift og andre ejere, der ikke kan overdrage til nedsat afgift.

3.2.2 Selskaber

Ved overdragelse af en virksomhed i selskabsform, skal afdøde/gavegiver eller en nærtstående have deltaget i selskabets ledelse i mindst et år af ejertiden.⁹⁷ Selskabets ledelse er enten direktionen eller bestyrelsen.⁹⁸ Personer der opfylder perioden på et år, skal have været med i hele perioden. Er det et selskab, der overdrages kan 1-års kravet opfyldes gennem indirekte ejerskab, da en omstrukturering ikke skal udelukke en overdragelse til nedsat afgift.⁹⁹ Der er ikke noget krav til arbejdsindsatsen (antal timer) for et ledelsesmedlem.

Ejer et selskab 50% af et interessentskab eller i sameje, kan 1 års kravet opfyldes ved at deltage i ledelsen i enten selskabet eller interessentskabet.¹⁰⁰

Kravet om et års aktiv deltagelse kan bevirke, at ejere af selskaber på skift er ledelsesmedlemmer i selskabet i stedet for, at selskaberne har de bedste ledelsesmedlemmer for selskabets daglige drift og fremtidige udvikling. Et pludseligt dødsfald kan bevirke, at arvinger bliver omfattet af 15% afgift, da afdøde eller dennes familie ikke havde haft det ene år i bestyrelsen inden dødsfaldet. Det kan opstå, når selskabet ejes af flere personer, som ikke er i familie med hinanden.

Successionsreglerne udgør ikke i alle situationer et værn mod, at en passiv formue kan investeres i et mindre børsnoteret selskab, hvorfor der kræves aktiv deltagelse i ledelsen for at udelukke, at en passiv investering kan overdrages med nedsat afgift.¹⁰¹

⁹⁷ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 a stk. 2 pkt.2, BAL §23 a stk. 2 pkt. 2

⁹⁸ Lovforslag nr. L183 (2106/2017) Bemærkninger enkelt bestemmelse nr. 2

⁹⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra Danske Advokater

¹⁰⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR af d. 27. april 2017

Afdøde/gavegiver har ejet virksomheden i form af aktier i et selskab, der har ejet virksomheden, er betingelsen ligeledes opfyldt, når det pågældende selskab ejer virksomheden indirekte gennem et datter- eller datterdatterselskab.¹⁰²

3.2.3 Deltagelseskravet i personlig ejede virksomheder i forhold til selskaber

Det er lettere at opfylde kravene i et selskab, end en personlig virksomhed. Det er også lettere at afgøre om en selskabsdeltager opfylder kravet, end om en person har en ikke uvæsentligt arbejdsindsats i en personlig virksomhed. Den store forskel kan betyde, at man skal omdanne personlige ejede virksomheder til selskaber, for at kunne opfylde reglerne.

Det kan specielt være lettere, at opfylde kravet i flere selskaber, da det er muligt at være aktiv i flere bestyrelser på en gang og også skifte ud i bestyrelsen, så flere kan opfylde kravet. Ejes flere personlige virksomheder, kan kravet opfyldes i virksomheder, ved at ejer er aktiv i andre virksomheder. Det er et krav, at alle virksomheder skal være helejet¹⁰³, hvilket vil udelukke, at virksomheder med 0% til 99% i ejerandel, kan opfylde kravet via deltagelse i andre virksomheder.

Personlig ejede virksomheder med f.eks. værdifuldt produktionsudstyr, som kræver en arbejdsindsats på mindre end 50 timer pr. måned kan omdannes til et selskab. I selskabet kan kravet til aktiv deltagelse opfyldes i selskabets ledelse.

Ved såvel deltagelse i selskaber, som personlig ejede virksomheder, kan kravet opfyldes af følgende personer ægtefælle, stedbørn, forældre, børn, stedbørns børn, afdødt barn længstlevende ægtefælle, børnebørn, stedbørns børns børn, stedbarns længstlevende ægtefælle, oldebørn, stedforældre, søskende, bedsteforældre, sted svigerbørn, søskendes børn, svigerbørn, samboende, søskendes børnebørn og plejebørn.¹⁰⁴

Personkredsen, der kan være den aktive person er omfattende og dette vil kunne udnyttes, og det sker sikkert helt naturligt i virksomhederne. Opbygges en virksomhed sammen med sønnen, og skal virksomheden senere overdrages til sønnen, har sønnen sikkert allerede deltaget i driften i et ikke uvæsentligt omfang, også selv om faderen ikke har.

Målet med et års aktiv deltagelse må være opfyldt. Anpartsprojekter og minoritets aktionærer kan ikke anvende reglerne om nedsat afgift. Ligeledes kan personlig ejer virksomheder, som ikke kræve en arbejdsindtast ikke overdrages til nedsat afgift. Efter de seneste ændringer vil de fleste familieejede reelle virksomheder og selskaber, som der kan succederes i, også kunne svare ja til et års aktiv deltagelse. Når det er et 1 års krav, kan aktiv deltages i virksomheden/ledelsen planlægges, således at alle kan overdrage til nedsat afgift, hvis det ønskes.

¹⁰¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar Zimmermann Skattekonsulenter af d. 27. april 2017

¹⁰² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til ændringsforslag af d. 17. maj 2017

¹⁰³ Skatteministeriets notat af den 30. april 2018, J.nr. 2018-237, Deltagelseskravet i boafgiftsloven, henvendelse fra SEGES

¹⁰⁴ Se afsnit 2.5 Personkreds, der kan opfylde kravet om aktiv deltagelse i virksomheden

4. Krav til erhverver

Kravene til hvordan erhverver skal ejer og drive virksomheden i de første tre år af ejertiden bortfalder i følgende 3 situationer¹⁰⁵

- Arving/gavemodtager dør
- Arving/gavemodtager bliver ramt af kritisk sygdom

I ovenstående 2 situationer, sker der ikke genberegning af afgiften, og den nedsatte bo- og gaveafgift bibeholdes selv om virksomheden videresælges i 3 årsperioden.

- Arving/gavemodtager giver aktier/virksomhed i gave til afkom, stedbørn, forældre, samlever, plejebørn, stedforældre eller bedsteforældre

4.1 Erhverver skal overholde de første 3 år

Der er et krav til 3 års ejerskab af virksomheden¹⁰⁶. Der er ikke et krav om aktiv deltagelse i væsentlig omfang i 3 år i de personligt ejede virksomheder, og heller ikke krav til deltagelse i ledelsen i selskaber i de 3 år for arvingen/gavemodtager.¹⁰⁷ Dette muliggør en samlet overdragelse til børn, hvor børnene ikke er samme sted i livet, og hvor nogle eventuel skal færdiggøre en uddannelse inden de kan deltage i virksomheden. Det er ligeledes tilfældet i forbindelse med overdragelse af aktier, hvor der kan overdrages ned til 1% af stemmевærdien og alle ikke kan være med i ledelsen.

Sker videreoverdragelse af aktier/virksomheden i forbindelse med en skilsmisse, eller overdrages aktier i henhold til en ejerftale, vil overdragelsen udløse en afgiftsforhøjelse.¹⁰⁸

Det 3 årige ejertidskrav betyder, at ejeren ikke må foretage dispositioner, som eliminerer den almindelige risiko, der er forbundet med at være erhvervsdrivende. Overdrages erhvervsrisikoen til andre i forbindelse med udlæg af virksomheden, overtagelse af pant eller andet, der kan sidestilles med en frivillig overdragelsen, vil det betyde at afgiftsudsættelsen skal reguleres for perioden, hvor der ikke har været drevet erhvervmæssig virksomhed.¹⁰⁹

Der er begrænsninger i hvor mange aktiver, der kan sælges inden for 3 års fristen. Et salg af aktiver må ikke reducere virksomhedens indtægtsgrundlag i et ikke uvæsentligt omfang.¹¹⁰ Hvorimod aktiver må afhændes som led i sædvanlig drift af virksomheden, uden at det medfører, at den nedsatte afgift skal reguleres.¹¹¹

Reglerne om bindende svar kan bruges til at få afklaret, om påtænkte dispositioner opfylder kravene.¹¹²

¹⁰⁵ Se afsnit 2.6 Personkreds, arving/gavemodtager kan overdrage til inden for 3 års fristen

¹⁰⁶ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 b stk. 1

¹⁰⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelt bestemmelser nr. 2 og nr. 10

¹⁰⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelt bestemmelser nr. 2 og nr. 10

¹⁰⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelt bestemmelser nr. 2 og nr. 10

¹¹⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelt bestemmelser nr. 2 og nr. 10

¹¹¹ SPO.2017.155 Kim Wind Andersen: Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskift af aktier og erhvervsvirksomheder

¹¹² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra Danske Advokater

4.1.1 Specifikt inden for 3 års fristen, personlig ejet virksomhed

Der kan foretages en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den resterende ejerperiode overføres til de modtagne aktier. En skattepligtig virksomhedsomdannelse kan ikke foretages uden afgiftsmæssige konsekvenser i 3 års perioden.¹¹³

4.1.2 Specifikt inden for 3 års fristen, selskaber

Der vil kunne gennemføres en skattefri omstrukturering, uden at dette medfører, at afgiftsnedsættelsen bortfalder.¹¹⁴

Ved selskaber vil det få betydning om overdragelser udvikler sig til at selskabet har 50% eller mere af aktiverne, der er passiv kapitalanbringelser. Sker dette vil der være en formodning for at afgiftsnedsættelsen helt eller delvist bortfalder.¹¹⁵ Da pengetanksreglen har så stor betydning for om selskaber kan overdrages til det nedsatte afgift må det forventes, at kravet om mindre end 50% passiv kapitalanbringelse i selskabet skal opfyldes i 3 år.

Sker der i 3 årsperioden et større indskud i et selskab har arving eller gavemodtager reelt afhændet en del af virksomheden. Indskydes der en virksomhed, kan den nye virksomhed være substitut for den afstående virksomhed og der indtræder ikke afgiftsforhøjelser.¹¹⁶ Hvorimod indskud af aktiver, der er passiv kapitalanbringelser kan medføre en afgiftsforhøjelse.

Foretages omstruktureringer, likvidationer af datterselskaber, stiftelser af datterselskaber, tilkøb eller frasalg af datterselskaber i en bestående koncern i 3 års perioden, kan dette ikke ske uden afgiftsmæssige konsekvenser, hvis ikke det er forretningsmæssig begrundet. Det er uden betydning, om selskabet ikke rammer 50% grænsen for passiv kapitalanbringelse.¹¹⁷

4.2 Genberegning af afgiften inden for 3 års perioden.

Konsekvensen af ikke at opfylde kravene i 3 års perioden er, at afgiften genberegnes med 15%.¹¹⁸

Har man opfyldt kravene i 2 af 3 år, er det en forholdsmæssig del af den nedsatte afgift, der skal efterbetales, svarende til 1 år ud af 3 = 1/3. Det er også en forholdsmæssig del i forhold til virksomhedens værdi. Der eventuelt kan opdeles i en del, der opfylder kravene og en del der ved frasalg ikke opfylder reglerne. Der skal ikke ske en ny værdiansættelse af virksomheden, når forhøjelsen beregnes, da værdierne fra boopgørelsen anvendes.¹¹⁹

¹¹³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR d. 27. april 2017

¹¹⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Alm. bemærkninger

¹¹⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR d. 27. april 2017

¹¹⁶ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR d. 27. april 2017

¹¹⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til SEGES 20. april 2017

¹¹⁸ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 b stk. 1 og § 23 b stk. 1

¹¹⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelt bestemmelser nr. 2

Eksempel¹²⁰

”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:

$9 \text{ mio. kr.} \times 10 \text{ pct} \times 1/3 = 0,30 \text{ mio. kr.}$

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

$4,5 \text{ mio. kr.} \times 10 \text{ pct} \times 1/3 = 0,15 \text{ mio. kr.}$ ”

Det er arvinger og gavemodtager, der pålægges afgiftsforhøjelse, da det er forhold i virksomheden, mens arvinger og gavemodtager har ejerskab/ledelsen, der udløser afgiften¹²¹. Skattestyrelsen skal behandle sager om indbetaling af afgift.¹²² Der er ikke mulighed for at få dispensation fra kravet om 3 års ejertid. Der vil være situationer, hvor ejertidskravet forhindrer, at virksomheden kan få tilført ekstern kapital til investeringer eller kan frasælge en del af virksomheden for at udvide en anden del af virksomheden.¹²³

Der skal ikke betales tillægsboafgift, når en aktiv virksomhed overdrages til søskende, søskende børn, søskendes børnebørn. Det gælder i de tilfælde, hvor arvelader ikke har afkom.¹²⁴ Hvis en arving (søster, bror, nevø, niece, nevø eller nieces børn) ikke opfylder kravet til 3 års ejertid, bliver tillægsboafgift ikke genberegnet, da afgiftsforhøjelsen indtræder efter samme regler som andre arvinger, der erhverver en virksomhed med nedsat afgift.¹²⁵ Det er afgiften fra den nedsatte boafgift op til 15% afgift, der skal efterbetales.

Det er muligt, at gavegiver forpligter sig til at betale en evt. forhøjet gaveafgift, uden at gavemodtager anses at have modtaget en yderligere gave¹²⁶

Personer i udlandet skal stille sikkerhed for en evt. afgiftsforhøjelse. ”Sikkerheden skal stilles i tre-års-perioden og skal stå i passende forhold til et evt. afgiftsforhøjelsesbeløb. Sikkerheden kan stilles i form af børsnoterede aktiver og obligationer, bankgarantier eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse.”¹²⁷ Denne regel gælder dog ikke personer hjemhørende i stater som Danmark har indgået aftale med om bistand i skattesager.¹²⁸

Arvingen/legatøren¹²⁹ eller gavemodtager¹³⁰ skal ved forhøjelse af boafgiften/gaveafgiften efter ovenstående regler give meddelelse om overdragelsen. Det skal ske senest 4 uger efter overdragelsen. ”Foreligger en anmeldelse om afgiftsforhøjelsen ikke rettidigt, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig fastsættelse af den afgiftspligtige værdi.” Såfremt den skønsmæssige ansættelse er for lav skal arvingen/legatøren eller gavemodtager give besked herom senest 4 uger efter modtagelsen.¹³¹

¹²⁰ Eksempel fra Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelt bestemmelser nr. 2

¹²¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra Danske Advokater

¹²² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra Danske Advokater

¹²³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra Seges

¹²⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra agroSkat

¹²⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelt bestemmelser nr. 2

¹²⁶ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR d. 27. april 2017

¹²⁷ SR 2017.254 Ida Helena Gert Jensen, Ole B. Sørensen, Susanne Kjær, Lempelse af generationsskiftebeskatning

¹²⁸ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 b stk. 3 (arv) og BAL § 23 b stk. 3 (gave)

¹²⁹ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 21 a stk. 1 og BAL § 26 a stk. 1

¹³⁰ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 26 a stk. 1

¹³¹ BAL § 26 stk. 4

5. Krav til virksomheder

Virksomheder (personlig ejede virksomheder og selskaber) kan være omfattet af L183 og de kan ikke være omfattet af loven. Der er en række betingelser for at overdrage til nedsat afgift, som ikke er enslydende ved overdragelse af personlig ejede virksomhed og ved overdragelse af aktier(selskaber).

Betingelser til personligt ejede virksomheder

- Aktivet skal være omfattet af successionsreglerne DBSL § 37 stk. 1, 1 og KSL § 33 C, stk. 1
 - Undtagelse, tabsaktiver DBSL § 28 stk. 2 og KSL § 33 C stk. 3
 - Undtagelse, vælger ikke at anvende reglerne om succession selvom det er muligt DBSL § 28 stk. 3 og KSL § 33 C stk. 1
 - Undtagelse ved dødsbo, dødsboer som er fritaget for at betale indkomstskat jf. DBSL § 6 stk. 1, 1. pkt.
 - Undtagelse ved dødsbo, udlodningen ikke opfylder reglerne i DBSL § 38
- Aktiver og passiver vurderes enkelt vis
- Aktiver og passiver værdi ansættes til handelsværdi
- Sælger skal have ejet virksomheden i mindst 1 år¹³²
- Sælger eller en nært stående skal have deltaget aktivt i virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang¹³³
- Arvemodtager/gavemodtager skal eje virksomheden i mindst 3 år¹³⁴

Ovennævnte betingelser medfører, at virksomheder vil blive opdelt i aktiver, som er omfattet, og aktiver som ikke er omfattet. Aktiver, som ikke er omfattet vil være såvel virksomhedsaktiver, hvor succession ikke er muligt samt private aktiver. Desuden vil virksomheder blive vurderet samlet set ud fra mulighed for succession, ejertid på mindst 1 år og ikke uvæsentlig aktiv deltagelse.

Betingelserne til overdragelse af aktier(selskaber)

- Aktierne skal være omfattet af successionsreglerne i DBSL § 29 stk. 3, ABL § 34, stk. 1, 5 og 6
- Mindst 1% af aktiekapitalen skal overdrages
- Selskabets aktiver opdeles på driftsaktiver og pengetanksaktiver
- Samlet vurdering på alle aktiver om selskabet er omfattet af pengetanksreglen
- Aktier værdiansættes jf. aktiecirkulæret¹³⁵
- Sælger skal have ejet aktierne i mindst 1 år¹³⁶
- Sælger eller en nært stående skal have deltaget aktivt i selskabets ledelse¹³⁷
- Arvemodtager/gavemodtager skal eje aktierne i mindst 3 år¹³⁸

Selskaber som hovedsageligt består af passiv kapitalanbringelse vil ikke være omfattet. Desuden vil selskaber, hvor overdrager eller en nærtstående ikke har været involveret i ledelsen ikke være omfattet.

Selskaber foretager en samlet vurdering af alle aktiver ud fra pengetanksreglen. Pengetanksreglen er afgørende for om overdragelsen af aktier er omfattet. Da fordelingen af driftsaktiver og pengetanksaktiver i selskaber ikke er konstant, kan det være interessant at se på hvilke aktiver, som er driftsaktiver og

¹³² Se afsnit 3.1 Ejertidskrav

¹³³ Se afsnit 3.2 Aktiv deltagelse i driften

¹³⁴ Se afsnit 4. Krav til erhverver

¹³⁵ Told- og Skattestyrelsens cirkulærer nr. 45 af 23. marts 2000, Aktiecirkulæret

¹³⁶ Se afsnit 3.1 Ejertidskrav

¹³⁷ Se afsnit 3.2 Aktiv deltagelse i driften

¹³⁸ Se afsnit 4 Krav til erhverver

pengetanksaktiver. Fordelingen mellem driftsaktiver og pengetanksaktiver er afgørende for, om aktier kan overdrages med succession, og om de kan overdrages til nedsat afgift.

Værdiansættelsen af en personligt ejet virksomhed og aktier er til handelsværdi, men da personkredsen, der kan anvende reglerne er nærtstående parter, vil værdiansættelsescirkulæret fra 1982 og aktiecirkulæret¹³⁹ være relevante.

Reelle erhvervsvirksomheder

Aktier og virksomheder anvendes til at beskrive, hvilke overdragelser som er omfattet af BAL § 1 a stk. 1 og BAL § 23 a stk. 1. I L183 er aktier og virksomhed ikke nærmere beskrevet i bemærkningerne til loven. I stedet anvendes reelle erhvervsvirksomheder. Nedsættelse af bo- og gaveafgift indskrænkes til at omfatte reelle erhvervsvirksomheder og ikke overdragelse af formue i almindelighed.¹⁴⁰

For at sikre, at det er reelle erhvervsvirksomheder, der kan overdrages, skal virksomhederne opfylde successionsreglerne i skattelovgivningen. Der stilles ikke krav om, at succession rent faktisk vælges, men blot at betingelserne for succession er opfyldt.¹⁴¹

I flere situationer anvendes reglerne om nedsat boafgift, selvom om de generelle regler for succession ikke kan anvendes. Er det et skattefrit dødsbo, som medfører, at der ikke kan succederes, kan reglerne anvendes¹⁴². Kan en ejendom ikke udlægges med succession med hensyn til en gevinst efter afskrivningsloven, da der ikke er en gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven på samme ejendom, kan reglerne anvendes¹⁴³, og hvis en ejendom eller et stuehus på landet, som afdøde har boet i og som dermed kan sælges skattefrit, skal gevinst og tab ikke med i boopgørelsen, og der kan ikke succederes, men reglerne kan anvendes¹⁴⁴. Udloddes en længst levende ægtefælles formue til andre arvinger eller legatarer efter afdøde, kan overdragelsen også være omfattet af regler om nedsat boafgift, hvis kravene i øvrigt er opfyldt.¹⁴⁵ Overdrages tabsaktiver kan reglerne om nedsat boafgift anvendes¹⁴⁶, selv om der ikke kan ske succession i tabsaktiver. Kan boet udnytte tabet, kan det betyde at den modtagne afgiftsnedsættelse medfører en højere skat i boet, dog maksimalt afgiftsnedsættelsen.¹⁴⁷ I levende live kan der også overdrages tabsaktiver med nedsat gaveafgift, hvis der i øvrigt foreligger en erhvervsvirksomhed og de øvrige betingelser for succession er opfyldt.¹⁴⁸ Afgiftsnedsættelsen kan blive tilbageført med det fulde beløb på årsopgørelsen, hvis det medførte tab kan udnyttes af overdrageren eller dennes ægtefælle i det år, hvor overdragelsen finder sted.¹⁴⁹

I forbindelse med lovforslaget er der taget højde for alle situationer, hvor succession normalt er en mulighed, men ikke er en mulighed i en konkret overdragelse, således at personers skatteforhold ikke udelukker overdragelse med nedsat bo- og gaveafgift.

Når der i de næste afsnit ses på reelle erhvervsvirksomheder, sker der ikke en opdeling i virksomheder, som udloddes fra dødsboer og gave giver i levende live, da der tages udgangspunkt i L167 fra 2007-2008 – Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven (Mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og ved død), der blev til Lov 2008-06-17 nr. 532. I Lov 2008-06-17 nr. 532

¹³⁹ Told- og Skattestyrelsens cirkulærer nr. 45 af 23. marts 2000, Aktiecirkulæret

¹⁴⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Alm. bemærkninger 2.1

¹⁴¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Alm. Bemærkninger 2.1

¹⁴² Jf Dødsboskattelovens § 6 stk. 1, 1. pkt.

¹⁴³ Jf Dødsboskattelovens § 28 stk. 3, der henviser til dødsboskattelovens § 28 stk. 1.

¹⁴⁴ Jf Dødsboskattelovens § 28 stk. 3, der henviser til dødsboskattelovens § 27

¹⁴⁵ Jf Dødsboskattelovens § 28 stk. 3, der henviser til dødsboskattelovens § 4, stk. 2

¹⁴⁶ BAL § 1 a. stk. 3, "at der ved udlodninger ikke konstateres en gevinst."

¹⁴⁷ BAL § 1 b stk. 4

¹⁴⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkning enkelte bestemmelser nr. 2 og nr. 10

¹⁴⁹ BAL § 23 b stk. 4

blev successionsreglerne fra et dødsbo og i levende live ændret, således at der fra 2008 som udgangspunkt er ens regler. Desuden er hovedreglen, at dødsboets salg og afståelser følger de almindelige skatteregler.¹⁵⁰ I L183 "foreslås at virksomheder, der skal være omfattet af nedsættelsen af bo- og gaveafgiften, baseres på de gældende regler om skattemæssig succession i levende live¹⁵¹" og dermed KSL.

5.1 Reel erhvervsvirksomhed, personlig ejet virksomhed

Til at afgøre om det er en reel erhvervsvirksomhed, der overdrages, ses på om virksomheden udgør en erhvervsvirksomhed og kan opfylde reglerne om succession. Det er ikke muligt at overdrage enkelte aktiver, da de ikke alene udgør en erhvervsvirksomhed. For at en personlig eget virksomhed er reel i forbindelse med nedsat afgift, er der også et krav om aktiv deltagelse i virksomheden.¹⁵² Ifølge bemærkningerne kræves, der som udgangspunkt en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt.

Ved overdragelse af personlig virksomhed, skal der ske en vurdering af om en del af aktiverne og passiverne vedrører virksomheden eller anvendes af ejeren privat. Virksomheder (udlejningsejendomme) uden mulighed for succession hører med til formue i almindelighed. Formue i almindelighed består af virksomheder uden mulighed for succession, virksomheder uden aktiv deltagelse og private aktiver og passiver vedr. aktiver som ikke er omfattet. Ved overdragelse af personlig virksomhed sker opdeling af virksomheden i aktiver og passiver og formue i almindelighed opdeles aktiver og passiver.¹⁵³ Der er ikke krav til, hvor meget virksomheden skal udgøre af hele formuen, da det er den reelle virksomheds aktiver og passiver, som er omfattet.

5.1.1 Succession

Ved vurderingen af hvorvidt en personlig ejet virksomhed er en reel erhvervsvirksomhed henses til teksten i KSL § 33C stk. 1 "en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller en af flere erhvervsvirksomheder".

Der kan således succederes i en hel virksomhed. I tilfælde af at en ejer overdrager flere virksomheder, kan der succederes i alle virksomhederne, eller i en af flere virksomheder. En af flere virksomheder skal dog i sig selv udgøre en selvstændig virksomhed. Der kan ligeledes succederes i en andel (procentdel) af en virksomhed eller en procentdel af en af flere virksomheder. Dette kan illustreres ved, at en sælger med tre landbrugsejendomme, hvor landbrugsejendommene hver udgør en virksomhed, kan overdrage alle 3 landbrugsejendomme samlet ved succession, eller overdrage en af gårdene ved succession. Ligeledes kan der overdrages en ideel andel af de 3 gårde samlet, eller en ideel andel af den ene gård.¹⁵⁴

Da der er en del ejendomme, der anvendes både erhvervmæssigt og privat, er det præciseret, at der kan succederes i ejendomme, hvor mere end 50% af ejendommen anvendes erhvervmæssigt. Det er kun udlejning af ejendomme som efter vurderingsloven anses for landbrugs- og skovejendomme¹⁵⁵, der tæller med til den erhvervmæssige anvendelse.¹⁵⁶ Udlejning i øvrigt er ikke erhvervmæssig.¹⁵⁷ Idet der kan

¹⁵⁰ DBSL § 27 stk. 1

¹⁵¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Alm. bemærkning 3.1.2.1. Nedsættelse af bo- og gaveafgiften

¹⁵² BAL § 1 a stk. 2 punkt 1

¹⁵³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelte bestemmelser nr. 2

¹⁵⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger enkelte bestemmelser nr. 2

¹⁵⁵ Lov nr. 688 af 8. juni 2017 med en række tilpasning i øvrig lovgivning (på grund af ny vurderingslov)

§11 § 33 C, stk. 1, 6. pkt.,

¹⁵⁶ KSL § 33 C stk.1, "vurderingsloven anses for landbrugs- og skovbrugsejendomme", tidligere "landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7", ændret ved lov 688 af 8. juni 2017

¹⁵⁷ KSL § 33 C stk. 1

succederes i hele ejendommen, hvis mere end 50% anvendes erhvervmæssig, vil der være ejendomme, hvor der succederes i den del, der anvendes til udlejning.¹⁵⁸ Der kan altid succederes i den erhvervmæssige andel af en fast ejendom, også hvis den udgør mindre end 50% af ejendommen.¹⁵⁹ Det kan have betydning for f.eks. butikker, at der fremover kan succedere i den erhvervmæssige del af ejendommen, selvom andelen er mindre end 50%.¹⁶⁰ Den erhvervmæssige anvendelse kan være i både overdragerens og overdragerens ægtefælles virksomhed¹⁶¹

Ny ejendomsvurderingslov¹⁶²

Ejendomme vil fremover blive opdelt i følgende kategorier

- Ejerbolig
- Landbrugsejendom
- Skovejendom
- Erhvervsejendom eller anden ejendom, som ikke er omfattet af de 3 førnævnte

Den nye ejendomsvurderingslov gennemgås vedr. landbrugs- og skovejendomme, da det har indflydelse på, hvilke ejendomme der kan ske succession i, hvis ejendommene er bortforpagtet ved personlig ejet virksomhed. Kategoriseringen i landbrugs- og skovejendomme har også betydning ved opgørelse af pengetanksreglen ved succession i aktier. Det er kategoriseringen der gennemgås, men ikke værdiansættelsen af ejendomme.

I forbindelse med at ejendomsvurderingsloven blev vedtaget i juni 2017 blev KSL § 33 C stk. 1, 6. pkt. og DBSL § 29, stk. 3, 3. pkt. ændret¹⁶³

Fra "landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7",
Til "som efter vurderingsloven anses for landbrugs- og skovejendomme"

Reglerne for succession er således ændret til at følge kategorisering af landbrugs – og skovsejendommen i den nye vurderingslov.¹⁶⁴

Ejendomsvurderingslovens ændring i landbrugs- og skovejendomme og overgangsbestemmelserne får indflydelse på, hvilke ejendomme som ved bortforpagtning er omfattet af successionsreglerne.¹⁶⁵ Udsendelse af ejendomsvurderinger for erhvervsejendomme/landbrug er udskudt til 1. januar 2021¹⁶⁶

Landbrug i vurderingslovens forstand er ejendomme, hvor der foregår egentlig landbrugsdrift. Der skal være jord i omdrift og/eller erhvervmæssig husdyrproduktion. Produktion i gartnerier, planteskoler og frugtplantager er ligeledes landbrug.¹⁶⁷

Erhvervmæssig husdyrproduktion ændres til at omfatte "erhvervmæssig produktion af de dyrearter, som i landbrugslovgivningen betegnes som husdyr, dvs. kvæg, svin, fjerkræ, får, geder, heste, kronstyr, strudse, mink, ræve m.v. Opdræt af kæledyr som f.eks. hunde er ikke omfattet."¹⁶⁸ Desuden er dambrug omfattet.¹⁶⁹

Det er mink-, kyllinge- og ægproduktion samt dambrug, som har ændret karakter til landbrug.

¹⁵⁸ Lovforslag til nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser nr. 2

¹⁵⁹ KSL § 33 C stk. 1

¹⁶⁰ Lovforslag til nr. L167 (2007/2008) Høringssvar fra Håndværksrådet, d. 22/4 2008

¹⁶¹ Lovforslag til nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser nr. 2

¹⁶² Lov nr. 654 af d. 8. juni 2017 Ejendomsvurderingsloven

¹⁶³ Lov nr. 654 af d. 8. juni 2017 Ejendomsvurderingsloven

¹⁶⁴ Lov nr. 654 af d. 8. juni 2017 Ejendomsvurderingsloven

¹⁶⁵ Lov nr. 654 af 8. juni 2017 Ejendomsvurderingsloven

¹⁶⁶ Lov nr. 1729 af 27. december 2018 Ændringer til ejendomsvurderingsloven

¹⁶⁷ Lovforslag nr. L211 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser §3

¹⁶⁸ Lovforslag nr. L211 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser §3

¹⁶⁹ Lovforslag nr. L211 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser §3

Ejendomme på landet vil fremover blive opdelt i landbrugsejendomme og beboelsesejendomme ud fra om det er landbrugsmomentet eller boligmomentet, der vejer tungest. Lystejendomme, hesteejendomme og ejendomme på nogle få hektar, hvor al jorden er bortforpagtet, vil blive vurderet som beboelsesejendomme.¹⁷⁰ Ejendomme med flere hektar, der er bortforpagtet til egentlig landbrugsdrift er modsætningsvis en landbrugsejendom.

Skovejendomme skal have en vis størrelse og må ikke have karakter af en bolig. Men det er ikke et krav af der foregår egentlig kommerciel skovdrift på ejendommen.¹⁷¹

Det er i bemærkninger til L211 2017-05-03 Forslag til ejendomsvurdering anført "Gennemgangen af ejendommene og den deraf følgende kvalitetssikring vil givetvis føre til, at nogle ejendomme flyttes fra en hidtidig kategori til en anden – f.eks. fra ejerbolig til landbrug eller omvendt. Det skal i denne forbindelse understreges, at vurderingsmyndigheden ved kategoriseringen så at sige må begynde forfra. Det forhold, at en given ejendom har været kategoriseret på en bestemt måde i den gældende vurderingsordning, er ikke i sig selv begrundelse for, at ejendommen også fremover skal kategoriseres sådan."¹⁷²

Ud fra ovenstående må det forventes, at nogle landbrugs- og skovbrugsejendomme vurderingsmæssigt ændres til beboelsesejendomme. Succession og overdragelse til nedsat afgift for disse ejendomme vil ikke længere være muligt. Der er indført overgangsregler for nuværende ejere således at en landbrugsvurdering efter den gamle lov kan bibeholde en kategorisering som landbrug. Dette gælder kun til ejerskifte.¹⁷³ Ifølge agroSkat kan en for sælgeren videreført landbrugsvurdering efter overgangsreglen ikke anvendes af køber. Med den nye vurderingsmæssige kategorisering af ejendommen, anset den ikke som en virksomhed for køber og køber kan dermed ikke anvende reglerne om succession og nedsat afgift.¹⁷⁴

Ejendomme som er udlejet og som med den nye vurderingsmæssige kategorisering vil blive omfattet af succession reglerne og nedsat afgift er mink-, kyllinge- og ægproduktion samt dambrug.

Når der ikke længere automatisk opgøres en samlet vurdering på ejendomme (f.eks. landbrug/erhverv) kan vurderingen ikke umiddelbart anvendes til at tage stilling til, om mere eller mindre end 50% anvendes erhvervsmæssigt. En samlet vurdering kan indhentes, når der skal beregnes bo- og gaveafgift.¹⁷⁵

For at få beskrevet hvilke virksomheder der kan succederes i, tages der udgangspunkt i retspraksis. Der vil være situationer, hvor overdrageren ønsker at beholde en virksomhed selv, men også ønsker at overdrage en del af virksomheden til næste generation. Her opstår spørgsmålet om hvordan virksomheden skal opdeles, hvis succession skal anvendes ved overdragelsen samt ved en senere overdragelse af resten af virksomheden.

Succession i hele virksomheden

SKM2015.191.SR I sagen udgør en faders erhvervsmæssige virksomhed 322 stk. næringsejendomme. Faderen ønsker at overdrage 114 bestemte næringsejendomme til børnene ved succession. Dette er ikke muligt ifølge et bindende svar. Faderens erhvervsmæssige virksomhed er hele porteføljen af næringsejendomme. Børnene kan dermed succedere i hele erhvervsvirksomheden, i en ideel andel af erhvervsvirksomheden eller i en andel af næringsvirksomheden, som udgør en del af alle 322 ejendomme.¹⁷⁶

¹⁷⁰ Lovforslag nr. L211 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser §3

¹⁷¹ Lovforslag nr. L211 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser §3

¹⁷² Lovforslag nr. L211 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser §3

¹⁷³ Lov nr. 654 af d. 8. juni 2019, § 83

¹⁷⁴ Januar 2019 agroSkat v. Knud Maegaard "Vurderingsloven særligt vedr. landbrugsejendomme"

¹⁷⁵ Lov nr. 654 af d. 8. juni 2019, § 11

¹⁷⁶ SKM2015.191.SR

SKM2014.106.SR I forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse er der forespurgt om en virksomhed med licensering af rettigheder til produktion af møbler er en virksomhed. Det er SKATs opfattelse, at når alle rettigheder overdrages og der er en betydelig indtjening fra rettighederne samtidig med, at der foretages salgsarbejde og udvikling af nye rettigheder, er overdragelse af alle rettigheder en virksomhed og ikke enkelte aktiver.¹⁷⁷

Succession i enkelte virksomheder

Tfs2000.661.VSL En virksomhed kan være overtagelse af salgs- og jordbeholdningerne og forpagtningsaftaler, herunder leje af maskiner og driftsbygninger. I sagen er det hele sælgers virksomhed med planteavl, som overdrages. Tilbage har sælger en virksomhed med udleje af landbrugsejendom og maskiner. Betingelserne for succession var opfyldt.¹⁷⁸

SKM2009.282.SR En søn kunne ikke succedere i faderens ejendom, der var lejet af sønnen til brug i en restaurationsvirksomhed. For faderen var udlejning af restaurationen ikke at anse som en erhvervsmæssig virksomhed. Det blev ikke tillagt betydning, at sønnen var i besiddelse af en køberetsaftale til ejendommen, der var indgået på et tidspunkt, hvor der samtidigt var indgået aftale om overdragelse af virksomhed og aftale om leje af den faste ejendom.¹⁷⁹

SKM2010.170.SR Den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse lægges til grund ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel. Den ene ejendom for sig og den anden ejendom for sig. Da der ikke kan succederes til en svoger købte søsteren ejendommen før den blev videresolgt til hendes mand.¹⁸⁰

SKM2012.1418.SR Der har været forespurgt om hele landbrugsejendomme eller elementer fra landbrugsejendomme kan udgøre en virksomhed, der kan succederes i.¹⁸¹

- Hele landbrugsejendommen udgør en virksomhed
- Driftsbygninger og 51.3 ha udgør en virksomhed
- 49 ha med driftsbygninger udgør en virksomhed
- 49 ha landbrugsjord udgør en virksomhed.

Udlejet eller bortforpagtet jord skal bruges til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug for at blive anset som erhvervsmæssigt benyttet. Der kan dermed ske overdragelse med succession.¹⁸²

SKM2002.82.LR Sønnen kunne ikke succedere i en af faderen ejet vindmølle, der stod på en landbrugsejendom. Sønnen havde forinden succederet i landbrugsejendommen, men ikke i den pågældende vindmølle. Vindmøllen stod derfor på en lejet grund. Vindmøllen (skematiske regler anvendt) var benyttet til private formål, så sønnen kunne ikke succedere i vindmøllen, da vindmøllen således ikke udgjorde en virksomhed eller en andel heraf.¹⁸³

SKM2013.658.SR (Bindende svar) Overdrages en vindmølle (erhvervsmæssig vindmølle) sammen med et landbrug, anses det efter retspraksis at udgøre flere virksomheder, hvor der skal afskrives på 2 afskrivningssaldi.¹⁸⁴

¹⁷⁷ SKM2014.106.SR

¹⁷⁸ Tfs 2000, 661 VSL

¹⁷⁹ SKM2009.282.SR Bindende svar, ikke mulighed for succession

¹⁸⁰ SKM2010.170.SR Bindende svar, mulighed for succession

¹⁸¹ SKM2012.148.SR Bindende svar, succession landbrugsejendom

¹⁸² Juridisk vejledning 18 2. C.C.6.7.2 Succession efter KSL § 33 C

¹⁸³ SKM2002.82.LR

¹⁸⁴ SKM2013.658.SR Bindende svar

Succession i en andel af hele virksomheden

Er det muligt at succedere i alle virksomheder, er det også muligt at succedere i en andel af alle virksomheder.¹⁸⁵

Succession i en andel af enkelte virksomheder

Er det muligt at succedere i en af flere virksomheder, er det også muligt at succedere i en andel af en virksomhed.¹⁸⁶

SKM2010.589.SR Succession i fysioterapivirksomhed for en ideel andel til en nærmedarbejder var ikke omfattet af successionsbestemmelsen. Den nære medarbejder drev allerede sin egen virksomhed. Lønnen udgjorde en del af overskuddet.¹⁸⁷

5.1.2 Aktiver og passiver

I personlig ejede virksomheder er virksomhedens aktiver og passiver helt afgørende for, hvordan virksomheden, som kan overdrages med nedsat afgift, ser ud, og hvor stor arv/gave, som kan gives med nedsat afgift.

Aktiverne vurderes på følgende punkter:

- Enkeltvis vurdering for at sikre, at det er erhvervsvirksomhed og ikke formue i almindelighed, som overdrages
- Mulighed for at succedere i aktiverne
- Aktiverne skal være nødvendige for virksomhedens drift
- Private aktiver kan ikke indgå. Aktiver kan deles mellem privat og virksomhed
- Et års ejertid for virksomheden, men også angående enkelt aktiver
- Aktiverne anvendes i en virksomhed, hvor 1 års kravet til aktiv deltagelse er opfyldt
- Aktiverne værdiansættes til handelsværdier. Fast ejendom dog 1982-cirkulæret

Passiver vurderes enkeltvis på følgende punkter:

- Gæld vedr. de medtagne aktiver
- Udskudt skat/passivpost vedr. de medtagne aktiver

I forbindelse med lovforslaget var det fremme, at reglerne for skattefri virksomhedsomdannelse evt. kunne anvendes til at udpege aktiver og passiver, som er omfattet af reglerne. Dette ville imidlertid medføre mange uklarheder, hvorfor det af bemærkningerne fremgår, at der ikke må tages udgangspunkt i praksis om skattefri virksomhedsomdannelse. I relation til skattefri virksomhedsomdannelse har der været sager, hvor likvider skal/ikke skal overdrages og hvor kassekrediten gæld kan/ikke kan deles. Praksis herfra vil således pege i alle retninger fra start. Desuden vil det også give usikkerhed om blandet benyttede aktiver. Der skal i stedet tages udgangspunkt i virksomhedens regnskab for tidligere år, og foretages en konkret vurdering.¹⁸⁸ Uanset opdelingen i regnskabet, er det kun den erhvervs-mæssige andel af et aktiv, der skal medregnes til virksomheden.¹⁸⁹ Ved opdeling af aktiver og passiver skal vurderes ud fra, at afgifts-nedsættelsen omfatter overdragelse af erhvervsvirksomheder og ikke formue i almindelighed.¹⁹⁰

¹⁸⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelt bestemmelser nr. 2 og nr. 10

¹⁸⁶ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelt bestemmelser nr. 2 og nr. 10

¹⁸⁷ SKM2010.589.SR Bindende svar, ikke mulighed for succession

¹⁸⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra agroSkat

¹⁸⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar Danske Advokater

¹⁹⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar Danske Advokater

Aktiver der kan overdrages med nedsat afgift skal komme fra reelle erhvervsvirksomheder og det skal være aktiver, hvor succession er en mulighed.¹⁹¹ I personlige virksomheder skal det vurderes aktiv for aktiv, hvorvidt et aktiv kan indgå til nedsat afgift.¹⁹² Gæld og andre forpligtelser skal opdeles i virksomhedsgæld og anden gæld, da virksomhedens gældsforpligtelser skal fragå. Anvendes reglerne om succession på nogle af aktiverne, skal udskudt skat eller passivposten ligeledes fragå. Det er kun den erhvervsmæssige del af et aktiv, der kan indgå. Nogle aktiver kommer til at indgå til nedsat afgift med en del af aktivet, og til ikke nedsat afgift med en del af aktivet.¹⁹³

5.1.3 Aktiver og passiver, der kan overdrages til nedsat afgift

Der kan succederes i aktiver, hvor der kan opgøres en avance i forbindelse med salg. Der opgøres en fortjeneste ved salg af aktiver fra afskrivningsloven, varelagerloven, husdyrbesætningsloven og ejendomsavanceloven.

Aktiver, som indgår fra afskrivningsloven

- Maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe
- Blandet benyttede driftsmidler og personbiler
Er den erhvervsmæssige del, anvendes 25% i virksomheden er det 25% af værdien.¹⁹⁴
- Edb- og software
- Luftfartøjer, rullende jernbanemateriel, skibe med en bruttotonnage på 20 t eller derover, der anvendes til erhvervsmæssig transport af gods (ikke udtømmende)
- Faste anlæg til fremstilling af varme og el med en kapacitet på over 1 MW og anlæg til indvinding af vand til almene vandforsyninger, jf. vandforsyningslovens § 3, stk. 3.
- Driftsbygninger, installationer, dræningsanlæg- og markvandingsanlæg
- Udgifter til ombygning, forbedring eller indretning af lejede lokaler, der anvendes erhvervsmæssigt til andet formål end beboelse
- Goodwill
- Andre immaterielle aktiver, såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt
- Kvote, der giver ret til at producere, levere, anvende, udnytte eller fange en bestemt mængde af et produkt eller en ressource eller at udlede en bestemt mængde af produkter eller ressourcer, herunder forurenende affaldsprodukter, og som kun kan bruges én gang (en engangskvote), fradrages i det indkomstår, hvori kvoten er anvendt i produktionen.¹⁹⁵ F.eks. fiskekvoter, CO2 kvoter, sukkerroe kvoter og affaldskvoter.
- Rettigheder, der er knyttet til et andelsbevis f.eks. nogle¹⁹⁶ kartoffelrettigheder

¹⁹¹ KSL § 33 C stk. 2 "Fortjeneste ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrageren. Ved beskatning af erhververen skal virksomhedens aktiver med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved salg skal behandles, som om de var anskaffet af erhververen på de tidspunkter og til de beløb, hvortil de i sin tid var anskaffet af overdrageren. Eventuelle skattemæssige af- og nedskrivninger, som er foretaget af overdrageren, skal anses for foretaget af erhververen. Hvis aktiverne er anskaffet af overdrageren som led i dennes næringsvej eller i spekulationsøje med, skal fortjeneste eller tab, som fremkommer ved salg af aktiverne foretaget af erhververen, medregnes ved opgørelsen af dennes skattepligtige indkomst i det omfang, fortjeneste eller tabet skulle have været medregnet ved overdragelsen skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af denne."

¹⁹² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Alm. bemærkninger

¹⁹³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Alm. bemærkninger

¹⁹⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser nr. 2

¹⁹⁵ AFSL § 40 A stk. 1

¹⁹⁶ AFSL Stk. 6. Rettigheder, der er knyttet til andelsbeviser m.v. i foreninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 og 4, er ikke omfattet af stk. 1-5.

Der ikke kan succederes i aktiver fra statsskatteloven, da der ikke er genvunde afskrivninger. Der er ingen fortjeneste, til beskatning.¹⁹⁷ Det vurderes, at aktiver som tidligere har været afskrevet efter statsskatteloven af overdrager, men som erhververen skal afskrive efter afskrivningsloven, kan medtages som erhvervsaktiver til nedsat afgift. Det er eksempelvis ombygninger og dræningsanlæg, som tidligere har været afskrevet efter statsskatteloven, men som nu afskrives efter afskrivningsloven.¹⁹⁸

Øvrige aktiver, som kan overdrages

Landbrugets besætning¹⁹⁹ og varelager incl. landbrugets beholdninger.²⁰⁰

Fast ejendom

Jord i byzone, kan være omfattet af nedsat afgift, hvis det stadig dyrkes som landbrugsjord og udgør en begrænset del af en landbrugsejendom.²⁰¹ Landbrug og skovbrug, som anvendes i egen virksomhed - På landbrugsejendomme vil stuehus og medarbejderboliger ikke være omfattet af nedsat afgift, da de anses for enten privat- eller udlejningsbolig.²⁰² Ved nedsat afgift skal blandede ejendomme opdeles i erhvervsmæssige aktiver og private aktiver/udlejning.

Det er hele den faste ejendom, der kan succederes i, da mere end 50% anvendes erhvervsmæssigt. Er der en ikke erhvervsmæssig anvendelse, skal denne del indgå i aktiver uden nedsat afgift.²⁰³

Den erhvervsmæssige del af f.eks en forretningsejendom, hvor butikken udgør mindre end 50%, er butikkens værdi omfattet, men ikke den resterende del af ejendommen.

Bortforpagtet landbrugs- og skovejendommen er omfattet, hvis ejer tidligere har drevet landbrug/skovbrug på ejendommen.²⁰⁴

Likvide midler og tilgodehavender

Likvide midler der udgør nødvendig driftskapital er omfattet.²⁰⁵ Tilgodehavender fra varesalg er omfattet, men ikke fordringer i øvrigt.

Finansielle aktiver

Aktier og obligationer er omfattet, når overdrageren driver næring med køb og salg.²⁰⁶ Der kan succederes i andelsbevis, uden at der er et krav til ejerprocent af kapitalen, der overdrags.²⁰⁷

Passiver, der fragår ved overdragelse til nedsat afgift

Gæld

Gæld og andre forpligtelser, der kan henføres til erhvervsvirksomhed, skal indgå ved opgørelsen af arven og gaven²⁰⁸ Det skal, som på aktivsiden, også på gældssiden, ses på hvert enkelt passiv. Der kan tages udgangspunkt i virksomhedens regnskaber. Vedrører gælden såvel aktiver, som overdrages til nedsat afgift,

¹⁹⁷ KSL § 33 C stk. 2

¹⁹⁸ Lov nr. 433 af 26. juni 1998 Afskrivningsloven

¹⁹⁹ Husdyrbesætningsloven LBK nr. 1143 af 07/10/2014

²⁰⁰ Varelagerloven, LBK nr. 1037 af 24/08/2015

²⁰¹ Lovforsalg nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar Seges

²⁰² KSL § 33 stk. 1. Udlejning til andet end landbrug og skovbrug er ikke erhvervsmæssig virksomhed.

²⁰³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser nr. 2

²⁰⁴ Kommentarer fra Skatteministeriet til Landbrug og Fødevarer, Deltagelseskravet i boafgiftsloven d. 30. april 2018, j. 2018-237

²⁰⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser nr. 2

²⁰⁶ KSL § 33 stk. 2 "Hvis aktiverne er anskaffet af overdrageren som led i dennes næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjeneste eller tab, som fremkommer ved salg af aktiverne foretaget af erhververen, medregnes ved opgørelsen af dennes skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af denne."

²⁰⁷ ABL § 34 stk. 5, der anvendes jf. BAL § 23 a, stk. 1

²⁰⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser nr. 2

og aktiver, der ikke overdrages til nedsat afgift, skal gælden fordeles forholdsmæssigt. Kort tid inden virksomheden overdrages, må virksomhedens gæld ikke indfries for at opnå en større arv/gave fra virksomheden. Dette for at undgå, at formue i almindelighed bliver omfattet af nedsat afgift. I årene op til en overdragelse må virksomhedens indtjening anvendes til at indfri virksomhedens gæld.

Udskudt skat/passiv post

For aktiver, der medtages, hvor der er succederet, skal afgiftsgrundlaget reduceres enten med passivposten eller med overtagelsen af den udskudte skatteforpligtelse. Passivposter vedr. konto for opsparet overskud skal ligeledes fragå, og opsparet overskud bliver således anset for at vedrøre virksomheden.²⁰⁹ Er der både overdragelse af virksomhed med nedsat afgift, og overdragelse af erhvervsmæssige aktiver uden nedsat afgift, må passivposten vedr. konto for opsparet overskud kunne deles. Konto for opsparet overskud, der kan overdrages, kan beregnes ud fra virksomheden, der overdrages og virksomheden, der beholdes med udgangspunkt i kapitalafkastgrundlaget. Konto for opsparet overskud, der overdrages kan således også opdeles ud fra kapitalafkastgrundlaget.²¹⁰

Omkostninger

Omkostninger der vedrører boets behandling, og som ikke kan henføres til enkelte aktiver, fordeles forholdsmæssigt. Omkostninger der kan henføres til enkelte aktiver, fratrækkes i bobeholdningen for disse aktiver.²¹¹

5.1.4 Aktiver og passiver, der ikke kan overdrages til nedsat afgift

Alle aktiver, som ikke kan overdrages til nedsat afgift indgår i dette afsnit. Formue i almindelighed vil bestå af virksomheder, der ikke opfylder alle betingelserne samt privat formue og investeringer i øvrigt.

Erhvervsaktiver

Investeringer i erhvervsaktiver uden erhvervsmæssig begrundelse skal der betales 15% i bo- og gaveafgift af.²¹²

Likvide beholdninger m.v.

I forhold til likvide beholdninger m.v., hvor beløbet er større end den nødvendige driftskapital, har der været forespurgt om virksomheden altid skal have en nødvendig driftskapital, svarende til skat af opsparet overskud. Dette var ikke en anvendelig målestok.²¹³

Fast ejendom

Landbrug- og skovejendomme, der i hele ejertiden er bortforpagtet, og hvor kravet om aktiv deltagelse ikke kan opfyldes. Dette gælder også ved udlejning til eget selskab.

Den ikke erhvervsmæssige del af en fast ejendom. Udlejning anses ikke for erhvervsmæssigt.

Udlejningsejendomme.

Erhvervsejendomme der er udlejet til eget selskab, også hvis selskabet anvender ejendommen i driften, er ikke omfattet af nedsat afgift. Erhvervsejendomme som tidligere har været anvendt i driften af en

²⁰⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar Seges

²¹⁰ KSL § 33 C stk. 5

²¹¹ BAL § 13 stk. 1, 4. punktum

²¹² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser nr. 2

²¹³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) kommentarer til høringssvar FSR d. 27. april 2018

virksomhed, er ikke omfattet, selvom kravet til aktiv deltages har været opfyldt. Det er kun landbrug og skovbrug, som ved udlejning, er omfattet af successionsreglerne.

Vindmølle

En vindmølle, som udgør en virksomhed, men hvor kravet til en væsentlig arbejdsindsats ikke er opfyldt, er ikke omfattet.

Private aktiver

Stuehus, privat andel af blandende benyttede biler, privat andel af blandende benyttede ejendomme, private aktiver, obligationer, likvide midler, aktier og anparter, er ikke omfattet af nedsat afgift.

Formue i øvrigt kan således bestå af private aktiver, privat andel af blandende aktiver, likvide beholdninger, obligationer og erhvervsvirksomhed, som ikke er omfattet af nedsat afgift. Erhvervsvirksomhed som ikke er omfattet, er blandet andet en udlejningsvirksomhed, men også øvrig erhvervsvirksomhed, som ikke opfylder kravet til aktiv deltagelse.

Passiver, der ikke fragår ved overdragelse til nedsat afgift

I forbindelse med lov om skattefri virksomhedsomdannelse er følgende anført i bemærkningerne "at gældsforpligtelse og låneprovenu skal følges ad, så hvis midler fra et lån er indgået i ejerens privat økonomi, skal den tilsvarende gældsforpligtelse ikke indgå i omdannelsen."²¹⁴ Reglerne fra skattefri virksomhedsomdannelse kan ikke anvendes direkte, men hvis gæld er anvendt til private formål og ikke indgår i virksomhedsordningen, må gælden kunne holdes uden for. Desuden skal gæld der vedrører aktiver som ikke er omfattet ligeledes ikke fratrækkes. Det kan være en fordel at optage gæld i aktiver, som er ikke er omfattet af nedsat afgift og i stedet have erhvervsaktiverne som er omfattet gældsfrige.

5.1.5 Opsummering

Virksomheder, der kan overdrages til nedsat afgift

Produktionsvirksomheder, håndværksvirksomheder, handelsvirksomhed og landbrug mv. vil være omfattet og virksomhedernes nettohandelsværdi vil kunne indgå i forbindelse med nedsat afgift. For alle virksomheder gælder at udlejningsejendomme og private aktiver, herunder beboelser i tilknytning til erhvervet, ikke kan indgå.

Grunde der anvendes til landbrug eller er købt til opførelse af produktionsbygninger kan indgå, mens grunde der skal anvendes til udlejningsejendomme ikke er omfattet. Grunde skal derfor vurderes enkeltvis.

Drives der næringsvirksomhed med køb og salg af fast ejendom vil denne virksomhed været omfattet. Næringsvirksomheden skal overdrages samlet eller det skal være en ideel andel af næringsvirksomheden, som overdrages.

Bortforpagtet landbrug og skovbrug er omfattet, hvis landbruget og skovbruget tidligere har været anvendt i en aktiv virksomhed i overdrages ejertid.

Der kan foretages generationsskifte af flere omgange. Ønskes overdragelse af produktionsbygninger, restauranter, butikslokaler mv. skal der dog ske en overdragelse af bygningsmassen sammen med produktionen. Bygninger, der er udlejet vil ved et senere generationsskifte blive anset som udlejet og dermed ikke omfattet af den nedsatte afgift. Denne problematik har virksomhedsejeren også tidligere skullet forholde sig til i forbindelse med evt. succession i bygningsmassen.

²¹⁴ Lovforslag nr. L147 1998-12.17 (lov om skattefri virksomhedsomdannelse, bemærkninger)

Landbrug og skovbrug har dog mulighed for at overdrage ejendomme som sidste del af et generationsskifte. Det forudsættes, at landbruget og skovbruget tidligere har været anvendt i en aktiv virksomhed i overdrages ejertid.

I tilfælde af, at det er muligt at overdrage en virksomhed, er det også muligt at overdrage en ideel andel af samme virksomhed. Der er ikke et mindste krav til overdragelsens andel af hele virksomheden..

Formue i øvrigt (incl. virksomheder, der ikke kan overdrages til nedsat afgift)

Formue i øvrigt kan således bestå af

- Private aktiver
- Privat andel af blandende aktiver
- Likvide beholdninger, obligationer, andre tilgodehavender (likvider m.v. der ikke er nødvendig for at drive en reel erhvervsvirksomhed)
- Erhvervsvirksomhed, som ikke er omfattet af nedsat afgift.

Erhvervsvirksomhed som ikke er omfattet er udlejningsvirksomhed, samt øvrig erhvervsvirksomhed som ikke opfylder kravet til aktiv deltagelse og/eller et års ejertid.

En vindmølle vil ikke være omfattet, da hver enkelt virksomhed skal opfylde kravet til en ikke uvæsentlig arbejdsindsats, hvilket er ikke muligt.

5.2 Reelle erhvervsvirksomheder, selskaber

Ved vurdering af om et selskab kan overdrages med nedsat afgift anvendes successionsreglerne. Selskabet må ikke hovedsageligt bestå af passiv kapitalanbringelse ligesom der skal overdrages mindst 1% af aktiekapitalen. Selskabets aktivside opdeles i pengetanksaktiver og driftsaktiver. I forbindelse med L183 blev pengetanksreglen ændret. Pengetanksaktiver er nu fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Der foreligger retspraksis vedr. pengetanksaktiver fra reglens indførelse i 2000²¹⁵, men aktiverne skal også vurderes ud fra den nye definition i L183 og forarbejderne hertil.

5.2.1 Succession

Det er selskaber, som kan overdrages med succession, som er omfattet af den nedsatte afgift.²¹⁶ Jf. dog tidligere gennemgang, hvor aktier kan overdrages til nedsat afgift, når succession generelt er en mulighed. Det er ikke et krav, at overdragelsen sker efter reglerne om succession. Den enkelte overdragelse skal udgøre mindst 1 procent af aktie- eller anpartskapitalen.²¹⁷ En overdragelse til flere erhververe anses som flere overdragelser, og hver erhverver skal overtage 1% af aktiekapitalen. Overdrages der til flere personer i sameje, betragtes det som en overdragelse.

TfS 2000.368 LRS Overdrager forældre til børn, skal overdragelsen fra hver af forældrene opfylde kravet om overdragelse af mindst 1 procent af aktie- eller anpartskapitalen.²¹⁸ Der kan dog overdrages andele i andelsforeninger²¹⁹ med succession og næringsaktier med succession uden at reglen om overdragelse af mere end 1 procent af kapitalen, skal anvendes. Det er ikke muligt at succedere i investeringsselskaber, da

²¹⁵ Lovforsalg L36 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboscatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier)

²¹⁶ Lov 2017-06-08 Kommentator: Leo Holm, funktionsleder SKAT punkt 1 og 2

²¹⁷ ABL § 34 stk. 1 punkt 2

²¹⁸ TfS 2000.368 LRS

²¹⁹ ABL § 34 stk. 5, der anvendes jf. BAL § 23 a, stk. 1

skatten opkræves løbende hos indehaverne af andelene i selskabet.²²⁰

Et væsentligt element til vurdering af om aktie- og anparter kan overdrages med succession er, at selskabet ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.²²¹ Det vil sige at hvis 50% består af passiv kapitalanbringelse, kan der ikke succederes. Selskabet skal opgøre værdien som et gennemsnit over de seneste 3 regnskabsår samt på overdragelsestidspunktet. Når værdien opgøres af selskabets aktiver, opgøres de til handelsværdierne.²²² Der er også et krav om, at 50% af selskabets indtjening ikke må være fra udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.²²³ Det er selskabets omsætning (brutto), der skal sammenlignes med brutto indtægter fra passive kapitalanbringelsesaktiver. Når der ses på bruttoindtægter undgår man at skulle fordele renteudgifter på driftsdelen og delen med passiv kapitalanbringelse.²²⁴ Når der ses på indtægter, er det med udgangspunkt i den regnskabsmæssige opgørelse, da årsregnskabet hensigt er at give et retvisende billede af indtægterne af selskabets aktiviteter.²²⁵ Når et datterselskabs indtjening medtages, er det ud fra datterselskabets opdeling i driftsindtægter og indtægt fra passiv kapitalanbringelse. Indtægterne medtages med samme procent som ejerandelen.²²⁶ På indtjeningssiden tages udgangspunkt i om væsentlighedskravet er opfyldt for selskabets indtægter i gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår. Har selskabet eksisteret i mindre end tre år, skal beregningen ske i de år, som selskabet har eksisteret.²²⁷

5.2.2 Driftsaktiver og pengetanksaktiver

Når der ses på driftsaktiver og aktiver, der er passiv kapitalanbringelse, er det en bruttoopgørelse på aktivsiden. Der skal således ikke tages stilling til om gæld vedrører driftsaktiver eller passiv kapitalanbringelse.²²⁸ Det er derfor muligt at sælge aktiver som anses for passiv kapitalanbringelse og nedbringe gælden og dermed øge driftsaktivernes andel i selskabet. Der skal tages hensyn til, at der ses på en periode på 3 år før en overdragelse, dvs. at selskabets aktiver skal tilpasses i god tid.

Pengetanksreglen er justeret i forbindelse med, at den også skal anvendes til nedsat bo- og gaveafgift. "Pengetanksaktiver er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse. Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver, der anses for pengetanksaktiver, er tilsvarende efter gældende regler ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter, værdipapirer) medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse."²²⁹

I loven er der taget stilling til, at bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, ikke anses som passiv kapitalanbringelse.²³⁰ Ejendomsvurderingsloven, der er udskudt til 2021, ændrer ved ejendomme, der i fremtiden er omfattet landbrugs- og skovejendomme. Se afsnit 5.1.1. Muligheden for at anvende overgangsreglerne således at en nuværende ejer kan bibeholde en landbrugsvurdering til ejerskifte, må kunne anvendes af selskaber. Således at ejendomme, som ejes af et

²²⁰ ABL § 34 stk. 1 nr. 4 og ABL § 19

²²¹ ABL § 34 stk. 3

²²² ABL § 34 stk. 6

²²³ ABL § 34 stk. 6, 1. punktum

²²⁴ Kommentarer til Advokatrådet i 2000, L36 - forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier).

²²⁵ Kommentarer til Advokatrådet i 2000, L36 – forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier).

²²⁶ ABL § 34 stk. 6, 2. sidste punktum

²²⁷ Bemærkninger til betænkning lovforslag i 2000 til L36

²²⁸ Kommentarer til Advokatrådet i 2000, L36 - forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier).

²²⁹ L183 Alm. Bemærkninger 3.1.2.2 Generationsskifte af selskaber – justering af pengetankreglen

²³⁰ ABL § 34 stk. 3

selskab i dag ved bortforpagtning kan blive ved med at være driftsaktiver. De nye kategorier af landbrugsejendomme er mink-, kyllinge- og ægproduktion samt dambrug.

Når de nye ejendomsvurderinger kendes vil heste- og lystejeendomme og ejendomme med et mindre areal der er bortforpagtet være passiv kapitalanbringelse, når de sælges til selskaber, da de ikke vil blive vurderet som en landbrugsejendom.²³¹ Førnævnte ejendomme kan evt. opdeles i 2 ejendomme; landbrugsjord og en beboelsesejendom, hvor landbrugsjorden ikke vil være passiv kapitalanbringelse.

Fast ejendom er således som udgangspunkt passiv kapitalanbringelse, hvis ikke den indgår i virksomhedens aktive del. Der har tidligere været en praksis fra Skatterådet om, at ubebyggede grunde og ejendomsprojekter var erhvervsaktiver i forhold til pengetanksreglen.²³² De ubebyggede grunde er nu opdelt i passiv kapitalanbringelse og erhvervsaktiver. Ubebyggede grunde og ejendomsprojekter medregnes til passiv kapitalanbringelse.²³³ Ubebyggede grunde, som er hvervet med henblik på, at opføre et nyt domicil eller en driftsbygning, er dog erhvervsaktiver.²³⁴ Et typehusfirmas midlertidige udlejning af ny opførte boliger, bestemt til videresalg, er ikke passiv kapitalanbringelse.²³⁵

Værdien af aktier i et datterselskab, hvor der direkte eller indirekte ejes mindst 25% af aktiekapitalen, skal ikke tages med som passiv kapitalanbringelse. I stedet skal datterselskabets aktiver medtages ud fra ejerandelen i datterselskabet. Et datterselskabs aktiver skal således fordeles på passiv kapitalanbringelse og ikke passiv kapitalanbringelse.²³⁶

Fast ejendom, som udlejes til datterselskaber og mellem datterselskaber inden for koncernen, og hvor den udlejede faste ejendom anvendes i driften af lejer, er ikke udlejningsejendomme og er dermed ikke passiv kapitalanbringelse.²³⁷

Udgangspunktet er, at en kontant beholdning er passiv kapitalanbringelse, hvorfor en kontantbeholdning, der skal anvendes til betaling af kreditorerne i almindelighed, eller som skal anvendes til investeringer i virksomheden, er passiv kapitalanbringelse. En kontantbeholdning, der består af forudbetalinger fra kunder og som skal videre til underleverandører, som er direkte knyttet til kundes indbetaling, kan henføres til virksomhedens erhvervsaktiver.²³⁸

Ligeledes kan virksomhedens fordringer være omfattet af såvel passiv kapitalanbringelse som erhvervsaktiver. Det er virksomhedens kortfristede tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser, der normalt hører til erhvervsaktiver. Det menes at være muligt at udskille disse tilgodehavender fra virksomhedens øvrige passive fordringer.²³⁹

Selskaber undergivet lov om finansiel virksomhed, som besidder kontanter og værdipapirer m.v. til brug for den primære virksomheder, er ikke underlagt pengetanksreglen.²⁴⁰ Her medtages kontanter og værdipapirer til erhvervsaktiver.

Ejertidskravet på 1 år og/eller manglende aktiv deltagelse i selskabsledelsen, vil udelukke en passiv investering fra at være omfattet af nedsat afgift.

²³¹ Lov 654 af d. 8. juni 2019, § 83

²³² SKM2012.728.SR

²³³ Lov 2017-06-08 nr. 683 Bemærkninger til enkeltbestemmelser § 2 nr. 3

²³⁴ Lov 2017-06-08 nr. 683 Bemærkninger til enkeltbestemmelser § 2 nr. 3

²³⁵ Lov 2017-06-08 nr. 683 Bemærkninger til enkeltbestemmelser § 2 nr. 3

²³⁶ ABL § 34 stk. 6

²³⁷ ABL § 34 stk. 6 sidste punktum.

²³⁸ Lov 2017-06-08 nr. 683 Bemærkninger til enkeltbestemmelser §2 nr. 1

²³⁹ Lov 2017-06-08 nr. 683 Bemærkninger til enkeltbestemmelser §2 nr. 1

²⁴⁰ ABL § 34 stk. 5, 2. pkt. i levende live og DBSL §29, stk. 3 2. pkt. fra et dødsbo

I forbindelse med høringsvarene har det været forespurgt om "andre aktiver end" fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign" (f.eks. driftsmidler) således ikke vil skulle bedømmes ud fra kriteriet om passiv kapitalanbringelse.²⁴¹ "Med lovændringen præciseres det, at kriteriet for, om der er tale om pengetanksaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign. Opremsningen er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse."²⁴² Der findes ikke en opremsning af hvilke aktiver, der anses for pengetankaktiver. Pengetanksaktiver, er aktiver, som kan sælges eller belånes for at finansiere den skat, der udløses ved overdragelse.²⁴³

Aktiverne skal opgøres til handelsværdien. Det er handelsværdien der anvendes når gennemsnittet for de sidste 3 år opgøres, og når aktiverne opgøres på overdragelsestidspunktet.²⁴⁴

5.2.3 Driftsaktiver

Goodwill

Værdien af ikke bogført goodwill kan medtages, når det skal vurderes om den aktive del af virksomheden udgør mere end 50%. **SKM2007.625.LSR** En læge kunne medregne værdien af en ikke bogført goodwill, når det blev vurderet om pengetanksreglen fra opfyldt. Det var uden betydning, at det var en udlejningsejendom, der indgik i virksomheden og værdien af udlejningsejendommen således kom under 50% af aktiverne. Det var værdien af ikke bogført goodwill, der medvirkede til at driftsaktiverne udgjorde mere end 50%.²⁴⁵ Det er fremover Skattestyrelsen, der skal godtgøre, at en værdiansættelse efter goodwillcirkulæret ikke vil give et retvisende udtryk for handelsværdien for goodwill.²⁴⁶

Fast ejendom

Der vil fremover skulle foretages en konkret vurdering af, om en ejendom er aktiv eller passiv kapitalanbringelse.²⁴⁷ Landbrugs- og skovejendomme er ikke passiv kapitalanbringelse, heller ikke hvis der sker udlejning af ejendommene.^{248, 249} Domicilejendomme er et driftsaktiv uanset selskabets aktiviteter. Byggegrunde, som er erhvervet til opførsel af en driftsbygning eller en domicil ejendom er aktiv virksomhed.²⁵⁰ Typehusfirmaers midlertidige udlejning af huse til videre salg, er aktiv virksomhed.²⁵¹

Fast ejendom, der udlejes til datterselskaber og mellem datterselskaber, hvor den udlejede fast ejendom anvendes i driften af lejer dvs. som domicilejendom, til produktion eller lignede er driftsaktiver. Anvendes ejendommen delvis af lejer i driften, mens en del udlejes til tredje mand, omfattes den del af ejendommen, som lejer anvender i driften.²⁵² Domicilejendomme medregnes til driftsdelen, uanset hvor i en koncern ejendommen er placeret.²⁵³ En ejendom kan således opdeles i en del, der er omfattet og en del der ikke er omfattet.

²⁴¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra FSR d. 24. april 2017

²⁴² Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra FSR d. 24. april 2017

²⁴³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra Ejendomsforeningen Danmark

²⁴⁴ ABL § 34 stk. 6

²⁴⁵ SKM2007.625.LSR (afgørelsen er truffet i forbindelse med ophørspension)

²⁴⁶ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra Advokatrådet

²⁴⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra FSR

²⁴⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra Danske Advokater

²⁴⁹ Henvisning til af 5.2.1 fornærmer beskrivelse af landbrug og skovejendomme

²⁵⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser § 2 nr. 1 og § 3 nr. 4

²⁵¹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til Lov 2017-06-08 nr. 683 § 2 nr. 1 og § 3 nr. 4

²⁵² Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Bemærkninger

²⁵³ Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatelloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier). Kommentarer til høringsvar Advokatrådet

Selskaber, der driver næring med køb og salg af ejendomme har en aktiv erhvervsvirksomhed og ejendommene indgår i den aktive del.^{254,255}

Et selskab, der opfører etagebyggeri, hvor ejerlejlighederne ønskes solgt efterhånden og som er næringskattepligtig med fast ejendom, har en aktiv erhvervsvirksomhed. Kan lejlighederne ikke sælges og en udlejning af lejlighederne ikke er af midlertidig karakter, kan lejlighederne overgå til at være passiv kapitalanbringelse.

Driftsmidler og inventar

Driftsmidler og inventar, der benyttes i en aktiv virksomhed og indkøbte driftsmidler, som er bestemt til at indgå, men ikke indgår endnu er driftsaktiver.

SKM2018.113SR En leasinggiver, der ejer driftsaktiver, som bliver leaset ud, kan medtage driftsaktiverne i den aktive del af virksomheden. Dette følger af en kendelse fra Skatterådet fra 2018, som er afgjort efter den nye pengetanksregel om passiv kapitalanbringelse, og hvor pengetanksaktiverne er fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignede. SKAT's begrundelse for afgørelsen var, at den maskine, som var leaset ud, ikke anses som et aktiv, som kan sammenlignes med pengetanksaktiverne²⁵⁶. Det medfører ligeledes, at indtægter fra aktiver, som ikke er fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignede, ikke er indtægter fra passiv kapitalanbringelse. Det er ikke aktiviteten, som er udlejning, der bestemmer, men aktivet.²⁵⁷

Værdipapirer

Såfremt værdipapirer ikke skal være passiv kapitalanbringelse, skal selskabet drive næring med køb og salg af værdipapirer, eller være finansieringsvirksomhed.²⁵⁸

Selskaber, som er underlagt offentligt tilsyn f.eks. pengeinstitutter, er nu ikke omfattet af pengetanksreglen uanset om næring med køb og salg kun udgør en minimal del af selskabets drift.²⁵⁹

Andel i et P/S

SKM2018.459SR Der i et bindende svar fra Skatterådet fra 2018 taget stilling til, at et ejerskab af et P/S ikke automatisk betyder, at hele værdien er passiv kapitalanbringelse. Skattestyrelsen finder, at den generelle skattemæssige transparens også er gældende ved anvendelse af pengetanksreglen. Der er ikke taget stilling i ABL §34 eller i forarbejderne.²⁶⁰ Aktiverne i P/S's regnskab skal medtages efter ejerandelen. Aktiverne kan være både aktiv virksomhed og passiv kapitalanbringelse, men alle aktiver kan også være det ene eller det andet.

Aktier i datterselskaber

Værdien af driftsaktiver i datterselskaber efter ejerandel. Ejerandelen skal være 25% eller mere. For eksempel 25% af varelager og produktionsbygninger i et datterselskab.²⁶¹

²⁵⁴ Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier), Kommentarer til HLB Mortensen & Beierholm Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

²⁵⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar fra FSR 27. april 2017.

²⁵⁶ ABL § 34 stk. 6 "Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign."

²⁵⁷ SKM 2018.113 SR

²⁵⁸ Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Bemærkninger

²⁵⁹ Lov 2017-06-08 nr. 683 Alm. bemærkninger 2.1 Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder

²⁶⁰ SKM 2018.459.SR Bindende svar

²⁶¹ ABL § 34 stk.6

Andelsforeninger

Andelsforeninger, som er et led i selskabets erhvervsvirksomhed, hører til driftsdelen.²⁶²

Varelageret

Værdien af finansielle instrumenter vedr. køb af varer anses at udgøre en del af varelageret.²⁶³

Kontantbeholdning

I eksempelvis rejsebranchen vil en kontantbeholdning, der kommer fra kundernes forudbetalinger, og som er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, være omfattet af virksomhedens driftsaktiver. Betalingen til underleverandørerne skal være direkte knyttet til kundeleverancerne.²⁶⁴

Tilgodehavender

Et tilgodehavende vedr. moms blev anset som til driftsaktiv.²⁶⁵

5.2.4 Pengetanksaktiver

Kriteriet for, om der er tale om pengetanksaktiver, er, at der er tale om passiv kapitalanbringelse dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.

Udlejningsejendomme

Det gør ingen forskel om udlejning af fast ejendom er til beboelse eller erhverv. Der ses heller ikke andre steder i skattelovgivningen,²⁶⁶ at udlejning til erhverv anses for mere aktivt end udleje til beboelse f.eks. i forbindelse med succession.²⁶⁷ Jf. dog selskabers mulighed for udlejning til drift inden for en koncern.²⁶⁸

Selskaber, der driver næring med køb og salg af ejendomme, og som ejer udlejningsejendomme, er ikke fritaget for at medregne udlejningsejendommene til passiv kapitalanbringelse. Den passive kapitalanbringelse, skal være under 50% for at selskabet kan overdrages med succession. Det at ejendommene for selskabet både kan være en aktiv del og en passiv del, medfører ikke, at opdeling ikke skal foretages.²⁶⁹

Andel af en ejendom, der anvendes til udlejning, selv om ikke hele ejendommen anvendes til udlejning. Værdien sættes til handelsværdien af den faktisk udlejede del af ejendommen.

Ubebyggede grunde

Ubebyggede grunde og igangsat byggeri af udlejningsejendomme er passiv kapitalanbringelse også i perioden, hvor der ikke er sket udlejning endnu.²⁷⁰

²⁶² Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier) Kommentarer til Advokatrådet

²⁶³ Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier) Kommentarer til Advokatrådet

²⁶⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Bemærkninger til enkelte bestemmelser § 2 nr. 1 og § 3 nr. 4

²⁶⁵ SKM 2007.106.SR Bindende svar

²⁶⁶ Successionsreglerne i levende live KSL §33 og genanbringelse i ejendomsavancebeskatningsloven EBL § 6.

²⁶⁷ Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier). Kommentarer til Ejendomsselskabet V. A. Gram ApS

²⁶⁸ ABL § 34 stk. 6

²⁶⁹ Lovforslag nr. L36 (2000/2001) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven (ændring af successionsreglerne ved overdragelse af aktier) Kommentarer til HLB Mortensen & Beierholm Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

²⁷⁰ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR

Aktier i datterselskaber

For så vidt angår aktier i datterselskaber, hvor aktiernes ejerandel udgør mindre end 25%, er hele værdien passiv kapitalanbringelse. Når ejerandelen beregnes, tages udgangspunkt i den indirekte ejerprocent.

LSR 2010.09-01475 I forbindelse med en fars salg af H1 ApS, H2 ApS og H3 ApS til 3 sønner, kunne der ikke succederes, da datterselskabernes værdi skulle medtages som passiv kapitalanbringelse, da den indirekte ejerandel var mindre end 25%. H1 ApS, H2 ApS og H3 ApS ejer hver 1/3 af H4 ApS, som ejer 51% af driftsfællesskabet H5 ApS. H1 ApS ejer således 1/3 af 51% = 17%. H4 ApS's formue udover aktierne i H5 ApS kan medtages ud fra aktiverne i H4 ApS, da hvert af selskaberne ejer 33,333% af H4 ApS.²⁷¹ Det har været fremme, at dette giver problemer i et betydeligt antal overdragelser, hvor succession ikke er muligt, når virksomheden skal opdeles til flere børn, og ejerandel i driftsselskab bliver mindre end 25%.

Aktier er passiv kapitalanbringelse i datterselskaber, hvor der ejes mindre end 25%. I datterselskaber hvor der ejes mere end 25%, bliver aktiverne fordelt på driftsaktiver og passiv kapitalanbringelse.

Solcelleanlæg

SKM2018.459.SR Et Solcelleanlæg vurderes i bindende svar af 28. august 2018. Investering i et solcelleanlæg er passiv kapitalanbringelse, da anlægget alene genererer et økonomisk afkast. Kapitalanbringelsen fremstår således passivt på samme måde som en udlejningsejendom. Selvom, der er tale om passiv kapitalanbringelse skal aktivet kunne sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer). Erhvervs-mæssige solcelleanlæg afskrives som driftsmidler.²⁷² Her følger et uddrag af Skattestyrelsens begrundelse: "Det fremgår ikke af forarbejderne, hvilke aktiver, der ligner fast ejendom. Efter Skattestyrelsens opfattelse er fast ejendom bl.a. kendetegnet ved, at den faste ejendom er stationær og således bestemt til at forblive på stedet. En fast ejendom har endvidere typisk en vis størrelse. Det må bl.a. kunne omfatte store stationære aktiver som vindmøller, der afskrivningsmæssigt ligeledes behandles som et driftsmiddel. Solcelleanlæg er ligesom faste ejendomme og vindmøller stationære og bestemt til at forblive på stedet."²⁷³ Solcelleanlæg bliver derfor fast ejendom eller lignende.

Øvrige forhold

Indskud i selskabet

Optager ejeren et personligt lån og foretager en kapitalforhøjelse i selskabet, som anvendes til nedbringelse af selskabets gæld for dermed at få en højere værdi til beregning af nedsatte afgift, ses der bort fra denne nedbringelse af selskabets gæld, når den nedsatte afgift skal beregnes. Forhøjelsen vil blive beregnet med 15% gaveafgift.²⁷⁴

Udlån mellem koncernselskaber

Sker der udlån fra moderselskab til datterselskab er udlånet en passiv kapitalanbringelse. Foretager moderselskabet udlån som en del af den sædvanlige virksomhed, kan det dog være en del af den aktive virksomhed.²⁷⁵ Det er ikke muligt at eliminere koncerninterne fordringer i moderselskab og datterselskab i forbindelse med pengetanksreglen.²⁷⁶

²⁷¹ LSR 2010.09-01475

²⁷² SKM2013.785.SR

²⁷³ SKM2018.459.SR Skattestyrelsens begrundelse

²⁷⁴ Artikel 14. august 2017 Kim Wind Andersen, Nedsættelse af gaveafgift ved generationsskifte af aktier og erhvervsvirksomheder

²⁷⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar FSR d. 27. april 2017

²⁷⁶ SKM2012.728. SR (bindesvar)

Gæld

Der er muligt i en flere årig periode op til virksomhedsoverdragelsen, at reducere selskabets gæld, ved at trække mindre løn ud til direktøren (ejer) ²⁷⁷ Dette er med til at øge værdien i selskabet, men ændrer ikke på fordelingen af drifts- og pengetanksaktiver.

Omstrukturering

Selskaber har mulighed for at foretage en opsplittning af et selskab i et driftsselskab og et selskab med øvrige aktiver, således at driftsselskabet kan overdrages til nedsat afgift.

5.2.5 Opsummering

Aktiver i selskaber, der kan overdrages til nedsat afgift

Selskabets samlede pengetankstaktiver skal udgøre mindre end 50%, ejertid på minimum 1 år samt et års aktiv deltagelse i selskabsledelse skal opfyldes for, at selskabet kan overdrages til nedsat afgift. Er disse krav ikke opfyldt, kan ingen del af selskabet overdrages til nedsat afgift.

Produktions- handels og servicevirksomheder vil være omfattet. Selvom selskaberne som udgangspunkt vil være omfattet, kan selskaberne overtid få likvide midler, investeringer i udlejningsejendomme, værdipapirer mv. der kan medføre, at de ikke er omfattet. Muligheden for at opgøre selskabets goodwill kan være medvirkende til at driftsaktiver er større end pengetanksaktiverne. Er driftsaktiverne mere end 50%, kan der indgå såvel udlejningsejendomme og øvrig passiv kapitalanbringelse i selskabet, som kan overdrages til nedsat afgift.

Grunde, der er anskaffet til opførelse af produktionsvirksomhed eller domicil er driftsaktiver, mens grunde til opførelse af udlejningsejendomme er pengetanksaktiver allerede fra anskaffelsestidspunktet.

Det er ligeledes i en afgørelse fra 2018 afgjort at driftsmidler og inventar vil blive anset for driftsaktiver, også når de anvendes til udlejning.

Landbrugs- og skovejendomme er ifølge loven et driftsaktiv. Her vil stuehus og medarbejderbolig indgå som driftsaktiver ved udlejning.

Typehusfirmaers midlertidige udlejning af huse til videre salg er aktiv virksomhed i forbindelse med pengetanksreglen.

Datterselskaber, hvor der ejes mere 25% eller mere. Driftsaktiver fra datterselskabet kan indgå ud fra ejer andel.

Selskaber som er næringsdrivende med værdipapirer og ejendomme er omfattet af nedsat afgift.

Selskaber, som ligger på grænsen til ikke at være omfattet, har mulighed for at indfri selskabets passiver med pengetanksaktiverne og kan dermed blive omfattet igen. Ligeledes kan der udloddes til aktionæren eller selskabet kan opsplittes i et driftsselskab og et pengetanksselskab. Pengetanksreglen ses dog over en 3 årig periode før en overdragelse.

²⁷⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar Danske Advokater

Aktiver i selskaber, der ikke kan overdrages til nedsat afgift

Fast ejendom er som udgangspunkt passiv kapitalanbringelse. Afgørelser fra 2018 har været med til at definere at fast ejendom også kan være solcelleanlæg. Vindmøller vil også være fast ejendom ud fra afgørelsen fra 2018. Disse anlæg indgår som pengetanksaktiver.

Grunde til opførsel af udlejningsejendomme er pengetanksaktiver allerede fra anskaffelsestidspunktet, ligesom udlejningsejendomme er det. Ejendomme på landet, hvor boligelementet vægter mere end landbrug, vil blive passiv kapitalanbringelse, når de nye ejendomsvurderinger udsendes. Overgangsreglerne, hvor en nuværende ejer kan bibeholde landbrugsvurderingen i ejertiden kan evt. benyttes, hvor ejendommene allerede indgår i et selskab.

Investeringselskaber der besidder værdipapirer og kontanter er ikke omfattet af nedsat afgift, da det kræver at selskabet er underlagt offentligt tilsyn som f.eks. pengeinstitutter.²⁷⁸

5.3 Forskelle på personlig ejede virksomheder og selskaber, der kan overdrages til nedsat afgift

5.3.1 Aktiver

Aktiver og passiver der indgår i den reelle virksomhed, som kan overdrages til nedsat afgift, er langt henad vejen de samme aktiver som er driftsaktiver i forbindelse med opgørelse af pengetanksreglen.

For personlig ejede virksomheder kan virksomhedens aktiver/passiver altid overdrages til nedsat afgift. Uanset afdøde/gavegivers formue i øvrigt. Det er let at forhold sig til, at det er overdragelsen af den aktive virksomhed, som betyder nedsat afgift.

Når det drejer sig om at vurdere et selskab i forhold til pengetanksaktiver og driftsaktiver over en 3 årig periode kræver det mere planlægning inden et generationsskifte skal finde sted. Problematikken med at der ved overdragelse af selskaber medfølger aktiver, der er passiv kapitalanbringelse, til næste generation, hvis driftsaktiverne er mere end 50%, er den samme som i forbindelse med succession i aktier. Det har også den modsatte virkning, at når driftsaktiverne i et selskab udgør 50% eller mindre, sker hele overdragelse til 15% bo- og gaveafgift.

Den forskel der opstår ved at aktiver og passiver vurderes enkeltvis i personlig ejet virksomhed og aktiverne vurderes samlet i et selskab får næsten ingen betydning ved overdragelse af de mindre virksomheder/selskaber. Da driftsaktiverne har en værdi, hvor en enkelt udlejningsejendom kan medføre at selskabet har flere pengetanksaktiver end driftsaktiver, skal udlejningsejendomme købes som personlig virksomhed for at kunne overdrage selskabet til nedsat værdi.

De store familieejede selskaber vil kunne have flere udlejningsejendomme, værdipapirer mv. i selskabet og stadig være omfattet, men 50% reglen sætter sine begrænsninger. Selvom der ikke tages højde for passiv siden, når selskabet vurderes, vil gæld i udlejningsejendommene have indflydelse på arvens/gavens værdi.

²⁷⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) 2.1 Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder

5.3.2 Virksomheder

Ejes fast ejendom personligt og videreudlejes erhvervsejendommen til et f.eks. 100% ejet selskab, kan denne ejendom ikke overdrages til nedsat afgift. Landbrug- og skovejendomme vil her heller ikke kunne overdrages til nedsat afgift, når f.eks. en landbrugsejendom er købt til udlejning og udlejningen er sket med det samme. Landbrug- og skovejendomme, der tidligere har været anvendt aktivt, kan dog overdrages også i tilfælde af at de er udlejet.

Landbrugs- og skovejendommens nye kategorisering i den nye vurderingslov er indarbejdet ens i pengetanksreglen og ved succession i personlig ejede virksomheder, således at mink-, kylling-, ægproduktion og dambrug kan overdrages ved udlejning.

Sker opdelingen af fast ejendom og produktion i flere selskaber vil den fast ejendom kunne medtages som driftsaktiver efter pengetanksreglen, da fast ejendom udlejet til datterselskaber kan medtages som driftsaktiver, når den faste ejendom er en produktionsbygning, domicil ejendom mv.

Landbrug som bliver kategoriseret som boligejendomme såsom heste-, lystejeendom og bortforpagtede ejendomme med få hektar, kan ikke overdrages ved succession som personlig ejet virksomhed, selvom overgangsreglerne anvendes, da ejendommen ikke vil være erhverv for køber. Ejes boligejendommen af et selskab, kan overgangsreglen for nuværende ejere anvendes og vurderingstype (landbrug) fastholdes.

Udlejningsejendomme kan ikke overdrages uanset om de er personlig ejet eller ejet af et selskab. I tilfælde af, at driftsaktiverne i et selskab udgør en større værdi end værdien af udlejningsejendommen, kan selskabet med en udlejningsejendom dog overdrages til nedsat værdi.

Typehusfirmaers midlertidige udlejning af huse til videresalg er aktiv virksomhed i forbindelse med pengetanksreglen, men vil ikke kunne indgå, hvis de er overgået til udlejning i en personlig virksomhed.

Grunde i personlig ejet virksomhed og grunde i selskaber vurderes ens, da en grund i begge tilfælde skal vurderes individuelt.

Vindmøller vil ikke være driftsaktiver efter pengetanksreglen i selskaber. En vindmølle, som personlig ejet virksomhed, vil ikke være omfattet grundet arbejdstidskravet.

Kravet om 1 års aktiv deltagelse i ikke uvæsentligt omfang for personlig ejede virksomheder bevirker, at en ejer andel i en virksomhed, hvor overdrager/nær familie ikke har været aktiv, aldrig vil være omfattet af nedsat afgift. Deltagelseskravet på et år i ledelsen af et selskab, bevirker at investeringer i et selskab, hvor man ikke ønsker at have indflydelse, aldrig kan overdrages til nedsat afgift.

Langt hen af vejen vil de personlig ejede virksomheder og selskaber, som kan overdrages med nedsat afgift bestå af samme aktiver. Det ser dog ud til at erhvervsejendomme til produktion mv. ikke må være ejet personligt, når produktionen ligger i et selskab. Produktionen skal enten overføres til den personlige virksomhed eller erhvervsejendommen skal overtages af et selskab, som indgår i en koncern med produktionsselskabet.

Det er ligeledes et problem i forbindelse med glidende generationsskifte af driftsvirksomhed og erhvervsejendom, da erhvervsejendommen ikke må være tilbage som udlejet til sidst, da der derved ikke kan succederes/overdrages til nedsat afgift. Der skal eventuelt overdrages en ideel andel af hele virksomheden i stedet for af flere gange. Det gælder både for personlig ejet virksomhed og selskaber. Landbrug og skovbrug har ikke denne udfordring, da ejendommen her kan overdrages til sidst som en udlejet ejendom.

6. Værdiansættelse

6.1 Værdiansættelse ved personlig ejet virksomhed

Aktiver og gæld ansættes til værdierne i skødet og ud fra dokumenter fra virksomhedsoverdragelsen. Udgangspunktet er således allerede fastsat for dødsbo/arving og gavegiver/gavemodtager. Skattestyrelsen har ved overdragelser mellem nærtstående parter større muligheder for at tilsidesætte parternes værdier.²⁷⁹ Der er også udvidede muligheder efter afskrivningsloven²⁸⁰ og ejendomsavancebeskatningsloven.²⁸¹ Er der tale om nærtstående parter kan Skattestyrelsen tilsidesætte overdragelsessummen eller fordelingen, hvis den ikke er udtryk for handelsværdien for de overtagne aktiver.

I forbindelse ved overdragelse af fast ejendom i levende live og fra et dødsbo kan handelsværdien opgøres efter værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Overdragelse af fast ejendom - Hvilken værdiansættelse, der skal anvendes ved overdragelse af fast ejendom, har en betydelig indflydelse på værdien af en erhvervsvirksomhed. Den nedsatte afgift på gaver i levende live, får ikke indflydelse på, at en person i levende live kan støtte ret på at overdrage den faste ejendom til en nærtstående til seneste offentliggjort ejendomsvurdering +/- 15%, selvom denne værdi ikke er et retvisende udtryk for handelsværdien, med mindre der er særlige omstændigheder jf. **SKM 2016.279.HR.**^{282, 283} **SKM2018.378.SR** Jf. Skatterådet er det ikke muligt at fratække +/- 15% af ejendomsværdien ved overdragelse af næringsejendommen.²⁸⁴

Når de nye ejendomsvurderinger kommer, der p.t. er udskudt til januar 2021, udskrives ikke automatisk en vurdering på landbrug-, skovejendomme og erhvervsjendomme, der dækker hele ejendommen. Der kan ansættes en ejendomsværdi på hele den pågældende ejendom ved udlæg fra dødsbo og ved gaveoverdragelse.²⁸⁵ Ejendommen vil kunne overdrages til den fastsatte ejendomsvurdering +/- 20%, når det er inden for rammerne af værdiansættelsescirkulæret.²⁸⁶

Indgår udskudt skat ikke i berigelse af virksomheden, kan en passivpost fradrages i gaven²⁸⁷ eller arven²⁸⁸. Passivposten beregnes med 30% af fortjeneste, der overtages ved succession.²⁸⁹ I forbindelse med succession i opsparet overskud beregnes altid en passivpost, som er afhængig af virksomhedsskatten som allerede er indbetalt.²⁹⁰

Overdragelser fra gavegiver/afdød uden afkom til søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn

Når det i lovgivningen er indført at denne kreds i familien har en relation, som berigtiger til at gave og arv skal være omfattet af nedsat afgift, kan det bevirke at de vil blive vurderet som nærtstående parter, når det skal vurderes om handelspriserne er korrekte. I Højesteretsdommen **SKM2018.319** solgte en morbror til en nevø. Morbroren havde 3 børn. SKAT fik behold i at en ændring i handelsprisen på kr. 1.135.082 var en væsentlig ændring også selvom afvigelsen var på 11%.²⁹¹ Højesteret forholder sig til personkredsen, som kan

²⁷⁹ 2009-08-21 Vejledning om Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse

²⁸⁰ EBL § 45, stk. 3

²⁸¹ EBL § 4, stk. 6

²⁸² Lovforslag L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra Seges

²⁸³ SKM2016.279.HR

²⁸⁴ SKM2018.378.SR

²⁸⁵ Lov 2017-06-08 nr. 654, § 11 og ændret ved Lov 2018-04-14 nr. 278

²⁸⁶ Lovforslag nr. L211/L212 (2017) Kommentarer til høringsvar fra DSF (Dansk Skovforening)

²⁸⁷ KSL § 33 D

²⁸⁸ BAL § 13 a

²⁸⁹ KSL § 33 D stk. 3 og BAL § 13 a stk. 3

²⁹⁰ KSL § 33 D stk. 4 og BAL § 13 a stk. 4

²⁹¹ SKM2018.319HR

succedere i KSL § 33 C stk. 1. Det må forventes at handelsprisen vil blive omfattet af Skattestyrelsens muligheder for at ændre i handelsværdierne, som ved øvrige nærtstående parter. Blandt andet ud fra at søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn er nævnt i BAL § 1 a og BAL § 23 a og Højesteret tidligere har vurderet ud fra kredsen, der kan succedere i KSL § 33 C stk. 1.

Skattestyrelsen vil efterprøve både værdiansættelsen og fordelingen mellem aktiver og passiver, der er omfattet af nedsat afgift og aktiver og passiver, som ikke er omfattet af nedsat afgift.

6.2 Værdiansættelse ved overdragelse af aktier

”Unoterede aktier skal fastsættes til værdien i handel og vandel, dvs. det beløb, som aktierne vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked”.^{292, 293} Ved værdiansættelsen kan aktiecirkulæret fra 2000 anvendes som udgangspunkt. Kan aktiecirkulæret ikke anvendes kan værdiansættelsesmodeller fra Transfer Pricing evt. anvendes.^{294, 295} Det er fremover SKAT, der skal godtgøre, at en værdiansættelse efter aktiecirkulæret ikke vil give et retvisende udtryk for handelsværdien.²⁹⁶ I den juridiske vejledning skal det konkretiseres og underbygges, hvorfor en værdiansættelse efter cirkulærerne ikke kan anvendes til at fastsætte handelsværdierne.²⁹⁷ Cirkulærerne vil ramme markedsværdien, hvis virksomhederne har en stabil indtjening og vækst og ikke så mange immaterielle aktiver. Det er ikke virksomhedernes størrelse, der er afgørende.²⁹⁸

Udskudt skat/Passivpost

I forbindelse med overdragelse af aktier/anpartar med skattemæssig succession, kan der i handelsværdien fås nedslag for den latente skat²⁹⁹ eller der kan beregnes en passivpost³⁰⁰, som kan fragå i arven/gavebeløbet. Et af beløbene vælges, da nedslaget for den latente skat og passivposten begge skal kompensere skatten, som overtages ved succession.³⁰¹ Latent skat beregnes som skatten, som faktisk skal betales, hvis afståelsen var sket uden succession gange en kurs. Kursen fastsættes ud fra tidspunktet, hvor erhververen kan forventes at afhænde aktierne, renteniveau og en fordeling af besparelsen ved, at skatten ikke skal indbetales nu af overdrager. Passivposten beregnes med for 22% af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste.³⁰²

7. Arve/gave

Arv og gave skal være ydet i forbindelse med overdragelse af virksomheden.

Gældsbreve udstedes ofte i forbindelse med virksomhedsoverdragelser. Formålene med gældsbrevene er ofte at sælger af virksomheden ikke har brug for hele salgssummen på en gang, og køber ikke har mulighed for at få finansieret beløbet ved overtagelse, men kan bruge den løbende indtjening til at afdrage gældsbrevet. En del gældsbreve bliver ikke afdraget, men bliver nedskrevet med et gavebeløb eller bliver arv

²⁹² 2015 Skatteretten 2 Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen

²⁹³ SKM 2015.96 Styresignal om ophævelse af formueskattekursen

²⁹⁴ 2015 Skatteretten 2 Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen

²⁹⁵ 2009-08-21 Vejledning om Transfer Pricing; kontrollede transaktioner; værdiansættelse

²⁹⁶ Lovforsalg nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra Advokatrådet

²⁹⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra Advokatrådet

²⁹⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringsvar fra Advokatrådet

²⁹⁹ ABL § 34, jf. KLS § 33 C

³⁰⁰ ABL § 34, jf. KLS § 33 D og BAL § 13 a

³⁰¹ SKM 2012.479.LSR

³⁰² Aktieavancebeskatning 3. udgave afsnit 17.3.8 2013 Erik Banner-Voigt, Preben Underbjerg Poulsen

i forbindelse med dødsfald. Det har fra flere sider været foreslået, at efterfølgende overdragelser af gældsbreve også skal være omfattet af den nedsatte afgift, når de er udstedt i forbindelse med overdragelse af erhvervsvirksomhed.³⁰³ Dette er ikke imødekommet.

I kommentarerne til høringssvar fra Danske Skovforening henvises til reglerne om hensat betaling af bo- og gaveafgift.³⁰⁴ Reglerne om henstand med bo- og gaveafgift kan anvendes "...vedrørende fast ejendom uden tidsbegrænsning og i indtil 15 år for en selvstændig virksomhed og hovedaktionær aktier og anpartar, når det skønnes rimeligt af hensyn til kapitalforholdene i virksomheden og dennes beståen."³⁰⁵ Når henstanden kun vedr. overdragelse af virksomheder kan reglerne ikke anvendes på arve og gave fra et gælds brev. Gælds brevet anses ikke for overdragelse af virksomhed.

7.1 Specifikt for arv

Det er tidspunktet for dødsfald, der er afgørende for afgiftssatsen ved overdragelse af virksomhed. Ved dødsfald, dødsfaldskendelse eller dødsformodningsdom i 2019 anvendes 6% afgift. Skiftes uskiftede boer, hvor dødsfaldet er indtruffet før 2016, vil det skiftede bo ikke være omfattet af nedsat afgift.

Et ægtepar har ejet en virksomhed sammen indtil den første ægtefælle dør i 2014. Længst levende ægtefælle afgår ved døden i 2019. Ved skifte af boet efter længst levende i 2019 vil ½ af virksomheden være arv efter først afdøde (dødsfald før lovens ikrafttræden) med 15% afgift og ½ af virksomheden vil være arv efter længst levende med 6% afgift.^{306, 307} Der findes boer, hvor der kan opnås en mindre boafgift, hvis der foretages skifte af uskiftede boer og virksomheden udlægges til den længst levende ægtefælle. Ved længst levendes død vil hele virksomheden kunne udlægges med nedsat arveafgift. Reglerne om ejertid på et år og aktivdeltagelse af længstlevende ægtefælle eller et nært familiemedlem skal kunne opfyldes.

7.2 Specifikt for gave

Når der gives gaver, er det muligt at henføre gaven til bestemte aktiver/virksomheder. Overdragelsen skal dog kunne opdeles i flere virksomheder, hvis gaven ikke skal vedrøre hele overdragelsen.³⁰⁸

Gaver, der civilretligt er ydet efter lovforslagets virkningstidspunkt, er omfattet. Det vil sige at en gave, der er ydet fra aktiver, der hidrører fra en tidligere afdød ægtefælle, er omfattet af den nedsatte afgift.³⁰⁹

SKM2018.138SR Et gods var overdraget til en niece i 2016. I stedet for at yde en gave i 2016 indsættes et anfordringsgælds brev i forbindelse med overdragelsen. Gavegiver har ikke afkom og vil således i 2016 kunne have givet en gave til niecen i forbindelse med overdragelse af godset til nedsat afgift. Der anmodes om bindende svar på, om et anfordringsgælds brev fra en overdragelse, som er omfattet af nedsat afgift, senere kan gives som gave med nedsat afgift. SKAT og Skatterådet finder at der er tale om 2 transaktioner, dels en virksomhedsoverdragelse i 2016 og dels en gave i 2018. Gaven i 2018 anses for kontant, da den kommer fra et anfordringsgælds brev.

³⁰³ Blandt andet Dansk Skovforening, FSR, Jan H. Christiansen, Baltic Asiatic, Landbrug og Fødevarer

³⁰⁴ BAL §36

³⁰⁵ BAL § 36 stk. 1

³⁰⁶ BAL § 1 a, stk. 4

³⁰⁷ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar agroSkat

³⁰⁸ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar SEGES d. 27. april 2017

³⁰⁹ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar agroSkat.

Anfordringsgældsbrevene har været udstedt for, at forældre har kunnet give søskende samme arv lige meget om de overtog virksomheden eller overtog andre aktiver. For at kunne give en større gave i forbindelse med overdragelse af virksomheden, vil der blive fremover blive indsat flere arveafkald med beløb i virksomhedsoverdragelsesaftalerne. Dette vil være aktuelt både ved overdragelse af personlig ejet virksomhed samt ved overdragelse af aktier.

Anfordringsgældsbreve vil dog blive anvendt fremover både ved overdragelse af aktier/virksomheder med 5% (2020) afgift og ved overdragelse af formue i øvrigt til 15% afgift. Anfordringsgældsbrevene anvendes reelt til at overdrage formue til 0% i gaveafgift. Forældre kan give børn m.fl.³¹⁰ en kontant gave (kr. 65.700 fra mor/far og kr. 131.400 i alt fra forældrene i 2019). Den kontante gave bliver anvendt af børnene til at afdrage på anfordringsgældsbrevet.

7.3 Skattestyrelsens muligheder for omstødelse

Skattestyrelsen har mulighed for at ændre boets fordeling, når bobeholdningen indeholder aktiver til nedsat afgift og formue i øvrigt. Skattestyrelsen har tilsvarende en mulighed for at ændre en gaveafgiftsannonce. Ønsker Skattestyrelsen at ændre fordelingen i en boopgørelse, skal skifteretten underrettes inden 3 måneder. Ved gaveafgiftsannoncen, er der en frist på 6 måneder.³¹¹

Bobeholdningen opdeles i en bobeholdning der afgiftsberigtiges med 15% og en bobeholdning, der skal afgiftsberigtiges med 5% i 2020.³¹² Skattestyrelsen vil forholde sig til fordelingen af bobeholdningen på de 2 afgiftstyper, samt ejertidskravet på 1 år, der skal være opfyldt for virksomheden/selskabet. Dispositioner inden for det sidste år kan omstødes. Det er blevet foreslået at dispositioner, der skal bortses fra, skal med i lovtæksten, men det har ikke været muligt at angive dispositioner udtømmende i lovtæksten.³¹³

Erhvervsvirksomhederne vil blive vurderet ud fra mulighed for succession og aktiv deltagelse i virksomheden med mindst 50 timer pr. måned. Er kravet til aktiv deltagelse ikke opfyldt, må dokumentation for at kravet til aktiv deltagelse har været opfyldt tidligere i overdragernes ejertid eller i en anden virksomhed ejet af overdrager fremlægges.

Skattestyrelsen har for en stor del af overdragelserne af aktier, mulighed for via offentlige registreringer at få bekræftet, at kravet om 1 års deltagelse i ledelsen er opfyldt. Hvorimod selskabet skal indsende dokumentation for, at pengetanksreglen er opfyldt.

Optager ejeren af et selskabet et lån og foretager en kapitalforhøjelse i selskabet, for at få en større værdi i selskabet til nedsat afgift, vil denne disposition kunne omstødes.³¹⁴ Anvendes en kapitalforhøjelse til investeringer eller nedbringelse af gæld i selskabet, skal dispositionerne være erhvervsomt grundet.³¹⁵ Der vil være særlige krav til begrundelse/dokumentation for, at et kapitalindskud, der kommer fra et dødsbos øvrige formue til en virksomhed, vil blive anset for at være erhvervsomt grundet.³¹⁶

Kontanter og andre likvide beholdninger skal kun indgå, hvis det er virksomhedens nødvendige driftskapital. Bo- og gaveafgiftsannoncer vurderes ud fra ovenstående kriterie.

³¹⁰ BAL § 22 litra a til f/se afsnit 2.6

³¹¹ Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 12 a og BAL § 27 a

³¹² Lov 2017-06-08 nr. 683 BAL § 1 a stk. 4/BAL § 23 a stk. 3

³¹³ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar Danske Advokater

³¹⁴ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar Danske Advokater

³¹⁵ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR d. 27. april 2017

³¹⁶ Lovforslag nr. L183 (2016/2017) Kommentarer til høringssvar FSR d. 27. april 2017

8. Konklusion

Personkredsen, der er omfattet af nedsat boafgift, er direkte fra boafgiftsloven og successionsreglerne afdødes børn og børnebørn samt samlever. Desuden er søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn af en afdød uden afkom omfattet. Nedsat gaveafgift omfatter overdragelse til afdødes børn og børnebørn samt samboende. Desuden kan en gavegiver uden afkom overdrage til søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn.

I forbindelse med overdragelse i levende live er personer som har haft fælles bopæl med gavegiver de sidste 2 år, omfattet af nedsat gaveafgift, hvor det kun er en samlever med fælles bopæl i 2 år som er omfattet af nedsat boafgift. I levende live har gavegiver og gavemodtager derfor en stor indflydelse på om de vil være omfattet af reglerne, da der ikke stilles krav om familierelationer mellem de 2 samboende. Det må forventes, at der stilles krav om såvel formalia som realiteter, når den fællesbopæl vurderes.

Ved arveudlæg fra et dødsbo må det formodes at reglerne kan anvendes i specielle situationer, hvor et nært familiemedlem tidligere har været ejer/nær medarbejder i en virksomhed som arves, og hvor en lang rækkekrav til ejertid er opfyldt. Der må dog indhentes bindende svar, hvis reglerne skal anvendes, da de specielle situationer ikke er uddybet i forbindelse med forarbejderne.

Den nye personkreds, som omfatter tilfælde hvor en afdød eller en gavegiver ikke har afkom, kan der ske overdragelse til søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn til nedsat afgift. Disse bliver således omfattet af samme regler som ved øvrige overdragelser til nedsat afgift. Bl.a. sker regulering af afgiften inden for 3 års fristen med 15%. Der skal ikke betales tillægsafgift. Det må ligeledes forventes at Skattestyrelsens mulighed for at korrigere i overdragelsessum vil være de samme som for nærtstående parter.

Reglerne om ejertidskrav til såvel overdrager som erhverver, samt kravet til aktiv deltagelse i virksomhederne/ selskaberne vil medvirke til, at anpartsprojekter og minoritets aktionærer ikke kan anvende reglerne om nedsat afgift. Passive investeringer i virksomheder uden aktiv deltagelse af ejer eller en nærtstående kan heller ikke blive omfattet af nedsat afgift.

Ved personlig ejede virksomheder vurderes hver enkelt aktiv og passiv for sig. Det aktive og passive vurderes på, er hvorvidt de indgår i en virksomhed, hvor der kan succederes og som samtidig opfylder kravet om en ikke uvæsentlig arbejdsindsats i et år. Desuden skal ejertidskravet på et år være opfyldt. Kontanter, tilgodehavender og investeringer i virksomheden vil være omfattet, hvis de er nødvendige for virksomhedens drift. Aktiverne, som ikke kan indgå i en personlig ejet virksomhed, er stort set de samme aktiver, som er pengetanksaktiver i selskaber.

Langt hen af vejen vil de personlig ejede virksomheder og selskaber omfatte samme aktiver. Det ser dog ud til at erhvervsejendomme til produktion mv. ikke må være ejet personligt i tilfælde af at produktionen indgår i et selskab. Her skal produktionen overdrages til en personlig ejet virksomhed. Alternativt skal erhvervsejendommen overtages af et selskab, som indgår i en koncern med produktionsselskabet.

Det er ligeledes et problem i forbindelse med glidende generationsskifte af driftsvirksomhed og erhvervsejendom. Erhvervsejendommen må ikke være tilbage som udlejet til sidst, da der således ikke kan succederes/overdrages til nedsat afgift. En løsning kan være, at der overdrages en ideel andel af hele virksomheden i stedet for af flere gange.

Specielt vedr. landbrugsejendomme vil de nye ejendomsvurderinger medføre at det fremover vil være landbrug med egentlig landbrugsdrift som kan overdrages til nedsat afgift, hvis de er udlejet. Landbrugsdrift er jord i omdrift og/eller erhvervsmæssig husdyrproduktion. Boligejendomme som hesteejendomme, lystejeendomme og ejendomme på nogle få hektar vil ikke være omfattet af nedsat afgift.

9. Perspektivering

Det er vigtigt at L183 sikrer, at overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder kan adskilles fra overdragelse af formue i øvrigt. En forskel i bo- og gavegiften på 15% af formue i øvrigt og 5% på overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder kræver at opdelingen bliver korrekt.

Successionsreglerne har i skatteretten i flere årtier været anvendt til at udskille virksomheder som man har ønsket skulle have mulighed for at udskyde skattebetalingen til næste generation fra øvrige virksomheder. Udgangspunktet i L183 er derved kendt skattelovgivning og en allerede accepteret opdeling af virksomhederne. Især kravet til de personlig ejede virksomheder om, at der skal være en ikke uvæsentlig arbejdsindsats i virksomheden, som også har været indarbejdet i skattelovgivningen siden 1984, må forventes at blive vurderet med udgangspunkt i 50 timer om måneden. Henset til at der har været flere sager i forbindelse med etableringskontoloven angående en ikke uvæsentlig arbejdsindsats, kan det også forventes, at der anlægges en restriktiv fortolkning i relation til kravet om aktiv deltagelse i forbindelse med nedsat bo- og gaveafgift. Denne regel skal sikre, at passive virksomheder ikke bliver omfattet af nedsat bo-gaveafgift.

De fleste overdragelser af personlig ejede virksomheder/selskaber på baggrund af L183 antages at ske til børn og børnebørn. Den nye personkreds som omfatter afdød/gavegiver uden afkom, som kan overdrage til søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn til nedsat bo og gaveafgift vil sikkert blive anvendt i et betydeligt antal overdragelser, da familieejede selskaber og personlig ejede virksomheder ønskes videreført og der opnås en besparelse fra 36,25% til 5% i boafgift i 2020 og besparelsen fra ca. 38%-52% skat til 5% i gaveafgift i 2020.

Lovforslaget om nedsat bo- og gaveafgift ved overdragelser af en erhvervsvirksomhed blev vedtaget af V-regeringen med Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti i 2016. Det er nævnt fra flere sider at lovforslaget gælder i dag, men at det eventuel kan blive ændret efter et valg, da Socialdemokratiet, Enhedslisten, Alternativet, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti ikke stemte for forslaget.

10. Litteraturliste og domsregister

Bøger

2015 Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen Skatteretten 2 (Erhvervsbeskatning, Selskabs- og aktionærbeskatning, Koncernbeskatning, Generationsskifte, Omstrukturering, Kooperationsbeskatning, Fonds- og foreningsbeskatning, Deltagerbeskattede selskaber, konkurs) Aktieavancebeskatning 3. udgave

2013 Erik Banner-Voigt, Preben Underbjerg Poulsen

Artikler

2019, jan. agroSkat v. Knud Maegaard "Vurderingsloven særligt vedr. landbrugsejendomme"
2018 Artikel af Bent Ramskov, advokat (H) Deltagelse i driften i et "nærmere bestemt omfang"
2017 14. aug. Kim Wind Andersen Nedsættelse af gaveafgiften ved generationsskifte af aktier og erhvervsvirksomheder
Tax Partner i EY og ekstern lektor i Selskabsskatteret, Københavns Universitet
2017 Leo Holm, funktionsleder, SKAT Kommentarer til Lov 2017-06-08 nr. 683, Kranov
2017 Ida Helena Gert Jensen, Ole B.Sørensen, Susanne Kjær Lempelse af generationsskiftebeskatning
1993 Advokat Poul Bostrup Artikel om 1993.528 Højesteret
1989 Tony Gønge Nielsen og Hardy Pedersen Skatteministeriet Anpartsloven og de tidligere lovindgreb vedrørende investering i anpartar m.v.

Love og lovbekendtgørelser

Skatteministeriet (2019) Lovbekendtgørelse af aktieavancebeskatningsloven nr. 1148 29/8 16 Senere ændringer fra 2017-2019
Skatteministeriet (2019) Lovbekendtgørelse af kildeskatteloven nr. 117 29/1 2016 Senere ændringer fra 2016 til 2019
Skatteministeriet (2018) Lov 2018-04-14 nr. 287 Om ændring af lån om betaling af ejendomskatter, ejendomsvurderingsloven og forskellige andre love
Skatteministeriet (2017) Lov 2017-06-08 nr. 683 Om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love
Skatteministeriet (2017) Lov 2017-06-08 nr. 654 Ejendomsvurderingsloven
Skatteministeriet (2017) Lov 2017-12-27 nr. 1729 Ændringer til ejendomsvurderingsloven
Skatteministeriet (2017) Lov 2017-06-08 nr. 688, Om ændring af følgelovgivning (ejendomsvurderingsloven)
Skatteministeriet (2016) Lovbekendtgørelse af afskrivningsloven Senere ændringer fra 2017 til 2018
Skatteministeriet (2015) Lovbekendtgørelse af varelagerloven nr. 1037 af 24/08 2015
Skatteministeriet (2015) Lovbekendtgørelse af lov om boafgift nr. 47 af 12/01 2015 Senere ændringer fra 2015 til 2017
Skatteministeriet (2014) Lovbekendtgørelse af husdyrbesætningsloven LBK nr. 1143 af 07/10/2014
Skatteministeriet (2014) Lovbekendtgørelse af etableringskontoloven nr. 1175 af d. 30/10 2014 senere ændringer fra 2016 til 2019
Skatteministeriet (2012) Lovbekendtgørelse af lov om beskatning ved dødsfald nr. 333 2/4-12 Senere ændringer fra 2012 til 2017
Skatteministeriet (2008) Lov 2008-06-17 nr. 532 Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven (mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og ved død)
Justitsministeriet (2007) Lov 2007-06-06 nr. 515 Arveloven

Forarbejder

Skatteministeriet (2016/2017)

L183 Forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love

Skatteministeriet (2016/2017)

L211 Forslag til ejendomsvurderingsloven

Skatteministeriet (2016/2017)

L212 Forslag til Lov om ændring af følgelovgivningen (ejendomsvurderingslov)

Skatteministeriet (2007/2008)

L167 (2007/2008) Forslag til ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Skatteministeriet (2000)

L36 Ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven

Skatteministeriet (1994)

LSF 254 Forslag til lov om afgift af dødsboer og gaver

Skatteministeriet (1998)

L147 Forslag til lov om skattefri virksomhedsomdannelse

Bekendtgørelser

Skatteministeriet 2012

Nr. 1293 Pensionsbeskatning

Notat

Skatteministeriet 2018

J.nr. 2018 237 Deltagelseskravet i boafgiftsloven

Cirkulærer

Skatteministeriet 2000

Nr. 153 Om ændring af pensionsbeskatningsloven (Kapitalpension for personer med varigt nedsat funktionsevne samt sygdomsramte m.v.)

Skatteministeriet 2000

Nr. 45 Aktiecirkulæret (23.marts 2000)

Skatteministeriet 2000

Nr. 44 Goodwillcirkulæret (23. marts 2000)

Skatteministeriet 1984

Nr. 167 om indskud på etableringskonto

Styresignal

Skatteministeriet 2015

SKM 2015.96 Styresignal om ophævelse af formueskattekursen

Vejledninger

Skatteministeriet 2018

Juridisk vejledning 18

Skatteministeriet 2009

Vejledning om Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner, værdiansættelse (21. august 2009)

Domsregister

Højesteret

SKM2018.319.HR

SKM2016.279.HR

TFS 1993 528 Højesteret

Landsretsdomme

Tfs 2002 447 ØDL

TFS 2003 135 ØDL

SKM2002.82.LR

TFS 2000 661 VSL

Landsskatteretsafgørelser

SKM2012.479.LSR

Tfs2012.630.LRS

LRS2010.09.1475

SKM2007.625.LSR

SKM2007.625.LSR

Tfs 1998.309.LSR

Tfs 1987.502.LSR

Skatterådsafgørelser

SKM2019.164.SR

SKM2018.459.SR

SKM2018.378.SR

SKM2018.113.SR

SKM2015.191.SR

SKM2014.106.SR

SKM2013.785.SR

SKM2013.658.SR

SKM2012.728.SR

SKM2012.630.SR

SKM2012.148.SR

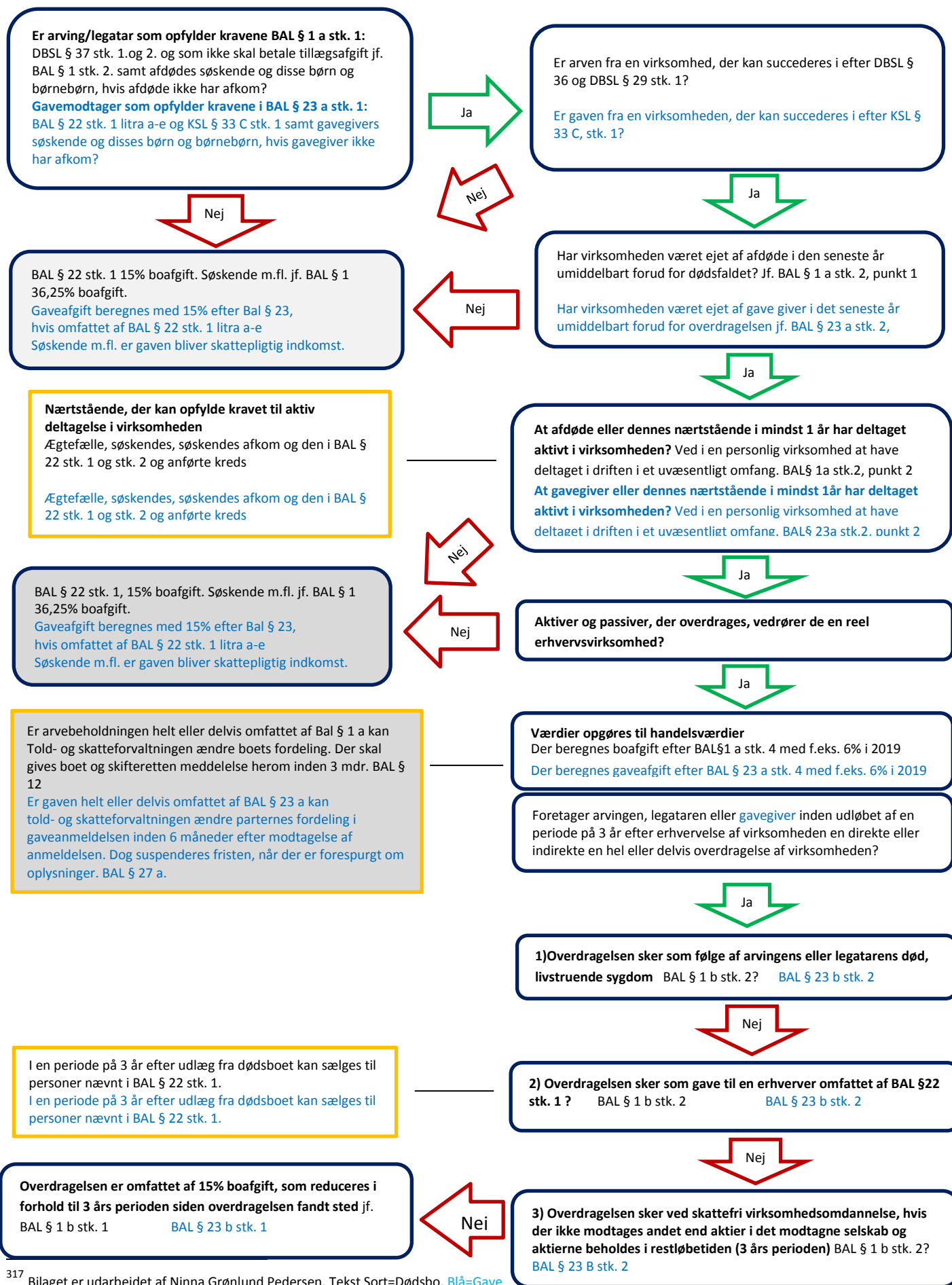
SKM2010.170.SR

SKM2010.589.SR

SKM2009.282.SR

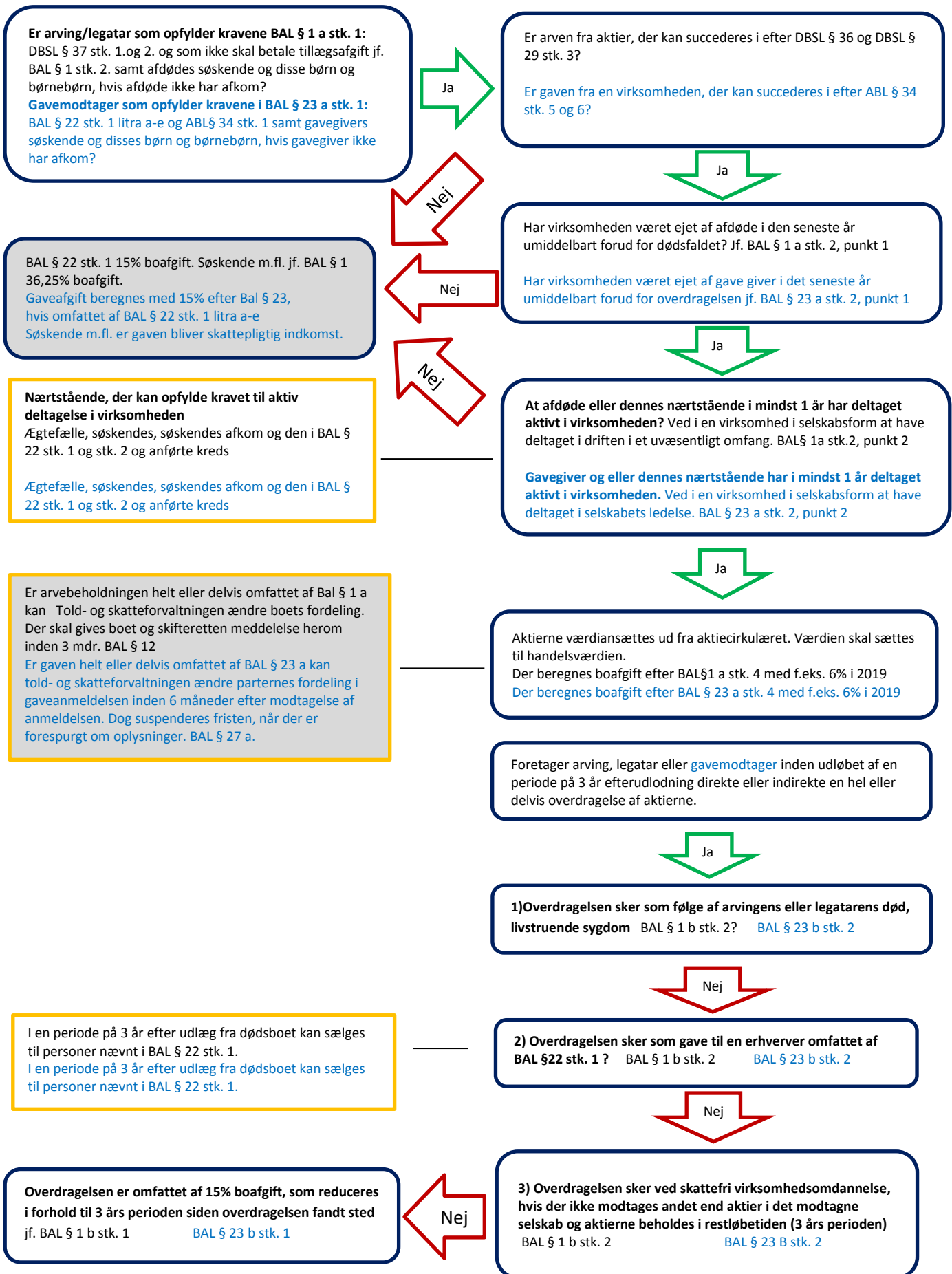
SKM2007.106.SR

Bilag 1: Personlig ejet virksomhed kan overdrages med nedsat afgift, når en række betingelser er opfyldt³¹⁷



³¹⁷ Bilaget er udarbejdet af Ninna Grønlund Pedersen. Tekst Sort=Dødsbo, Blå=Gave

Bilag 2 Aktier kan overdrages med nedsat afgift, når en række betingelser er opfyldt³¹⁸



³¹⁸ Bilaget er udarbejdet af Ninna Grønlund Pedersen. Tekst Sort=Dødsbo, Blå=Gave