



Landbrug og generationsskifte

Pernille H. Bloch

Kandidatspeciale, cand.merc.aud, Aalborg Universitet

Afleveret den 5. september 2014
Vejleder: Erik Werlauff

Landbrug og generationsskifte

Forord

Specialet er den afsluttende afhandling på cand.merc.aud. – studiet ved Aalborg Universitet. Dette speciale er udarbejdet henover sommeren 2014.

Det overordnede emne for dette speciale er landbrug og generationsskifte. Hvorvidt der kan ske et succesfuldt generationsskifte for et landbrug, under flere forskellige forudsætninger. Det vil forsøges at skitsere de modeller der bl.a. kan anvendes, når der tales om generationsskifte af en landbrugsvirksomhed. Modellerne danner grundlaget for, at generationsskiftet kan gennemføres så optimalt som muligt.

Baggrunden for valget af dette emne er, at jeg i forbindelse med mit daglige arbejde som revisor, kan blive stillet overfor en række problemstillinger som vedrører generationsskifte indenfor landbrug.

Formålet med dette speciale er at opnå tilstrækkelig viden omkring de skatteretlige og selskabsretlige regler i forbindelse med landbrug og generationsskifte, hvorved jeg vil være bedre til at rådgive og afhjælpe landbrugskunder der står overfor et fremtidigt generationsskifte.

Målgruppen for dette speciale er teoretikere og praktikere, der har kendskab til generationsskifte indenfor landbrug, set ud fra et skatteretlig og selskabsretligt synspunkt, hvorfor nogle grundlæggende begreber formodes kendt af læseren.

Jeg vil bl.a. gerne takke mine chefer – Karsten Laursen og Henrik Tange, for kyndig hjælp med redigering og sparring vedr. dette speciale.

Derud over vil jeg gerne rette en stor tak til min vejleder Erik Werlauff, for flere timers behjælpesom vejledning.

Skive, den 5. september 2014

Pernille H. Bloch

Indholdsfortegnelse

FORORD	1
1 INDLEDNING	5
1.1 Problemstilling	7
1.1.1 Afgrænsning	8
1.1.2 Problemformulering	10
1.2 Metodevalg	11
1.3 Retskilder	12
2 LANDBRUG I SELSKAB ELLER PERSONEJE	13
2.1 Landbrug i selskab	13
2.1.1 Lovgivningsmæssigt	13
2.1.2 Landbrug i selskab – særlige regler	14
2.1.3 Landmanden i selskabet	14
2.1.3.1 Bestemmende indflydelse	14
2.1.3.2 Bopælspligt	14
2.1.3.3 Krav om egen drift	15
2.1.3.4 Øvrige deltagere i landbrugsselskabet	15
2.1.4 Selskabsmuligheder	15
2.1.4.1 Aktieselskab	15
2.1.4.2 Anpartsselskab	16
2.2 Landbrug i selskab eller personeje	16
2.2.1 Risiko	16
2.2.2 Løn og udbytte i selskaber	17
2.2.3 Ulovligt aktionærlån	17
2.2.4 Skattemæssigt underskud/overskud i landbruget	17
2.2.5 Tab på fordringer	18
2.2.6 Regnskabspligt	19
2.2.7 Virksomhedsordningen	20
2.2.8 Kapitalafkastordningen	22
2.3 Omdannelse fra personlig ejet landbrug til landbrugsselskab	23
2.3.1 Skattepligtig virksomhedsomdannelse	23
2.3.2 Skattefri virksomhedsomdannelse	24
2.3.2.1 Successionsprincippet	24
2.3.2.2 Hvem kan omdanne	24
2.3.2.3 Selskabet	24
2.3.2.4 Virksomhedsordningen	25
2.3.2.5 Værdiansættelse	26
2.3.2.5.1 Goodwill	26
2.3.2.5.2 Fast ejendom	27
2.3.2.5.3 Driftsmidler	27
2.3.2.5.4 Blandet benyttede driftsmidler	27
2.3.2.5.5 Debitorer og tilgodehavender	27
2.3.2.5.6 Varelager og besætning	28

2.3.2.5.7 Gæld	28
2.3.2.5.8 Udskudt skat	28
2.3.2.6 Underskud og fradragsberettigede tab	30
2.3.2.7 Dokumentation	30
2.3.2.8 Omgørelse	31
2.4 Landbrugsholdingselskab	31
2.4.1 Holdingkonstruktion	31
2.4.2 Forretningsmæssigt begrundet	32
2.4.3 Aktieombytning	33
2.4.4 Tilførsel af aktiver	34
2.5 Hovedtræk af beskattningen af landmand og selskab efter omdannelsen	35
2.5.1 Marginal beskatning	36
2.5.2 Beskatning af bil	39
2.5.3 Beskatning af bolig	40
2.5.4 Afhændelse af virksomheden - skattemæssigt	41
2.6 Delkonklusion – Landbrug i selskab eller personeje	42
3 LANDBRUG OG GENERATIONSSKIFTE	45
3.1 Lovregulerede generationsskifte modeller (i levende live hhv. ved død)	45
3.1.1 Lovgivningsmæssigt	45
3.1.2 Personkredsen	46
3.1.3 Successionsprincippet	47
3.1.4 Betingelserne for overdragelse med succession	48
3.1.5 Aktiver der kan succederes i	49
3.1.5.1 Pengetanksreglen	50
3.1.5.2 Succession i fast ejendom	50
3.1.5.3 Succession i mælkekvoter	51
3.1.6 Konsekvenser ved succession for overdrageren	51
3.1.7 Konsekvenser ved succession for erhververen	52
3.1.8 Værdiansættelse	52
3.1.8.1 Værdiansættelsescirkulæret (gaver) nr. 185 af 17/11/1982	53
3.1.8.2 Den juridiske vejledning 2014-1; C.B.3.5.4.3, det tidligere TSS-Cirkulære 2000-5 (fast ejendom)	56
3.1.8.3 TSS-Cirkulære nr. 2000-10 af 28/03/2000 (goodwill)	57
3.1.8.4 TSS-Cirkulære nr. 2000-9 af 28/03/2000 (aktier og anparter)	57
3.1.8.5 Værdiansættelsesvejledningen	58
3.1.9 Passivposter	59
3.2 Generationsskifte i levende live	60
3.2.1 Overdragelse til ægtefælle	60
3.2.2 Overdragelse til børn, børnebørn samt samlever	61
3.2.3 Overdragelse til øvrige nærtstående personer, omfattet af kildeskatteoven § 33 C samt aktieavancebeskatningsloven § 34	62
3.2.4 Tilbageoverdragelse til tidligere ejer	63
3.3 Generationsskifte ved død	63
3.3.1 Dødsboer	64
3.3.1.1 Dødsboskifte	64

3.3.1.2 Dødsboer som selvstændigt skattesubjekt	66
3.3.1.3 Skattefritagne dødsboer	67
3.3.1.4 Beskatning af dødsbo	67
3.3.2 Legal og testamentarisk arv	69
3.3.2.1 Arv uden testamente	69
3.3.2.2 Arv med testamente	70
3.3.3 Udlodning fra et dødsbo med succession	71
3.4 Ulovregulerede generationsskifte modeller	73
3.4.1 Afsnøringsmodellen	73
3.5 Delkonklusion – Landbrug og generationsskifte	76
 4 HOVEDELEMENTER FRA RÅDGIVNINGEN OM LANDBRUG I SELSKABSFORM, SAMT OM LANDBRUGSSELSKAB OG GENERATIONSSKIFTE	 78
 5 ENGELSK RESUME	 85
 6 LITTERATURLISTE OG KILDEFORTEGNELSE	 87
6.1 Love, bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger	87
6.2 Litteraturliste	89

1 Indledning

Få unge landmænd

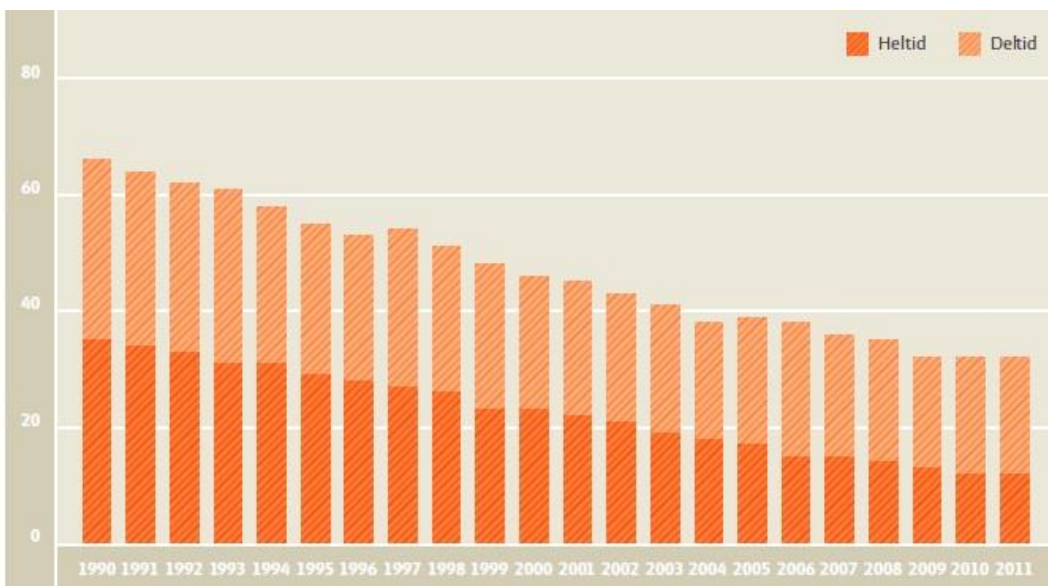
I 2013 udgjorde unge landmænd (dvs. under 40 år) af alle landmænd med egen bedrift, blot 7%¹. I 2011 udgjorde tallet 11%, imens det tilbage i 2000 var 23%. Til gengæld er det de unge landmænd der sidder på de største bedrifter. Gennemsnitsbedriften er her på 92 ha. (2013), hvor gennemsnitsbedriften for alle landmænd ligger på 68 ha. (2013).²

I og med at der er væsentlig flere ældre landmænd i erhvervet i dag, end der var for 14 år siden, betyder at det er blevet mere relevant at tale generationsskifte i netop landbruget. Inden for de kommende år skal der ske rigtig mange landbrugsoverdragelser, enten indenfor familien eller nærtstående parter, eller som decideret virksomhedssalg.

Færre men større bedrifter

Siden 1990 har dansk landbrug været præget af et fald i bedrifter. Blot fra 2011 til 2012 er antal bedrifter faldet 40.661 stk. til 39.929 stk. Specielt bedrifter på 20-30 ha. er dykket med 21% fra 2011 til 2012, bl.a. dette medfører at den gennemsnitlige bedriftsstørrelse er steget med 2 % til i alt 66,2 ha. pr. bedrift (2012).

Figur 1 - Udviklingen i antal bedrifter, 1.000 stk³



Selskabsanvendelse ikke udpræget i landbruget

¹ Nyt fra Danmarks Statistik, 21. maj 2014 nr. 277

² Bemærkning: I disse beregninger, er der kun medtaget unge landmænd der ejer bedriften selv, dvs. unge landmænd i I/S eller anden partnerskab kan blive holdt udenfor, på samme måde som medarbejdende ægtefæller. Dette betyder at der godt kan være flere unge landmænd end tallene tilsiger, blot uden egen bedrift.

³ Figur 1.3 fra "Fakta om erhvervet 2013" Landbrug & Fødevarer

Landbrug og generationsskifte

Ifølge tal fra Statistikbanken (seneste tal fra 2011) samt stikprøver fra Regnskabsstatistik for jordbrug 2012, viser en klar tendens til landbruget drives i personlig regi, fremfor selskab. Se nedenstående tabel.⁴

Tabel – Virksomhedsdrift i landbruget, indberettede virksomheder

	I alt	I/S	Personlig	Selskab
Konventionelt landbrug	1.512	147	1.345	20
Økologisk landbrug	246	0	234	12
Gartneri	254	17	168	69
I alt	2.012	164	1.747	101
		8%	87%	5%

Ovenstående tal fra Statistikbanken fra 2011 (Landbrug, skovbrug og fiskeri), viser at ud af 32.705 virksomheder, drives 85% som personlig virksomhed, 9% i I/S og blot 6% som selskab (A/S eller ApS).

Samme tendens viser stikprøver fra Regnskabsstatistik for jordbrug for 2012, jf. nedenstående tabel.⁵

Tabel – Virksomhedsdrift i landbruget, stikprøvevis

	I alt	%
Personlig	27.644	85%
I/S	2.991	9%
Selskab	1.938	6%
Øvrige	132	0%
I alt	32.705	

Tabelbemærkning: Der er ikke tal på hvordan det økologiske landbrug fordeler sig mellem I/S eller personligt drevet landbrug, men samlet set er dette antal 234 stk.

Landbruget præget af store investeringer

Der er, i de seneste år indført lempeligere regler med hensyn til generationsskifte af landbrug, hvilket har åbnet op for flere muligheder. Landbrugsloven er blevet væsentlig lempet i forhold til krav omkring strukturen af sin landbrugsvirksomhed. Dette åbner op for flere muligheder for generationsskifte. Landbruget er præget af store investeringer, med en langsigtet horisont. Derfor kan det ofte være svært for den næste generation at indtræde i forfædres landbrug, hvis man ikke har sat til side i god tid.

⁴ www.statistikbanken.dk/qf5 - Landbrug, Skovbrug og Fiskeri, 2011.

⁵ Regnskabsstatistik for jordbrug 2012, Danmarks Statistik

Landbrug og generationsskifte

Generationsskifte kan som nævnt gennemføres med flere forskellige muligheder. Der kan eksempelvis ske virksomhedsomdannelse, skattefri eller skattepligtig, eller der kan ske succession i landbrugets aktiver og gæld, således søn eller næransat kan tilgå landbruget med samme værdier som faderen/landmanden.

I og med at der er tale om store investeringer, er der ofte også tale om store latente skatter. Overvejelser om skat er en vigtig del af planlægningen, og skatteregler bør tænkes med.

Reglerne er forskellige alt efter, om overdragelsen sker som:

- Ejerskifte af personligt ejet virksomhed
- Ejerskifte i selskabsform
- Overdrages i eller uden for familien, eller til en nær medarbejder

Et ejerskifte kan som sagt udløse store skattekrav. Med en god planlægning vil det være muligt i langt de fleste tilfælde at minimere skattekravet eller udskyde beskatningen til senere.

Et generationsskifte kræver mange overvejelser, for at opnå den mest hensigtsmæssige overdragelse af virksomheden, hvad enten det er til et familiemedlem eller tredjemand.

Det er af vigtighed at virksomhedsejerne har fokus på planlægningsfasen for at opnå det mest ideelle generationsskifte, i og med det kan tage lang tid at tilpasse en virksomhed for at opnå det mest hensigtsmæssige udgangspunkt.

“Generationsskifte er et krydsfelt mellem mennesker, økonomi og jura”

jf. Michael Serup, partner i Bech-Bruun

1.1 Problemstilling

Gennemsnitsalderen indenfor landbruget er igennem tiden steget, således der i dag (2012) er syv gange så mange landmænd over 65 år som under 35 år. Antallet af danske landmænd over 65 år er steget til rekordhøjde, og mens danskere generelt går tidligere og tidligere på pension, så bliver der flere og flere landmænd over 65⁶. Dette understreger behovet for mange generationsskifter indenfor dansk landbrug de kommende år frem.

I den daglige drift af et landbrug, tager ejeren sjældent stilling til, om landbruget på et senere tidspunkt skal overdrages til et familiemedlem eller tredjemand. En

⁶ <http://www.landbrugsavisen.dk/Landbrugsavisen/2012/4/20/Hverfjerdelandmanderover65aar.htm>

Landbrug og generationsskifte

omstrukturering af landbruget kan være en nødvendighed, for at opnå det mest optimale generationsskifte.

Formålet med dette speciale er, først og fremmest at redegøre overordnet for hvilke muligheder en landmand har mht. ejerskab af landbruget. Hvorledes kan landmanden disponere indenfor de gældende regler indenfor dansk ret og særligt indenfor særreglerne i landbrugsloven. Jeg ønsker at undersøge hvilke særregler gælder der for en landmand, der overvejer selskabsdannelse og om et landbrugsholdingselskab kunne være en mulighed. Såfremt landbrugsselskaber tillades, vil jeg belyse mulighederne for at overdrage det personligt drevne landbrug til et landbrugsselskab.

Dernæst ønsker jeg at belyse de væsentligste hovedtræk af beskattningen af landmanden i personlig drevet landbrug samt ved selskabsform.

Yderligere ønsker jeg at redegøre for og analysere forskellige modeller vedrørende overdragelse af personligt ejet landbrug eller overdragelse af landbrugsselskab i et generationsskifte, både hvad angår i levende live samt ved død, samt redegøre for de skattemæssige og selskabsretlige regler i forhold til disse.

På tidspunktet, hvor overdrager og modtager, står overfor generationsskiftet, er det vigtigt at se på, hvilke overdragelsesmuligheder der forekommer. Det er her vigtigt at sætte fokus på de skatteretlige og selskabsretlige regler, der er forbundet med hver enkelt mulighed, samt fordele og ulemper for begge parter ved disse. Det er endvidere væsentligt at finde ud af, om der er forskel på reglerne, alt efter om der overdrages til familiemedlem, nærtstående parter eller tredjemand.

1.1.1 Afgrænsning

I dette afsnit vil de afgrænsninger der er foretaget blive gennemgået, da det er nødvendigt at foretage visse afgrænsninger for at holde emnefeltet på et niveau, hvor det er muligt at nå i dybden med emnet indenfor et begrænset sideantal.

Ved et landbrugsselskab forstås i dette speciale muligheden for, at et aktie- eller anpartsselskab erhverver adkomst på en landbrugsejendom og benytter landbrugsejendommen til produktion af de traditionelle landbrugsprodukter såsom korn, kød og mælk. Specialet vil ikke beskæftige sig med andre typer af juridiske personers erhvervelse af landbrugsejendomme, til f.eks. naturformål eller gartneri, da der ønskes en analyse af mulighederne for at lave generationsskifte i et landbrugsselskab samt for den private erhvervsdrivende landmand.

Det forudsættes at læserne af dette speciale har kendskab til de grundlæggende skattemæssige begreber. Disse vil kun blive uddybet, hvor dette er af særlig relevans

Landbrug og generationsskifte

for argumentationen i specialet. Virksomhedsskatteordningen og kapitalafkastordningens lovgivningsmæssige anvendelse vil ikke blive uddybet gennemgående, idet jeg forudsætter at landmændene og deres rådgivere, der vil kunne finde dette speciale aktuelt, i forvejen benytter virksomhedsskatteordningen eller kapitalafkastordningen. I specialet bliver derfor kun de konkrete regler for virksomhedsskatteordningen belyst. Ofte vil der være tale om de samme forhold for kapitalafkastordningen, men idet jeg vurderer at langt de fleste landmænd anvender virksomhedsskatteordningen og sjældent kapitalafkastordningen, tager jeg udgangspunkt i virksomhedsskatteordningen.

I forbindelse med beskrivelse af omdannelsesmulighederne, beskriver jeg kun reglerne ved omdannelse af hele virksomheden, ikke reglerne ved delomdannelse, hvor der er nogle specialregler.

Opgaven er kun koncentreret om danske forhold og EU-reglerne på området vil ikke blive omtalt. Opmærksomheden henledes dog på at de fleste af reglerne i dansk lovgivning indenfor landbrug, bygger på den primære EU-ret, som bl.a. er grundlæggende for etableringsretten. Etableringsretten, hvor statsborgere fra andre EU-lande har ret at etablere sig som landmænd i Danmark, hvilket specielt mange hollændere benytter sig af. I øvrigt bygger dansk lovgivning på den sekundære EU-ret, som er alle direktiverne og forordningerne, hvor bl.a. mælkekvoter, hektarstørre og slagtepræmie foreskrives. De EU-retlige regler vil i sig selv udgøre en opgave, jeg har derfor afgrænset mig til de danske regler, der virker for aktieselskaber og anpartsselskaber med hjemsted i Danmark.

De centrale landbrugsregler er formet under indtryk af EU-retten. Bopælspligt m.v. kommer netop for at undgå en udnyttelse af de frie etableringsregler i EU, bl.a. for at sikre "at der er en landmand i selskabet", uanset selskabets og ejerens nationalitet.

Inden spørgsmålet om EU forlades skal det ligeledes nævnes, at en lang række af de detailregler der nævnes i specialet styres af EU-direktiver. Dette gælder eksempelvis adskillige af de selskabsretlige regler, der styres af et eller flere af de skatteretlige direktiver. Det gælder ligeledes, at en række af de skatteretlige direktiver, som styres af de meget vigtige direktiver om fusion, henholdsvis datterselskabs udbytte (idet skattedirektiverne finder anvendelse på grænseoverskridende transaktioner, men således at de danske regler er udvidet til også at omfatte, tilsvarende danske transaktioner).

Landbrugslovens kapitel 10 (§§ 22 – 24) omhandler offentlige myndigheders og fondes m.v. erhvervelse af landbrugsejendomme eller dele af landbrugsejendomme. Dette speciale vil ikke omhandle reglerne i kapitel 10, idet omfanget af specialet vil blive for

Landbrug og generationsskifte

stort, samt at der kun ønskes en analyse af omstrukturering og generationsskifte af landbrugsselskaber vedr. private erhvervsdrivende.

Goodwill problematikken og eventuelle beregninger herunder jf. de gældende regler, er ikke indgående medtaget i dette speciale, idet der sædvanligvis ikke kan opgøres goodwill i en landbrugsvirksomhed jf. afsnit 2.3.2.5.1.

Specialet vil i øvrigt blive afgrænset fra beskrivelse af finansiering af generationsskiftet, såsom de forskellige lånemuligheder der i dag findes. Det vil dog være interessant at se hvilke muligheder der er i form af gaver, private lån osv., men de enkelte lånetyper vil som sagt ikke blive gennemgået. Dog gennemgås det i høj grad, hvordan finansiering af f.eks. et generationsskifte kan lettes, blot eksempelvis gennem anvendelse af den nedenfor omtalte "afsnøringsmodel", der faciliterer og billiggør en trinvis overgang af et selskab, herunder et landbrugsselskab fra senior til junior.

Reglerne om skattefri aktieombytning, tilførsel af aktiver eller spaltning kan også bidrage til at optimere et generationsskifte, men af hensyn til specialets omfang, har jeg valgt at afgrænse en gennemgående beskrivelse af disse og vil blot kort omtale begreberne.

Specialet baserer sig på vedtaget lovgivning indtil 31. juli 2014. Afgørelser der er offentliggjort efter denne dato er derfor ikke medtaget.

1.1.2 Problemformulering

Det er en hypotese i forbindelse med specialet at generationsskifte af landbrug sker ofte for sent og ved død (mortis causa) – i stedet for i levende live (inter vivos).

Det er ligeledes en hypotese at en medvirkende årsag til det sene generationsskifte, må antages ofte at være – fejlagtig – opfattelse af at landmanden vil miste væsentlig indflydelse ved at påbegynde generationsskiftet i levende live.

Endelig er det en hypotese at de fordele der er forbundet med anvendelse af landbrugsselskaber, landbrugsholdingselskaber og andre selskaber, ikke altid inddrages i relevant omfang ved planlægningen af generationsskiftet.

Landbrug og generationsskifte

Herefter behandles nærmere følgende konkrete spørgsmål:

Hvilke mulige driftsformer er der for en landmand i henhold til generel dansk ret, samt særreglerne i landbrugsloven?

Hvilke hovedtræk er der i beskatningen af landmanden i et selskab samt i et personligt ejet landbrug?

Hvordan kan der gennemføres et succesfuldt generationsskifte af et landbrug?

For at kunne besvare dette spørgsmål fyldestgørende, er det i opgaven opdelt i to underspørgsmål. De vil omhandle generationsskifte mulighederne indenfor landbruget, både med udgangspunkt i et landbrugsselskab og landbrug i personlig regi, samt om generationsskiftet foregår i levende live eller ved død:

Hvilke lovregulerede generationsskifte modeller findes der i dansk lovgivning?

Hvilke ulovregulerede generationsskifte modeller findes der i dansk lovgivning?

Spørgsmålene ovenstående vil blive belyst med en teoretisk beskrivelse, med inddragelse af praktiske beregninger og eksempler.

Behandling og løsning af de ovenstående problemstillinger vil være omdrejningspunktet i den resterende del af specialet, og de vil slutteligt blive besvaret i konklusionen.

1.2 Metodevalg

Det er den juridisk metode, der vil blive anvendt i dette speciale. Metoden indebærer, at man først må finde og fortolke de relevante retsregler, dernæst må man, gennem udvælgelse af de relevante fakta, forstå og anvende retsreglerne for at nå frem til en konklusion på, hvordan situationen skal håndteres.

Afhandlingen er overordnet opdelt i fire dele, hvor den første del består af de indledende overvejelser ved udformning af dette speciale. Den anden del omfatter en overordnet teoretisk behandling af reglerne omkring drift af et landbrug i personlig regi eller selskabsform. Mulighederne for at omdanne et personligt drevet landbrug til selskab analyseres. Anden del rundes af med hovedtrækkene i beskatningen af landmanden i landbrugsselskabet og i det personlige landbrug. Den tredje del består af en beskrivelse og analyse af mulighederne for et landbrug, enten i personlig regi eller som landbrugsselskab, at lave generationsskifte. Både de lovregulerede og

Landbrug og generationsskifte

ulovregulerede generationsskiftemodeller vil blive inddraget. Den sidste, fjerde del vil være en samlet konklusion og opsamling på opgaven.

1.3 Retskilder

De love der vil være mest anvendte i specialet, er bl.a. landbrugsloven, idet denne regulerer reglerne for at drive landbrug og i den forbindelse drive landbrug i selskab samt lave ejerskifte mv., derudover vil fusionsskatteloven idet denne regulerer skattefri omstruktureringer. De kapitler i fusionsskatteloven, der vil blive anvendt i specialet er kapitel 1, 4 og 5, vedrørende omstruktureringer af danske koncerner.

Bestemmelserne om overdragelse til familie kredsen findes i kildeskattelovens § 33 C (overdragelse af en personligt ejet virksomhed til børn, søskende m.v.), aktieavancebeskatningslovens § 34 (overdragelse af aktier til børn, søskende m.v.), kildeskattelovens § 33 D (opgørelse af en passivpost til brug for gaveafgiftsberegningen), kildeskattelovens § 26 A, stk. 2 (overdragelse af en virksomhed til ægtefællen), kildeskattelovens § 26 B (overdragelse af aktier m.v. til ægtefællen), cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelse ved overdragelse til børn m.v.), TS-cirkulære nr. 10 af 28. marts 2000 (værdiansættelse af goodwill ved overdragelse mellem interesseforbundne parter), TS-cirkulære nr. 5 af 15. marts 2000 (værdiansættelse af fast ejendom), TS-cirkulære nr. 9 af 28. marts 2000 (værdiansættelse af aktier og anparter), værdiansættelsescirkulæret (det nye værdiansættelses cirkulære vedr. goodwill).

Endvidere vil reglerne i boafgiftsloven, dødsboskifteloven samt dødsboskatteloven blive anvendt i specialet.

Derudover vil enkelte andre paragraffer i konkrete retskilder blive anvendt. Jeg vil gerne henvise til oversigten i afsnit 6, der viser kildefortegnelsen af alle love, cirkulærer og bekendtgørelser der er anvendt i specialet.

2 Landbrug i selskab eller personeje

2.1 Landbrug i selskab

2.1.1 Lovgivningsmæssigt

Landbrugsselskaber er i dag reguleret af landbrugslovens §§ 20 til 25 fra juni 2010⁷, men muligheden for at drive landbrug i selskabsform uden tilladelse stammer tilbage af landbrugsloven fra juli 1989⁸. Foruden landbrugsloven er der udstedt en landbrugsbekendtgørelse⁹, et landbrugslovscirkulære¹⁰, samt en landbrugsvejledning¹¹ som hver især uddyber reglerne i §§ 20 til 25.

Hovedreglen i landbrugsloven er, at kun landmænd og ikke enhver juridisk person ikke kan erhverve en landbrugsejendom eller andel heri, jf. landbrugsloven §§ 20 – 24. Til hovedreglen findes en række undtagelser i landbrugsloven §§ 20 til 24. Hovedreglen har sit udgangspunkt i et politisk ønske om, at bevare selvejet som den overvejende besiddelses- og driftsform i landbruget, hvilket klart fremgår af landbrugslovens § 1, nr. 4 omkring formålet med landbrugsloven.

Formålet med landbrugsloven om, at bevare selveje som et hovedelement i dansk landbrug jf. § 1 nr. 4 er indskrevet i loven i 2004. Før denne tid fremgik selveje formålet ikke af selve loven, men udelukkende ud fra politiske ønsker.

Undtagelserne i landbrugslovens §§ 20 – 24 vedrører:

§ 20: Landmandsselskaber

§ 21: Tilladelse fra ministeren for fødevarer, landbrug og fiskeri til at drive landbrug i selskabsform, hvor den jordbrugsmæssige anvendelse kan begrundes i hensyn af et alment samfundsmæssigt formål.

§ 22: Offentlige danske myndigheder

§ 23: Almene vandforsyningsanlæg

§ 24: Fonde med almennyttige naturbeskyttelses formål.

Som beskrevet i afgrænsningen, vil dette speciale ikke omhandle §§ 22 – 24, der omhandler offentlige myndigheders og fondes m.v. erhvervelse af landbrugsejendomme eller dele af landbrugsejendomme.

Foruden §§ 20 – 24 findes landbrugslovens § 25, der regulerer selskaberne og fondenes mulighed for frit at udforme deres vedtægter og fundsatsbestemmelser. Bestemmelsen vil blive gennemgået i begrænset omfang.

⁷ LBK nr. 616

⁸ LBK nr. 504

⁹ BEK nr. 314

¹⁰ CIR nr. 54

¹¹ VEJ nr. 97

2.1.2 Landbrug i selskab – særlige regler

Selvom det i dag er muligt jf. ovenfor at drive sit landbrug i selskab, er der nogle betingelser der skal være opfyldt. Disse betingelser er specielle indenfor landbruget, det fremgår af landbrugsloven, og findes ikke umiddelbart tilsvarende indenfor andre erhverv.

Det grundlæggende princip for at eje og/eller drift af landbrugsejendomme er, at ejerskabet og driften skal være knyttet til en fysisk person, som skal opfylde en række betingelser, eksempelvis bestemmende indflydelse, bopælspligt og eventuelt krav om egen drift.

2.1.3 Landmanden i selskabet

2.1.3.1 Bestemmende indflydelse

Et selskab kan alene eje og/eller forpagte en landbrugsejendom, hvis der i selskabet er en deltager, der opfylder betingelserne i langbrugsloven. Denne aktionær betegnes "landmanden i selskabet". Det er ikke længere krav om at landmanden i selskabet skal eje et minimum af anparterne (før 2010), det er alene et krav at landmanden har den bestemmende indflydelse¹².

Vedtægterne eller øvrige aftaler i selskabet, må ikke begrænse landmandens beføjelser i selskabet¹³. Det er væsentligt at landmanden i selskabet har den bestemmende indflydelse.

"Den bestemmende indflydelse for landmanden i selskabet foreligger, 1) når denne direkte eller gennem et andet selskab, som vedkommende alene ejer, ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i selskaber eller, 2) når vedkommende har a) råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i selskabet i kraft af en aftale med andre investorer, b) beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i selskabet i henhold til vedtægterne eller en aftale, c) beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse i selskabet, eller d) råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet. " jf. BEK nr. 314 af 21/03/2013.

2.1.3.2 Bopælspligt¹⁴

På landbrugsejendomme er der en bopælspligt. En køber af en landbrugsejendom skal opfylde bopælspligten i mindst 10 år, enten ved at køberen selv bor der eller ved at en anden person har fast bopæl på ejendommen. Bopælspligten indtræder under normale omstændigheder 6 måneder efter man har købt ejendommen. Arver eller køber man ejendommen af familie, indtræffer bopælspligten først efter 2 år. Hvis man erhverver landbrugsejendom nr. 2 eller flere, har man kun pligt til at opfylde

¹² LBK nr.616 § 20, stk. 1

¹³ LBK nr. 616 § 20, stk. 4

¹⁴ BEK nr. 314 §§ 4 – 9.

bopælspligten på en af de ejede landbrugsejendomme. Der indtræder altid en ny tiårsperiode, når der købes en ny landbrugsejendom, eller hvis en af de ejede landbrugsejendomme suppleres med yderligere areal.

2.1.3.3 Krav om egen drift

For ejendomme over 30 ha. gælder det at landmanden i selskabet skal varetage den daglige drift, medmindre ejendommen er bortforpagtet.¹⁵

2.1.3.4 Øvrige deltagere i landbrugsselskabet

Der er ikke nogle krav til øvrige medejere af landbrugsselskabet. Det kan være andre selskaber herunder holdingstrukturer i flere lag. De øvrige medejere i selskabet, anses ikke som ejere efter landbrugsloven i øvrigt.

2.1.4 Selskabsmuligheder

Der er to selskabstyper, man kan vælge imellem, nemlig anpartsselskaber og aktieselskaber¹⁶(Kapitalselskaber). Bestemmelsen i lovens § 20 omfatter også aktie- og anpartsselskaber i andre lande inden for Den Europæiske Union eller lande, der har tiltrådt aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) jf. BEK nr. 314 af 21/03/2013.

Skattemæssigt er der ingen forskel på, hvilken type selskab man vælger, men rent selskabsretligt er der enkelte forskelle. I selskabsform er der fuldstændig juridisk adskillelse af virksomheden og landmanden.

2.1.4.1 Aktieselskab

Et aktieselskab defineres således i Selskabsloven: "Et kapitalselskab, herunder partnerselskab, hvor kapitalejernes indskudskapital er fordelt på aktier. Aktier kan udbydes til offentligheden. Kapitalejerne hæfter alene med deres indskud i selskabet."¹⁷

Et aktieselskab skal have en selskabskapital svarende til mindst DKK 500.000¹⁸. Aktieselskabets kapital skal være tilstede på tidspunktet for generalforsamlingen. Kapitalen kan bestå af aktiver ifølge en påkrævet vurderingsberetning¹⁹ til minimum DKK 500.000 (apportindskud). Hvis man hverken har aktiver eller likvider nok til at indskyde DKK 500.000, kan man stifte et aktieselskab med en kapital på DKK 500.000 ved indskud af kontant 25% af kapitalen svarende til DKK 125.000. Restkapitalen på DKK 375.000 er et tilgodehavende, som selskabet har hos stifteren. Det er alene ved kontantstiftelser at reglen om mulighed for indbetaling af 25% af selskabskapitalen finder anvendelse.

¹⁵ LBK nr. 616 § 20, stk. 2

¹⁶ LBL nr. 616 § 20, stk. 1

¹⁷ LBK nr. 322 § 5, nr. 1

¹⁸ VEJ nr. 9079 § 4, stk. 2

¹⁹ LBK nr. 322 § 5, nr. 1 og § 36

Landbrug og generationsskifte

I et aktieselskab er det et krav, at der både afholdes en generalforsamling, samt at selskabet ledes af en bestyrelse og en direktion.

2.1.4.2 Anpartsselskab

Et anpartsselskab defineres således i Selskabsloven: "Et kapitalselskab, hvor kapitalejernes indskudskapital er fordelt på anparter. Anpartsselskaber kan ikke udbyde deres kapitalandele til offentligheden jf. § 1, stk. 3. Kapitalejerne hæfter alene med deres indskud i selskabet."²⁰

Et anpartsselskab skal have en selskabskapital svarende til mindst DKK 50.000²¹. Selskabskapitalen kan bestå af enten kontant- eller apportindskud. Ved apportindskud skal der, som ved aktieselskaber, udarbejdes en vurderingsberetning²².

Anpartsselskaber er ikke forpligtet til at have en bestyrelse, men blot en direktion og evt. et tilsynsråd. Som udgangspunkt skal der også i anpartsselskaber holdes generalforsamling, men anpartshaverne kan, hvis de er enige, bestemme at beslutninger træffes på en anden måde.

2.2 Landbrug i selskab eller personeje

Idet det er konstateret at et landbrug kan drives både i et selskab og som personeje, vil det være væsentligt at se på nogle konkrete forhold, hvor der kan være forhold der gør, at den ene erhvervsmæssige virksomhedsform er at foretrække fremfor den anden.

2.2.1 Risiko

Hvis man stifter et selskab, hæfter selskabet som udgangspunkt kun for den indskudte kapital, imens landmanden risikerer at tabe den indskudte kapital. Det vil f.eks. sige DKK 500.000 for et aktieselskab. Hvis virksomheden derimod drives i personlig regi, så hæftes der for al gæld i virksomheden, herunder momsgæld og ansvarspådragelse. Dette er om man kan kalde det, "de teoretiske regler". Realiteterne er, at man på trods af selskabsopbygningen ikke kommer langt i dag uden at have stillet sikkerhed eller kautioneret for virksomhedens gæld til pengeinstitutter samt kreditinstitutter, men dog ikke skat, kreditorer m.v. Som oftest anvendes beløbsbegrænset kation. Desuden skal bemærkes, at såfremt man som direktør og ejer af et selskab forsætlig eller groft uagtsomt påfører andre et tab, vil man alligevel kunne komme til at hæfte for tabene.

²⁰ LBK nr. 322 § 5, nr. 1 og § 5, nr. 2

²¹ VEJ nr. 9079 § 4, stk. 2

²² LBK nr. 322 § 5, nr. 1 og § 36

2.2.2 Løn og udbytte i selskaber

Hvis der drives landbrug i selskab, vil beskattningen hos landmanden udelukkende bestå af den løn og de udbytter som den landmanden trækker ud af selskabet. Landmanden har ikke mulighed for at hæve/benytte sig af selskabets midler uden at skulle beskattes heraf, enten som løn eller udbytte. Hvis den erhvervsdrivende tager penge ud af virksomhedsekonomien til private formål, vil dette blive betragtet som et ulovligt aktionærlån jf. nedenstående.

2.2.3 Ulovligt aktionærlån

Efter selskabsloven er det forbudt for selskaber at yde lån til selskabers hovedaktionærer m.v.²³ Herunder også omfattet sikkerhedsstillelse. Siden 2013 er der vedtaget en ekstrem hård retstilstand, som enhver der sætter sit landbrug på selskab, skal advares om – kraftigt. Skattemæssigt konverteres et sådan lån eller sikkerhedsstillelse til løn eller udbytte, og lånet eksisterer derfor ikke skattemæssigt. Dette betyder at landmanden udover at blive beskattet af det ulovlige lån, ligeledes er forpligtet til at tilbagebetale hele lånet inkl. renter og evt. bøde. Renter af det ulovlige beløb er ikke fradragsberettigede for aktionæren, mens selskabet skal indtægtsføre rentebeløbet. Aktionærlån skal forrentes med nationalbankens udlånsrente + 9% p.a. selskabet vil yderligere risikere at blive pålagt en bøde.²⁴ Disse ovenstående skærpede regler har virkning for lån m.v. ydet fra og med 14. august 2012.

2.2.4 Skattemæssigt underskud/overskud i landbruget

Er der underskud i det personligt drevne landbrug, skal der først ske modregning i et eventuelt opsparet overskud med tillæg af virksomhedsskat. Underskud der ikke kan rummes i det opsparede overskud, fradrages i den positive kapitalindkomst. Er landmanden gift, fradrages underskuddet med ægtefællens positive kapitalindkomst. Såfremt underskuddet ikke indeholdes i disse modregninger, fradrages det i den personlige indkomst. Den personlige indkomst for landmanden og ægtefællen kan tilsammen kun blive nul eller derover. Såfremt hele underskuddet ikke kan indeholdes heri, så fremføres underskuddet til næste indkomstår.²⁵

I selskaber kan årets underskud opspares og fremføres til senere indkomstår, hvor der således kan ske modregning i andres års overskud. Men underskuddet kan ikke fradrages i andre af landmandens indkomster eller lign. Underskuddet er dermed bundet i selskabet og kan først anvendes når der er overskud at fradrage underskuddet i.

²³ VEJ nr. 322 § 210

²⁴ TfS 2013, 60

²⁵ LBK nr. 1114 § 13

Landbrug og generationsskifte

Såfremt landmanden eller ægtefællen har anden indkomst og der er skattemæssigt underskud på landbrugsdriften, er det en fordel at anvende virksomhedsordningen og dermed straks opnå fradraget for underskuddet. Men underskuddet er som anført, ikke tabt i selskabet heller. Mere om beskatning under afsnit 2.4.

Såfremt at virksomheden generer overskud, er der i virksomhedsordningen mulighed for at opspare overskud i virksomheden, på samme vilkår som i et selskab. Da det er muligt at drive landbrug under Virksomhedsskatteloven med foreløbig beskatning af overskud på 24,5% (2014), og samtidig tillades der at der opspares i virksomheden, har dette fjernet et af argumenterne for at drive virksomhed i selskabsform.

2.2.5 Tab på fordringer

Hvis et selskab går konkurs og der er indskudt både kapital og lån i selskabet, så har kapitalejeren blot fradrag for den tabte kapital og det vil sige den skattemæssige anskaffelsessum af kapitalen, men ikke pengene der er indskudt som lån i selskabet. Hvis selskabet har brug for kapital, er kapitalejeren som udgangspunkt nødsaget til at indskyde denne som selskabskapital, hvis man vil sikre sig fradrag i tilfælde af tab. Dog findes der undtagelse, som ikke er ret anvendt endnu.

Konvertible gældsbreve (obligationer) behandles i skattemæssigt henseende efter reglerne for aktier og kan derfor være et godt alternativ. Et konvertibelt gældsbrev er et gældsbrev, som giver kapitalejeren ret til at få indfriet sit lån på to måder. Enten med kontanter eller med aktier. Denne metode kræver nogle selskabsretlige regler er opfyldt, bl.a. skal beslutningen om udstedelsen af et konvertibelt gældsbrev træffes på en generalforsamling i selskabet. Hvis selskabet går konkurs, vil hovedaktionæren ligesom selskabets øvrige kreditorer få dividende af sin fordring og fradrag for tabet efter aktieavancebeskatningslovens regler. Tabet kan modregnes i anden aktieindkomst og skatteværdien af overskydende negativ aktieindkomst kan modregnes i skatten af øvrige indkomster.

Selskabets bank vil ofte kræve, at hovedaktionæren kautionerer for selskabets gæld. Hvis kautionsforpligtelsen bliver aktuel, vil betaling af kautionen være et ikke fradragsberettiget formuetaf. Her vil på samme måde overvejes at anvende et konvertibelt gældsbrev, således at banklånet optages af hovedaktionæren privat og provenuet udlånes til selskabet på et konvertibelt gældsbrev. Her gælder ligeledes reglerne om fradrag, som ovenfor.

Hvis en landmand må opgive at drive sit personlige landbrug videre, f.eks. pga. manglende indtjening, så kan landmanden vælge at lade sig gå konkurs eller blot lukke ned for driften og stadig forsøge at finde penge til bank og kreditorer. Hvis

landmandens virksomhed bliver lukket med konkurs, så vil man som regel forsøge at finde en ordning med kreditorer og bank, således at gælden nedsættes med de tilbageværende aktiver. I denne situation "taber" landmanden fradrag for tidligere og nuværende oparbejdede underskud.

Hvis landmanden ikke ønsker at gå konkurs, men i stedet lukker virksomheden ned og f.eks. finder et andet job, og forsøger at afdrage bank og kreditorer, så vil landmanden ikke tabe oparbejdede underskud. Disse underskud vil således kunne fratrækkes i landmandens øvrige indkomst.

2.2.6 Regnskabspligt

Personligt drevne virksomheder kategoriseres som: enkeltmandsvirksomheder eller I/S og K/S, hvor en eller flere ansvarlige deltagere (interessenter eller komplementarer) er personer. Disse virksomheder er omfattet af regnskabsklasse A og har ikke pligt til at aflægge regnskab.²⁶ Såfremt virksomhederne vælger at aflægge regnskab, ikke udelukkende til eget brug, skal de følge lovens grundlæggende forudsætninger for regnskabsaflæggelse²⁷ samt de detaljerede regler i regnskabsklasse A²⁸.

For virksomheder i klasse A er der ikke krav om revision eller gennemgang af årsrapporten af en revisor. Såfremt personligt drevne virksomheder ønsker en revisors erklæring, vil det være som regel være tale om en reviewerklæring. Et review er ikke en ligeså grundig gennemgang af et årsregnskab, som en revision er. Graden er sikkerhed er derfor ikke ligeså høj som ved en revision.

Små selskaber, der er omfattet af regnskabsklasse B skal som minimum følge lovens detaljerede regler for regnskabsklasse B²⁹ samt reglerne i de underliggende regnskabsklasser, hvis de ikke to på hinanden følgende år, overskrider følgende beløbsgrænser:

Små selskaber:

Nettoomsætning	mio.DKK 72
Balancesum	mio.DKK 36
Antal ansatte	stk 50

Selskaber der er omfattet af regnskabsklasse B, har muligheden for at fravælge revision og i stedet vælge udvidet gennemgang, der er væsentlig mindre omfattende end revision, hvilket dog medfører en erklæring med lavere sikkerhed.

Mellemstore og store selskaberne er omfattet af regnskabsklasse C såfremt de overskrider ovenstående beløbsgrænser for regnskabsklasse B, men ikke er

²⁶ LBK nr. 1253 §3 modsætningsvis

²⁷ LBK nr. 1253 §§ 11 - 17

²⁸ LBK nr. 1253 §§ 18 - 21

²⁹ LBK nr. 1253 §§ 22 - 77

Landbrug og generationsskifte

børsnoteret eller et statslig aktieselskab. Disse selskaber skal som minimum følge lovens detaljerede regler i regnskabsklasse C³⁰ samt reglerne for de underliggende regnskabsklasser.

Den 1. januar 2013 trådte nye regler i kraft, bl.a. om ovenstående vedr. udvidet gennemgang, men også reglen om at holdingselskaber kan fravælge revision. Betingelsen er, at holdingselskabet og den virksomhed, der udøves betydelig indflydelse på, ikke til sammen overskrider to af nævnte størrelsesgrænser to på hinanden følgende regnskabsår. Grænsen for fravalg måles altså i forhold til hele koncernen og ikke alene i forhold til holdingselskabet eller det enkelte driftsselskab.

Uanset om revisionspligten fravælges, så skal der forsat udarbejdes et regnskab. For selskaber skal dette indsendes til Erhvervsstyrelsen til offentliggørelse.

Nogle pengeinstitutter og realkreditinstitutter kræver at der foreligger et revideret regnskab, med en udtalelse med begrænset eller høj sikkerhed. Så på bankens foranledning kan det blive nødvendigt, uanset størrelsesgrænserne at få øget troværdigheden vha. revisors erklæringer.

2.2.7 Virksomhedsordningen

Mange virksomheder, også landbrug, starter op med at drive virksomhed i virksomhedsskatteordningen. Det er simpelt at starte, det kræver blot registrering, som f.eks. ved SKAT og Erhvervsstyrelsen. Registreringen skal foregå på internettet. Ingen nødvendig indskudt kapital og ingen dyre uigennemskuelige løsninger. De fleste landbrug er personligt ejede.³¹

Såfremt landbruget drives i virksomhedsordningen, skal der også foregå en adskillelse imellem privatøkonomien og virksomhedens økonomi, men ikke i så høj grad som ved et selskab. Der tillades at man f.eks. inddrager det private forbrug i virksomheden og derefter regulerer dette ved hjælp af skematiserede 'private andele'. Det gælder både bil, el, eget vareforbrug m.v.

I virksomhedsskatteordningen kan hele eller dele af virksomhedens overskud opspares, hvorpå der foreløbigt sker beskatning med 24,5 % (2014). På denne måde kan virksomheden konjunkturudligne, således at i de år hvor der er stort overskud i virksomheden opsparer store dele af dette overskud og i de år hvor virksomheden eventuel giver underskud, da hæves noget af dette overskud igen. Når det opsparede overskud hæves, gives der naturligvis fradrag for den foreløbige betalte skat (24,5 % - 2014).

³⁰ LBK nr. 1253 §§ 78 - 101

³¹ Se afsnit 1. Indledning side 3

Landbrug og generationsskifte

Udover fordelene ved at kunne opspare overskud i virksomheden, giver virksomhedsordningen også mulighed for at fratrække virksomhedens renteudgifter i den personlige indkomst. Herved nedsættes grundlaget for den højeste beskatning.

Reglerne for at drive virksomhed i selskab eller personligt i virksomhedsordningen er på mange måder ens. Der gælder dog en særregel om, at der i virksomhedsordningen ikke må ejes aktier.³² Dvs. der kan ikke foretages aktiekøb under virksomhedsordningen. Sker dette alligevel, således at man erhverver aktier med virksomhedens penge, betragtes dette som en hævnning af virksomhedens økonomi til private formål – altså en privat hævnning. Dog bemærkes det at andelsbeviser i indkøbs- eller salgsafdelinger, der vedrører driften, ikke er omfattet af denne begrænsning.

Virksomhedsskatteordningen indeholder flere forskellige skattemæssige begreber, såsom indskudskonto, mellemregningskonto og hæverækkefølge. Disse begreber vil jeg dog ikke uddybe yderligere her i specialet, jf. afsnit 1.1.1 Afgrænsning og definitioner

Skatteministeren varsler et nyt lovforslag – L200³³, der foreslår justering af virksomhedsskatteordningen, så virksomhedsordningen ikke i samme omfang som hidtil kan udnyttes til for eksempel indskud af privat gæld med mulighed for at foretage hævnninger udenom hæverækkefølgen. Lovforslaget skal træde i kraft den 15. september 2014 og bliver først færdigbehandlet i september 2014.

Lovforslaget har følgende hovedelementer:

- Overskud kan kun beskattes i virksomhedsordningen, hvis indskudskontoen er nul eller positiv. Er indskudskontoen negativ, skal overskud beskattes udenfor virksomhedsordningen.
- Hvis aktiver, der indgår i virksomhedsordningen, stilles til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, anses et tilsvarende beløb for hævet i hæverækkefølgen.
- Rentekorrektionen forhøjes med 3 procentpoint med henblik på at eliminere den skattemæssige besparelse, som selvstændige kan opnå ved at placere private renteudgifter i virksomhedsordningen.

Der vil blive nogle overgangsregler, således at de som anvender virksomhedsordningen den 11. juni 2014, og som allerede har stillet sikkerhed i virksomhedens aktiver for privat gæld eller har en negativ indskudskonto, de suspenderes fra at opspare i virksomhedsordningen. Dette gælder dog kun hvis summen af den negative indskudskonto og sikkerhedsstillelsen overstiger DKK 100.000.

³² LBK nr.1114 § 1, stk. 2

³³ <http://www.ft.dk/samling/20131/lovforslag/l200/index.htm>

Landbrug og generationsskifte

På nuværende tidspunkt for afleveringen af specialet, er lovforslaget ikke endelig vedtaget, men alt tyder på at det vil blive vedtaget uden de store ændringer.

Såfremt ovenstående lovforslag bliver vedtaget, vil det gøre virksomhedsordningen mindre attraktiv. Det sætter nogle begrænsninger for de personlige erhvervsdrivende. De vil nu skulle tænke anderledes i forhold til planlægningen af økonomien og de nye regler kan udhule nogle af fordelene ved virksomhedsordningen.

2.2.8 Kapitalafkastordningen

For landmænd der ønsker at drive deres landbrug i personlig regi, er der også en tredje beskatnings mulighed. Udover beskatning efter personskatteovens regler samt virksomhedsskatteordningen, er der mulighed for at blive beskattet efter kapitalafkastordningen.

Kapitalafkastordningen kan betragtes som en forenklet udgave af virksomhedsskatteordningen.

Ved at anvende kapitalafkastordningen har man mulighed for at "løfte" fradragsværdien for renteudgifterne, således fradragsværdien bliver den samme som ved anvendelsen af virksomhedsskatteordningen.

Der skal beregnes et kapitalafkast. Kapitalafkastet beregnes af virksomhedens fysiske erhvervsaktiver. Kapitalafkastsatsen heraf er 2 % (2014). Kapitalafkastet fratrækkes i den personlige indkomst og tillægges kapitalindkomsten. Dermed flyttes et beløb fra den høje beskatning til den noget lavere beskatning som kapitalindkomst på ca. 31-34 %.

Derudover giver kapitalafkastordningen mulighed for at opspare overskud i virksomheden, hvoraf der alene skal betales en foreløbig skat på 24,5 % (2014). Dog er der i kapitalafkastordningen den begrænsning, at der maksimalt kan opspares 25 % af årets overskud i virksomheden.

2.3 Omdannelse fra personlig ejet landbrug til landbrugsselskab

Der findes to modeller ved omdannelse af personlig virksomhed til selskab. Der findes den skattepligtige, som er at sidestille med et salg til uafhængig 3. mand og så findes der den skattefrie.

2.3.1 Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Når man overdrager virksomheden, skal man ved en skattepligtig omdannelse opgøre diverse avancer, f.eks. ejendomsavance, genvundne afskrivninger, avancer på driftsmidler mv. og udgangspunktet er, at man skal betale skat af disse avancer som på ganske normal vis.

Da der er tale om en overdragelse af en virksomhed mellem en personlig ejer af en virksomhed og et selskab, som den samme person ejer, så skal man sikre sig, at alle vilkår svarer til markedspriser. Altså at man overdrager på vilkår, som uafhængige parter ville acceptere.

Selskabet vil som enhver anden erhverver af virksomheden, have en skattemæssig anskaffelsessum og en anskaffelsesdato svarende til henholdsvis de aftalte handelspriser og det konkrete aftaletidspunkt. Der er dog mulighed for rent skattemæssigt at lave overdragelsen med tilbagevirkende kraft i op til seks måneder. I så fald skal overdragelsen ske ved udløbet af den personlige ejers regnskabsår. Som oftest har en landmand med personlig virksomhed, regnskabsafslutning med 31. december som skæring. Dette betyder at selskabet senest skal være stiftet den 30. juni, hvilket medfører at indtægter og udgifter kan medregnes i selskabet fra og med den 1. januar.

En skattepligtig omdannelse bliver typisk brugt, hvor der ikke er store avancer, eller hvor der ikke bliver en særlig stor skat til betaling pga. f.eks. ophørspension, genanbringelse m.v. Mere herom i afsnit 2.4.

I mange tilfælde vil man anvende en skattepligtig omdannelse i den situation, hvor man vil lægge driften af en landbrugsvirksomhed over i et selskab, mens man beholder ejendommen ude privat eller hvis andre aktiver ønskes holdt udenfor omdannelsen. På denne måde kan man undgå realisationsbeskatning af de aktiver, hvorpå de største latente skatteforpligtelser hviler.

Populært sagt kan omdannelse til handelsværdi være tilrådeligt efter et eller flere dårlige år for bedriften. I så fald kan man i det mindste få den fordel af de dårlige år, at en omdannelse i forbindelse med et generationsskifte m.v. billiggøres.

2.3.2 Skattefri virksomhedsomdannelse

2.3.2.1 Successionsprincippet

Successionsprincippet, som den skattefri virksomhedsomdannelse bygger på, er indarbejdet i dansk lovgivning tilbage i 1967³⁴. Når der overdrages med succession, betyder det, at overdrageren ikke bliver beskattet af sin fortjeneste ved overdragelsen. I stedet indtræder (succederer) erhververen i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt. Erhververen overtager i princippet en udskudt skat, der svarer til den skattebesparelse som overdrageren opnår.³⁵

I forbindelse med skattefri omstrukturering, hvor en ejendom indgår, er det muligt at spare tinglysningsafgiften på skødet, dvs. de 0,6% af ejerskiftesummen eller ejendomsværdien. Dog skal der stadig betales de DKK 1.660 (2014) i gebyr³⁶.

2.3.2.2 Hvem kan omdanne

Landmanden, omdanneren skal være fuld skattepligtig til Danmark og må ikke være hjemhørende i en anden stat.³⁷

Ejeren af den personlige virksomhed skal efter omdannelsen ligeledes eje alle aktier eller anparter i selskabet. Såfremt der er flere personlige ejere (f.eks. I/S) så er det en betingelse at vederlaget fordeles mellem ejerne i forhold til deres ejerandele i den personligt ejede virksomhed. Hele vederlaget skal ydes i form af aktier eller anparter, eller ved at værdien af aktierne eller anparterne i et bestående selskab forøges som følge af omdannelsen.³⁸

2.3.2.3 Selskabet

Det er muligt at omlægge til et aktieselskab eller et anpartsselskab. Skattemæssigt er der ikke forskel mellem disse typer, men selskabsretligt er der jf. afsnit 2, "Aktieselskab" og "Anpartsselskab". Selskabet skal være indregistreret i Danmark. Hvis man ønsker det, kan man anvende et EU/EØS-selskab jf. fusionsskatteloven § 15 a og § fusionsskatteloven § 15 c, trods ordlyden i virksomhedsomdannelsesloven.³⁹

Man skal selv eje eller stifte selskabet på omdannelsestidspunktet. Selskabet kan være et nyt selskab, men det kan også være et selskab, som man ejer på forhånd.

³⁴ Lov nr. 143

³⁵ C.C.5.2.13.8 Succession – afsnit "Betydningen af at succedere"

³⁶ LBK nr. 462 § 6a

³⁷ LBK nr. 963 § 2, stk. 1, nr. 1

³⁸ LBK nr. 963 § 2, stk. 1, nr. 3

³⁹ Lov nr. 1347

Landbrug og generationsskifte

Selskabet må bare ikke have drevet erhvervsmæssig virksomhed inden omdannelsen, og selskabets kapital skal fra stiftelsen og indtil omdannelsen have stået ubehæftet på en bankkonto.⁴⁰

Omdannelsesdatoen er den dag, der følger efter statusdatoen for sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed. Som udgangspunkt løber selskabets første regnskabsperiode fra omdannelsesdatoen og skal udgøre 12 måneder, dog kan denne første regnskabsperiode udgøre op til 18 måneder.⁴¹

2.3.2.4 Virksomhedsordningen⁴²

Hvis man har anvendt virksomhedsordningen inden omdannelsen, er det meget vigtigt, at alle aktiver og passiver i den personlige ejede virksomhed overdrages til selskabet således, at man f.eks. ikke holder aktiver udenfor eller skyder andet end virksomhedens gæld ind i selskabet. Såfremt dette alligevel sker, anses aktivet eller gælden for at være overdraget fra virksomheden privat og udløser dermed en hævning i virksomhedsordningen.

Har man flere virksomheder under et i f.eks. virksomhedsordningen, så behøver man ikke omdanne alle virksomheder. Man kan vælge om man vil beholde nogle af virksomhederne udenfor omdannelsen, eller om man vil omdanne hver virksomhed til hvert sit selskab. Der skal dog være tale om selvstændige virksomheder som f.eks. driften af landbruget, en udlejningsejendom mv.

Indskudskonto

Indskudskontoen i virksomhedsordningen må ikke være negativ ved omdannelsen. Den skal således udlignes inden omdannelsen foretages. En sådan udligning kan foretages ved at tilføje virksomheden kapital fra privatsfæren, men kan også udlignes ved f.eks. at indskyde den private boligdel jf. SKM2005.98.LSR hvor Landskatteretten tilkendegav at ejeren indskød sin private boligdel mod at nedbringe indskudskontoen, hvorfor man kan tilføre aktiver i en skattefri virksomhedsomdannelse, som normalt ikke kan indgå i en virksomhedsordning. På samme måde jf. SKM.2006.280.SR hvor ejeren tillades at indskyde sin private bil, for at nedbringe indskudskontoen. Yderligere kan der ske overførsel fra mellemregningskontoen.

Konto for opsparet overskud

Indestående på konto for opsparet overskud – nettooverskud – kan nedsætte anskaffelsessummen på aktierne/anparterne og virksomhedsskatten blive endelig. Vælger landmanden at konto for opsparet overskud ikke skal indgå i omdannelsen,

⁴⁰ LBK nr. 963 § 1, stk. 2

⁴¹ LBK nr. 963 § 3

⁴² Dette afsnit beror på reglerne i LBK nr. 963

Landbrug og generationsskifte

skal bruttooverskuddet medregnes i den personlige indkomst i omdannelsesåret. Incitamentet for at konto for opsparet overskud medtages i omdannelsen, er at beskattningen dermed udskydes jf. virksomhedsskatteloven §§ 16 og 16 a.

Mellemregningskonto og hensat til senere hævning

Både mellemregningskontoen og hensat til senere hævning kan enten medtages eller holdes udenfor omdannelsen. Hvis beløbet holdes udenfor omdannelsen, kan det medtages som et passiv i åbningsbalancen. Beløbet skal dog være udlignet, i form af udbetaling til ejeren, inden den endelige omdannelse finder sted.⁴³ Denne udbetaling er en hævning udenom hæverækkefølgen, idet indestående på mellemregningskontoen og hensat til senere hævning er allerede beskattede midler. Såfremt mellemregningskontoen og hensat til senere hævning indgår i omdannelsen, vil de indgå i aktiernes/anparternes anskaffelsessum.

Aktiernes eller anparternes anskaffelsessum

Aktiernes eller anparternes anskaffelsessum må som udgangspunkt ikke være negativ. Dog tillades dette, såfremt virksomheden har været i virksomhedsordningen og hele virksomheden omdannes. Der kan også opstå en negativ anskaffelsessum i forbindelse med omdannelsen, hvis man vælger at lade opsparet overskud i virksomhedsordningen nedskrive anskaffelsessummen i stedet for at blive beskattet af det opsparede overskud på tidspunktet, hvor man ophører med at drive virksomhed i personlig regi.

Hvis aktiernes eller anparternes anskaffelsessum bliver negativ, skal det negative beløb medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved en senere afståelse af aktierne eller anparterne.⁴⁴

Der skal opgøres en oversigt over bl.a. selskabets anskaffelsessum for aktiver og passiver, den skattemæssige værdi på aktiver og passiver, som selskabet succederer i, samt aktiernes eller anparternes anskaffelsessum. Der skal også afsættes udskudt skat i åbningsbalancen.

2.3.2.5 Værdiansættelse

2.3.2.5.1 Goodwill

I landbrug vil der sjældent være tale om goodwill. Goodwill er efter praksis knyttet til afståelse af en kundekreds, forretningsforbindelser eller lign. I TfS1992.431.VLD hvor en svineproducent forsøgte at argumentere for goodwill i landbruget, blev dette afvist på baggrund af at landbruget kun havde en reel kunde, nemlig slagteriet, som aftog

⁴³ LBK nr. 963 § 2, stk. 1, nr. 2

⁴⁴ LBK nr. 963 § 4, stk. 4

landmandens svin. Det kan anses som branchekutyme at der ikke er goodwill i landbruget.

2.3.2.5.2 Fast ejendom

Fast ejendom skal fastsættes til handelsværdien. Denne foreligger som udgangspunkt fra SKAT i den seneste foreliggende ejendomsvurdering. Hvis ejendommens offentlige vurdering ikke udviser et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi, kan parterne eller SKAT begære ejendommen omvurderet.⁴⁵

Hvis der er tale om en blandet benyttet ejendom, er landmanden nødsaget til at overdrage den samlede ejendom til selskabet, idet der ifølge landbrugslovens § 9, er pligt om at landbrugsejendommen skal være forsynet med en passende beboelsesejendom.⁴⁶ Altså enten skal hele ejendommen inklusiv stuehuset med i omdannelsen, ellers skal ejendommen holdes helt udenfor omdannelsen.

2.3.2.5.3 Driftsmidler

Driftsmidlerne skal værdiansættes til handelsværdien ved overdragelse til et selskab i forbindelse med skattefri eller skattepligtig omdannelse. Ved opgørelsen af handelsværdien kan en uvildig vurderingsmand anvendes til fastsættelse af værdien. Man vil ofte tage udgangspunkt i de bogførte værdier i virksomhedens regnskab, såfremt virksomheden har overholdt hovedreglen i årsregnskabsloven, der påskriver at driftsmidlerne skal nedskrives over driftsmidlernes levetid.

2.3.2.5.4 Blandet benyttede driftsmidler

Blandet benyttede driftsmidler værdiansættes til handelsværdien ved overdragelse til et selskab i forbindelse med skattefri og skattepligtig omdannelse. Der er ikke mulighed for inddrage blandet benyttede driftsmidler i et selskab, så ved overdragelsen til selskabet overgår driftsmidlet til at være udelukkende erhvervsmæssig. Den private andel af driftsmidlet er ikke omfattet af reglerne i Virksomhedsskatteordningen og overdragelsen til selskabet anses som en almindelig afståelse til selskabet. Det er således kun den erhvervsmæssige andel af driftsmidlet, som selskabet succederer i ved omdannelsen.⁴⁷

2.3.2.5.5 Debitorer og tilgodehavender

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse skal virksomhedens debitorer og tilgodehavender værdiansættes til handelsværdien. Handelsværdien er ofte den samme, som den regnskabsmæssige værdi.

Hvis der i regnskabet er hensat til tab på debitorer, kan der være en forskel på den skattemæssige og den regnskabsmæssige værdi. Hvis der kun er hensat til tab, er

⁴⁵ LBK nr. 1067 § 4

⁴⁶ http://www.tax.dk/jv/ca/C_A_5_13_1_2_2.htm

⁴⁷ LBK nr. 963 § 6, stk. 4

tabet som regel ikke konstateret endnu, men handelsværdien af debitorerne er værdien efter hensættelse til tab.

2.3.2.5.6 Varelager og besætning

Varelageret skal værdiansættes til handelsværdien i forbindelse med den skattefrie virksomhedsomdannelse. Besætning, jordbeholdninger og salgsbeholdninger, ofte er disse indregnet i regnskabet til kostprisen jf. årsregnskabsloven § 36, 44-46. Hvis nettorealiseringsværdien er lavere, skal varelageret være nedskrevet til denne lavere værdi, omvendt er det tilladt at opskrive til en højere genanskaffelsesværdi jf. årsregnskabsloven § 46.

2.3.2.5.7 Gæld

Gældsposterne skal værdiansættes til handelsværdien i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse. Handelsværdien af gældsposter er kursværdien af gældsposterne.

2.3.2.5.8 Udskudt skat⁴⁸

I åbningsbalancen skal der ifølge virksomhedsomdannelsesloven⁴⁹ afsættes enhver udskudt skat. Den udskudte skat beregnes af avancen. F.eks. (A) ejendomsavance, (B) genvundne afskrivninger samt (C) fortjeneste på driftsmidler. Den udskudte skat afsættes med 24,5% (2014) af avancen.

A. Ejendomsavance

Fortjenesten eller tabet ved salg af fast ejendom opgøres som udgangspunkt som forskellen mellem den kontantomregnede afståelsessum og den kontantomregnede anskaffelsessum. Begge disse summer reguleres, inden tabet eller fortjenesten opgøres.

Afståelsessummen er den salgssum som fremgår af skødet/købsaftalen, renset for salgssummen af løsøre, driftsmidler m.v. Kontantomregning af afståelsessummen består i at vurdere kontantværdien af overdragelsessummen, som ikke lægges kontant, f.eks. hvis køber overtager forskellige gældsposter.

Anskaffelsessum opgøres som den kontante overdragelsessum fradraget handelsomkostninger for ejendomme anskaffet efter 19. maj 1993.

For ejendomme der er anskaffet før 19. maj 1993, opgøres der særlig indgangsværdi som anskaffelsessum for ejendommen. Der er fire forskellige metoder at opgøre denne på og der kan vælges frit imellem disse, og naturligt vil den metode med den højeste indgangsværdi vælges.

⁴⁸ LBK nr. 963 § 2, stk. 1, nr. 8

⁴⁹ LBK nr. 963

Landbrug og generationsskifte

Tillæg og indeksregulering

Anskaffelsessummen forhøjes med et tillæg på DKK 10.000 for anskaffelsesåret og hvert af de følgende kalenderår, man har ejet ejendommen.⁵⁰ Tillægget gives ikke i salgsåret, medmindre dette også er anskaffelsesåret. Tillægget gives tidligst fra 1993. Tillægget er henført til ejendommen og ikke antal ejere.

Til anskaffelsessummen medregnes udgifter til forbedring samt visse udgifter til vedligeholdelse, såfremt disse udgifter pr. kalenderår har oversteget DKK 10.000.⁵¹ Til anskaffelsessummen tillægges også køb af jord. Vedligeholdelsesudgifter der kan fratrækkes og bygningsudgifter der er straks afskrevet, kan ikke medregnes i anskaffelsessummen.

Ved salg af ejendomme, der på salgstidspunktet anvendes til bl.a. landbrug, kan der ske regulering (indeksering) af den foreløbig opgjorte anskaffelsessum.⁵² Hvis reglen om indeksering anvendes, bliver også DKK 10.000' s tillæg, forbedringsudgifter, købesummer for jord reguleret. For ejendomme der er anskaffet før 19. maj 1993, kan der først ske indeksering fra og med 1993.⁵³ Procentsatserne for reguleringstallet fra 2009 til 2013 er 100.⁵⁴

Bundfradrag ved bl.a. landbrugsejendomme

Reglen om indeksering af anskaffelsessummen kan ikke anvendes såfremt den skattepligtige fortjeneste opgøres ved, at der modregnes et bundfradrag i fortjenesten. Bundfradragsreglen anvendes bl.a. ved landbrugsejendomme samt blandet benyttede ejendomme. Ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste ved afståelse af landbrugsejendommen, gives der et bundfradrag i den opgjorte fortjeneste, når visse betingelser er opfyldte.⁵⁵ Bundfradraget udgør i 2014 DKK 273.500.⁵⁶

B. Genvundne afskrivninger

Genvundne afskrivninger er et udtryk for, om man har afskrevet for meget eller for lidt, i forhold til den egentlige værdinedgang på de afskrivningsberettigede bygninger eller installationer. Der opgøres genvundne afskrivninger for hver bygning for sig.

Såfremt der er en fortjeneste på bygningen på eksempelvis DKK 1.000.000 og der er foretagne afskrivninger på DKK 500.000, vil det alene være de DKK 500.000 som kommer til beskatning som genvundne afskrivninger.

Vil der derimod være et tab på bygningen på eksempelvis DKK 300.000 og der er fortaget afskrivninger med DKK 200.000, vil der være fradrag i den personlige indkomst med DKK 300.000 og yderligere vil ejendommens anskaffelsessum

⁵⁰ LBK nr. 1200 § 5, stk. 1

⁵¹ LBK nr. 1200 § 5, stk. 2

⁵² LBK nr. 1200 § 5 A, stk. 1, 1. pkt.

⁵³ LBK nr. 1200 § 5 A, stk. 1, sidste pkt.

⁵⁴ LBK nr. 382 § 20, for de øvrige procentsatser tilbage til 1993: www.tax.dk/jv/ch/C_H_2_1_9_8_1.htm

⁵⁵ LBK nr. 1200 § 6, stk. 2

⁵⁶ www.tax.dk/jv/ch/C_H_2_1_10_1.htm

reduceres, når der skal beregnes fortjeneste eller tab efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Reduktionen vil svare til tabsfradraget (DKK 300.000) og de ikke genvundne afskrivninger (DKK 200.000). Anskaffelsessummen bliver derfor nedsat med DKK 500.000 i ovenstående situation.

C. Driftsmidler

Fortjenesten på driftsmidlerne beregnes som handelsværdien minus den skattemæssige værdi.

2.3.2.6 Underskud og fradragsberettigede tab

Foreligger der på statusdatoen for sidste årsregnskab et underskud, kan dette ikke bringes til fradrag ved opgørelse af den skattepligtige indkomst i selskabet når der tales om skattemæssig succession. Disse underskud videreføres af den tidligere ejer. Ligeledes hvis der foreligger uudnyttede kildeartsbegrænsede tab, omfattet af aktieavancebeskatningsloven § 9, stk. 3 og § 13 A, ejendomsavancebeskatningsloven § 6, stk. 3, og kursgevinstloven § 32, stk. 3 på statusdatoen for sidste årsregnskab, kan disse ikke fremføres af selskabet.⁵⁷

Såfremt der foreligger store underskuds-/tabssaldi, bør man kraftigt overveje en skattepligtig omdannelse, for derved at udnytte underskuddene/tabene til at reducere den skattepligtige avance ved omdannelsen, jf. afsnit 2.1.1.

2.3.2.7 Dokumentation

Når omdannelsen er foretaget, skal man inden for en måned sende nogle dokumenter til skat. Der skal bl.a. indsendes den ovennævnte oversigt over anskaffelsessummer m.v. med bilag og specifikationer, opgørelse af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum med specifikationer samt dokumentation for, at selskabet er stiftet og tilmeldt Erhvervsstyrelsen.

I forbindelse med indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor overdragelsen finder sted, skal SKAT have besked.⁵⁸ Dog er praksis ændret, hvor reglen indtil 2010 blev administreret således at manglende overholdelse af oplysningspligten har medført, at overdragelse med succession ikke er blevet godkendt, således at overdragelsen er blevet beskattet. Skatteministeriet har besluttet, at ny praksis er, at denne manglende overholdelse af oplysningspligten ikke er en tilstrækkelig grund til ikke at anse betingelserne for opfyldt.⁵⁹

⁵⁷ Lærebog om indkomstskat, side 828

⁵⁸ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 7

⁵⁹ SKM2011.250.SKAT - Styresignal

2.3.2.8 Omgørelse

Såfremt den skattefrie omdannelse ikke efterlever de lovkrav der er til en skattefrie omdannelse, kan skattemyndighederne vurdere denne omdannelse til skattepligtig, med de store konsekvenser det kan forvolde, jf. SKM2006.384.VLR hvor en tandlægevirksomhed – et I/S ville omdanne skattefrit til et A/S, men i omdannelsen udeholdte udlejningsejendommen, obligationsbeholdningen og de likvide midler. Landsretten påpegede at obligationsbeholdningen og de likvide midler indgik i virksomhedsordningen før omdannelsen og det kunne ikke påvises at disse ikke kunne henføres til tandlægevirksomheden.

Valg af omdannelse enten efter reglerne om skattefrie eller skattepligtig omdannelse, er ifølge lovgivningen som udgangspunkt definitivt. Vognmandskendelsen⁶⁰ fra 1994 er dog et bevis på det modsatte, men denne afgørelse skal næppe ses som en tilkendegivelse af at ethvert omvalg er muligt.

2.4 Landbrugsholdingselskab

Definition på et holdingselskab: Et aktie- eller anpartsselskab, hvis væsentligste aktivitet både formålsmæssigt og faktisk er at eje kapitalandele i et eller flere andre selskaber.

Det har i mange år (siden 1989) været muligt at lade et selskab eje et landbrug. Men først i september 2004 er det ved ændringer i landbrugsloven blevet muligt for landmænd at indrette sig som de fleste andre selskabsejede erhvervsvirksomheder længe har gjort, nemlig ved etablering af en holdingkonstruktion.

2.4.1 Holdingkonstruktion

En holdingkonstruktion vil sige, at man ejer sit landbrug gennem et selskab, f.eks. et anpartsselskab, som ejer anparterne i yderligere et selskab, som ejer landbruget. Altså to selskaber i alt, hvor det ene (holdingselskabet) ejer det andet, og det andet ejer landbruget, sidstnævnte kaldes § 20-selskabet eller driftsselskabet.

Landbrugslovens § 20, stk. 3 lyder som følgende:

§ 20, stk. 3: De i stk. 1, nr. 1, nævnte aktier eller anparter kan ejes af et aktieselskab eller et anpartsselskab, der fuldt ud ejes af den person, der opfylder bestemmelserne i stk. 1, nr. 1, litra a eller b. De i stk. 1, nr. 2 nævnte aktier eller anparter kan helt eller delvis ejes af et eller flere aktieselskaber eller anpartsselskaber, der fuldt ud ejes af person, der opfylder bestemmelser i stk. 1, nr. 2 og 3.

⁶⁰ TfS1994.694

Landbrug og generationsskifte

En holdingkonstruktion indeholder flere fordele og muligheder. Der kan udloddes overskydende likviditet fra driftsselskabet op til holdingselskabet, således at man afgrænser sin risiko fra den økonomiske risiko i driftsselskabet. Derudover vil en holdingstruktur give mulighed for at investere i nye selskaber eller optage nye kapitalejere væsentlig mere simpelt (samt skatteudskydende) end ved personligt ejet landbrug.

Det er muligt at sælge aktier/anparter i driftsselskabet skattefrit.

Ligeledes kan der udloddes skattefrit udbytte fra driftsselskabet op til holdingselskabet, i henhold til selskabsskatteloven⁶¹ § 13, stk. 1, nr. 2, såfremt ejerandelen er minimum 10 %⁶². På denne måde kan man slanke driftsselskabets balance samtidig med at overdragelsessummen mindskes, således et generationsskifte nemmere kan realiseres.

En holdingstruktur kan etableres på følgende måde:

- Aktie-/anpartsombytning
- Tilførsel af aktiver
- Køb af aktier/anparter

De to ovenstående etableringsmuligheder kan foregå med skattemæssig succession, således der ikke vil udløses skat ved indskydelse af et holdingselskab.

Hvad angår successionsbestemmelserne indenfor denne del af skatteretten, er der en begrundelse der skal ligge til grund for anvendelsen heraf. Der skal være tale om et forretningsmæssigt begrundet ønske om anvendelse af de skatteretlige successionsbestemmelser på dette område. Selvom der i dag er åbnet mulighed for ikke længere at skulle ansøge om tilladelse til skattefri virksomhedsomdannelse, så ligger denne begrundelse stadig til grund.

2.4.2 Forretningsmæssigt begrundet

Hvorledes man vil tolke "forretningsmæssigt begrundet", står som med bred lovgivningsmæssig forståelse. Men når man taler om de skattefrie omstruktureringer med tilladelse, er der to meget radikale afgørelser, som reelt former teorien herom.

A. Leur Bloem en hollandsk skatteyder der påtænker en skattefri aktieombytning. Den nationale domstol vurderer at der ikke foreligger finansielt eller økonomisk formål med denne skattefrie aktieombytning og nægter derfor tilladelsen⁶³.

Dommen blev ført ved EF-domstolen, som gik imod kendelsen og præciserede at der kun kan nægtes tilladelse, såfremt der ligger skatteundgåelse eller skatteunddragelse til grund.

⁶¹ LBK nr. 1082

⁶² LBK nr. 1298 §§ 4 A og 4 B

⁶³ Sag C-28/95: EF dom

Landbrug og generationsskifte

Denne praksis bliver bl.a. bekræftet herhjemme i auto-lakerer sagen⁶⁴. Hvor en autolakerer vil lave glidende generationsskifte til sine to nære medarbejdere. Told og skat afslog anmodningen om skattefri omstrukturering, med henvisning til manglende forretningsmæssig begrundelse. Kendelsen blev vedgået af landsskatteretten, der dog blev viderebragt til domstolene og sagen endte alligevel i et forlig, idet man ifølge Skatteministeriet ikke kunne påvise at skatteundgåelse eller skatteunddragelse var den væsentligste grund⁶⁵.

2.4.3 Aktieombytning

Ved gennemførelsen af skattereformen af 19. maj 1993 i Danmark, betød at der blev åbnet op for anvendelsen af reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 36 om aktieombytning. I de følgende år blev aktieombytning et af de oftest anvendte tiltag i forbindelse med omstruktureringer, især ved gennemførelsen af generationsskifte i mindre eller mellemstore virksomheder.⁶⁶

Aktieombytningen foregår ved, at en kapitalejer indskyder sine aktier/anparten i driftsselskabet, ind i et nystiftet eller etableret holdingselskab, som apportindskud, for til gengæld at modtage aktier/anparten i holdingselskabet som vederlag. Den oprindelige kapitalejer i driftsselskabet, bliver således kapitalejer i moderselskabet, hvor moderselskabet så bliver kapitalejer i driftsselskabet.

Skattefri aktieombytning lovhjemles i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2.

Følgende betingelser skal være opfyldt, for at aktieombytningen kan foregå skattefrit:

- Vederlaget skal erlægges i aktier/anparten i det erhvervede selskab samt en eventuel kontant udligningssum. Denne kontante udligningssum vil blive beskattet som aktieavance hos kapitalejeren⁶⁷.
- Holdingselskabet skal opnå majoriteten af stemmerne i driftsselskabet, på ombytningstidspunktet. Det er ikke størrelsen af kapitalandelen der er afgørende, men udelukkende stemmeflertallet⁶⁸.
- Ombytningen skal ske til handelsværdier.
- Ombytningen skal ske indenfor en periode på seks måneder, regnet fra den første ombytningsdag⁶⁹.

Ovenstående betingelser gælder uanset om der er tale om en skattefri aktieombytning, med eller uden tilladelse. I henhold til aktieavancebeskatningslovens

⁶⁴ SKM2007.806.LSR

⁶⁵ SKM2007.807.DEP

⁶⁶ Halling-Overgaard 2007, side 16 øverst.

⁶⁷ LBK nr. 1298 § 36, stk. 2, 1. pkt. og stk. 6

⁶⁸ LBK nr. 1298 § 36, stk. 2

⁶⁹ LBK nr. 1298 § 36, stk. 4

§ 36, stk. 6, 1. pkt. kan en aktieombytning foretages uden tilladelse fra SKAT, alternativt kan man anmode om tilladelse efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1.

En skattefri aktieombytning uden tilladelse medfører et holdingkrav. Holdingkravet består af, at det erhvervede selskab er pålagt et ejertidskrav på tre år fra ombytningstidspunktet, hvilket betyder at selskabet ikke kan afstå de modtagne kapitalandele i denne periode. Såfremt ejertidskrav ikke overholdes, vil aktieombytningen blive skattepligtig⁷⁰.

En markant forskel ved at foretage en aktieombytning med eller uden tilladelse fra SKAT, er de skattemæssige konsekvenser ved en eventuel konkurs, likvidation eller kapitalnedsættelse. Skatterådet har i et bindende svar, fastlagt at en konkurs vil blive anset som afståelse og at en skattefri aktieombytning foretaget tre år før konkursen, dermed vil blive skattepligtig⁷¹.

2.4.4 Tilførsel af aktiver

Tilførsel af aktiver er defineret i fusionsskatteloven § 15 c, stk. 2 og kan anvendes til at danne en holdingkonstruktion, et alternativ til aktieombytningen. Bestemmelserne omkring tilførsel af aktiver ligger i fusionsskattelovens §§ 15 c og 15 d.

Fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2: "Ved tilførsel af aktiver forstås den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anpartar i det modtagende selskabs kapital. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler."

Modsat aktieombytningen, vil der her ikke blive indskudt et selskab imellem aktionæren/anpartshaveren og det nuværende driftsselskab, men derimod et selskab under det nuværende driftsselskab.

Som ved en aktieombytning, kan en tilførsel af aktiver foregå skattepligtigt eller skattefrit og samtidig med eller uden tilladelse.

⁷⁰ LBK nr. 1298 § 36, stk. 6

⁷¹ SKM2010.210.SR

Landbrug og generationsskifte

For at kunne foretage en skattefri tilførsel af aktiver, skal følgende betingelser opfyldes⁷²:

- Tilførslen skal udgøre en selvstændig gren af selskabet, grenen skal fungere ved egne midler og tilførslen skal udgøre alle aktiver og passiver i det selskab eller gren af selskabet som tilføres.
- Bestemmelsen kan ikke anvendes på enkeltaktiver – bortset fra fast ejendom.
- Tilførslen er omfattet af et kontantvederlagsforbud, dvs. der kan ikke modtages andet end aktier og anparter som betaling for aktiverne.
- Tilførselsdatoen skal være den samme som det modtagne selskabs regnskabsår.
- De tilførte aktiver og passiver skal opgøres til handelsværdi.
- Det modtagne selskab succederer i skattemæssige værdier, anskaffelsestidspunkter og intentioner.

En skattefri tilførsel af aktiver kan, som ved en aktieombytning, foretages med eller uden tilladelse fra SKAT. En tilladelse kan kun opnås, såfremt transaktionen er forretningsmæssigt begrundet og skatteundgåelse og –unddragelse ikke er målet. Se i øvrigt afsnit 2.4.2 for en uddybning omkring de overvejelser man skal gøre sig i forhold til den forretningsmæssige begrundelse. Derudover vil betingelserne i afsnit 2.4.3 ligeledes være gældende her, såsom f.eks. holdingkravet.

2.5 Hovedtræk af beskatningen af landmand og selskab efter omdannelsen

Landbruget kan enten drives som personlig virksomhed (med personlig beskatning og evt. en del som virksomhedsindkomst) eller i et selskab (med selskabsbeskatning).

Ser man på beskatningen i de to virksomhedstyper, kan der være forskel på, hvad der er mest fordelagtigt for den enkelte. Der er ikke de samme muligheder for at hæve penge ud af virksomheden, når man driver virksomheden i et selskab og dermed er ansat i selskabet, som hvis man ejer en personlig virksomhed. Når en virksomhed drives i selskabsform, er der forskel på om overskud hæves som løn eller overskuddet hæves som udbytte.

Overskud i selskaber beskattes med 24,5% (2014). Præcis det samme som overskud, der opspares i en personligt ejet virksomhed under virksomhedsordningen. Overskuddet opgøres stort set efter samme regler, bortset fra f.eks. aktiebeholdninger samt kurstab/-gevinst. Løn til landmanden fragår i selskabet indkomstopgørelse og reducerer dermed beskatningsgrundlaget, men bliver til gengæld beskattet som personlig indkomst ved landmanden. I personlig virksomhed fragår den ikke indkomstopgørelsen og "løn" / overskud beskattes under et.

⁷² LBK nr. 1120 § 15 d

Landbrug og generationsskifte

Er der overskud i selskabet, kan der udloddes udbytte til indehaveren. Udbytte beskattes kun med enten 27% eller 42% hos indehaveren. Til gengæld har selskabet ikke skattefradrag for dette.

Lovgivningsmæssigt har man tidligere forsøgt at ensarte beskatningen i selskaber og virksomhedsordningen. Som skrevet så følger den foreløbige beskatning af opsparet overskud selskabsskatteprocenten. Som et led i Vækstpakken 2013 er beskatningsprocenterne fra 2013 til 2014 nedsat fra 25% til 24,5% og vil yderligere falde til 22% i 2016.⁷³

I Danmark har man indført et skatteloft, der sikrer at den samlede indkomstskat til stat og kommune (dvs. kommuneskat + sundhedsbidrag + bundskat + topskat) ikke er mere end 51,7% af den personlige indkomst. For positiv nettokapitalindkomst er skatteloftet 42% (2014). Kirkeskat og arbejdsmarkedsbidrag medregnes ikke under skatteloftet. Inklusive arbejdsmarkedsbidrag på 8% er skatteloftet på 55,56% (2014) + evt. kirkeskat⁷⁴. Kommuneskatten er gennemsnitlig på 24,902% (2014).⁷⁵

I selskaber kan man hæve løn ud, til maksimal beskatning på 55,56% inkl. arbejdsmarkedsbidrag (2014) hvis man betaler topskat. Topskattegrænsen er på DKK 449.100 (2014). Ud over at hæve løn ud af virksomheden kan man hæve udbytte fra selskabet. Op til DKK 49.200 beskattes med 27% og udbytte over de DKK 49.200 beskattes med 42% (2014). For at illustrere skattebyrden, ved de forskellige muligheder, opstilles følgende beregninger:

2.5.1 Marginal beskatning

Beregning marginal beskatning, skatteprocenter/beløbsgrænser for 2014⁷⁶

Marginalskatteprocenterne er beregnet med en kommuneskat svarende til gennemsnits-kommunen i 2014 på 25,6 % inkl. kirkeskat.

Marginal beskatning med topskat (figur 1)

Virksomhedsordning		Aktieindkomst	
Marginalindkomst	100.000	Marginalindkomst	100.000
AM-bidrag	-8.000	Selskabsskat 24,5%	-24.500
Rest	92.000	Rest	75.500
Indkomstskat 52,4%	48.208	Skat af aktieindkomst <49.200	13.284
		Skat af aktieindkomst >49.200	11.046
Til rest	43.792	Til rest	51.170
Effektiv skatteprocent	56,2%	Effektiv skatteprocent	48,8%
Forskel i effektiv skatteprocent			7,4%

⁷³ Lov nr. 792

⁷⁴ www.skat.dk/satser

⁷⁵ <http://www.skm.dk/skattetal/satser/kommunal-beskatning/kommuneskatter-gennemsnitsprocenter-2007-2014/>

⁷⁶ <http://www.skm.dk/skattetal/statistik/indkomstfordeling/marginalskatten-for-samtlige-skattepligtige-i-2013/>

Landbrug og generationsskifte

Marginal beskatning med bundskat (figur 2)

Virksomhedsordning		Aktieindkomst	
Marginalindkomst	100.000	Marginalindkomst	100.000
AM-bidrag	-8.000	Selskabsskat 24,5%	-24.500
Rest	92.000	Rest	75.500
Indkomstskat 37,5%	34.500	Skat af aktieindkomst <49.200	13.284
		Skat af aktieindkomst >49.200	11.046
Til rest	57.500	Til rest	51.170
Effektiv skatteprocent	42,5%	Effektiv skatteprocent	48,8%
Forskel i effektiv skatteprocent	-6,3%		

Beregningerne viser, at hvis der i 2014 betales topskat af lønindkomsten, så er der en skattebesparelse ved at hæve udbytte i selskabet fremfor løn. Besparelsen udgør 7 procentpoint, knap svarende til arbejdsmarkedsbidraget.

Renser man den personlig indkomst for arbejdsmarkedsbidrag, er der kun en forskel på knap 1 procentpoint, derfor er den væsentligste forskel arbejdsmarkedsbidraget. Dette er ikke så overraskende idet der politisk netop er besluttet en målsætning om, at beskatning for de to virksomhedsformer skal være nogenlunde ens⁷⁷. Denne målsætning illustreres ligeledes ved, da selskabsskatten blev nedsat fra 28% til 25% i 2005 til 2007, blev skatten på aktieindkomst samtidig hævet fra 43% til 45%, hvad angår aktieindkomst over DKK 102.600. På denne måde sikrer man en ensartet beskatning.

Sker beskatningen derimod til bundskat, kan det bedst svare sig at hæve løn ud af virksomheden, specielt i de tilfælde hvor man hæver over progressionsgrænsen for aktieudbytte.

Marginal beskatning ved progressionsgrænse for aktieudbytte og topskat (figur 3)

Virksomhedsordning		Aktieindkomst	
Marginalindkomst	65.166	Marginalindkomst	65.166
AM-bidrag	-5.213	Selskabsskat 24,5%	-15.966
Rest	59.952	Rest	49.200
Indkomstskat 52,4%	31.415	Skat af aktieindkomst <49.200	13.284
		Skat af aktieindkomst >49.200	0
Til rest	28.537	Til rest	35.916
Effektiv skatteprocent	56,2%	Effektiv skatteprocent	44,9%
Forskel i effektiv skatteprocent	11,3%		

⁷⁷ Skattefri virksomhedsomdannelse side 12

Landbrug og generationsskifte

Marginal beskatning ved progressionsgrænse for aktieudbytte og bundskat (figur 4)

Virksomhedsordning		Aktieindkomst	
Marginalindkomst	65.166	Marginalindkomst	65.166
AM-bidrag	-5.213	Selskabsskat 24,5%	-15.966
Rest	59.952	Rest	49.200
Indkomstskat 37,5%	22.482	Skat af aktieindkomst <49.200	13.284
		Skat af aktieindkomst >49.200	0
Til rest	37.470	Til rest	35.916
Effektiv skatteprocent	42,5%	Effektiv skatteprocent	44,9%
Forskel i effektiv skatteprocent		-2,4%	

Også på de første DKK 49.200 i aktieudbytte, er det afgørende om man betaler topskat eller ej. Ved aktieudbyttebeskatning har man DKK 35.916 i udbetaling, mens man ved lønudbetaling i topskat, blot har DKK 28.537, altså en forskel på DKK 7.379 (jf. figur 3). Mens man ved bundskat har DKK 37.470 i udbetaling, altså en forskel på DKK -1.554. Figur 3 og 4 viser at for de første DKK 49.200 der hæves i virksomheden, er det også afgørende om der er tale om topskat eller bundskat.

Det afgørende er altså om den personlige indkomst er over grænsen for hvornår der skal betales topskat – DKK 449.100 (2014) eller under, således man blot betaler bundskat. Såfremt at man har personlig indkomst over topskattegrænsen, kan det godt betale sig at hæve udbytte ud af selskabet, fremfor lønudbetaling. Men såfremt man ikke har en personlig indkomst over topskattegrænsen, så kan det bedst svare sig at lave lønudbetaling, også for de første DKK 49.200, som blot beskattes med 27% (2014), dog er besparelsen marginal – 2,4%.

Opsparingsmulighederne i virksomhedsordningen er afhængig af, hvilke hævninger der er foretaget i virksomheden. Omfanget af årets hævninger begrænser ikke alene opsparingsmuligheden i det enkelte år, men får også betydning for bevarelsen af tidligere års opsparede overskud. Det er derfor nødvendigt at foretage en samlet opgørelse af årets hævninger og dernæst fordele det opgjorte beløb i den såkaldte hæverækkefølge jf. virksomhedsskatteloven § 5.⁷⁸

Hvis man som tidligere beskrevet⁷⁹, opretter et landbrugsholdingselskab vil der være nogle skattemæssige muligheder. Et landbrugsholdingselskab modtager skattefrit udbytte fra landbrugsselskabet, såfremt landbrugsselskabet opfylder definitionen for et datterselskab⁸⁰, herunder at holdingselskabet ejer mindst 10% af kapitalen i

⁷⁸ Lærebog om indkomstskat, side 233

⁷⁹ Afsnit 2.3

⁸⁰ LBK nr. 1082 § 13, stk. 1, nr. 2

Landbrug og generationsskifte

datterselskabet i minimum et år⁸¹. Således kan landbrugsselskabet slankes, risikoen minimeres og overskuddet placeres i landbrugsholdingselskabet, indtil man ønsker at hæve dem ud til privatsfæren. Her sker beskatningen som ovenfor beskrevet, enten som løn eller udbytte.

Der kan ikke hæves løn fra et holdingselskab, såfremt der ikke er noget drift i holdingselskabet. Fra et holdingselskab kan der kun hæves udbytte og det er kun i det omfang at der er fri egenkapital og likvider til det, medmindre man afregner udbytte over en mellemregning og dermed fortsat beholder likviderne i holdingselskabet. I driftsselskabet kan der både hæves løn og udbytte, såfremt der er aktivitet i selskabet.

2.5.2 Beskatning af bil

Hvis man erhverver ny bil i virksomheden, i personlig ejet virksomhed eller i selskabet, skal hele udgiften indgå i virksomheden. Det betyder at alle bilens omkostninger, herunder afskrivninger, fratrækkes som virksomhedens driftsudgifter, uden hensyn til hvordan bilens anvendelse fordeler sig – privat eller erhvervsmæssigt. Til gengæld skal der ske personlig beskatningen af landmanden af værdien af fri bil.

Når virksomheden stiller en firmabil til rådighed for landmanden, hvad enten det er i personlig virksomhed eller i selskabet, så bliver landmanden beskattet af at have fri bil til rådighed. Skatten bliver beregnet ud fra bilens anskaffelsespris. Beskatningsgrundlaget er 25 % af bilens værdi op til DKK 300.000 og 20% af den overskydende værdi. Dertil skal der lægges et miljøtillæg. Beskatningsgrundlaget udgør den værdi landmanden skal beskattes af pr. år.⁸² Når man har fri bil, kan man ikke fratrække udgifter til befordring mellem hjem og arbejde.

Hvis bilen holdes udenfor virksomheden, kan landmanden fortsat lade virksomheden godtgøre sine omkostninger til erhvervsmæssig kørsel, mens landmanden fratrækker befordring mellem hjem og arbejde. Godtgørelsen kan ske for den erhvervsmæssige kørsel, enten med ligningsrådets satser⁸³, hvorved at godtgørelsen er skattefri for landmanden og kan fradrages i virksomheden, eller med de faktiske udgifter (inkl. afskrivninger).

⁸¹ LBK nr. 1298 § 4 A, stk. 1

⁸² Den juridiske vejledning 2014-1 C.A.5.14.1

⁸³ LBK nr. 2300 § 4

2.5.3 Beskatning af bolig

Ofte er der både erhvervsmæssige og private boliger på landbrugsejendommen. Hvis landmanden driver landbruget i privat regi, kan privatboligen holdes udenfor virksomhedsskatteordningen og der vil derfor ikke opstå behov for beskatning heraf. Dette medfører at alle udgifter på privatboligen naturligvis afholdes privat, hæves de alligevel i virksomheden, vil de blive bogført som en hævning i virksomheden.

Nogle af omkostningerne på landbrugsejendommen kan ikke særskilt opgøres for boligdelen, her foreligger der retningslinjer fra skat, hvordan man værdiansætter de forskellige skønsposter for erhvervsdrivende.⁸⁴ F.eks. opgøres elforbrug for et parcelhus 4.000 kWh. Denne sats fratrækkes virksomhedens omkostninger og bogføres som en hævning i virksomheden, såfremt virksomheden afholder alle omkostninger til el for hele ejendommen.

Ved nyanskaffelser, såsom nyt tag på hele ejendommen, ny belægning på gårdspladsen m.v., her kan det være nødvendigt at foretage en fordeling, f.eks. ud fra antal kvadratmeter, fordelt på privat og erhverv.

Hvis ejendommen indgår i omdannelsen og dermed bliver et aktiv i selskabet efter omdannelsen, skal der ske beskatning af landmanden. Idet der gælder særlige regler for landmænd om bopælspligt på ejendommen, så gælder der også særlige regler ved beskatning af fri bolig for disse landmænd. Der er forskel på beskatningsreglerne, alt efter om man er ansat i landbrugsselskabet (hvilket hovedaktionær/landmanden egentlig også er) eller om man er hovedaktionær i landbrugsselskabet. Som blot ansat i landbrugsselskabet, gælder ligningslovens § 16, stk. 7 og 8. Medarbejdere skal beskattes af boligens markedsleje. Såfremt arbejdsgiver selv ejer ejendommen, skal der foretages en individuel vurdering af den enkeltes boligs udlejningsværdi (markedslejen). Hvis der er tilknyttet en fraflytningspligt til boligen i tilfælde af ophør af ansættelsen, gives der ved opgørelsen af værdien et nedslag på 10%. Hvis der er tilknyttet en bopæls- og fraflytningspligt, udgør nedslaget 30%.

En hovedaktionær, der får stillet en bolig til rådighed af et selskab, skal som udgangspunkt beskattes efter ligningslovens § 16, stk. 9, uanset om hovedaktionæren er ansat i selskabet eller ej. Reglerne gælder også for medarbejdere i selskabet, der har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Men reglen i ligningslovens § 16, stk. 9 har dog en undtagelse, såfremt der ifølge anden lovgivning er bopælspligt. I stedet er denne persongruppe (f.eks. landmænd) skattepligtig af en konkret værdifastsættelse af markedslejen for den pågældende bolig⁸⁵, som for almindelig ansatte i virksomheden. Ifølge landbrugsloven er der en bopælspligt på 10 år⁸⁶, se dog nedenstående.

⁸⁴ SKM2013.799.SKAT

⁸⁵ http://www.tax.dk/jv/ca/C_A_5_13_1_2_2.htm

⁸⁶ LBK nr. 616 § 8

Landbrug og generationsskifte

I 2010, i forbindelse med reformen af landbrugsloven, blev der åbnet mulighed for at bopælspligten kan opfyldes af en anden person, end den der har købt ejendommen. Skatterådet har bekræftet, at ændringerne af landbrugsloven ikke har medført ændret praksis omkring beskatningsgrundlaget jf. SKM.2011.436.SR, således landmanden i selskabet fortsat ikke skal betale leje til selskabet, men i stedet beskattes af heraf.

2.5.4 Afhændelse af virksomheden - skattemæssigt

Hvis den personlig ejede virksomhed eller selskabet skal ophøre, enten i forbindelse med salg eller blot ved at lukke virksomheden, har det nogle skattemæssige konsekvenser. Herunder bl.a. at opsparet overskud kommer til beskatning i den personligt ejede virksomhed, såfremt der er opsparet i virksomheden. Dette kan være en stor skattemæssig belastning, idet man ved en stor opsparet saldo kan komme langt op i indkomst og dermed være nødsaget til at betale topskat af meget af det opsparede overskud. For både hvad angår landbrug ejet i personlig regi, som landbrugsselskab, kan der opstå betydelige fortjenester ved salg eller overdragelse af virksomheden.

Dette er ikke en optimal skattemæssig situation, derfor bør man forsøge at finde alternative løsninger på denne problemstilling. Der findes forskellige alternative løsninger, alt afhængig af situationen.

Landmanden kan få en skattefordel ved at indskyde penge på en særlig pensionsordning – Ophørspension, når virksomheden sælges eller på anden måde overdrages. I stedet for at betale skat af avancer, genvundne afskrivninger eller fortjeneste ved salg af hovedaktionæraktier m.v., kan skatten betales helt eller delvist, i takt med at pensionen udbetales og det vil ofte være til en lavere skattesats. Uanset hvor mange virksomheder eller andele af virksomheder du sælger, må de samlede indbetalinger på ophørspensionen ikke overstige DKK 2.553.100 (2014)⁸⁷. Personer der er på afviklingstidspunktet er; fyldt 55 år, fuldt skattepligtig til Danmark og har drevet virksomhed i en sammenhængende periode på mindst 10 år inden for de sidste 15 år (enten som personlig drevet virksomhed eller som hovedaktionær/-anpartshaver), har mulighed for at indbetale til ophørspensionen. Ophørspensionen kan tidligst komme til udbetaling fem år efter aftalen er oprettet.

Hvis landmanden ønsker det og det økonomisk er muligt, kan han planlægge sit salg/overdragelse således at en eventuel fortjeneste ikke kommer til beskatning, ved at landmanden investerer i "ny virksomhed" der således forsætter virksomhedsskatteordningen. Der kunne være tale om en udlejningsejendom, en forældrelejlighed eller anden selvstændig virksomhed. Ved at fortsætte i

⁸⁷ LBK nr. 382 § 15 a

Landbrug og generationsskifte

virksomhedsskatteordningen, kan landmanden planlægge skattemæssige dispositioner yderligere ind i fremtiden.

Hvis der i forbindelse med salg/overdragelse af virksomheden er opstået en ejendomsavance, vil denne avance kunne genplaceres i anden erhvervsmæssig ejendom senest i året efter salgsåret.⁸⁸, såfremt den ikke kan rummes i f.eks. en ophørspension.

Hvis landbruget drives i selskabsform, hvor landbrugsselskabet ejes af et landbrugsholdingselskab, og landbrugsselskabet sælges/overdrages, kan fortjenesten af aktierne/anparterne med fordel forblive i holdingselskabet. Dette salg kan nemlig foregå skattefrit i landbrugsholdingselskabet, såfremt idet der er tale om datterselskabsaktier⁸⁹. Tilbage efter salget er holdingselskabet som pengetank, hvoraf der kan udloddes udbytte i takt med den mest optimale skattemæssige disponering.

2.6 Delkonklusion – Landbrug i selskab eller personeje

Siden 1989 har det været muligt at drive landbrug i selskab uden tilladelse. Som det fremgår af ovenstående er der nogle krav i forbindelse med drift af landbrug i selskabsform der skal opfyldes, bl.a. at der skal være en landmand med bestemmende indflydelse i selskabet.

Der er nogle fordele og ulemper ved at drive landbrug i personlig regi eller selskab og det er i høj grad op til en individuel vurdering, hvad der er det optimale. Det bør pointeres, at det er vigtigt at der foretages en konkret analyse og vurdering af, hvorvidt det er fordelagtigt at drive virksomheden i et selskab eller fortsat i personlig regi.

I analysen og vurderingen bør omfatte følgende:

- ringe/svingende indtjening
- ulovligt hovedaktionærlån
- behov for løn/udtræk til privatøkonomi
- friværddi
- hæftelse
- tidshorisont m.v.

⁸⁸ LBK nr. 1200 § 6 A

⁸⁹ LBK nr. 1298 § 8

Landbrug og generationsskifte

Hvis man har til hensigt at inddrage fremmedfinansiering i sin virksomhed, altså eksterne investorer, vil det være hensigtsmæssigt at omdanne til selskab, således investorerne kan købe sig ind i selskabet med den kapital de ønsker.

At drive virksomhed i selskabsform kan imidlertid begrundes af andre forhold end opsparing eller ringe indtjening i virksomheden. En af begrundelserne kan være at man planlægger en overdragelse til en eller flere købere/arvinger eller at overdrage i flere tempi. På grund af aktieavancebeskatningslovens regler, kan et selskab således være lettere at overdrage, hvis det skal foregå, for en del af virksomheden hvert år eller til flere på en gang, som et led i et glidende generationsskifte. Dette vil behandles i afsnit 3.

Såfremt man ønsker at drive sit landbrug i selskab, kan man vha. skattefri virksomhedsomdannelse, omdanne sit personlige landbrug til et landbrugsdriftsselskab uden midlertidig at erlægge skat. Der er tale om en skatteudskydelse, ikke skattebesparelse, hvorpå selskabet indtræder i overdragerens skattemæssige stilling mht. anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelses hensigt. Dermed anses selve virksomhedsomdannelsen, hvor man placerer sin personlige virksomhed over i et selskab, ikke som en afståelse af den personlige virksomhed.

Siden 2004 har det været muligt for landmænd at indrette deres virksomhed med en holdingkonstruktion. Denne mulighed giver flere skattemæssige fordele, såsom;

- aktier/anpartar i driftsselskabet kan sælges skattefrit
- skattefri udbytte fra driftsselskabet til holdingselskabet

Ved at udlodde al driftsoverskud fra driftsselskabet til holdingselskabet, kan man eliminere risikoen for tab i driftsselskabet. Denne tilførsel af et holdingselskab, hvad enten man anvender aktieombytning eller tilførsel af aktiver, kan også foregå uden at afregne skat.

Hvis man ønsker at drive i landbrug i et selskab, skal der ske en omvurdering af blandende aktiver, til enten privat- eller erhvervsmæssige aktiver.

På tidspunktet for afhændelse af sin personlige virksomhed, kan afhændelsen vise sig at være en stor skattemæssig belastning. Såfremt man i virksomheden har et stort opsparet overskud, vil dette komme til fuld beskatning og i værste fald med alt i topskat (Dog har man i forvejen betalt en foreløbig skat heraf). For landmanden findes der nogle muligheder, for at spare skat i forbindelse med ophør af virksomhed. Bl.a. kan landmanden indbetale DKK 2.553.100 på en ophørspension, med hvilken den løbende udbetaling og dermed beskatningen kan ske til bundskat og ikke topskat. Ligeledes kan beskatning af det opsparede overskud udskydes, og opsparingen bestå i

Landbrug og generationsskifte

en virksomheden, ved at landmanden anskaffer "ny virksomhed", som f.eks. en udlejningsejendom.

Hvis landbruget derimod drives i selskabsform, hvor landmanden har indskudt et holdingselskab, vil fortjeneste (beskatningsgrundlaget) forblive i holdingselskabet og dermed ikke udløse en skattemæssig byrde. Fortjenesten kan langsomt hæves ud af holdingselskabet som udbytte, i takt med den mest optimale skattemæssige disponering.

3 Landbrug og generationsskifte

Overordnet er der to måder at generationsskifte på. Det kan gøres skattepligtigt, så alt skal opgøres, aktiverne skal værdiansættes og der skal beregnes en fortjeneste samt betales en skat på fortjenesten. Alternativet er, at overdragelsen kan ske ved succession, hvormed overtageren indsættes i overdragerens skattemæssige sted, mht. anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt og dermed udskyder skattebetalingen. Indenfor disse ovenstående muligheder, findes der både de lovregulerede successionsmodeller – afsnit 3.1 samt afsnøringsmodellen, som ikke er lovreguleret, men stadig en mulighed der anvendes oftere og oftere – afsnit 3.2.

3.1 Lovregulerede generationsskifte modeller (i levende live hhv. ved død)

3.1.1 Lovgivningsmæssigt

Siden kildeskattens indførelse fra 1970 har det ved arveudlæg været muligt at vælge udlodning med succession, hvilket betyder at dødsboet indtræder i afdødes skattemæssige stilling både med hensyn til afdødes aktiver og passiver, jf. dødsboskatteloven §§ 20 og 59. Succession er her obligatorisk og boet har dermed ikke andre muligheder. Indtil i 1988 hvor kildeskatteloven § 33 C og aktieavancebeskatningsloven § 11 (nu § 34) indførtes i dansk lovgivning, var det fordelagtigt at vente med at foretage generationsskifte indtil ejeren døde og det var arvelovens regler der fandt sted.

Kildeskatteloven § 33 C og aktieavancebeskatningsloven 11 (nu § 34) lovgav tilsvarende om succession, men tillod succession ved familieoverdragelser i levende live, dels ved overdragelse af erhvervsvirksomhed eller andel heraf, dels om overdragelse af aktier mv. Dog var det ofte stadig mest fordelagtigt at afvente generationsskiftet til ved død, da afskrivningsloven stadig medførte visse restriktioner ved succession i levede live, som ikke bestod i arveloven.

Men siden 1988 er generationsskiftereglerne løbende blevet ændret, i forsøg på at harmonere reglerne om overdragelse med succession i levende live samt ved død. I 1993 blev der indsat begrænsninger om overdragelse med fast ejendom med succession og i 1994 blev reglerne om passivposter i kildeskatteloven § 33 D indsat i loven. I 2002 foretog den daværende VKO-regering en regulering af bl.a. generationsskiftereglerne, hvor successionsreglerne blev udvidet til også at gælde overdragelse til nære medarbejdere⁹⁰.

⁹⁰ Lov nr. 394

Landbrug og generationsskifte

Senest i 2008, i forbindelse med den nyeste reform af generationsskiftereglerne, blev følgende ændringer indarbejdet i lovene (afskrivningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven)⁹¹:

- Personkredsen blev udvidet til også at omfatte samlevers, med et fælles bopælskrav på minimum to år.
- En ophævelse af hovedaktionærkravet, samt at kravet om overdragelse af aktier blev reduceret fra 15 % til 1 % af aktie- eller anpartskapitalen ved overdragelse i levende live.
- I relation til definitionen af nær medarbejder, ændres perioden udvidet fra 4 til 5 år, hvori medarbejderen skal have været fuldtidsbeskæftiget i samlet 3 år.
- Reparationsmulighed på generationsskifte i levende live og ved død, således at man kan tilbageføre en tidligere overdraget virksomhed eller aktier med succession, såfremt den tidligere overdragelse er sket med succession og tilbageoverdragelsen sker indenfor 5 år efter den tidligere overdragelse.
- Udvidelse for ægtefæller, således at de nu også kan succedere i etableringskontomidler.

Et generationsskifte skal baseres på et samspil imellem flere af de gældende love. I kildeskatteloven findes reglerne omkring overdragelse af virksomhed med succession, hvor reglerne omkring overdragelse af aktie/anparter med succession findes i aktiebeskatningsloven. Udover at en virksomhed der overdrages med succession opgøres efter andre værdicirkulærer m.v. end ved en overdragelse af et selskab, så er der også forskellige regelsæt, alt efter hvem der overdrages til. Derudover er der forskellige regelsæt alt efter om generationsskiftet foregår i levende live eller ved død. Jeg vil forsøge overordnet at kortlægge disse regler, med udgangspunkt i hvem man ønsker at overdrage til. Som oftest ved man i forvejen, hvem der kan og man ønsker skal overtage virksomheden/selskabet.

3.1.2 Personkredsen

Ifølge kildeskattelovens § 33 C og aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35A fremgår det hvilke personer der kan overdrages til med skattemæssig succession. Det gælder generelt at erhververen skal være en fysisk person, der er fuld skattepligtig til Danmark. Personen må ikke være hjemmehørende i en fremmed stat med dobbeltbeskatningsaftale⁹². Dog undtagelse, hvis de overdragne aktiver indgår i en virksomhed, som erhververen enten er begrænset skattepligtig til Danmark af, eller Danmark efter dobbeltbeskatningsaftalen har betalingsretten hertil. Disse avancerede regler er indført for at sikre, at den udskudte skat kommer til betaling i Danmark, når erhververen efterfølgende overdrager aktiverne/aktierne uden skattemæssig succession.

⁹¹ Lov nr. 532

⁹² LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 9 og 10 samt LBK nr. 1298 § 34, stk. 3

Landbrug og generationsskifte

Personkredsen defineres således, jf. kildeskatteloven samt aktieavancebeskatningsloven:

- 1) Ægtefæller
- 2) Børn og børnebørn
- 3) Søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn
- 4) Samlevende**
- 5) Nærtstående medarbejder*
- 6) Tilbageoverdragelse til tidligere ejer***

* Nærtstående medarbejder defineres som en medarbejder der har været beskæftiget i virksomheden i et antal timer, der svarer til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt 3 år indenfor de sidste 5 år⁹³.

** Samlevende defineres som samlevende der har boet sammen i de sidste 2 år, eller som har boet sammen i mindst 2 år, men ikke gør det mere pga. institutionsanbringelse⁹⁴.

*** Tilbageoverdragelse til tidligere ejer, kan også ske med succession, såfremt det sker indenfor 5 år efter den første overdragelse og såfremt den tidligere overdragelse også er sket med succession⁹⁵.

I forbindelse med vurdering af hvem virksomheden skal overdrages til, skal man holde landbrugslovens regler for øje. Personen der overdrages til, skal være landmand og opfylde de kriterier som landbrugsloven påbyder. Derfor kan overdragelsen indenfor landbrugsfaget, ikke ske til hvilken som helst indenfor personkredsen. Denne reglen kan medføre at overdragelsen ikke, som ofte indenfor andre fag, sker til en arving, men hvor overdragelsen oftere er nødsaget til at foretages til f.eks. en nærtstående medarbejder, der har de påkrævede faglige kvalifikationer.

Baggrunden for beslutningen om hvem man ønsker at overdrage sin virksomhed eller sine aktier/anpartar til, er ofte nogle bløde værdier. Jeg ikke beskæftige mig med disse overvejelser, af hensyn til specialets omfang jf. afgrænsning afsnit 1.1.1. Men overvejelserne er i høj grad væsentlige og bør foretages nøje og i god tid.

3.1.3 Successionsprincippet

Retten til succession i forbindelse med overdragelse af personlig virksomhed henholdsvis overdragelse af aktier/anpartar i et selskab er grundlagt i kildeskattelovens § 33 C samt aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35A.

Ved skattemæssig succession kan den personligt ejede virksomhed eller aktier/anpartar i et selskab overdrages uden afståelsesbeskatning. Den udskudte skat

⁹³ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 12

⁹⁴ LBK nr. 327 § 22, stk. 1, litra d

⁹⁵ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 13

der påhviler aktiverne, forfalder hermed ikke ved overdragelsen, men udskydes indtil erhververen på et senere tidspunkt overdrager genstanden uden succession.

Konsekvenserne ved skattemæssig succession, er at erhververen indtræder i overdragerens sted, mht. anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt samt anskaffelseshensigt. Dette medfører bl.a. færre skattemæssige afskrivninger at fratrække i indkomsten for erhververen.

Valg af brug af reglerne om skattemæssig succession, er ikke samtidig et valg af, hvordan vederlaget for overdragelsen skal erlægges. Hvis reglerne besluttet anvendt, så skal der ske en særskilt beslutning om hvorledes vederlaget skal erlægges, idet overdragelsen kan ske mod enten fuldt vederlag, gave/arv eller en kombination af disse⁹⁶.

3.1.4 Betingelserne for overdragelse med succession

For at der kan tillades overdragelse med succession er der nogle krav til erhververen samt den overdragne virksomhed som skal være opfyldt. Det gælder bl.a. at erhververen (dvs. vedkommende der skal overtage virksomheden) skal være skattepligtig til Danmark jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 9, ellers anses overdragelsen for at være skattepligtig. Såfremt overdrageren er hjemmehørende i en fremmed stat, men Danmark har vha. en dobbeltbeskatningsaftale, har beskatningsretten hertil, kan der godt ske overdragelse med succession⁹⁷.

Yderligere er det en betingelse, at det der overdrages skal kunne kategoriseres som en selvstændig erhvervsvirksomhed, og man kan derfor ikke blot overdrage enkelte tilfældige aktiver i en virksomhed. Dog behøver der ikke være tale om alle virksomhedens aktiver der overdrages og der kan overdrages en ideel andel af virksomheden. Aktiv for aktiv, skal der tages stilling til om disse skal overdrages med succession eller ej. Dog skal man være opmærksom på at aktiver der afskrives under et, vil blive betragtet som et skatteobjekt⁹⁸. Skattelovgivningen indeholder ikke en egentlig definition på begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsningen skal derfor ske igennem praksis.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er karakteriseret ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud⁹⁹. Det væsentlige i overdragelsen med succession, er at der er tale om en virksomhedsoverdragelse. Dette er TfS2000.661.VLD et eksempel på. En fader der

⁹⁶ Halling-Overgaard 2007, side 27

⁹⁷ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 10

⁹⁸ Halling-Overgaard 2007, side 38

⁹⁹ Den juridiske vejledning 2014-1 C.C.1.1.1

Landbrug og generationsskifte

drev landbrugsvirksomhed overdrog samtlige salgs- og jordbeholdninger med succession samt bortforpagtede to gårde med tilhørende maskiner til sin søn. Salgs- og jordbeholdningerne i sig selv, er ikke en selvstændig erhvervsvirksomhed, men idet faderen samtidig med overdragelsen, bortforpagtede gårdene til sønnen og ophørte med sin landbrugsvirksomhed, da anså man virksomhedsoverdragelsen for at finde sted.

Udlejning af fast ejendom anses i successions øjemed ikke som erhvervsvirksomhed, medmindre der er tale om bortforpagtning af en landbrugsejendom¹⁰⁰.

3.1.5 Aktiver der kan succederes i

Der kan som udgangspunkt succederes i følgende aktiver:

- Goodwill
- Maskiner, inventar og lignende driftsmidler der indgår i en erhvervsmæssig virksomhed
- Landbrugets husdyrbesætninger
- Varelager, herunder landbrugets beholdninger
- Mælkekvoter
- Aktier og obligationer, når overdrageren driver næring med køb og salg
- Fast ejendom

Efter aktieavancebeskatningsloven § 34 kan der også succederes i aktier og anparter. Denne bestemmelse bygger på samme principper som kildeskattelovens § 33 C, idet overdragelsen under nærmere opregnede betingelser ikke vil medføre beskatning hos overdrageren.

Desuden kan der succederes i konto for opsparet overskud, i det omfang overdrageren har anvendt virksomhedsordningen i året forud for omdannelsen.¹⁰¹ Det er yderligere en betingelse for succession, at overdragelsen skal finde sted dagen efter udløbet af sidste indkomstår. Muligheden for at succedere i opsparet overskud, eksisterer også selvom kun en del af virksomheden bliver overdraget. I så fald, skal den del af det opsparede overskud der forholdsmæssigt vedrører den del af virksomheden der overdrages, opgøres og udskilles. Udskillelsen foretages på grundlag af forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget, der hindrer fra den pågældende virksomhed ved udløbet af indkomståret forud for overtagelsen, og det samlede kapitalafkastgrundlag ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen.

¹⁰⁰ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 1, 5. pkt.

¹⁰¹ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 5

3.1.5.1 Pengetanksreglen

Aktierne i et selskab kan overdrages til nære familiemedlemmer, nære medarbejder m.v. ved skattemæssig succession¹⁰². Det er dog et krav for succession, at en procentuel del af selskabets indtægt eller aktiver ikke må vedrøre pengeanbringelse eller udlejning af fast ejendom.

Før 2002 var væsentlighedsgrænsen for passiv pengeanbringelse på 25 %, mens regeringsskiftet i 2002 resulterede i en væsentlighedsgrænse på 50 %, som siden blev sat op i 2006 til 75 %. Den seneste ændring i satsen for passiv pengeanbringelse blev vedtaget i 2011, hvor grænsen igen blev nedsat til 50 %¹⁰³.

Succession i aktier og anparter er således ikke muligt, hvis mere end 50 % af selskabets aktiver og indtægter stammer fra pengetankvirksomhed, dvs. likvider, værdipapirer eller udlejningsvirksomhed.

Såfremt selskabet overstiger disse værdier, således det ikke er muligt at overdrage disse aktier/anparter med skattemæssig succession, kan man overveje at "slanke" pengetankselskabet, således at man, inden overdragelsen til nærtstående, overfører værdier m.v. op til holdingselskabet, vha. bl.a. aktieudbytte (til nul kroner i beskatning, hvis der er tale om datterselskabsaktier), således værdierne kommer under grænsen for de kritiske værdier i forhold til skattemæssig succession. Ydermere kan man overveje at lave generationsskifte efter den ulovregulerede generationsskiftemodel – afsnøringsmodellen, jf. afsnit 3.4.

Langt de fleste landbrugsvirksomheder bliver karakteriseret som virksomheder med væsentligt driftsaktivitet og da der er i øvrigt ofte er en stor materiel aktivmasse, udgør disse virksomheder en potentiel attraktiv investering, hvormed den passive pengeanbringelse kan reduceres i et pengetankselskab og dermed undgå pengetankreglerne. Det samme gælder i øvrigt vindmøllevirksomheder, hvilket en del investorer allerede benytter sig af i dag.

3.1.5.2 Succession i fast ejendom¹⁰⁴

Reglerne om succession anvendes på fortjenester på ejendomme, der er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed.

For fast ejendom, hvor mere end halvdelen af ejendommen indgår i overdragerens eller overdragerens ægtefælles erhvervsvirksomhed, da gælder successionsreglerne for hele fortjenesten fra ejendommen. Hvis mindre end halvdelen af ejendommen indgår i erhvervsvirksomheden, vil der kun kunne succederes i del andel af

¹⁰² LBK nr. 1298 § 34

¹⁰³ L30/2011

¹⁰⁴ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 1

Landbrug og generationsskifte

fortjenesten der hidrører den erhvervsmæssigt benyttede del af ejendommen. Ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel af ejendommen, lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund.

Der kan kun succederes i genvundne afskrivninger, såfremt der samtidig succederes i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens regler¹⁰⁵. Dette medfører at kan der heller ikke opgøres en gevinst på ejendommen jf. ejendomsavancebeskatningsloven, kan der heller succederes i de af overdrageren foretagne afskrivninger og eventuelle genvundne afskrivninger¹⁰⁶.

En stor andel af landbrugsejendommene i Danmark er ejet af landmænd over 65 år, jf. indledningen afsnit 1, side 2, hvorfor disse ejendomme ofte er anskaffet til væsentlig lavere værdier for mange år tilbage. Dermed er der ofte en stor ejendomsavance at tage hensyn til ved en overdragelse. Historisk er landbrugsejendomme gennem de sidste 30-40 år steget mere end den gennemsnitlige prisudvikling i samfundet.

3.1.5.3 Succession i mælkekvoter

Efter den 1/1 2005 indgår kvoter og rettigheder på saldoen efter afskrivningsloven § 40 C. På saldoen indgår tildelte EU betalingsrettigheder fra 2005 med en anskaffelsessum på 0 samt senere erhvervede og solgte kvoter. Hvis saldoen bliver negativ, indtægtsføres et beløb, indtil saldoen igen er 0.

Ved succession indtræder erhververen i forpligtelsen til at lade sig beskatte, når saldoen bliver negativ¹⁰⁷, samt når han ikke har flere mælkekvoter under saldoen.

Hvis erhververen senere sælger ejendommen med tab, er det muligt at modregne de indtægtsførte beløb i den negative ejendomsavance samtidig med, at der opnås et fradrag i skatteberegningen for det pågældende år svarende til 25% af det indtægtsførte beløb¹⁰⁸. Fortjeneste ved salg af mælkekvoter er omfattet af de almindelige regler om succession. Dog skal et evt. resterende acantobeløb, som nævnt i afskrivningslovens § 40 C, stk. 8 trækkes fra i en ægtefælles slutskat m.v., såfremt virksomheden overdrages efter reglerne i kildeskattelovens § 33 C eller dødsboscattelovens § 39. Et herefter resterende beløb fremføres til fradrag i den beregnede slutskat m.v. i de følgende indkomstår.

3.1.6 Konsekvenser ved succession for overdrageren

Overdrager skal ikke betale skat af overdragelsen med succession, som der ellers ville være udløst ved en almindelig afståelse uden succession. Dette medfører at enhver

¹⁰⁵ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 1, 6. pkt.

¹⁰⁶ Halling-Overgaard 2007, side 35

¹⁰⁷ LBK nr. 1191 § 40 C, stk. 6

¹⁰⁸ LBK nr. 1191 § 40 C, stk. 8

form for avance i medfør af ejendomsavancebeskatningsloven, kursgevinstbeskatningsloven og afskrivningsloven samt genvundne afskrivninger ikke beskattes ved overdragelsen, men udskydes til et senere tidspunkt. Der kan ikke succederes i tab. Tab, som konstateres ved overdragelse af aktiver, fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst i samme omfang som ved salg til andre personer¹⁰⁹.

3.1.7 Konsekvenser ved succession for erhververen

Det grundlæggende element i succession og modellens mulighed for at udskyde skattebetalingen er, at erhverver anses for at indtræde i overdragerens sted i forhold til skattemæssige anskaffelsestidspunkter, anskaffelsessummer og anskaffelses hensigter¹¹⁰. Erhverver indtræder som udgangspunkt som anført i overdragerens anskaffelsestidspunkt, men i forbindelse med f.eks. genanbringelse af ejendomsavance efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6A, er det ifølge praksis¹¹¹ det faktiske anskaffelsestidspunkt der er gældende, således det vil være muligt at genanbringe ejendomsavance i en nyoverdraget ejendom med succession.

Ligeledes, hvis der er tale om fradrag for vedligeholdelsesudgifter, her indtræder erhverver kun i den faktiske ejertid og ikke overdragerens ejertid, således der ikke kan opnås fradrag for vedligeholdelsesudgifter¹¹².

3.1.8 Værdiansættelse

Da der er tale om overdragelse mellem interesseforbundne parter, kan værdiansættelse af overdragelsen give anledning til vanskeligheder, idet en sådan overdragelse skal ske til handelsværdier¹¹³. At aktiverne ved en overdragelse med succession skal fastsættes til handelsværdier, fremgår af kildeskattelovens § 33 C, stk. 3, idet bestemmelsen henviser til at salgssummen skal opgøres til den værdi, der er lagt til grund ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat af erhvervelsen. Såfremt erhvervelsen ikke er afgifts- eller indkomstskattepligtig, fremgår det af bestemmelsen, at det pågældende aktivs værdi i handel og vandel skal anvendes¹¹⁴ (markedsværdien). Overdragelsen skal i øvrigt foregå på samme vilkår som ved handel imellem modstridende parter dvs. i overensstemmelse med armlængdeprincippet jf. ligningslovens § 2, stk. 1.¹¹⁵

¹⁰⁹ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 5

¹¹⁰ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 2, 2. pkt.

¹¹¹ SKM2003.512.LR – hvor Ligningsrådet har givet bindende forhåndsbesked om, at der kunne ske genanbringelse af ejendomsavance jf. ejendomsavancebeskatningsloven § 6 A, ved salg af landbrugsejendommen X i anskaffelsessummen ved købet af landbrugsejendommen Y, uanset at ejendommen Y er købt med succession i relation til lov om ejendomsavance.

¹¹² SKM2002.172.LSR

¹¹³ LBK nr. 327 § 27, stk. 1 og Lov nr. 149 § 4, stk. 1, litra c

¹¹⁴ Halling-Overgaard 2007, side 50

¹¹⁵ Se bl.a. SKM2013.841.HR

Landbrug og generationsskifte

Idet der ofte ikke er en umiddelbar markedsværdi på f.eks. en personlig ejet virksomhed eller unoterede aktier/anparter, kan det være meget svært at opgøre disse realistiske markedsværdier korrekt. I øvrigt kan der i disse overdragelses situationer være sammenfaldende interesser, således begge parter (f.eks. fader / søn), er interesseret i den laveste mulige handelsværdi, idet der f.eks. skal ske overdragelse med gave og dermed beregning af gaveafgift.

Til belysning af ovenstående udfordringer omkring reel værdiansættelse i virksomhederne samt for aktierne/anparter, har skattemyndighederne derfor udarbejdet nedenstående cirkulærer/vejledninger, som beskriver hvorledes værdiansættelsen opgøres ved overdragelse af en virksomhed med succession eller aktier/anparter med succession.

Standardvurderingerne, som er udarbejdet som cirkulærer, omfatter områderne gaver, aktie og anparter, fast ejendom og goodwill. Nedenstående vil disse betydningsfulde cirkulærer kort beskrives: (Værdiansættelsescirkulæret er i øvrigt bindende for skattemyndighederne, hvorimod de andre cirkulærer åbner op for afvigelser for skattemyndighederne).

3.1.8.1 Værdiansættelsescirkulæret (gaver) nr. 185 af 17/11/1982

Cirkulæret finder anvendelse på værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mv. og ved gaveafgiftsberegning og dermed indenfor den personkreds, der er omfattet af boafgiftslovens § 22, idet omfang der helt eller delvist ydes gave i forbindelse med overdragelsen.

Personkredsen ifølge boafgiftsloven § 22:

- Børn og børnebørn
- Forældre og bedsteforældre
- Samlevende

Værdiansættelsescirkulæret finder dermed ikke anvendelse på overdragelser mellem søskende eller til søskendes børn, her anvendes i stedet et af TSS-cirkulærerne fra 2000.

Ofte vil det være en fordel at anvende dette cirkulære, idet det ofte sætter en lavere værdi end TSS-cirkulærerne fra 2000. Værdiansættelsescirkulæret har særlig betydning for værdiansættelse af fast ejendom og aktier/anparter.

Ved værdiansættelse af en fast ejendom, hvor værdiansættelsen ligger inden for +/- 15 % af den seneste ejendomsvurdering, vil skulle lægges til grund ved arve- eller afgiftsberegningen, jf. cirkulærets punkt 6. Dog betinget af, at ejendommen ikke i perioden siden den sidste offentlige ejendomsvurdering og overdragelsestidspunktet er undergået retlige eller faktiske ændringer.

Landbrug og generationsskifte

For så vidt angår overdragelse af maskiner, inventar og øvrige driftsmidler bør disse undergå en uvildig sagkyndig vurdering. Disse aktiver kan ikke overdrages til den skattemæssige saldo, medmindre denne er et udtryk for den reelle salgsværdi.

Til brug ved beregning af aktier/anparternes værdi, anvendes fire kapitaliseringsfaktorer, som hvert år reguleres af SKAT¹¹⁶:

- Indtjeningssevnen:	11,5
- Modificeret regel:	5,75
- Udbytte:	98
- Indre værdi:	80

Ved indtjeningssevnen forstås gennemsnittet af de skattemæssige resultater i procent af aktie-/anpartskapitalen. Det skattemæssige resultat er før fradrag af tidligere års skattemæssige underskud, men tillagt eventuelle skattefrie udbytter. Resultatet fratrækkes herefter den beregnede skat. Det fremkomne beløb ses procentvis i forhold til aktie-/anpartskapitalen, hvilket udgør indtjeningssevnen. Indtjeningssevnen beregnes for de tre seneste år, men kan ikke være lavere end 0. Indtjeningssevnen skal efter beregning kapitaliseres med 11,5 (2014).

Den modificerede regel beskrives nedenfor.

Det deklarerede udbytte i det regnskabsår der danner grundlag for selskabets seneste skatteansættelse, er den udbytteprocent af aktie-/anpartskapitalen der er vedtaget.

Et selskabs indre værdi er formuen, som kan læses ud fra selskabets egenkapital. Ifølge cirkulæret skal den indre værdi opgøres efter de skattemæssige regler på baggrund af det seneste regnskabsår. Der skal dog foretages fradrag for ikke-forfaldne beløb, som skal medgå til betalingen af udbytte. Indre værdi opgøres ligeledes i procent af aktie-/anpartskapitalen.

Ifølge værdiansættelsescirkulæret af 1982, kan værdien af aktierne beregnes ud fra følgende beregningsregler:

A. Den almindelige beregningsregel

I den almindelige beregningsregel beregnes tre kapitaliseringsfaktorer. Indtjeningssevnen kapitaliseres med 11,5, udbytteprocenten kapitaliseres med 98 og der beregnes 80 % af den indre værdi. Der beregnes herefter et gennemsnit på baggrund af disse tre faktorer.

¹¹⁶ SKM2013.781.SKAT

Landbrug og generationsskifte

B. Hovedaktionærselskaber

En hovedaktionær betegnes som en aktionær der ejer over halvdelen af de stemmeberettigede aktier/anparter. Hvis dette er opfyldt, kan denne regel anvendes. Der beregnes et gennemsnit af indtjeningsevnen, kapitaliseret med 11,5 og 80 % af den indre værdi.

C. Den modificerede regel

Såfremt at de to ovenstående beregningsregler, A og B, har resulteret i en værdi der overstiger den fulde indre værdi, skal der foretages en ny beregning efter den modificerede regel. Dette forudsætter dog at indtjeningsevnen er større end 10 %. Efter denne regel kapitaliseres 10 % af indtjeningsevnen med 11,5, imens de øvrige 90 % af indtjeningsevnen kapitaliseres med 5,75. Værdien fastsættes nu til denne værdi, såfremt den forsat er større end den indre værdi. Hvis dette ikke er tilfældet, fastsættes værdien til den indre værdi.

D. Ejendomsselskaber

Værdien af ejendomsselskaber følger de tre ovenstående beregningsregler, A, B og C. Værdien kan dog ikke blive lavere end 90 % af den indre værdi. Såfremt værdien bliver lavere ved brug af de ovenstående beregningsregler, fastsættes værdien til 90 % af indre værdi.

E. 90 % -selskaber

Ved denne regel fastsættes værdien til 90 % af indre værdi. Det gælder følgende selskaber:

- Selskaber der er trådt i likvidation
- Holdingselskaber, hvor den primære aktivitet er at eje aktier/anparter i andre selskaber
- Selskaber, hvis aktiver hovedsageligt består af likvide beholdninger, værdipapirer m.v. samt hvor indtægten hidrører fra disse aktiver.

F. Datterselskaber

Et datterselskab betegnes som et selskab der ejes af et andet selskab. Hvis moderselskabets værdi af aktierne beregnes efter punkt E, skal værdien i datterselskabet beregnes efter beregningsreglerne B-E.

G. Nystiftede selskaber

Dette gælder selskaber der er stiftet, men hvor det første regnskabsår ikke er afsluttet da beregningen skal foretages. Værdien på disse aktier/anparter ansættes til kurs pari.

H. Fælles regler (Gælder for alle beregningsreglerne)

Hvis der sker en udvidelse af aktie-/anpartskapitalen efter det regnskabsår der ligger til grund for beregningen, skal værdien beregnes ud fra kapitalen før udvidelsen. Udvidelsen vil derefter beregnes som en procent af aktie-/anpartskapitalen efter udvidelsen.

Hvis et selskab har en aktie-/anpartskapital med forskellige klasser, skal der opgøres en kurs for hver aktie-/anpartsklasse. Der skal dog være tale om klasser med forskellige rettigheder og som må vurderes at have betydning for værdiansættelsen. F.eks. ret til forlods udbytte.

3.1.8.2 Den juridiske vejledning 2014-1; C.B.3.5.4.3, det tidligere TSS-Cirkulære 2000-5 (fast ejendom)

Den juridiske vejledning 2014-1 erstatter cirkulære 2000-5 af 29/3 2000 som er ophævet ved SKR nr. 10406 af 04/12/2007. Den juridiske vejledning foreskriver at:

Værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter sker efter følgende retningslinjer, som Ligningsrådet vedtog i marts 2000.

Det vil altså sige, at det er de samme regler der gælder i dag, som var gældende i det tidligere TSS-Cirkulære 2000-5. Cirkulæret finder anvendelse på værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter i de tilfælde, hvor 1982-cirkulæret ikke finder anvendelse¹¹⁷. Dvs. ved overdragelse til nærtstående parter, der ikke er omfattet af boafgiftslovens § 22, jf. ovenstående afsnit om værdiansættelsescirkulæret nr. 185 af 17/11/1982.

Ifølge cirkulæret skal fast ejendom som udgangspunkt værdiansættes til den seneste offentlige ejendomsvurdering. Idet den offentlige ejendomsvurdering ikke altid afspejler et retvisende billede, vil der kunne tillades korrektioner i form af foretagne ombygninger eller forbedringer på ejendommen, som ikke er medregnet i den offentlige ejendomsvurdering.

¹¹⁷ http://www.tax.dk/jv/cb/C_B_3_5_4_3.htm

3.1.8.3 TSS-Cirkulære nr. 2000-10 af 28/03/2000 (goodwill)

Dette cirkulære finder anvendelse på værdiansættelse af goodwill. Værdiansættelsen tager udgangspunkt i virksomhedens resultat før skat for de seneste tre år, fordelt med en vægtning baseret på det seneste aflagte årsregnskab.

Idet der i landbrugsvirksomheder ikke er tale om goodwill, vil jeg ikke gå mere i dybden med dette cirkulære, jf. afsnit 2.3.2.5.1 og afgrænsning afsnit 1.1.1.

3.1.8.4 TSS-Cirkulære nr. 2000-9 af 28/03/2000 (aktier og anparter)

Dette cirkulære finder anvendelse på værdiansættelse af aktier og anparter mellem interesseforbundne juridiske parter, hvor overdragelsen ikke er omfattet af værdiansættelsescirkulæret fra 1982.

Værdien af de noterede aktier er simpel at opgøre, idet de kan opgøres som kursværdien på overdragelsestidspunktet. Værdien af unoterede aktieklasser i børsnoterede selskaber opgøres til kursværdien på de noterede aktier, medmindre de rettigheder, der knytter sig til de forskellige aktier adskiller sig markant¹¹⁸.

Mere vanskeligt er det at opgøre værdien af de unoterede aktier i unoterede selskaber, og særligt hvis disse aldrig har været handlet før. Er dette tilfældet, anvendes i stedet cirkulærets hjælperegul. Udgangspunktet for hjælpereglen er, at aktiernes værdi beregnes på baggrund af et substansprincip, hvor de enkelte aktivposter og passivposter værdiansættes for sig. Ved udarbejdelse af cirkulæret fandt man, at ikke alle poster kunne ansættes til den bogførte værdi og at disse poster i stedet skulle ansættes efter alternative metoder. De relevante poster er følgende¹¹⁹:

- A. Goodwill og andre immaterielle aktiver
- B. Fast ejendom
- C. Unoterede aktier/anparter i tilknyttede /associerede selskaber
- D. Udsendt skat
- E. Egne aktier

A. Goodwill og andre immaterielle aktiver fastsættes på grundlag af retningslinjerne i TSS-Cirkulære 2000-10.

B. Fast ejendom erstattes med den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering. Såfremt der er foretaget væsentlige forbedringer på ejendommen, der ikke er medtaget i ejendomsvurderingen, skal disse tillægges.

C. Unoterede værdipapirer værdiansættes vha. hjælpereglen, når handelsværdien ikke er kendt.

¹¹⁸ TSS Cirkulære 2000-9

¹¹⁹ Den juridiske vejledning C.B.3.5.4.4

D. Udskudt skat beregnes afslutningsvis under hensyntagen til foretagne ændringer de ovenstående korrektioner må have medført. Udskudt skatteaktiv kan medtages, men dog kun til en værdi under kurs 100.

E. Egne aktier medtages ikke i beregningen for den indre værdi og ved beregning reduceres den nominelle aktiekapital med den del som egne aktier repræsenterer.

Cirkulæret indeholder en bestemmelse om, at hjælpereglen kan fraviges i sin helhed eller for så vidt angår enkeltposter, når det er relevant og væsentligt for at finde et egnet udtryk for værdien af aktierne.

3.1.8.5 Værdiansættelsesvejledningen¹²⁰

I august 2009 udgav SKAT en ny værdiansættelsesvejledning. Baggrunden herfor skyldes bl.a., at det er uklart, i hvilke situationer en beregning efter TSS-cirkulære 2000-9 og TSS-cirkulære 2000-10 afspejler markedsværdien, idet værdiansættelserne tager udgangspunkt i historiske tal, hvorimod værdiansættelsesvejledningen fokuserer mere på den fremtidige værdi og indtjening.

Værdiansættelsesvejledningen erstatter ikke TSS-cirkulære 2000-9 og TSS-cirkulære 2000-10, men kan benyttes i det omfang det er muligt, indenfor bestemmelsen om fravigelse af hjælpereglen i TSS 2000-9. Vejledningen indeholder langt mere omfattende værdiansættelsesmetoder end TSS-cirkulærene fra 2000, men disse cirkulærer fungerer ofte tilstrækkeligt på mindre virksomheder.

Værdiansættelsesvejledningen bygger på principperne fra FSR's værdiansættelsesnotat fra 2002¹²¹. Værdiansættelsesmetoderne er opdelt i tre overordnede tilgange henholdsvis indkomstbaseret, markedsbaseret og omkostningsbaseret tilgang.

- Den indkomstbaserede tilgang tager udgangspunkt i den fremtidige indkomst. Det vil sige, de fremtidige pengestrømme, som så tilbagediskonteres for at finde nutidsværdien, som dermed anvendes ved værdiansættelsen. DCF- og EVA-modellen er modeller der ofte anvendes ved tilbagediskontering af fremtidige pengestrømme.
- Den markedsbaserede tilgang fokuserer på markedsværdien af sammenlignelige virksomheder. Det kan enten ske ved en direkte eller en relativ prissammenligningstilgang. I praksis vil det være svært at finde en direkte prissammenligning, da ingen virksomheder er ens og selv små forskelle kan have markant indvirkning på den reelle markedspris. Den relative pris tager udgangspunkt i

¹²⁰ Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse. Serienr. E nr. 238

¹²¹ Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. Rådgivningsudvalget, Fagligt notat om den statsautoriserede revisors arbejde i forbindelse med værdiansættelse af virksomheder og virksomhedsandele, 2002.

regnskabsmæssige nøgletal, som sammenlignes med nøgletal for de sammenlignelige virksomheder.

- Den omkostningsbaserede tilgang fokuserer på de omkostninger, der er medgået til anskaffelsen af aktiverne i virksomheden eller de omkostninger der skal afholdes for at anskaffe tilsvarende aktiver. Svagheden ved denne model, er at den ligesom TSS-cirkulærerne fra 2000, fokuserer på historiske tal og ikke på fremtiden.

”Advokat Tommy V. Christiansen anfægter skattemyndighedens anvendelse af grundsætningerne indenfor skatteretten, mht. værdiansættelsen af aktiver til handelsværdien ved overdragelse mellem nærtstående. Ved handelsværdien forstås i den forbindelse værdiansættelsen ved salg til en uafhængig tredjemand.

Ved en dom – SKM2012.499.BR fandt byretten, at der ved værdiansættelsen af aktier ved salg fra hovedanpartshavere til et af dem ejet selskab måtte lægges vægt på værdien for køberen, dvs. selskabet, og ikke den lavere værdi, der var blevet fastslået ved et syn og skøn som handelsværdien ved salg til en uafhængig tredjemand.”¹²²

3.1.9 Passivposter

I forbindelse med overdragelse af aktiver eller aktier/anparter efter reglerne i kildeskatteloven §§ 33 C, stk. 1, 12 eller 13, eller aktieavancebeskatningsloven §§ 34, 35 eller 35A, skal der ved opgørelse af en eventuel gaves værdi, tages højde for eventuelle fremtidige skattetilsvær, vedrørende de aktiver eller aktier/anparter der er overdraget med succession. I henhold til kildeskatteloven § 33 D regler om objektiverede passivposter, skal der i forbindelse med en eventuel gaveopgørelse, optages en passivpost til udligning af fremtidige skattetilsvær, når gaveafgiften beregnes. Således kan vederlaget for overdragelsen nedbringes vha. passivpostens værdi, uden at erhververen afgifts- eller indkomstbeskattes af denne reduktion.

Såfremt der er tale om aktier/anparter udgør passivposten 22 % af den udskudte skattepligtige avance, hvor er der tale om andre skattepligtige aktiver, udgør passivposten 30 % af den udskudte skattepligtige avance. I alle tilfælde opgøres den udskudte avance til den lavest mulige skattepligtige avance, som ville være fremkommet, hvis overdrageren havde solgt aktivet på overdragelsestidspunktet¹²³. De objektiverede passivposter svarer til, at den udskudte skat er passiveret med ca. 50 %¹²⁴.

¹²² http://www.tvk.dk/sites/default/files/article/uge_2012-42.pdf_0.pdf

¹²³ LBK nr. 1403 § 33 D, stk. 2

¹²⁴ Aktier der beskattes med 42 % og når passivposten beregnes til 22 %, svarer dette til at skattebyrden passiveres med lige godt 50 %

Landbrug og generationsskifte

Overtager erhververen indestående på konto for opsparet overskud, skal der beregnes passivpost af indestående på kontoen med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat. Passivposten udgør i denne forbindelse, jf. kildeskatteloven § 33 D:

1991:	9 %
1992-98:	12 %
1999-00:	13,5 %
2001-04:	15 %
2005- :	16,5 %

Ved en overdragelse med succession, udgør den udskudte skat naturligvis en byrde. Denne byrde reducerer nettoværdien af det overdragne aktiv. Erhververen vil oftest kun overtage aktivet med skattemæssig succession, såfremt overdrageren kompenserer for skattebyrden ved at give nedslag i købesummen. Hvilken passivpost, der skal fastsættes, vil som udgangspunkt bero på en forhandling mellem overdrageren og erhververen.

En tidligere kendelse fra Landsskatteretten¹²⁵, har tidligere medført tvivl om, hvorledes der ved overdragelse med succession mod fuldt vederlag, kunne ske reduktion af vederlagets størrelse, med såvel den udskudte skat som med passivposten. Skat har med et styresignal¹²⁶ præciseret, at der ved overdragelse med succession ikke både kan gives nedslag for den gaverelaterede del af et fremtidigt skattetilsvær og samtidig for den objektivt beregnede passivpost efter kildeskatteloven § 33 D. Men det er op til skatteyderen at vælge mellem disse to nedslag.

3.2 Generationsskifte i levende live

3.2.1 Overdragelse til ægtefælle

Overdragelse af en personlig ejet virksomhed eller aktier/anparten i et selskab til en ægtefælle, er omfattet af kildeskatteloven §§ 26 A, stk. 2 og 26 B. Der er i henhold til kildeskatteloven §§ 26 A, stk. 2 og 26 B pligtmæssig succession, under forudsætning af at ægtefællerne er samlevende og ikke separeret eller skilt. Der kan dog ikke ske succession ved overdragelse til en ægtefælle, der skattemæssigt anses for hjemmehørende i en fremmed stat¹²⁷.

Det der i medfør af kildeskattelovens § 26 A, stk. 2 kan overdrages med succession, er aktiver, der skal bruges i den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Der er intet krav om at overdragelsen skal omfatte en hel virksomhed, der kan blot være tale om nogle enkelte aktiver, men der foreligger krav om at ægtefællen skal anvende aktivet i sin erhvervsvirksomhed. Alle aktiver der kan eller skal indgå i

¹²⁵ TfS2008.1429.LSR

¹²⁶ SKM2011.406.SKAT

¹²⁷ LBK nr. 1403 § 27

erhvervsvirksomheden kan dermed overdrages med succession, på nær varelager jf. kildeskatteloven § 26 A, stk. 2, sidste pkt.

Ligeledes kan ægtefællen succedere i overdragerægtefællens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen. Det er en betingelse at overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb¹²⁸.

Såfremt der blot overdrages en del af en virksomhed, kan en andel af virksomhedsordningen overdrages. Der skal dermed opgøres den andel af opsparet overskud m.v. som forholdsmæssigt relaterer sig til den del af virksomheden der overdrages¹²⁹. Denne udskillelse foretages på grundlag af forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget, der hidrører fra den pågældende virksomhed ved udløbet af indkomståret forud for overtagelsen, og det samlede kapitalafkastgrundlag ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen.

Hvis et aktiv ved overdragelsen skifter karakter fra udelukkende erhvervsmæssigt benyttet, til udelukkende privat benyttet, betragtes dette som salg af aktivet, hvorefter reglen om skattemæssig succession ikke kan anvendes¹³⁰.

I medfør af kildeskattelovens § 26 B kan en ægtefælle overdrage en aktiepost til ægtefællen med succession, således at der ikke udløses nogen afståelsesbeskatning ved overdragen. Ægtefællen vil således indtræde i anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt samt hensigt og således blive beskattet af disse aktier/anparter ved efterfølgende salg.

For overdragelse i mellem ægtefæller, vil der ikke skulle beregnes hverken afgifter eller vederlagsbeskatning, idet gaver mellem ægtefæller er afgiftsfrie¹³¹. Skattemæssigt stilles der ikke nogle dokumentationskrav, men civilretligt kræves det at gaver imellem ægtefæller skal ske ved ægtepagt jf. ægteskabslov 2, § 30, stk. 1.

¹³²

3.2.2 Overdragelse til børn, børnebørn samt samlever

Overdragelse af en personlig ejet virksomhed henholdsvis overdragelse af aktier/anparter i et selskab til børn, børnebørn og samlever reguleres i reglerne i kildeskattelovens §§ 33 C og 33 D henholdsvis aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A.

¹²⁸ Halling-Overgaard 2007, side 74

¹²⁹ LBK nr. 1403 § 26 A, stk. 5

¹³⁰ LBK nr. 1403 § 26 A, stk. 3

¹³¹ LBK nr. 327 § 22, stk. 3

¹³² Halling-Overgaard 2007, side 76

Stedbørn og adoptivbørn sidestilles med slægtskabsforhold¹³³. For samlever er det gældende at vedkommende skal have haft bopæl med overdrageren de sidste 2 år, eller tidligere have haft bopæl med overdrageren i 2 år, inden dette er ophørt pga. institutionsanbringelse. Fælles for børn, børnebørn og samlever er udover de er omfattet af ovenstående regler om successionsmulighederne, ligeledes er omfattet af boafgiftslovens § 22, hvorledes de kan modtage afgiftsfrie gaver fra overdrageren med op til DKK 59.800 (2014), herudover skal der betales 15 % i afgift. Øvrige i personkredsen jf. kildeskatteloven § 33 C, stk. 1 er ikke omfattet af boafgiftsloven § 22, som denne persongruppe.

Overdragelse af en personlig ejet virksomhed eller aktier/anparten i et selskab til børn eller børnebørn, er omfattet af kildeskatteloven § 33 C henholdsvis aktieavancebeskatningsloven § 34. Det er dermed muligt at overdrage virksomheden henholdsvis aktier/anparten med succession.

Såfremt at der i forbindelse med overdragelse af virksomheden eller aktier/anparten vederlægges med gave, så kan værdiansættelsescirkulæret fra 1982 finde anvendelse på værdiansættelsen af virksomheden eller aktierne/anparten. Hvis der derimod ikke foreligger et gaveelement, så skal virksomheden eller aktier/anparten værdiansættes ifølge cirkulærer fra 2000.

Såfremt der i forbindelse med overdragelsen opstår en tinglysningsafgift, f.eks. ved overdragelse af en ejendom, så kan overdrageren vælge at betale denne afgift. Hvis overdrages med gave, må denne tinglysningsafgift reducere gaveafgiften. Dette medfører at hvis overdrageren har betalt tinglysningsafgift på f.eks. DKK 150.000, så kan der gives yderligere gave med DKK 1.000.000, hvorpå der ikke vil skulle afregnes yderligere gaveafgift.

For at lette børnenes finansiering af generationsskiftet, kan forældrene udstede et rentefrit gældsbrev på anfordringsvilkår, hvilket vil sige at gældsbrevet til enhver tid kan kræves betalt. Det er ikke muligt at benytte et rentefrit gældsbrev på anfordringsvilkår, hvis det er holdingselskabet, der overdrager aktier i driftsselskabet til børnene. En sådan rentefrihed vil blive anset for at være et usædvanligt vilkår, som kun er ydet i forældrenes interesse.

3.2.3 Overdragelse til øvrige nærtstående personer, omfattet af kildeskatteloven § 33 C samt aktieavancebeskatningsloven § 34

Overdragelse af en personlig ejet virksomhed henholdsvis overdragelse af aktier/anparten i et selskab til øvrige nærtstående personer, såsom søskende, søskendes afkom eller nærtstående medarbejder reguleres i reglerne i

¹³³ LBK nr. 1403 § 33 C, stk. 1, 2. pkt og LBK nr. 1298 § 34, stk. 1, nr. 1

kildeskattelovens §§ 33 C og 33 D henholdsvis aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A, på samme måde som ovenstående personkreds. Men idet søskende, deres afkom og nærtstående medarbejdere ikke er omfattet af boafgiftslovens § 22, kan der således ikke gives afgiftspligtig gave. I stedet bliver denne personkreds ved overdragelse af virksomhed eller aktier/anparter med succession, hvor der helt eller delvist vederlægges med gave, skattepligtig af gavebeløbet¹³⁴ og skal dermed betale en indkomstskat heraf.

Såfremt der skal ske overdragelse til nærtstående medarbejder i flere etaper, hvilket er meget realistisk, vil der også kunne overdrages med succession, i de fremtidige kommende overdragelser til vedkommende. Men idet den nærtstående medarbejder bliver medejer af virksomheden, vil vedkommende ikke længere defineres som medarbejder, men vil alligevel være omfattet af successionsreglerne¹³⁵.

3.2.4 Tilbageoverdragelse til tidligere ejer

En tilbageoverdragelse til tidligere ejer ifølge kildeskatteloven § 33 C, stk. 13 eller aktieavancebeskatningsloven § 35 A, vil være gaveafgifts- eller indkomstskattepligtig alt afhængig, af hvilken personkreds erhververen tilhører. Således vil der ved en tilbageoverdragelse til eksempelvis faderen, skulle betales en gaveafgift på 15 % af gave over grundbeløbet på DKK 59.800 (2014). En tilbageoverdragelse til en tidligere ejer, der ikke er omfattet af boafgiftsloven § 22, vil til gengæld medføre indkomstskattepligt for erhververen, såfremt der ydes en gave i forbindelse med overdragelsen. Værdiansættelsen af virksomheden eller aktierne/anparterne skal ske efter værdicirkulæret nr. 185 fra 1982, såfremt der tilbageoverdrages til en person inden for personkredsen i boafgiftsloven § 22, dvs. eksempelvis forældrene eller samlevende med gave. Hvorimod tilbageoverdrages der uden gave, vil de øvrige cirkulærer fra 2000 finde anvendelse ved værdiansættelsen.

3.3 Generationsskifte ved død

Nogle foretrækker at gennemføre generationsskiftet i levende live, hvormed de kan følge med i "om tingene går rigtigt for sig". Men andre ønsker blot at tilrettelægge generationsskiftet i et testamente, således generationsskiftet først skal gennemføres ved landmandens død. Desværre er der også nogle der ikke når at tage stilling til generationsskiftet, inden de efterladte står med problemstillingen. I tilfælde af landmandens pludselige død, kan det blive vanskeligt og måske direkte umuligt at gennemføre generationsskiftet efter landmandens ønske, specielt hvis der ikke er oprettet testamente.

¹³⁴ Lov nr. 149 § 4, stk. 1, litra e

¹³⁵ Den juridiske vejledning C.C.6.7.2 – Yderligere overdragelse til en tidligere medarbejder

Landbrug og generationsskifte

Enhver virksomhedsejer der har mere end et barn, bør lave sig et testamente. Hvis et barn, eller ihvertfælde ikke alle børnene skal overtage virksomheden, bør dette fremgå af testamentet, idet enhver arving ellers vil kunne modsætte sig. I øvrigt er det i sådan en situation, hvor der ikke er oprettet testamente, arvelovens regler der er gældende for hvordan arven skal fordeles. Selvom arveloven tilsigter at ramme "det gennemsnitlige ønske", er det langt fra sikkert at lovens regler fører til den fordeling af arven/virksomheden som senior måtte have ønsket. I værste fald kan det manglende testamente og dermed arveloven betyde at virksomheden ikke kan finansieres af nogle af børnene og dermed må lukke.

Såfremt der oprettes et testamente i tide, kan landmanden være med til at påvirke generationsskiftet og dermed sikre at virksomheden i det hele taget kan overdrages. Hvis landmanden efterlader sig ægtefælle og/eller livsarvinger (børn, børnebørn m.v.) kan landmanden ikke frit bestemme i sit testamente, hvem der skal arve hans formue. Det skyldes at den nævnte personkreds er landmandens tvangsarvinger, men landmanden kan i denne situation råde over tre fjerdedele af formuen (friarv).

I landbrug, hvor der enten er besætninger eller planteavl, er det en forudsætning at man hurtigt efter et dødsfald, finder en løsning på den videre drift. Ikke nødvendigvis en permanent løsning, men en holdbar løsning, således besætningen ikke lider misrøgt og afgrøder ikke går til. Det er ikke alle og enhver der vil kunne videreføre driften af landbruget, derfor bør man overveje hvad der skal ske, såfremt et dødsfald skulle indtræffe.

3.3.1 Dødsboer

Dødsboer reguleres efter dødsboskatteloven, der behandler reglerne for, hvordan afdødes formue beskattes ved udlodning til arvingerne, samt hvordan beskatningen foregår i selve dødsboet. Dødsboskifteloven indeholder reglerne for skifte af dødsboer og for skifte af en efterlevende ægtefælles del af fællesboet, herunder skifte af uskiftet bo, mens den efterlevende ægtefælle er i live.

3.3.1.1 Dødsboskifte

Der findes i lovgivningen tre forskellige måder, hvorpå der kan ske skifte af dødsbo:

- Privat skifte
- Forenklet skifte
- Skifte ved bobestyrer

Et privat skifte betyder, at dødsboet behandles af boets arvinger uden indblanding af en, af skifteretten udpeget, bobestyrer. Dette indebærer dog ikke at arvingerne skal

Landbrug og generationsskifte

behandle boet alene. Behandlingen vil typisk blive behandlet med bistand fra en dødsboadvokat.

For at boet kan skiftes privat, er der en række betingelser der skal være opfyldt¹³⁶:

- Arvingerne skal være enige om denne dødsbobehandling
- Boet skal være solvent, arvingerne skal erklære ved udleveringen af boet til privat skifte, at boets aktiver antages at kunne dække boets forpligtelser
- Mindst én arving er myndig og solvent
- Arvelader har ikke udelukket muligheden for privat skifte via testamente
- Afgørende hensyn taler ikke imod et privat skifte – hvis skifteretten f.eks. vurderer, at der er væsentlig risiko for, at boets legatarer (en person, som skal arve en bestemt ting f.eks. et maleri) eller kreditorer ikke vil blive dækket, at arvingerne ikke vil fordele arven korrekt, eller at der ikke vil blive betalt skat og afgift i boet eller lignende

Arvingerne skal senest seks måneder efter boet udlevering indlevere en åbningsstatus i boet, en opgørelse over boets aktiver og passiver på dødsdagen. Ved afslutning af boet skal der indleveres en boopgørelse. Boet skal være afsluttet senest et år efter dødsfaldet. Hvis dette ikke er sket, vil boet som hovedregel overgå til bobestyrerbehandling.

Et forenklet privat skifte, er et bo der skiftes privat, men hvor boets forhold gør, at dette kan ske på en hurtigere og mere simpel måde¹³⁷.

Et forenklet privat skifte kan finde sted i de situationer, hvor der ikke skal betales afgift. Det vil sige, hvor ægtefællen er enearving, og hvor boets størrelse er over boudlægs grænsen - DKK 41.000 (2014), men stadigvæk så lav, at der ikke skal betales bo- og tillægsafgift. Den afgiftspligtige nettobeholdning skal derved på dødsdagen være mindre end bundfradraget – DKK 268.900 (2014). Boet må ligeledes ikke være skattepligtig.

Ved forenklet privat skifte, skal der alene udarbejdes en åbningsstatus og ikke en boopgørelse. Dette fordi lukkes på dødsdagen. Når boet skiftes som forenklet privat skifte, med ægtefællen som eneste arving, indtræder ægtefællen i afdødes skattemæssige stilling, på samme måde som ved det uskiftede bo. Længstlevende ægtefælle har derfor ikke mulighed for, at lade boet beskattes som selvstændigt skattesubjekt.

¹³⁶ Lov nr. 383 § 25

¹³⁷ LBK nr. 333 § 33

Såfremt det ikke er muligt at benytte reglerne om privat skifte, eller forenklet privat skifte, udleveres boet til behandling ved bobestyrer. Skifteretten udleverer et bo ved bobestyrer, såfremt¹³⁸:

- en arving anmoder herom
- boet må antages at være insolvent
- alle arvinger enten er umyndige og insolvente
- afdøde har bestemt det i testamente
- der ikke findes arvinger i boet eller det er usikkert, hvem der er arvinger
- hvis der ikke inden rimelig tid har kunnet træffes bestemmelse om, at boet skal skiftes på anden måde.

Skifteretten udpeger en autoriseret bobestyrer¹³⁹, men arvingerne har dog i vid udstrækning mulighed for at komme med ønsker til bobestyrer, hvilket skifteretten i almindelighed efterkommer¹⁴⁰. Bobestyreren har ansvar for at indrykke proklama¹⁴¹ og i øvrigt indsende de nødvendige dokumenter til skifteretten, inden for de i lovgivningen fastsatte tidsfrister. Derudover er det bobestyrerens pligt at beskytte dødsboets aktiver imod uberettigede dispositioner¹⁴². Denne skiftemåde benyttes ofte på større eller mere komplekse dødsboer. Skiftemåden benyttes desuden i tilfælde, hvor arvingerne ikke kan blive enige om, hvorledes der skal disponeres over boet.

3.3.1.2 Dødsboer som selvstændigt skattesubjekt

Reglerne om hvorvidt et dødsbo er skattepligtigt til Danmark, er anderledes end reglerne i kildeskatteloven og selskabsskatteloven. Den danske arvelov finder kun anvendelse for personer, der har bopæl i Danmark ved dødsfaldet. Danske dødsboer beskattes efter dødsboskatteloven. Beskatningen er forskellig afhængig af, om boet er et selvstændigt skattesubjekt eller ej.

Den skattemæssige behandling af et dødsbo afhænger af, hvorvidt der er tale om et skiftet eller uskiftet bo. I uskiftede boer foretages der ingen skattemæssig behandling, medmindre dette er aktivt valgt, mens skiftede boer er selvstændige skattesubjekter, jf. dødsboskatteloven § 58, stk. 5. Hvis der ikke er en efterlevende ægtefælle, vil der under alle omstændigheder være tale om et selvstændigt skattesubjekt. Det skal bemærkes, at den omstændighed at et dødsbo er et selvstændigt skattesubjekt, er ikke ensbetydende med at dødsboet er skattepligtigt. Omvendt er det kun dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter, der kan være skattepligtige.

¹³⁸ Lov nr. 383 § 36

¹³⁹ Lov nr. 383 § 37

¹⁴⁰ Lov nr. 383 § 37, stk. 2

¹⁴¹ Lov nr. 383 § 46

¹⁴² Lov nr. 383 § 44

3.3.1.3 Skattefritagne dødsboer

Såfremt dødsboets aktiver (bruttoformue) og dets nettoformue efter handelsværdier på skæringsdagen i boopgørelsen ikke overstiger DKK 2.641.900 (2014), anses dødsboet for at være skattefritaget¹⁴³. Hvis der er tale om et dødsbo, efter en efterlevende ægtefælle, der har siddet i uskiftet bo, så må værdierne ikke overstige 2 x DKK 2.641.900. Ved opgørelsen af dødsboets bruttoaktiver på dødsdagen medregnes ikke værdien af fast ejendom der er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven § 8, for blandet benyttet ejendom en andel svarende til værdien af stuehus med tilhørende grund og have, eller værdien af ejerboligen, jf. ejendomsavancebeskatningsloven § 9. Dette medfører at værdien af egen bolig medregnes ved opgørelsen af boets nettoformue, men ikke ved opgørelsen af boets bruttoaktiver. Herved skattefritages en del dødsboer.

Såfremt enten dødsboets bruttoaktiver eller dets nettoformue overstiger DKK 2.641.900 (2014) er dødsboet ikke skattefritaget. Idet dødsboet ikke er skattefritaget, indtræder dødsboet i afdødes skattemæssige stilling, for så vidt angår aktiver og passiver tilhørende afdøde.

Var afdøde gift ved dødsfaldet, og skiftes fællesboet i forbindelse med dødsfaldet, ses der ifølge praksisændring fra 2012 (SKM2012.524.LSR) bort for værdien af længstlevende ægtefælles boslod, ved bedømmelsen af boets skattepligt. I de tilfælde, hvor afdøde efterlader sig en ægtefælle, vil et dødsbo derfor normalt være skattefritaget, såfremt værdien af det samlede fællesbo ikke overstiger 2x2.641.900 (2014)¹⁴⁴.

Langt de fleste dødsboer, hvor der er indeholdt en landbrugsvirksomhed, herunder en landbrugsejendom, vil overstige beløbsgrænsen på de DKK 2.641.900 (2014) og dermed være skattepligtig.

3.3.1.4 Beskatning af dødsbo

Når et dødsbo opstår, skal den skattepligtige indkomst inddeles i 2 perioder:

- Mellemprioroden
- Boprioroden

Mellemprioroden løber fra den 1. januar i dødsåret til og med dødsdagen, jf. dødsboskatteloven § 96, stk. 3. Hvor boprioroden løber fra dødsdagen til og med skæringsdagen i boopgørelsen, jf. dødsboskatteloven § 96, stk. 4. Samlet kaldes disse to perioder bobeskatningsperioden, jf. dødsboskatteloven § 19, stk. 2.

¹⁴³ LBK nr. 333 § 6

¹⁴⁴ Lærebog om indkomstskat, side 1124

Landbrug og generationsskifte

Når der er tale om et skattefritaget dødsbo, betyder det at boet er skattefritaget i boperioden, men ikke i mellemperioden. Dvs. de indtægter, omkostninger samt eventuelle avancer ved salg af aktier og aktiver der udloddes til arvinger vil være altid være skattepligtige i mellemperioden. Indkomsten for mellemperioden gøres som udgangspunkt op efter de almindelige regler. Man kan dog ikke anvende reglerne i virksomhedsordningen.

På skæringsdagen for boopgørelsen, ophører skattepligten i dødsboet. Det vil herefter være arvinger der er skattepligtige af de udloddede aktiver, jf. dødsboskatteloven § 35, stk. 1. Dvs. for visse aktiver vil det være fordel at opretholde boperioden så længe som muligt, således at f.eks. et stuehus til landbrugsejendommen vil kunne sælges skattefrit til tredjemand inde i dødsboet¹⁴⁵ pga. parcelhus-reglen. Men såfremt skæringsdagen var oprundet og beskattningen forelå ved arvingerne, skulle de betale skat af salget, idet de ikke selv havde beboet landbrugsejendommen. Dog er der en begrænsning på hvor lang tid fra dødsdagen at skæringsdagen kan ligge. For privat skifte gælder der maksimalt et år¹⁴⁶ fra dødsdagen, mens der ved bobestyrerskifte foreligger en maksimal tidshorisont på to år¹⁴⁷.

Bobeskatningsindkomsten skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler for personer, medmindre andet er angivet i dødsboskattelovens kapitel 5, jf. dødsboskatteloven § 21, stk. 1.

Bobeskatningsindkomsten beskattes således:

- Afdødes indkomst beskattes med 50 %, på nær aktieindkomst
- Aktieindkomst beskattes med: 27 % af aktieindkomst op til DKK 49.200 (2014) og med 42 % af aktieindkomsten over DKK 49.200 (2014)¹⁴⁸. Ved negativ aktieindkomst modregnes den negative skat i dødsboskatten.
- Der gives et bofradrag på DKK 5.300 (2014), i den beregnede dødsboskat, for hver måned efter dødsfaldet er sket, dog højst 12 måneder¹⁴⁹
- Den beregnede skat nedsættes med DKK 2.000 (2014) pr. påbegyndt måned i mellemperioden¹⁵⁰

Pligten til at betale arbejdsmarkedsbidrag og ejendomsværdiskat stopper ved dødsfaldet.

Hvis et aktiv bliver overdraget med succession til en arving eller legatar, skal en eventuel gevinst ikke medregnes i bobeskatningsindkomsten¹⁵¹. Ved øvrige

¹⁴⁵ SKM2002.650.LSR

¹⁴⁶ LBK nr. 333 § 31, stk. 1

¹⁴⁷ LBK nr. 333 § 66, stk. 2

¹⁴⁸ LBK nr. 333 § 32

¹⁴⁹ LBK nr. 333 § 30, stk. 2

¹⁵⁰ LBK nr. 333 § 30, stk. 3

udlodninger, som anses for afstået i dødsboet, skal en eventuel avance medregnes i bobeskatningsindkomsten¹⁵².

3.3.2 Legal og testamentarisk arv

Ved en persons død, må vedkommendes ejendele primært anvendes til fyldestgørelse af vedkommendes kreditorer. Hvad der derefter er til rest, falder i arv. Hvis der ikke er oprettet testamente, og der ikke foreligger aftale om arveforskud og/eller arveafkald, fordeles arven ifølge reglerne i arveloven. Den afdøde person kaldes arvelader i det efterfølgende.

Reglerne om arveret findes i arveloven, hvori der sondres mellem legal og testamentarisk arv.

Legal arv defineres som; at en person arver ifølge lovens bestemmelser.

Testamentarisk arv defineres som; at en person arver via et testamente, der bestemmer hvem der skal være arving eller legatar samt hvad de pågældende skal arve (beløb eller aktiv).

Den legale arv kan i videst muligt omfang fraviges, ved oprettelse af et testamente, dog ikke tvangsarv.

3.3.2.1 Arv uden testamente

Som udgangspunkt er hovedreglen i arveloven at der er formuefællesskab mellem ægtefæller, således at alt ejes i fællesskab. Den dag arvelader dør, skal formuefællesskabet opgøres og ægtefællen vil modtage det halve af boet, som sin egen del, udenom arv eller lignende¹⁵³.

Der kan oprettes en ægtepagt i levende live, hvori der aftales særeje¹⁵⁴. En ægtepagt kan indeholde forskellige former for særeje. De mest sædvanlige, og dem som kort vil blive nævnt her, er, skilsmisssæreje, fuldstændig særeje og kombinationssæreje. Ved skilsmisssæreje gælder det, at der opretholdes særeje ved bodeling efter separation eller skilsmisse, men at der er formuefællesskab ved dødsskifte. Ved fuldstændig særeje opretholdes særejet også ved død. Det kan aftales at særejet kun omhandler enkelte eller specifikke ejendele, og behøver ikke omhandle begge ægtefæller. Ved kombinationssæreje bliver afdødes særeje til fælleseje, mens efterlevende ægtefælles særeje bliver til fuldstændig særeje.

¹⁵¹ LBK nr. 333 § 28

¹⁵² LBK nr. 333 § 29

¹⁵³ Lov nr. 515 § 9, stk. 1

¹⁵⁴ LBK nr. 1053 § 28

Landbrug og generationsskifte

Ægtefællen arver som udgangspunkt herefter halvdelen af arveladerens ejendele, når denne efterlader sig livsarvinger. Børnene arver som udgangspunkt den anden halvdel¹⁵⁵. Såfremt der ingen livsarvinger er, tilfalder alt ægtefællen. Hvis arveladers børn er bortgået, så tilfalder arven børnebørn. Såfremt der ikke er hverken livsarvinger eller ægtefælle, tilfalder arven arveladers forældre.

Den efterlevende ægtefælle kan forlods udtage, udenom ovenstående fordeling, genstande såsom:

- udelukkende tjener til personligt brug
- er erhvervet til mindreårige børns brug

Derudover kan den efterlevende ægtefælle udtage værdier op til DKK 710.000 (2014) inkl. egne midler samt modtagne livsforsikringer m.v.

3.3.2.2 Arv med testamente

Hvis man ønsker at begrænse nogle arvinger og evt. forfordele andre arvinger eller helt andre personer, for at f.eks. muliggøre et generationsskifte af en virksomhed, så kan man nøjes med at erlægge tvangsarven, hvilket udgør en fjerdedel af den arv de ville arve hvis der ikke var oprettet testamente. Det er endda muligt at begrænse et barns arv til DKK 1.170.000 (2014).

Dvs. såfremt der er oprettet et testamente, fremgår det af reglerne i arveloven at bosloddens forsat udgør halvdelen af den samlede fælles formue, tvangsarven mindst en fjerdedel og dermed udgør friarven 3/8-dele af den samlede formue, som afdøde ved testamente har mulighed for at tilgodese ægtefælle, børn eller andre legatarer.

Der skal betales boafgift af boets samlede nettoformue, bortset fra den del af nettoformuen, som er afgiftsfri. Ægtefæller er fritaget for at betale boafgift. Boafgiften er 15 % af den nettoformue, der overstiger bundfradrag på DKK 268.900 (2014). Hvis der er arvinger der er omfattet af tillægsboafgiften, ikke nære slægtninge, betales der derudover 25 % af den arv, som disse arvinger skal have. Dvs. samlede afgifter for en ikke nær slægtning, er på i alt 36,25 %.

Nære slægtninge består af:

- Arveladers børn, børnebørn
- Arveladers forældre
- Arveladers barns ægtefælle
- Arveladers samlevende
- Arveladers fraseparerede eller fraskilte ægtefælle
- Plejebørn

Stedbørn sidestilles med børn.

¹⁵⁵ Lov nr. 515 § 5, stk. 1 og § 10, stk. 1

3.3.3 Udlodning fra et dødsbo med succession

Hvis et dødsbo indeholder en virksomhed eller aktier i et selskab, og en arving eller legatar derfor står overfor at skulle arve disse, kan det ofte med fordel gøres ved skattemæssig succession. Definition af skattemæssig succession er beskrevet i afsnit 2.3.2.1.

Reglerne om skattemæssig succession ved udlodning fra dødsbo fremgik oprindeligt fra flere forskellige love, hvori der angik bestemmelser om dødsboer. Men siden blev disse samlet i dødsboskatteloven, hvorved alle bestemmelser vedrørende dødsboer nu er samlet et sted.

Overdragelse med skattemæssig succession ved død lovreguleres i dødsboskatteloven §§ 28-29 samt §§ 36 – 38, der med enkelte afvigelser svarer til kildeskatteloven §§ 33 C-D og aktieavancebeskatningsloven § 34. Udlæg af aktiver med succession vil på tilsvarende måde som nævnt ovenfor, i relation til generationsskifte, indebære at udlægsmodtager overtager den udskudte skat, der hviler på aktiverne.

I forhold til succession i et dødsbo, er der i dødsboskattelovens §§ 36-38 oplistet en række betingelser:

- Dødsboet må ikke være skattefritaget, jf. dødsboskatteloven § 6, stk. 1
- Der kan kun ske skattemæssig succession i gevinster
- Der kan kun ske skattemæssig succession ved udlodning
- Der kan kun ske skattemæssig succession til fysiske personer, dvs. at en arvings selskab ikke kan succedere.

Som det fremgår af arveloven § 36, stk. 1 skal dødsboet være et selvstændigt skattesubjekt, der ikke er skattefritaget efter dødsboskatteloven § 6. I disse tilfælde skal dødsboet enten udlægges som almindeligt privat skifte, forenklet privat skifte eller bobestyrerskifte, der omfatter behandlingen af ikke skattefritagne dødsboer.

Der kan kun ske skattemæssig succession, såfremt der er tale om udlodning, jf. ovenstående. En udlodning fra et bo, skal forstås som alle de afståelser der sker fra boet til arveladerens efterlevende ægtefælle, arving eller legatar. Ved almindelig salg og andre afståelser fra dødsboet, gælder skattelovgivningens almindelige regler i henhold til dødsboskatteloven § 27, stk. 1. Det vil dog stadig anses for en udlodning, selvom en arving eller legatar yder et helt eller delvis vederlag for aktivet.

Såfremt afdøde var gift ved dødsfaldet, skal udlodning fra boet ligeledes forstås som afståelser fra afdødes efterlevende ægtefælle til andre arvinger eller legatarer i boperioden jf. dødsboskatteloven § 96, stk. 1.

Landbrug og generationsskifte

Af dødsboskattelovens § 37, stk. 1 fremgår det, at der kun kan foregå udlodning med skattemæssig succession til en nærmere bestemt personkreds:

- arveladers efterlevende ægtefælle
- arveladers efterlevende samlever, under visse betingelser*
- arveladers efterlevende børn, børnebørn, herunder adoptiv- og stedbørn
- arveladers efterlevende søskende samt disse børn og børnebørn
- medarbejdere i virksomheden, under visse betingelser**
- tidligere ejer af virksomheden***

* Jf. dødsboskatteloven § 96, stk. 5 – En person, som ved dødsfaldet opfylder betingelserne for at kunne arve afdøde efter det udvidet samlevertestamente.

** Jf. aktieavancebeskatningsloven § 35 og kildeskatteloven § 33 C, stk. 12

*** Jf. aktieavancebeskatningsloven § 35 A og kildeskatteloven § 33 C, stk. 13

Som det fremgår, er ovenstående personkreds identisk med personkredsen der er gældende ved succession i levende live, herunder de visse betingelser jf. afsnit 3.2.

Afdødes ægtefælle indtræder i obligatorisk succession i henhold til dødsboskatteloven § 59, stk. 1 ved uskiftet bo. Dette betyder at på trods af at uskiftede dødsboer normalt ikke anses for selvstændige skattesubjekter, er den efterlevende ægtefælle tvunget til at indtræde i arveladers skattemæssige stilling for alle aktiver og passiver.

Som udgangspunkt skal gevinster i forbindelse med udlodning med succession ikke beskattes i dødsboet, jf. dødsbobskatningsloven § 28, stk. 1. Det er dog muligt at vælge beskatning, hel eller delvis, af disse gevinster i dødsboet, såfremt dette kan svare sig skattemæssigt, fremfor at succedere i afdødes skattemæssige stilling.

I relation til boet følger det af boafgiftslovens § 13a, stk. 2, at der ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning (dvs. i boopgørelsen) skal fratrækkes en passivpost til udligning af den udskudte skat på det udlagte aktiv, og ligesom kildeskattelovens § 33 D fastsætter boafgiftslovens § 13a objektiverede passivposter afhængig af, om der er tale om aktier (22%) eller andre skattepligtige aktiver (30%). Der gælder tilsvarende successionsadgang i opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen og med særligt beregnede passivposter, jf. boafgiftsloven § 13a, stk. 4-5. Boafgiften beregnes herefter af den reducerede bomasse efter fradrag af passivposter.

Imidlertid fremgår det af Skatteministeriets styresignal i SKM2011.406 at adgangen til at aftale en højere passiveringsprocent ved værdiansættelse efter kildeskattelovens § 33 C også gælder ved succession efter dødsboskattelovens § 36, jf. boafgiftslovens § 13a. Dette indebærer, at boet og udlægsmottager på helt tilsvarende måde som

angivet ovenfor i afsnit 3.1.9, har frihed til at forhandle den konkrete passiveringsprocent som skal reducere udlægsværdien af et aktiv, der udlægges med skattemæssig succession, og denne forhandlede passivpost skal så fratrækkes i boopgørelsen.

3.4 Ulovregulerede generationsskifte modeller

3.4.1 Afsnøringsmodellen

Afsnøringsmodellen også kaldt A/B modellen, er en generationsskiftemodel der ikke udspringer af et lovreguleret regelsæt, men i stedet bygger på et samspil mellem selskabsretten og skatteretten. Modellen er blevet anvendt siden dens godkendelse i et bindende ligningssvar i 2002¹⁵⁶, og er siden blevet en anerkendt generationsskiftemodel.

Afsnøringsmodellen er en generationsskiftemodel, der tager udgangspunkt i et selskabs ønske om en finansierbar generationsskiftemodel uden tilvejebringelse af den store kapital. Den eksisterende kapitalejer opnår mulighed for at overdrage en andel af sit selskab ved en kapitalforhøjelse eller ved en direkte overdragelse af aktier og anparter, ved hjælp af en fortrinsret til udbytte.

Selskabskapitalen bliver inden overdragelsen opdelt i A- og B- aktier og hvor en opgjort værdi af selskabet, tilknyttes A-aktierne igennem en forlods udbytteret. B-aktierne tegnes til en lavere handelsværdi, idet A-aktionæren har forlods udbytteret, hvilket betyder at B-aktionærerne ikke har ret til udbytte førend at A-aktionærerne har modtaget udbytte svarende til forlods udbyttet. I praksis aftales det ofte at retten til forlods udbytte udløber efter en årrække, f.eks. 7 år, og at et evt. resterende forlods udbytte bortfalder ved udløbet af denne periode.

Inden afsnøringsmodellen sættes i værk, er det vigtigt at ejeren af selskabet foretager vedtægtsændringer, således det bliver muligt at udstede A- og B- aktier samt at A-aktierne bliver tillagt forlods udbytteret. Det er væsentligt at opdelingen i A- og B-aktier foretages på det korrekte tidspunkt. Såfremt opdelingen først sker når f.eks. børnene er blevet tildelt aktier, kan det medføre en hård beskatning, idet aktierne anses for afstået. Hvis en vedtægtsændring får som konsekvens, at den bestemmende indflydelse i selskabet svinger over fra en aktionær/gruppe til en anden aktionær/gruppe, er det fast antaget, at noget sådant er udtryk for en formueoverflytning, som får skattemæssige konsekvenser.¹⁵⁷

¹⁵⁶ SKM2003.66.LR

¹⁵⁷ Selskabsskatteret 2013/14 side 473

Landbrug og generationsskifte

Men som ovenfor beskrevet, hvor faderen opdeler aktierne imens han besidder dem alle, både før og efter opdelingen, da vil han ikke blive beskattet af denne ændring. Hvilket jo skyldes at der ikke sker en formueforskydning mellem selskabets aktionærer. Børnene først får tildelt aktierne, efter at aktierne er splittet op og man undgår dermed beskatningen heraf.

Når børnene ejer B-aktierne og forlods udbytte er betalt, omveksles B-aktierne til A-aktier, hvilket heller ikke udløser beskatning, idet de tidligere A-aktier ikke længere har en forlods udbytteret og dermed har samme status som B-aktierne. Herefter kan den nye generation købe A-aktierne fra faderen eller selskabet kan tilbagekøbe faderens aktier og der kan foretages en kapitalnedsættelse.

Herefter er generationsskiftet fuldt ud implementeret og den nye generation ejer 100 % af selskabet. Modellen har bevirket at størstedelen af overdragelsen er finansieret af selskabet i form af udbytte.

I forhold til overdragelse med de lovregulerede modeller, hvor overdragelse af aktier eller personlig virksomhed med succession skal foregå til handelsværdier, undgår erhverver også at skulle betale en evt. gaveafgift, der ville være opstået i forbindelse med overdragelse af personlig virksomhed eller aktier.

Modellen gør det altså muligt for den nye generation at købe sig ind i selskabet uden at have den fornødne kapital til at opkøbe alle A-aktierne. Modellen kan gennemføres med eller uden holdingselskaber, men det er dog at anbefale at A-aktierne ejes igennem et holdingselskab, idet man kan udlodde udbytte til holdingselskabet skattefrit.

Modellen åbner ligeledes op for generationsskifte af et pengetank-selskab, hvor det ellers er omfattet af værnsreglerne for succession. Ifølge ovenstående lovregulerede successionsmodeller, er det som udgangspunkt ikke muligt, at anvende de traditionelle successionsregler som led i generationsskifte, såfremt et selskabs hovedaktivitet eksempelvis omfatter udlejning af fast ejendom, værdipapirer og likvidbeholdning, jf. afsnit 3.1.1 "pengetankreglen".

Ligningsrådet kræver som udgangspunkt, at der skal beregnes en forrentning af den forlods udbytteret samt et risikotillæg pga. tidsforskydning i modtagelse af det samlede udbytte, for at kunne godkende anvendelsen af A/B modellen jf. TfS2003.229.LR og TfS2003.314.LR. Det kræves ikke i alle tilfælde er nødvendigt, at der beregnes et risikotillæg, jf. TfS2004.832.LR og TfS2011.268.SR.

Vedrørende forrentningskravet, er det indenfor en argumentation, for hvor høj/lav forrentningsprocenten skal være. Der findes ikke konkret lovgivning omkring på

Landbrug og generationsskifte

hvilket grundlag denne forrentningsprocent skal ansættes, hvorfor der kan argumenteres for en højere eller lavere rentesats.

For nogle af de offentliggjorte sager, er fordelingen af rentesatsen således:

TfS2004.832.LR: 6,0 % inkl. risiko
TfS2005.656.LR: 5,0 %
TfS2008.1245.SR: 3,75 %
TfS2010.272.SR: 3,0 %
TfS2011.268.SR: 4,0 %

Rentesatserne beror gennem tiden umiddelbart på de eksterne finansieringsrenteprocenter efter skat, jf. TfS2011.268SR hvor rentesatsen foreslås til 4,0 % svarende til alternativ rente på en lang obligation samt TfS2008.1245LR hvor forrentningen af udbytteretten var 3,75 %, hvilket på daværende tidspunkt var svarende til selskabets eksterne finansieringsrente efter skat (anslået til 5 % før skat). Begrundelse til anvendelse af efter-skat-rente er baseret på, at der ikke er fradrag for udgifter til forrentning af egenkapital. Efter-skat betragtningen blev ligeledes anvendt i TfS2010.272SR, hvor der naturligt er henvist til TfS2008.1245SR. Det forlods udbytte skal kompensere for den lavere kursværdi på de nyoprettede B-aktier/anparter.

Forlods udbytte beregnes i følgende to trin:

Ejerandel % af (handelsværdien + tegningsbeløb) – tegningsbeløb

Herefter tilbagediskonteres for at få forlods udbytte:

$$\frac{\text{Ejerandel \% af (handelsværdien + tegningsbeløb) – tegningsbeløb}}{\text{Ejerandel}} \times 100$$

For at beregne forlods udbyttet skal selskabets handelsværdi opgøres. Idet der er tale om unoterede aktier/anparter og en overdragelse mellem interesseforbundne parter, skal det overvejes om der skal foreligge et gaveelement. Hvis der er tale om overdragelse af aktier/anparter mellem interesseforbundne parter med hel eller delvis gave, så kan værdicirkulæret fra 1982 anvendes, se afsnit 3.1.8.1 Hvorimod sker der overdragelse mellem interesseforbundne parter uden gave, så kan TSS cirkulære nr. 2000-9 af 28/03/2000 anvendes, se afsnit 3.1.8.4. Handelsværdien af selskabet opgøres på baggrund af de af SKAT udarbejdede cirkulærer/vedledninger, under hensyntagen til selskabets reelle markedsværdi.

Der er en vis risici forbundet med afsnøringsmodellen, idet udlodning til A-aktionær kræver finansiering i driftsselskabet. Der er ingen sikkerhed for hele forlodsudbyttet. Såfremt driftsselskabet ikke genererer det forventede overskud eller i værste fald går

Landbrug og generationsskifte

konkurs, så vil rettighederne til forlodsudbyttet falde bort. Man kan sammenligne reglerne om forlodsudbytte, med reglerne om løbende ydelser.

3.5 Delkonklusion – Landbrug og generationsskifte

Generationsskiftet kan både ske i levende live samt ved død og i begge situationer kan der foregå overdragelse med succession. Der gælder de samme regler for overdragelse med succession, uanset om der er tale om overdragelse af aktiver (kildeskatteloven § 33 C) eller overdragelse af aktier/anparter (aktieavancebeskatningsloven §§ 34, 35 og 35a).

Ved skattemæssig succession, indtræder erhververen i overdragerens sted, mht. anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelses hensigt. Man kan ikke overdrage enkelte tilfældige aktiver i en virksomhed. Dog skal hele virksomheden ikke nødvendigvis overdrages, aktiverne skal blot kunne kategoriseres som en selvstændig virksomhed.

Overdragelse med succession kan foregå til en nærmere defineret personkreds, der omfatter ægtefælle, børn, børnebørn, samlever samt nærtstående jf. afsnit 3.1.2. Indenfor denne personkreds, skal landbrugsloven desuden opfyldes, i form af at der skal være en landmand tilstede i virksomheden/selskabet, som der overdrages til.

Ved skattemæssig succession udskydes beskattningen af avancerne. Særligt ejendomsavancerne kan have stor betydning, i det flere landmænd over 65 år (jf. indledningen) har ejet deres landbrugsejendom i mange år og kan i den forbindelse have oparbejdet en væsentlig ejendomsavance. Der kan ikke succederes i tab.

SKAT har udarbejdet cirkulærer/vejledninger, som beskriver hvorledes værdiansættelsen opgøres ved overdragelse af en virksomhed med succession eller aktier/anparter med succession. Cirkulærerne omfatter områderne gaver, aktier og anparter, fast ejendom og goodwill. Såfremt der i forbindelse med overdragelsen, vederlægges med gave, så kan 1982-cirkulæret med fordel anvendes. I forbindelse med opgørelsen af en eventuel gaves værdi, skal der tages højde for eventuelle fremtidige skattetilsvær, vedr. de aktiver eller aktier/anparter der overdrages med succession. Vederlaget for overdragelsen nedbringes vha. passivpostens værdi, uden at erhververen afgifts- eller indkomstbeskattes af denne reduktion.

Såfremt et dødsbos aktiver (bruttoformue) og dets nettoformue ikke overstiger DKK 2.641.900, anses dødsboet for at være skattefritaget. Men idet mange landmænds dødsboer indeholder en landbrugsejendom, vil beløbsgrænsen ofte blive overgået og dødsboet vil derfor være skattepligtigt. Når et dødsbo opstår, inddeles den skattepligtige i 2 perioder: mellemprioriteten og boprioriteten, samlet set kaldet

Landbrug og generationsskifte

bobeskatningsperioden. Mellemprioroden løber fra 1. januar til dødsdagen og boprioroden fra dødsdagen til skæringsdagen i boopgørelsen.

Bobeskatningsindkomsten beskattes med 50%, på nær af aktieindkomst som er efter de normalt gældende regler. For hver måned efter dødsfaldet, gives der et bofradrag på DKK 5.300 og den beregnede skat nedsættes med DKK 2.000 pr. påbegyndt måned i mellemprioroden.

Efter kreditorerne har gjort udlæg i dødsboet, falder resten af boet i arv. Såfremt der er oprettet testamente, vil overdrageren kunne nøjes med at erlægge tvangsarven til arvingerne og derefter disponere restarven til anden side, hvis det ønskes. Som udgangspunkt er der ved ægteskab fælleseje, hvis andet ikke er aftalt. Men det er muligt at begrænse ægtefællens arv ved bl.a. særeje. Ønsket om at begrænse visse arvingers arv, kan begrundes i et ønske om at muliggøre et generationsskifte af virksomheden. Hvis dødsboet fordeles lige imellem arvingerne, kan det risikeres at virksomheden ikke kan videreføres pga. manglende likviditet og finansiering. Eventuelle arvinger kan i denne forbindelse føle sig forbigået, og der er da også eksempler på, at man forud for handelen laver aftaler, der giver en mere ligelig fordeling. Det kan være i form af betalt uddannelse, gave eller andre økonomiske fordele. For at andre søskende kan acceptere en favorisering af den overtagende part anvendes af og til skilsmissesæreje, ligesom favoriseringen typisk medfører testamentarisk arveafkald på resten af faderens formue.

Hvis der skal ske glidende generationsskifte af virksomheden, hvor eksempelvis at den ældre generation skal være med til at finansiere generationsskiftet, så kan det være hensigtsmæssigt at omdanne virksomheden til et selskab, idet der blot sælges aktier i flere tempi eller afsnøringsmodellen kan anvendes, således at overdrageren kan være med til at finansiere selve overdragelsen.

4 Hovedelementer fra rådgivningen om landbrug i selskabsform, samt om landbrugsselskab og generationsskifte

I foranstående speciale er der arbejdet med den i afsnit 1.1.2 opstillede problemformulering. Jeg vil i dette afsnit besvare den opstillede problemformulering og konkludere herpå og samtidigt behandle de opstillede hypoteser.

Ifølge landbrugsloven kan et landbrug med en tilhørende landbrugsejendom også drives i et kapitalselskab. Jeg har analyseret nogle områder, hvorpå der er forskelle i reglerne, alt efter om man driver landbrug i personlig regi eller i et selskab. De væsentligste områder hvor selskab og personeje adskiller sig fra hinanden, er bl.a. måden hvorpå man hæver ud af virksomheden. I et selskab er der udelukkende to muligheder, det er løn og udbytte. Såfremt der hæves øvrigt i selskabet, vil dette blive konverteret om til løn eller udbytte, hvilket betyder beskatning af beløbet og samtidig vil beløbet blive krævet tilbagebetalt med pålagt rente og evt. bøde. Hvorimod hæves der ud af virksomhedsordningen, så vil dette blot anses som enhver anden hævnings i virksomheden og der vil ske beskatning heraf, såfremt der ikke er en positiv mellemregning.

Derudover kan nævnes et andet væsentligt punkt, hvorpå at underskud i virksomhedsordningen, kan fratrækkes i anden personlig indkomst, hvorimod underskud i selskabet blot kan forblive fremført til kommende overskudsgivende år i selskabet. Dog fortabes underskuddet ikke.

En tredje væsentlig differentiering imellem beskatning af virksomhed i personlig regi eller selskab, er mht. beskatning i forbindelse med afhændelse af virksomheden. Såfremt man lukker eller sælger sin personlige virksomhed, vil et eventuelt opsparet overskud komme til fuld beskatning. Hvorimod hvis aktier eller anparterne i et driftsselskab sælges, vil avancen kunne tilføres holdingselskabet, uden at dette medfører beskatning og landmanden vil kunne hæve udbytte fra holdingselskabet, i takt med det mest optimale skattemæssige hensyn. Dog er der nogle muligheder, for at undgå beskatning, også for landmanden med den personlige landbrugsvirksomhed. Der er bl.a. mulighed for at indbetale på en ophørspension, med op til DKK 2.553.100. På denne måde slipper landmanden imidlertid for at skulle betale fuld skat af disse penge og kan i stedet hæve pension ud efterfølgende (efter fem år) til en mere fordelagtig skatteprocent.

I og med at det er muligt at drive landbrug i et selskab, blev det nødvendigt at se på mulighederne for at omstrukturere fra personlig virksomhed til kapitalselskab, herunder hvorledes det mindst likviditetskrævende, for at kunne vurdere hvorledes der kan ske generationsskifte på den mest succesfulde måde. Derfor er reglerne om skattepligtige og skattefrie omstruktureringer gennemgået, herunder hvorledes landbrugsvirksomhedens aktiver skal værdiansættes.

Landbrug og generationsskifte

Derudover har jeg beskrevet mulighederne for at oprette et landbrugsholdingselskab, samt reglerne herfor, således dette vil kunne anvendes i optimeringen af et kommende generationsskifte.

Efterfølgende har jeg behandlet de væsentligste hovedtræk vedr. beskatningen af en landmand, enten i et selskab eller i virksomhedsordningen. Først og fremmest har jeg set på marginal beskatningen, hvor det fremgår at såfremt landmanden er i topskat, så kan det bedst svare sig at hæve udbytte ud, specielt de første DKK 49.200. Men har landmanden ikke yderligere indkomst og ikke kommer over topskattegrænsen, vil det bedst kunne svare sig at hæve ud til personlig beskatning. Desuden har jeg redegjort for reglerne omkring beskatning af fri bil og de lidt mere interessante regler omkring beskatning af fri bolig, idet de er specielt formgivet for landmænd med en bopælspligt at opfylde.

I afsnit 3 er reglerne for generationsskifte af et landbrug gennemgået, både hvad angår i levende live og ved død, på baggrund af problemformuleringens to spørgsmål:

Hvilke lovregulerede generationsskifte modeller findes der i dansk lovgivning?

Hvilke ulovregulerede generationsskifte modeller findes der i dansk lovgivning?

På samme måde som ved skattefri omstrukturering, kan der ved et generationsskifte anvendes skattemæssig succession til konkrete personer. Også her indtræder erhverver i overdragerens skattemæssige stilling, hvad angår anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelses hensigt. Kildeskatteloven § 33 C behandler reglerne om overdragelse af personlig virksomhed, imens aktieavancebeskatningsloven §§ 34, 35 og 35 A behandler reglerne om overdragelse af aktier/anpartar i et selskab. Herunder hvilke personer der kan overdrages til med skattemæssig succession. Såfremt personen også indgår i personkredsen, anført i boafgiftsloven § 22, kan værdiansættelsescirkulæret (gaver) nr. 185 af 17/11/1982 med fordel anvendes. Hvis erhverver ikke medgår i denne personkreds, skal de øvrige værdiansættelsescirkulærer fra 2000 anvendes.

Landbrug og generationsskifte

Slutteligt vil jeg behandle de tre hypoteser, som er opstillet i problemformuleringen, ud fra de behandlede emner i specialet og egne betragtninger.

Det er en hypotese i forbindelse med specialet at generationsskifte af landbrug sker ofte for sent og ved død (mortis causa) – i stedet for i levende live (inter vivos).

Som prognoserne viser det, så bliver der flere og flere ældre landmænd end tidligere¹⁵⁸. Der kan være flere årsager til dette. Men prognoserne viser endnu en bekymrende tendens – at antallet af landmænd under 35 år er faldet drastisk. Heri kan forklaringen ligge, hvorfor der bliver flere og flere ældre landmænd, der er ikke så mange yngre landmænd som tidligere, at lave generationsskifte med. Tendensen er dog den samme i resten af EU og EU er villige til at gøre en indsats for at vende denne tendens, ved at yde støtte til landmænd under 40¹⁵⁹.

Tiderne har ændret sig i dag. Der er mange tilbud om uddannelser og langt flere muligheder og ikke så mange begrænsninger. De unge søger ofte ud, væk fra hjemmet og landet for at få en uddannelse. I forbindelse med at de fleste større uddannelsesinstitutioner ligger i de større byer, flytter de unge mennesker naturligvis hertil. Mange befinder sig godt i storbyerne og ønsker slet ikke at komme tilbage. Slet ikke når det handler om at komme tilbage til usikker fremtid, med svingende resultater og dårlige forrentninger.

Specielt igennem de seneste år, særligt siden finanskrisen har landbruget været afventende. Indtil finanskrisens start, var det lettere i forhold til belåning og finansiering fra bankernes side. Pludselig har bankerne og kreditinstitutterne anlagt en hårdere kreditvurdering. Før finanskrisen, var kreditvurderingerne anderledes f.eks. i forbindelse med at købe et nyt stykke jord. Denne kovending har helt sikkert også påvirket landmændene, de føler det er vanskeligere at opnå kredittilsagn og dette opleves som manglende samarbejdsvillighed fra bankerne.

Finanskrisen har betydet at jordpriserne er blevet nedvurderet, hvilket påvirker egenkapitalen negativt. Dette påvirker også landmændenes engagement i banken negativt. Der er risiko for, at der ikke længere er nok værdi i jorden, til sikkerhed for de udlån som landbruget tidligere har foretaget, under andre forudsætninger. Landmændenes opsparing i virksomheden er på nuværende tidspunkt ikke så stor som den har været. Dette påvirker sandsynligvis også beslutningen om generationsskifte. Både til tredjemand og til børn. Først og fremmest overfor tredjemand, idet virksomheden ikke er så værdifuld længere og landmanden kan ikke forvente samme

¹⁵⁸

<http://www.landbrugsavisen.dk/Landbrugsavisen/2012/4/20/Hverfjerdelandmanderover65aar.htm>

¹⁵⁹ <http://landudviklingslagelse.eu/ikke-kategoriseret/eu-vil-stotte-unge-landmaend/>

Landbrug og generationsskifte

forhandlingsgrundlag. Men måske også i forhold til børnene, godt nok kan jordprisernes værdiforringelse anskues positivt, idet det vil billiggøre generationsskiftet, men omvendt synes dagligdagen i branchen (jf. ovenfor) at være en hård kamp. Ikke ret mange forældre har lyst til udfordre deres børn ud, på denne vaklende grund.

Denne afventende rolle, som flere landmænd har påtaget sig, kan på flere måder virke ødelæggende for mulighederne for et succesfuldt generationsskifte. Først og fremmest hvis landmanden går hen og dør, inden generationsskiftet er igangsat og inden der ligger klare retningslinjer for generationsskifteplanerne. Ved landmandens død, kan flere væsentlige generationsskiftemodeller blive umuliggjort (såsom skattemæssig succession) og dermed evt. forhindre et generationsskifte.

Ved at påtage sig denne afventende rolle, risikerer landmanden også at værdistigningen på aktiverne, set over længere en periode, vil øge kravet til indtjeningen for den efterfølgende generation.

Det er ligeledes en hypotese at en medvirkende årsag til det sene generationsskifte, må antages ofte at være – fejlagtig – opfattelse af at landmanden vil miste væsentlig indflydelse ved at påbegynde generationsskiftet i levende live.

Blandt de unge landmænd er det generelt en holdning, at bankerne har svært ved at finde tillid til dem. Det er meget vanskeligt for dem at låne penge, for at købe sig ind i et landbrug. Denne holdning kan sagtens være smittet af på de øvrige landmænd, der ligeledes kan betvivle de yngre landmænds evner til at drive et landbrug.

Mange ældre landbrug er ofte små og personlige og det gør dem svære at overdrage. Derudover er der som sagt mange landbrug hvor ejeren er over 65 år, hvilket kan betyde at forretningsgrundlaget begynder at smuldre lidt. Det kombineret med, at nogle landmænd er urealistiske mht. landbrugets værdi, kan gøre generationsskiftet vanskeligt. Specielt idet flere yngre landmænd omvendt har høje forventninger, og dermed afventer at de straks skal have foden under eget bord. De lader sig helst ikke stille med ingen indflydelse og i stedet blot bevisførelse af deres evner som landmand.

Men der eksisterer mange muligheder, hvorpå en landmand langsomt kan overdrage sit landbrug til den yngre generation, uden at miste væsentlig indflydelse. Dette gælder både for landbrug i personlig regi, som for landbrugsselskaber.

Selskabskonstruktioner kan være en vej frem, og de mulige konstruktioner er mange. Hele ejendommen kan f.eks. indskydes i et selskab, som den unge generation køber en andel af. Der kan etableres et driftsselskab, som lejer jord og/eller bygninger, hvor den unge kan vise sit værd og opbygge egenkapital med henblik på senere overtagelse af selve ejendommen.

Landbrug og generationsskifte

Ligeledes kan man anvende den tidligere beskrevne afsnøringsmodel, jf. afsnit 3.4.1. Vha. denne model overdrages der på en billig måde aktier til den yngre generation, imens den ældre generation modtager udbyttet samt bibeholder den væsentlige indflydelse.

Såfremt der er tale om landbrug i personlig regi, kan den yngre generation godt overtage en del af virksomheden, uden at landmanden mister bestemmende indflydelse. Dette sikres vha. ejeraftaler m.v. Generelt kan alt besluttet i aftaler og kontrakter, således næsten alle muligheder står åbent for påbegyndelse af generationsskifte, uden at landmanden mister væsentlig indflydelse.

En glidende overgang giver selvfølgelig ikke den unge foden under eget bord med det samme, og den ældre får ikke hele sin egenkapital til fri disposition. Men det kan være det offer, der skal bringes, for at et generationsskifte kan gennemføres. Det kræver selvfølgelig grundig planlægning, brug af gode rådgivere og udarbejdelse af aktionæroverenskomster indeholdende regler for samarbejde, fremtidig ejerfordeling m.v.

Endelig er det en hypotese at de fordele der er forbundet med anvendelse af landbrugsselskaber, landbrugsholdingselskaber og andre selskaber, ikke altid inddrages i relevant omfang ved planlægningen af generationsskiftet.

Ud fra gældende regler kan det være mere favorabelt at drive landbrug i selskab, i mere end tre år, for derefter at kunne overdrage aktierne i henhold til værdiansættelsescirkulæret af 1982. Ud fra cirkulæret beregnes en skattekurs, på baggrund af tre års indtjening, som ofte indenfor landbruget vil udgøre en væsentlig lavere værdi end markedsværdien. Dermed kan aktierne overdrages til f.eks. børnene til en favorabel kurs. Men det er nødvendigt at lave et estimat, for at kunne beregne, om denne model vil være den mest optimale.

Såfremt man omdanner sin landbrugsvirksomhed til et landbrugsselskab samt indskyder et landbrugsholdingselskab, vil det være afgørende at man har tiden for sig i planlægningen. Hvis man er i ordentlig tid med generationsskiftet, vil man bl.a. kunne slanke landbrugsselskabet så meget, vha. skattefri udbytte til holdingselskabet, at det vil blive muligt for en yngre generation at købe sig ind i landbrugsselskabet. Såfremt der ikke er nok likviditet i landbrugsselskabet til at udbetale udbyttet til holdingselskabet, kan holdingselskabet låne pengene til driftsselskabet. Stadig vil det slanke landbrugsselskabets egenkapital og ved en overdragelse til f.eks. børnene, vil tilgodehavendet i landbrugsselskabet blot fortsat eksistere.

Landbrug og generationsskifte

Inden for landbruget er der ganske betydelige stordriftsfordele, og bedrifterne er på den baggrund vokset betydeligt de senere år. Forsat uudnyttede stordriftsfordele båret frem af den teknologiske udvikling, bedre uddannelse og specialiseringsfordele indebærer, at denne udvikling vil fortsætte.

I forbindelse med selskabseje vil der være mulighed for at skaffe ny egenkapital til erhvervet. Det kan være via private investorer eller ved kapitaltilførsel fra institutionelle investorer, som f.eks. pensionsfonde. Men der er ikke rigtig kommet gang i disse investorer endnu, hvilket muligvis kan skyldes den ofte svingende indtjening samt manglende forrentning. Samtidig foretrækker disse investorer større konstruktioner, med professionel ledelse m.v.

På baggrund af nærværende, er det min vurdering, at det i en lang årrække fremover vil være landmænd enten aktive eller pensionerede, der ejer langt hovedparten af dansk landbrug, og ikke eksterne investorer. Men jeg tror også, at landmændenes ejerskab i stigende grad vil ske via selskaber, og at selskabseje dermed er et af midlerne til at bevare selvejendelsen.

Afslutningsvis

Hvorledes det er mest hensigtsmæssigt at drive landbrug i personlig regi eller i et selskab, afhænger af den pågældende landbrugsvirksomhed og landmanden selv. Der er utallige forskellige forudsætninger, både mht. landbrugsvirksomheder og deres landmænd, at det er umuligt at stille nogle generelle regler og modeller op. Hver enkelt landbrugsvirksomhed og landmanden er på dens egen måde unik.

Der findes mange muligheder for at lave et succesfuldt generationsskifte, under de mange forskellige forudsætninger. Uanset om der er tale om overdragelse af virksomheder ejet i personligt regi eller i selskabsform og om det er i levende live eller ved død, er nøgleordet i forbindelse med omstrukturering og generationsskifte i erhvervsvirksomheder ønsket om at få mulighed for at adskille overdragelsestidspunktet fra beskatningstidspunktet. Den ved successionen opnåede skatteudskydelse kan komme virksomhedens forretningsmæssige grundlag til gavn, typisk derved at virksomheden opnår en likviditetsmæssig fordel ved, at den likviditet, der som følge af skatteudskydelsen forbliver i virksomheden, er med til at forbedre virksomhedens kapitalgrundlag, medførende – alt andet lige – et bedre forretningsmæssigt grundlag.

En afgørende faktor, jeg er nødt til at fremhæve er tidshorisonten i et generationsskifte. Såfremt landmanden ikke kommer i gang med planlægningen af generationsskiftet i ordentlig tid, så begrænser dette landmanden selv, fra flere af de

Landbrug og generationsskifte

attraktive generationsskiftemodeller. Landmanden vil også risikere at dø, inden generationsskiftet er igangsat og dermed mister landmanden totalt indflydelsen herpå.

Min samlede konklusion på specialet er, at det anførte citat af Michael Serup, er dækkende for emnet: Landbrug og generationsskifte

"Generationsskifte er et krydsfelt mellem mennesker, økonomi og jura"

5 Engelsk resume

The purpose of this thesis include to analyse how to implement a successful succession of agriculture, with the options available, including an analysis of the possible modes of operation that exists under the general Danish law and the entries in the landbrugsloven.

According to the Agriculture Act, a farm with an associated real estate also operated a company. I have analysed some areas where there are differences in the rules, depending on whether you are farming in personal or in a company. The main areas where the company and personage curtsy differ, include the way you raise out of the business. In a company there are only two possibilities, it's salary and dividend. If raised incidentally in the company, this will be converted into wages or benefits, which means taxing the amount while the amount will be recovered with interest charged and any fine. In contrast, pointed out that the business rules, so this will only be considered as any other withdrawals from the company and there will be taxed, if there is a positive liaison.

In addition, include another important point on which the losses of the business rules can be deducted from other income accrued, whereas the deficit in the company just can remain forward to future profitable years in the company. However forfeited deficit is not.

Another important distinction between the taxation of business in the personal sector or company's terms taxation in connection with the sale of the company. If you close or sell its personal business, any accumulated profits come to full taxation. Whereas if stocks or shares in an operating company is sold, the proceeds are merely placed the holding company, without this resulting in taxation and the farmer will be able to raise dividends from the holding company, as the optimal tax purposes. However, there are some options to avoid tax, also for the farmer with personal farming. These include opportunity to pay a retirement pension of up to DKK 2.553.100. In this way, release the farmer, however, of having to pay full tax on that money and instead raise the retirement out later (after five years) to a more favourable tax rate.

Given the opportunity to farming in a company, it became necessary to look for ways to restructure the personal business to a capital company, including the least cash intensive, in order to assess the generational change in the most successful way. Therefore, the rules for taxable and tax restructuring are examined, including how the farm business assets should be valued.

Additionally, I have described the feasibility of establishing an agricultural holding company, and the rules for this, so this could be used in the optimization of a future

Landbrug og generationsskifte

generational change. To insert a holding company, for example using a tax-free exchange of shares, it must be a business justification. According to A. Leur Bloem judgment there may simply be no tax avoidance or tax evasion.

Subsequently, I examined the key features concerning taxation of a farmer, either in a company or virksomhedsordningen/business rules. First of all, I have looked at the marginal tax level, where it is clear that if the farmer is in the top tax rate, then the best answer is to raise the dividends, especially the first DKK 49.200. But if the farmer has no additional income and does not come from lower tax limit, it is best to respond to private drawings for personal taxation. Also, I have explained the rules for the taxation of company cars and the slightly more interesting rules for the taxation of free housing, as they are specially designed for farmers with a residence requirement to meet.

In section 3, the rules of generational change of an agricultural examined in terms of both alive and in death, based on the problem formulation two questions:

Which regulated generational change models are available in Danish legislation?

Which illegal regulated generational change models are available in Danish legislation?

Just as the tax restructuring can be generated by a generational change used tax succession to real people. Here enters acquires in the transferor's tax position with respect to acquisition, acquisition and purchase price intent. Kildeskatteloven § 33 C deals with the rules on transfer of personal activities, while aktieavancebeskatningsloven §§ 34, 35 and 35 A deals with the rules on transfer of shares in a company. Including persons who may be assigned to the tax succession. If the person is also included in the category of persons listed in boafgiftsloven § 22, the valuation circular (gifts) no. 185 of 17/11/1982 advantageously can be used. If the acquirer is none of these persons, the other valuation circulars from 2000 are used.

6 Litteraturliste og kildefortegnelse

6.1 Love, bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger

Forkortelse: LBK nr. 504

Titel: Bekendtgørelse af lov om landbrugsejendomme (tidl. gældende landbrugslov)

Offentliggjort: 17/07/1989

Forkortelse: LBK nr. 616

Titel: Bekendtgørelse af lov om landbrugsejendomme (landbrugsloven)

Offentliggjort: 01/06/2010

Forkortelse: BEK nr. 314

Titel: Bekendtgørelse om reglerne i lov om landbrugsejendomme

Offentliggjort: 21/03/2013

Forkortelse: CIR nr. 54

Titel: Bekendtgørelse om reglerne i lov om landbrugsejendomme

Offentliggjort: 19/03/1987

Forkortelse: LBK nr. 322

Titel: Bekendtgørelse af loven om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven)

Offentliggjort: 11/04/2011

Forkortelse: LBK nr. 1114

Titel: Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af selvstændig erhvervsdrivende (virksomhedsskatteloven)

Offentliggjort: 18/09/2013

Forkortelse: LBK nr. 1253

Titel: Bekendtgørelse af årsregnskabsloven (Årsregnskabsloven)

Offentliggjort: 01/11/2013

Forkortelse: LBK nr. 1403

Titel: Bekendtgørelse af kildeskatteloven (kildeskatteloven)

Offentliggjort: 07/12/2010

Forkortelse: LBK nr. 963

Titel: Bekendtgørelse af lov om skattefri virksomhedsomdannelse

Offentliggjort: 19/09/2011

Forkortelse: LBK nr. 1067

Titel: Bekendtgørelse af love om vurdering af landets faste ejendomme (vurderingsloven)

Offentliggjort: 30/08/2013

Forkortelse: LBK nr. 1200

Titel: Bekendtgørelse af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (Ejendomsavancebeskatningsloven)

Offentliggjort: 30/09/2013

Landbrug og generationsskifte

Forkortelse: LBK nr. 382

Titel: Bekendtgørelse af lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven)

Offentliggjort: 08/04/2013

Forkortelse: LBK nr. 1298

Titel: Bekendtgørelse af lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven)

Offentliggjort: 31/10/2013

Forkortelse: LBK nr. 1120

Titel: Bekendtgørelse af lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteloven)

Offentliggjort: 14/11/2012

Forkortelse: BEK nr. 1300

Titel: Bekendtgørelse om Skatterådets satser for 2014 vedrørende fradrag for befordring mellem hjem og arbejdsplads og udbetaling af skattefri godtgørelse for erhvervsmæssig befordring

Offentliggjort: 12/11/2013

Forkortelse: LBK nr. 1082

Titel: Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteloven)

Offentliggjort: 14/11/2012

Forkortelse: LBK nr. 327

Titel: Bekendtgørelse af lov om dødsboer og gaver (Boafgiftsloven)

Offentliggjort: 02/04/2012

Forkortelse: LBK nr. 333

Titel: Bekendtgørelse af lov om beskatning ved dødsfald (dødsboskatteloven)

Offentliggjort: 02/04/2012

Forkortelse: LBK nr. 1053

Titel: Bekendtgørelse af lov om ægteskabets retsvirkninger (retsvirkningsloven)

Offentliggjort: 12/11/2012

Forkortelse: LBK nr. 1191

Titel: Bekendtgørelse af lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven)

Offentliggjort: 11/10/2007

Forkortelse: Lov nr. 143

Titel: Lov om beskatning af sammenslutning af aktieselskaber m.v. (tidl. gældende)

Offentliggjort: 02/05/1967

Forkortelse: Lov nr. 1347

Titel: Lov om ændring af fusionsskatteloven, selskabsskatteloven, ejendomsværdiskatteloven og forskellige andre love

Offentliggjort: 03/12/2013

Landbrug og generationsskifte

Forkortelse: Lov nr. 792

Titel: Lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om afgift af lønsum m.v., kulbrinteskatteloven og forskellige andre love

Offentliggjort: 28/06/2013

Forkortelse: Lov nr. 394

Titel: Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven, virksomhedsskatteloven og andre skattelove – historisk

Offentliggjort: 06/06/2002

Forkortelse: Lov nr. 532

Titel: Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven

Offentliggjort: 17/06/2008

Forkortelse: Lov nr. 149

Titel: Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten (statsskatteloven)

Offentliggjort: 10/04/1922

Forkortelse: Lov nr. 383

Titel: Lov om skifte af dødsboer (dødsboskifteloven)

Offentliggjort: 22/05/1996

Forkortelse: Lov nr. 515

Titel: Lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove m.v.

Offentliggjort: 06/06/2007

Forkortelse: VEJ nr. 97

Titel: Vejledning om reglerne i lov om landbrugsejendomme

Offentliggjort: 22/11/2010

Forkortelse: LBK nr. 462

Titel: Bekendtgørelse af lov om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder m.v.

Offentliggjort: 14/05/2007

6.2 Litteraturliste

Bøger:

Forkortelse: Halling-Overgaard 2007

Titel: Generationsskifte – Det skatteretlige grundlag ved generationsskifte og omstrukturering

Forfatter(e): Halling-Overgaard, Søren – Olesen, Birgitte Sølvkær

Forlag: Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Udgivet: 2007

Landbrug og generationsskifte

Forkortelse: Halling-Overgaard 2010

Titel: Generationsskifte og Omstrukturering – Det skatteretlige grundlag

Forfatter(e): Halling-Overgaard, Søren – Olesen, Birgitte Sølvkær

Forlag: Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Udgivet: 2010

Forkortelse: Lærebog om indkomst skat

Titel: Lærebog om indkomstskat *15. udgave*

Forfatter(e): Michelsen, Aage – Askholt, Steen – Bolander, Jane – Engsig, John – Madsen, Liselotte

Forlag: Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Udgivet: 2013

Forkortelse: Skat for landmænd

Titel: Skat for landmænd *1. udgave*

Forfatter(e): Landscentret, Økonomi, Skat

Forlag: Dansk Landbrugsrådgivning

Udgivet: 2008

Forkortelse: Selskabsskatteret 2013/14

Titel: Selskabsskatteret 2013/14 *15. udgave*

Forfatter(e): Werlauff, Erik

Forlag: Karnov Group

Udgivet: 2013

Forkortelse: Skattemæssig succession

Titel: Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død

Forfatter(e): Bille, Jane K.

Forlag: Thomson

Udgivet: 2006

Forkortelse: Skattefri Virksomhedsomdannelse

Titel: Skattefri Virksomhedsomdannelse *2. udgave*

Forfatter(e): Nygaard, Jan – Wøldike, Lars

Forlag: Thomson

Udgivet: 2003

Landbrug og generationsskifte

Hjemmesider:

Adresse: www.retsinformation.dk

Forklaring: Søgmaskine med adgang til love og regler

Adresse: www.SKAT.dk

Forklaring: SKAT's hjemmeside

Adresse: www.bechbruun.com

Forklaring: Advokatfirmaet Bech & Bruuns hjemmeside

Adresse: www.tax.dk

Forklaring: Generel information om udvalgte retsregler

Adresse: www.landbrugsavisen.dk

Forklaring: Nyheder indenfor landbrugets interesser

Domme/afgørelser:

Titel: SKM2005.98.LSR

Offentliggjort: 23.09.2005

Titel: TfS2003.314.LR

Titel: SKM2006.280.SR

Offentliggjort: 02.06.2006

Titel: SKM2012.499.BR

Offentliggjort: 14.10.2012

Titel: SKM2013.841.HR

Offentliggjort: 28.11.2013

Titel: SKM2013.781.SKAT

Offentliggjort: 01.11.2013

Titel: SKM2006.384.VLR

Offentliggjort: 13.06.2006

Titel: SKM2011.406.SKAT

Offentliggjort: 15.06.2011

Titel: SKM2011.250.SKAT

Offentliggjort: 08.04.2011

Titel: SKM2012.524.LSR

Offentliggjort: 20.09.2012

Titel: SKM2002.172.LSR

Offentliggjort: 19.03.2002

Titel: SKM2002.650.LSR

Offentliggjort: 16.12.2002

Titel: SKM2007.806.LSR

Offentliggjort: 14.11.2007

Titel: SKM2003.66.LR

Offentliggjort: 17.02.2003

Titel: SKM2007.807.DEP

Offentliggjort: 14.11.2007

Titel: SKM2003.512.LR

Offentliggjort: 20.11.2003

Titel: SKM2010.210.SR

Offentliggjort: 22.03.2010

Titel: SKM2011.436.SR

Offentliggjort: 23.06.2011

Titel: SKM2013.799.SKAT

Offentliggjort: 21.11.2012

Titel: TfS2004.832.LR

Titel: TfS2003.229.LR

Titel: TfS2008.1245.SR

Landbrug og generationsskifte

Titel: TfS2005.656.LR

Titel: TfS2011.268.SR

Titel: TfS1992.431.VLD

Titel: TfS2010.272.SR

Titel: TfS1994.694

Titel: TfS2008.1429.LSR

Titel: TfS2000.661.VLD