



KONSEKVENSEN VED NEDSÆTTELSE AF GAVEAFGIFTEN

Generationskifte med skattemæssig succession af personligt ejede virksomheder og selskaber

HD 2. Del – Regnskab og Økonomistyring
Aalborg Universitet
Afgangsprojekt 6. maj 2019
Antal anslag: 171.267

Vejleder: Birte Rasmussen

Rasmus Dybdal Pedersen & Trine Røge Falk

Indholdsfortegnelse

Abstract	5
1. Indledning og problemstilling	6
1.1 Problemformulering	7
2. Metode.....	8
2.1 Retskilder	9
3. Afgrænsning	10
4. Terminologi.....	12
5. Generelle principper ved generationsskifte.....	13
5.1 Successionsprincippet	13
5.2 Værdiansættelse af aktiver	14
5.2.1 Fast ejendom.....	15
5.2.2 Besætning, avl, maskiner, inventar og lignende driftsmidler og varelagre	17
5.2.3 Goodwill	17
5.2.4 Unoterede aktier og anparter	18
5.2.5 Passiver.....	19
5.2.6 SKAT's kontrol af værdiansættelsen.....	19
5.3 Bo- og gaveafgift	19
5.4 Overdragelse af gave og gaveafgift ved generationsskifte	20
5.5 Beregning af passivposten	20
5.6 Delkonklusion	22
6. Generationsskifte ved personligt ejet virksomhed med succession	23
6.1 Betingelserne for overdragelse med succession	23
6.1.1 Virksomhedsbegrebet	23
6.1.2 Overdragelse af hele virksomheden eller dele heraf	24
6.1.3 Den omfattede personkreds	25
6.1.4 Krav om skattepligt til Danmark	26
6.2 Genstanden for succession.....	26

6.2.1	Fast Ejendom og afskrivningsberettigede bygninger	27
6.2.2	Maskiner, inventar og driftsmidler	28
6.2.3	Varelager og landbrugets husdyrbesætning.....	29
6.2.4	Opsparet overskud og konjunkturudligningskontoen.....	29
6.3	Hvad kan der ikke succederes i.....	30
6.4	Konsekvensen af succession for overdrageren og erhververen	30
6.5	Delkonklusion	31
7.	Generationsskifte i selskabsform	32
7.1	Betingelserne for overdragelse med succession	32
7.1.1	Den omfattede personkreds	32
7.1.2	Krav om skattepligt til Danmark	32
7.1.3	Genstanden for succession.....	33
7.1.4	Pengetankreglen.....	34
7.1.5	Betingelser overført fra KSL § 33 C	36
7.2	Konsekvensen af successionen for overdrageren og erhververen	37
7.3	Delkonklusion	38
8.	Nedsættelse af gaveafgiften	39
8.1	Hvem er omfattet af gaveafgiftsnedsættelsen	40
8.2	Betingelserne for nedsat gaveafgift	40
8.2.1	Skattemæssig succession	41
8.2.2	Ejertidskravet.....	41
8.2.3	Deltagelseskravet.....	42
8.3	Aktiver og aktier kan overdrages med tab	42
8.4	Delkonklusion	43
9.	Opfyldelse af betingelserne for nedsat gaveafgift i en personlig ejet virksomhed	44
9.1	Aktiver der kan overdrages med nedsat gaveafgift.....	45
9.2	En eller flere virksomheder.....	46

9.3 Deltagelseskravet	50
9.4 Ejertidskravet	50
9.5 Delkonklusion	51
10. Opfyldelse af betingelserne for nedsat gaveafgift i et selskab	51
10.1 Pengetankreglen	51
10.2 Ejertidskravet	53
10.3 Deltagelseskravet	53
10.4 Tilførsel af midler fra selskabsejers øvrige formue	54
10.5 Delkonklusion	54
11. Forskellighederne i betingelserne for nedsættelse af gaveafgift	54
11.1 Pengetankreglen kontra “aktiv for aktiv”	55
11.2 Deltagelseskravet	56
11.3 Ejertidskravet	58
11.3.1 Ejertidskrav for overdrager	58
11.3.2 Ejertidskrav for erhverver	58
11.4 Delkonklusion	59
12. Caseløsning af nedsættelse af gaveafgiften	60
12.1 Beskrivelse af casevirksomheden	60
12.1.1 Jens Hansen - personligt ejet virksomhed	60
12.1.2 Jens Hansen - selskab	63
12.2 Caseløsning: landbrug som personligt ejet virksomhed	64
12.2.1 Værdiansættelse	64
12.2.1.1 Fast Ejendom	64
12.2.1.2 Driftsmidler	65
12.2.1.3 Besætning	66
12.2.1.4 Varebeholdninger	66
12.2.1.5 Udlejningsejendomme	66

12.2.1.6 Vindmøllen.....	67
12.2.2 Skattemæssige avancer	67
12.2.2.1 Ejendomsavancer: afskrivningsberettigede bygninger.....	67
12.3.2.2 Driftsmidler	71
12.2.3 Den udskudte skatteforpligtelse.....	71
12.2.4 Beregning af passivposten	72
12.2.5 Opgørelse af gaveafgiftsgrundlaget.....	73
12.3 Caseløsning: landbrug som selskab	74
12.3.1 Pengetank eller ej.....	74
12.3.2 Værdiansættelse.....	75
12.3.3 Beregning passivpost.....	76
12.4 Fordeling og beregning af gaveafgiften	76
12.4.1 Noter til gaveafgiftsberegning	78
12.5 Årsagsforklaring - forskellen i de to beregnede gaveafgifter	81
13. Løsningsforslag til optimering af gaveafgiften	82
13.1 Overdragerens betaling af gaveafgiften	82
13.2 Anfordringsgældsbrev.....	83
13.3 Skattefri virksomhedsomdannelse	83
14. Konklusion	86
15. Perspektivering.....	89
16. Forkortelser	96
17. Litteraturliste	97
18. Figuroversigt	101
19. Bilag	102

Abstract

With the purpose of reducing tax levels in connection with generational succession, on June 8th, 2017, law number 683 was enacted by the government. With the enactment, tax related to generational succession will reduce progressively from 15 % in 2015 to 5 % in 2020. Following the introduction of law number 683, the Danish Government introduced three new requirements that companies must meet in order to achieve reduced gifttax: the succession requirement, the ownership requirement and the participation requirement.

The reduced gift tax is applicable to generational handover of both equity and privately held business companies. As the two corporate forms are governed by two different laws (KSL § 33 C and ABL § 34), the project examines whether law number 683 will cause a difference in gift tax between the two corporate forms. The project examines how the two corporate forms are able to fulfill the new requirements. Following this illumination, it is possible to conduct a comparative analysis of the two corporate forms, and thereby conclude where law number 683 for the two corporate forms are similar and differentiates, respectively.

The project furthermore includes a case study of an agricultural company. The case study features two calculations; one where the company is handed over as a privately held company and one where the company is handed over as equity. The purpose of the case study is to calculate the gift tax for the two corporate forms and thereby determine with which corporate form it is the most profitable to perform a generational succession.

By performing the calculation of the generational succession, it is clear that it is the most beneficial to perform the generational succession as equity. The primary rationale behind this conclusion is that all of the equity can be handed over to a reduced gift tax if it does not include less than 50 % of passive capitalization, whereas only occupational assets can be handed over to reduced gift tax in privately held companies.

A suggested solution to overcome the difference between the two corporate forms is to perform a tax-free business transformation. Hereby, the privately held business is transformed into a capital company, thus having the same possibilities to fulfill the requirements for the reduced gift tax.

1. Indledning og problemstilling

I 2015 blev formueskattekursen afskaffet af den tidligere skatteminister Benny Engelbrecht. Formueskattekursen var en særlig begunstivelse ved generationsskifte af visse unoterede aktier, hvorved den kunne anvendes til at nedbringe eller undgå skatten ved generationsskifte. Afskaffelsen betød derfor, at det blev væsentligt dyrere for mange selskaber at foretage generationsskifte. Ved generationsskifte i familieejede virksomheder kan likviditeten til betaling af gaveafgiften imidlertid være så stort et problem, at man vælger at udsætte eller droppe generationsskiftet.

I forbindelse med vedtagelsen af finansloven i 2016 er det imidlertid vedtaget, at bo- og gaveafgiften ved generationsskifte skal nedsættes. Denne ændring skal medvirke til at rammevilkårene for erhvervslivet forbedres. Formålet med lov nr. 683 af 8. juni 2017 er at reducere den økonomiske- og likviditetsmæssige belastning i de familieejede virksomheder, hvor belastningen kan tilskrives betalingen af bo- og gaveafgiften. I forbindelse med lovvedtagelsen vil bo- og gaveafgiften blive trinvist reduceret til 5 % i 2020 mod de tidligere 15 %.

Nedsættelsen af gaveafgiften gælder kun ved generationsskifte af familieejede erhvervsvirksomheder - uanset om der er tale om personligt ejede virksomheder eller virksomheder i selskabsform. Da der er tale om to ejerformer, som umiddelbart kan sammenlignes med hinanden, vil det således være interessant at få afdækket, om lov nr. 683 af 8. juni 2017 om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love, vil medføre en ulighed ved beregningen af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte for en personligt ejet virksomhed og en virksomhed i selskabsform. Ligeledes vil det være interessant at finde ud af, hvori disse uligheder består.

Især mange landbrugsvirksomheder bliver drevet som personligt ejede virksomheder, og såfremt nedsættelsen af gaveafgiften i høj grad kun vil være gunstig for selskaber, vil incitamentet til generationsskifte ikke være lige så højt blandt landbrugsvirksomheder.¹

¹Partnerselskab - har landbruget overset en selskabsform?. Udgivet af HjulmandKaptain. Sidst opdateret: 25.10.2018. Internetadresse: <https://www.hjulmandkaptain.dk/nyheder/partnerselskab-har-landbruget-overset-enselskabsform/> - Besøgt d. 04.04.2019 (Internet)

Af nedenstående tabel fremgår det, at antallet af landmænd fra 50-69 år står for 54,4 % af alle landbrug i Danmark. Der er således mange landmænd, som muligvis står overfor et forestående generationsskifte.²

ANTAL LANDBRUG FORDELT EFTER LANDMANDENS ALDER

	1997	2007	2017	1997	2007	2017
	antal bedrifter			pct.		
I alt	63 151	44 618	34 731	100,0	100,0	100,0
Under 40 år	14 261	6 246	2 196	22,6	14,0	6,3
40-49 år	14 048	11 969	5 865	22,2	26,8	16,9
50-59 år	16 107	11 491	10 637	25,5	25,8	30,6
60-69 år	11 095	8 423	8 275	17,6	18,9	23,8
70 år og derover	7 147	5 540	5 387	11,3	12,4	15,5
Alder uoplyst ¹	493	949	2 371	0,8	2,1	6,8

¹ Bedrifter, som ikke drives personligt, fx institutioner, offentlige myndigheder og selskaber.

Figur 1: Antal landbrug fordelt efter landmandens alder

Ud fra disse overvejelser og betragtninger undersøges følgende problemformulering:

1.1 Problemformulering

Vil lov nr. 683 af 8. juni 2017 medføre ulighed mellem de to virksomhedsformer, og i hvilken virksomhedsform vil det med henblik på minimering af gaveafgiften og dermed den likviditetsmæssige belastning være mest fordelagtigt at foretage generationsskifte?

²Kun få unge landmænd i Danmark. Udgivet af Danmarks Statistik. Sidst opdateret: 22.05.2018. Internetadresse: <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyt/NytHtml?cid=25859> - Besøgt d. 04.04.2019 (Internet)

2. Metode

I afgangprojektet anvendes den retsdogmatiske metode til at beskrive, analysere og systematisere gældende ret inden for skattemæssig succession i levende live samt bo- og gaveafgifts-nedsættelsen.³ Til brug for redegørelsen vil der blive anvendt love, afgørelser, cirkulærer, Den juridiske vejledning og juridisk litteratur.

For at undersøge om vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017 medfører en ulighed mellem de to virksomhedsformer, anvendes lov nr. 683 af 8. juni 2017 samt forarbejderne hertil for at klarlægge hvad betingelserne for den nedsatte gaveafgift er. Til at fortolke BAL § 23 a og b, som blev indført i forbindelse med vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017, anvendes endvidere svar afgivet af Skatteministeriet i relation til spørgsmål herom. Dette skyldes hovedsageligt, at der endnu ikke foreligger domme og afgørelser vedrørende den nedsatte gaveafgift. Skatteministeriets fortolkning af loven kan derved på nuværende tidspunkt anses som værende den bedste retskilde til fortolkning af BAL § 23 a og b.

Lov nr. 683 af 8. juni 2017, bemærkninger hertil og svar på spørgsmål fra Skatteministeriet anvendes ligeledes til at undersøge, hvordan en personlig ejet virksomhed og et selskab kan opfylde betingelserne for at opnå den nedsatte gaveafgift. Formålet med denne analyse er at klarlægge, hvilke forudsætninger, der skal være opfyldt i begge situationer for at en nedsat gaveafgift kan opnås. Når det er klarlagt, hvordan henholdsvis en personlig ejet virksomhed og et selskab skal opfylde betingelserne for nedsat gaveafgift, er det muligt at foretage en komparativ analyse af de to virksomhedsformer. Denne sammenholdning skal illustrere forskellene i kravene til at opnå nedsat gaveafgift, hvis virksomheder er drevet i personligt regi kontra i selskabsform. Dermed ønskes det synliggjort, om en af de to virksomhedsformer har nemmere ved at opfylde kravene end den anden.

Til at understøtte analysen af forskellighederne foretages en beregning af gaveafgiften for henholdsvis en personlig ejet virksomhed og et selskab. I case løsningen opstilles et taleksempel, som har til formål at belyse i hvilken virksomhedsform, det er mest fordelagtigt at foretage et

³ Retsdogmatik. Udgivet af Gyldendal - Den Store Danske. Sidst opdateret: 02.01.2013. Internetadresse: http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Almindelig_retsl%C3%A6re,_retsfilosofi_og_terminologi/retsdogmatik - Besøgt d. 04.04.2019 (Internet)

generationsskifte. Ved at udarbejde et taleksempel vil det ligeledes blive synliggjort, hvilken virksomhedsform, der belaster erhververen mest likviditetsmæssigt. Til caseløsningen anvendes en casevirksomhed. Casevirksomheden er en ikke-eksisterende virksomhed. Alle forudsætningerne, herunder underliggende forhold, regnskabstal, handelsværdier mv., er opstillet ud fra relevans for opgaven. For at kunne beregne gaveafgiften, skal der opgøres et gaveafgiftsgrundlag. For at kunne opgøre et gaveafgiftsgrundlag kræves det, at aktiver og passiver værdisættes, ejendomsavance og genvundne afskrivninger opgøres samt en passivpost beregnes. I projektet har det derfor været nødvendigt at foretage et fuldstændigt generationsskifte.

2.1 Retskilder

De primære kilder i afgangsprojektet er retskilder som cirkulærer, Den juridiske vejledning, skattelovgivning, domme og afgørelser og svar på spørgsmål fra Skatteministeriet. Ved anvendelsen af disse retskilder, er det vigtigt at have retskildeværdien for øje.

Cirkulærer og Den juridiske vejledning er SKAT's opfattelse af gældende ret, og det er dermed et udtryk for, hvordan SKAT tolker love, domme og afgørelser.⁴ Borgere kan derved støtte ret på disse.

Domme og afgørelser kan have en præjudikatsværdi, hvis de kan have en betydning for afgørelsen af senere sager af lignende karakter. Retskildernes hierarki er som følger:

1. Højesteret (Domme)
2. Landsretten (Domme)
3. Byretten (Domme)
4. Landsskatteretten (Administrativ afgørelse)
5. Skatterådet & SKAT (Administrativ afgørelse)

De domme og afgørelser, der har den højeste præjudikatsværdi, er domme afsagt i Højesteret. Præjudikatsværdien bliver lavere jo længere man bevæger sig ned i hierarkiet, fordi de enkelte instanser altid er underlagt domme og afgørelser afsagt på et højere niveau. Nye domme og

⁴ Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden. Udgivet af SKAT. Sidst opdateret: 31.01.2019. Internetadresse: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=80434> - Besøgt d. 04.05.2019 (Internet)

afgørelser vil have en større præjudikatsværdi end ældre, og ligeledes bliver præjudikatsværdien mindre, hvis der er tale om meget konkrete begrundede sager.⁵

De svar på spørgsmål, som Skatteministeriet offentliggør er deres forståelse af gældende ret. Skatteministeriets svar har en lav retskildeværdi, men den vil kunne anvendes til at fortolke bestemmelserne. Svarene vil være bindende for medarbejdere i skatteforvaltningen, men ikke for Skatteankestyrelsen, Landsskatteretten og domstolene.

3. Afgrænsning

For at kunne besvare problemformuleringen har det været nødvendigt at foretage nogle afgrænsninger, da emnet generationsskifte består af adskillige aspekter og grene, som ikke alle vil blive berørt i denne opgave. Dette skyldes hovedsageligt, at de ingen relevans har for løsningen af problemformuleringen.

Generationsskifte kan både foretages ved afståelse og succession. Afståelsesbeskatning vil ikke blive behandlet i denne opgave, da det kun er reglerne om skattemæssig succession ved generationsskifte, der er relevante for at besvare opgavens problemstilling. Dette skyldes, at betingelserne for skattemæssig succession skal være opfyldt for at opnå nedsat gaveafgift.

Projektet afgrænses til kun at omhandle generationsskifte i levende live (inter vivos), og hvor gavemodtager er bosiddende i Danmark. Desuden vil projektet ikke omhandle generationsskifte til følgende personkreds:

- Ægtefæller (KSL § 26 A, stk. 2)
- Samleverer (KSL 33 C, stk. 1 & ABL § 34, som ikke opfylder BAL § 22, stk. 1 litra d)
- Medarbejdere (ABL §35)
- Tilbageoverdragelse til tidligere ejer (ABL § 35 A)

⁵ Præjudikat. Udgivet af Gyldendal - Den Store Danske. Sidst opdateret: 25.10.2014. Internetadresse: http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Almindelig_retsl%C3%A6re,_retsfilosofi_og_terminologi/pr%C3%A6judikat - Besøgt d. 04.05.2019 (Internet)

Den personkreds, som er relevant for opgaven, er kun den personkreds, som opfylder betingelserne for at opnå nedsat gaveafgift. En samlever, som ikke har haft fælles bopæl med overdrageren i de sidste to år før modtagelsen af gaven jf. KSL § 33 C og ABL § 34, nr. 1, vil ikke kunne opnå en nedsat gaveafgift, fordi betingelserne for skattemæssig succession ikke er opfyldt. I stedet vil samlever blive skattepligtig af gaveoverdragelsen. Da opgaven omhandler mulighed for nedsat gaveafgift, vil denne personkreds og eventuelle særregler ikke være relevant for opgaven.

Søskende, disses børn og børnebørn vil som hovedregel blive indkomstbeskattet i forbindelse med en gaveoverdragelse, da de ikke fremgår af personkredsen jf. BAL § 22. Såfremt de har boet sammen med overdrageren i mindst to år inden overdragelsen jf. BAL § 22, litra d, vil de opnå en gaveafgift på 15 %. I forbindelse med nedsættelsen af gaveafgiften blev reglerne for søskende, disses børn og børnebørn dog lempet. Jf. BAL § 23 a., 1 pkt. kan overdrageren, såfremt denne intet afkom har, overdrage til søskende, disses børn og børnebørn. Dette vil være til samme nedsatte gaveafgift som resten af personkredsen, der opfylder betingelserne for skattemæssig succession. Opgavens områdefokus er muligheden for nedsat gaveafgift, og da førnævnte personkreds dog opfylder betingelserne for nedsat gaveafgift, men ikke betingelserne i BAL § 22, litra d vil personkredsen ikke være relevant for opgaven.

I cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 er værdiansættelsen af en lang række aktiver og passiver beskrevet. Det er kun relevante aktiver og passiver for opgaven, som er beskrevet og derfor vil følgende blive udeladt: Løsøre i øvrigt, indbo og kunstgenstande, immaterielle rettigheder, indestående i interessentskaber, renter, udbytte og anden indtægt, brugs-, rente- og indtægtsnydelser og overgangsbestemmelser.

I afsnit 12 vil der blive udarbejdet en case. I caseløsningen ses der bort fra succession i opsparet overskud. Dette skyldes primært, at der ved succession i et selskab ikke kan modregnes en passivpost vedrørende opsparet overskud. Ved at undlade opsparet overskud vil sammenligningsgrundlaget blive mere ens og dermed mere retvisende. I caseløsningen skal unoterede aktier værdiansættes, og i praktiske sammenhænge ville der typisk anvendes en anden værdiansættelsesmodel end den anført i cirkulære nr. 2000-09 af 28. marts 2000.⁶ Dog vil dette ikke være relevant for opgaven, da formålet med opgaven er at belyse, hvorvidt vedtagelsen af lov

⁶ SKM2017.200.ØLR

nr. 683 af 8. juni 2017 kan medføre en forskel i beregningen af den nedsatte gaveafgift for de to forskellige virksomhedstyper. Aktierne værdiansættes derfor efter cirkulære nr. 2000-09.

I forbindelse med løsningsforslaget vedrørende optimering af gaveafgiften vil en skattefri omdannelse være et forslag. Da opgavens fokus ikke er omdannelser, vil der ikke blive gået i dybden med skattefrie virksomhedsomdannelser. Således vil der i beregningseksemplet ikke blive foretaget en egentlig omdannelse, men udgangspunkt tages kun i en allerede omdannet balance.

4. Terminologi

I opgaven anvendes forskellige termer, og dette afsnit har til formål at præcisere disse.

I forbindelse med et generationsskifte er der minimum to parter - den tidligere ejer, og den nye ejer. I projektet vil den tidligere ejer af virksomheden blive benævnt "overdrageren", mens den nye ejer af virksomheden vil blive benævnt "erhververen".

I projektet anvendes termerne personlig ejet virksomhed og selskab. Begrebet personlig ejet virksomhed dækker over virksomheder drevet i personligt regi, såsom enkeltmandsvirksomheder og interessentskaber. Begrebet selskab dækker over virksomheder drevet i selskabsform, såsom aktie- og anpartsselskaber.

5. Generelle principper ved generationsskifte

I de efterfølgende afsnit redegøres for en række principper, som er gældende for generationskifte med skattemæssig succession samt relateret til landbrugsbesætning jf. afsnit 3. Afgrænsning.

5.1 Successionsprincippet

Definitionen på skattemæssig succession er, at der ikke udløses afståelsesbeskatning ved overdragelse af enten aktiver i den personligt ejede virksomhed eller aktier i et selskab. I stedet for afståelsesbeskatning indtræder erhververen i overdragerens skattemæssige stilling, hvorved der succederes i aktiverne/aktiernes anskaffelsessummer, anskaffelsestidspunkt samt dennes anskaffelseshensigt. Der sker med skattemæssig succession hermed ikke beskatning hos overdrageren af den udskudte skat, der påhviler aktiverne/aktierne. Beskatningen af aktiverne/aktierne udskydes til det tidspunkt, hvor erhververen afstår disse uden skattemæssig succession. Ved generationsskifte til nærmeste familie er der tale om frivillige succession bestemmelser. I disse tilfælde vil afståelsesbeskatning indtræde, medmindre der udtrykkeligt vælges succession. Det er dog vigtigt at fremhæve, at betingelserne for skattemæssig succession skal være opfyldt for at kunne overdrage aktiverne/aktierne med skattemæssig succession.⁷

Når der sker overdragelse med succession, skal der tages stilling til, hvordan vederlaget skal betales. En virksomhedsoverdragelse/aktieoverdragelse og betalingen heraf kan foretages på tre forskellige måder; enten ved betaling af et vederlag, ved gave eller ved en kombination af disse.

Regelsættet og betingelserne for skattemæssig succession fremgår af ABL § 34 ved overdragelse af aktier i et selskab. Ved overdragelse af aktiver i personligt ejede virksomheder angiver KSL § 33 C og § 33 D betingelserne for skattemæssig succession. Der henvises til afsnit 6 og 7, hvor reglerne gennemgås nærmere.⁸

⁷ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.C.7.2.1

⁸ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*, 5. udgave, 2017 s. 31 - 32

5.2 Værdiansættelse af aktiver

Ved værdiansættelse af aktiver/aktier der overdrages i forbindelse med et generationsskifte anvendes TSS-cirkulære nr. 2000-9 og nr. 2000-10 af 28. marts 2000. I de tilfælde, hvor overdragelsen ikke er omfattet af de førnævnte cirkulærer, anvendes cirkulære nr. 185 af 17. november 1982. Generelt skal overdragelsen altid foregå i overensstemmelse med armlængdeprincippet jf. LL § 2, stk. 1, altså på armlængdevilkår.⁹

En armlængdepris af aktiver/aktier ved skattemæssig succession kan imidlertid være vanskelig at fastsætte, da meget få virksomheder og selskaber er ens. Da der ved skattemæssig succession er tale om overdragelse mellem ikke modstridende parter er værdiansættelsen særdeles vigtig, fordi mange faktorer kan medføre, at overdragelsen ikke sker på armlængdevilkår. Dette skyldes blandt andet, at der kan forekomme tilfælde, hvor aktiverne overdrages til en lavere værdi end handelsværdien. Såfremt dette gør sig gældende, har SKAT mulighed for at korrigere de priser og vilkår, der er aftalt mellem parterne, så overdragelsen vil ske på armlængdevilkår.¹⁰ Hvis overdragelsen ikke foretages på armlængdevilkår, vil overdragelsen ikke opfylde betingelserne for skattemæssig succession ifølge KSL og ABL.

Ved overdragelse af aktiver/aktier mellem interesseforbundne parter, skal aktiverne værdiansættes til handelsværdier på overdragelsestidspunktet jf. KSL § 33, stk. 3 og ABL § 34, stk. 4. Som nævnt tidligere kan denne værdi være svær at opgøre, og derfor har SKAT udarbejdet værdiansættelsescirkulærer til brug for værdiansættelse af aktiverne/aktierne.

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 omhandler værdiansættelse af aktiver/aktier til handelsværdi mellem interesseforbundne parter omfattet af personkredsen i BAL § 22. Det gælder dog kun den personkreds, hvor der er sammenfald mellem BAL § 22 og KSL § 33C. Eksempelvis er forældre ikke omfattet, da de ikke fremgår af KSL § 33C.

Grundet et behov for yderligere præcisering og optimering af værdiansættelsesprincipperne, kom der i 2000 tre nye cirkulærer - TSS-cirkulære nr. 2000-5 af 15. marts 2000 samt TSS-

⁹ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017 s. 67

¹⁰ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017 s. 18ff

cirkulære nr. 2000-9 og 2000-10 af 28. marts 2000. TSS-cirkulære nr. 2000-5 blev dog senere ophævet og indskrevet i Den juridiske vejledning C.B.3.5.4.3. TSS-cirkulære 2000-9 og 2000-10 medførte, at cirkulære nr. 185 kun anvendes ved overdragelse mellem interesseforbundne parter i de tilfælde, hvor der er tale om fast ejendom, besætning mv. Nedenstående områder fra værdiansættelsescirkulærene nr. 185 af 17. november 1982, TSS-cirkulære 2000-9 og 2000-10 af 28. marts 2000 vil blive gennemgået:

1. Fast ejendom
2. Besætning, avl, maskiner, inventar og lignende driftsmidler og varelagre
3. Goodwill
4. Værdipapirer
5. Passiver

5.2.1 Fast ejendom

Fast ejendom værdiansættes ud fra cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 pkt. 3-16. Heraf fremgår det, at værdien skal fastsættes til salgssummen, hvis der er sket salg på det åbne marked. Hvis der imidlertid ikke er sket salg på et åbent marked, skal ejendomme værdiansættes til værdien i handel og vandel. ”I handel og vandel” er et udtryk for, hvad ejendommen ville have kostet, hvis der var sket salg på et åbent marked på overdragelsestidspunktet. Hvis ovenstående ikke kan anvendes til værdiansættelsen af den faste ejendom, anvendes den seneste kendte offentlige ejendomsvurdering +/- 15 %. Det skal imidlertid være den retvisende handelsværdi, der bruges. Har ejendommen dermed undergået væsentlig værdiforringelse eller forbedring, skal der tages højde for dette ved værdiansættelsen.

Kontantomregningen af værdien for den faste ejendom opgøres ved at kursregulere de enkelte gældsposter, der indgår i værdiansættelsen. Hvis der er givet kontant vederlag eller gave, skal dette dog ikke kursreguleres men blot medtages til den pålydende værdi. Omregning af den nominelle værdi er fastsat af ministeriet i bekendtgørelse nr. 511 af 22. september 1982 jf. værdiansættelsescirkulære nr. 185 af 17. november 1982 pkt. 5.

Såfremt SKAT mener, at der ikke er tale om en retvisende handelsværdi, kan de anmode om at få ejendommen omvurderet. Dette kræver dog, at værdiansættelsen af den omregnede kontantværdi er højere end +/- 15% af kontantejendomsværdien. Den tidligere skatteminister har dog

i sin redegørelse for anvendelsen af 15 %-reglen i forbindelse med ejendomsoverdragelser konkluderet, at skattemyndigheden er afskåret fra at ændre i værdiansættelsen i de tilfælde, hvor ejendomsvurderingen er for lav pga. en fejlbehæftet vurdering. Afvigelsen mellem ejendomsvurderingen og overdragelsesværdien må dog ikke udgøre mere end 15 %. Begrundelsen herfor er, at det er det offentlige, der skal bære risikoen for en fejlbehæftet ejendomsvurdering.¹¹

En afgørelse som belyser dette er i SKM2018.551.LSR. I denne sag havde en bedstefar købt en ejendom til 61,75 mio. kr., som han overdrog til sine børn/børnebørn for 32,3 mio. kr. 3 måneder efter anskaffelsen. Dette svarede til den senest kendte offentlige ejendomsvurdering på 38 mio. kr. minus 15 %. SKAT mente, at handelsværdien i forhold til den handelsværdi, som ejendommen var købt til 3 måneder tidligere og bedstefaren selv havde anset som værende handelsværdien på købstidspunktet, var alt for lav. Den lave handelsværdi medførte, at gaveafgiften var 5.580 kr. i stedet for 4,4 mio. kr., samt at bedstefaren kunne fradrage et tab på ca. 30 mio. kr. SKAT mente, at der burde have været taget højde for særlige omstændigheder ved værdiansættelsen af ejendommen. Landsskatterettens afgørelse blev, at SKAT skulle acceptere værdien, i og med denne var i overensstemmelse med den senest kendte offentlige ejendomsvurdering +/- 15 %. Værdiansættelsen kunne derfor ske efter cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, da landsskatteretten ikke mente, at der var tale om særlige omstændigheder. SKAT har anket afgørelsen.

Hvis vurderingen af den faste ejendom er foretaget, før gaveoverdragelsen var kendt, er der nogle betingelser, som skal undersøges og opfyldes. Det skal undersøges, om der er gået for lang tid mellem vurderingen og afgiftsberegningen til, at den udførte vurdering ikke kan anvendes som grundlag for værdiansættelsen. Det skal herudover også undersøges, om vilkårene for værdiansættelsen der er kendt ved gaveoverdragelsen, giver anledning til en regulering jf. KSL § 16 stk. 3, 2. pkt. Der nævnes slutteligt i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 stk. 12, at der skal foreligge særlige omstændigheder, for at man skal kunne fravige fra den offentlige ejendomsvurdering. De særlige omstændigheder kan forekomme ved forbedringer eller forringelse på ejendommen.

Af ovennævnte kan det konkluderes, at cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 er den rigtige værdiansættelsesmetode at bruge. Dog skal man, hvis man bibeholder en værdiansættelse over

¹¹ SKM2018.551.LSR

+/- 15% af den senest kendte offentlige ejendomsvurdering, kunne dokumentere og begrunde, hvorfor denne værdiansættelse fastholdes. Cirkulæret giver dog anledning til mange problemstillinger og tilfælde, hvor SKAT ikke er enige i værdiansættelsen.

5.2.2 Besætning, avl, maskiner, inventar og lignende driftsmidler og varelagre

Ifølge cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 pkt. 21 værdiansættes aktiver til værdien i handel og vandel, hvilket vil sige til den pris, som de kan sælges til på det åbne marked.

For landbrugsbesætninger er det ved lov nr. 208 af 13. maj 1981 bestemt, at værdien skal opgøres til de normalhandelsværdier, som ligningsrådet fastsætter ved udgangen af hvert kalenderår for hver kategori af dyr.

Ifølge cirkulærets pkt. 23 anses landbrugets egen beholdning af avl og afgrøder som værende en del af ejendommens værdi, da disse er nødvendige for at kunne holde ejendommen i normal driftstilstand. De indgår dog kun i ejendommens værdi indtil det tidspunkt på foråret, hvor jorden er tilsået og besætningen er sat på græs. Beholdninger herudover kan opgøres til en særlig værdi.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler skal værdiansættes til handelsværdi jf. cirkulærets pkt. 21. Jf. pkt. 24 kan den skattemæssige værdi kun anvendes, såfremt denne kan anses for værende et passende udtryk for salgsværdien, og værdiansættelsen skal ske uafhængigt af de allerede foretagne skattemæssige afskrivninger.

Varelagerbeholdninger værdiansættes ligesom maskiner og inventar til handelsværdien på et åbent marked. Jf. pkt. 26 skal der dog tages højde for en eventuel nedskrivning af varelageret.¹²

5.2.3 Goodwill

TSS-cirkulære 2000-10 af 28. marts 2000 om værdiansættelse af goodwill finder anvendelse ved overdragelse af personligt ejede virksomheder.

¹² Bille, Jane K.: *Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død*. 1. udgave, 2006 s. 346

Da der sjældent findes en sammenlignelig handelsværdi på goodwill, kan det være vanskeligt at værdiansætte dette. I nogle tilfælde kan der inden for en branche forekomme en særlig branchekutyme i forhold til værdiansættelsen af goodwill. Denne vil også kunne anvendes ved overdragelse mellem interesseforbundne parter. Såfremt der ingen branchekutyme foreligger inden for branchen, vil der kunne indhentes særlige sagkyndige erklæringer eller købstilbud fra en uafhængig part. Denne vil kunne danne grundlag for værdien af goodwill i virksomheden.¹³

Hvis fornævnte ikke er muligt, har ligningsrådet udarbejdet en vejledende beregningsregel til værdiansættelsen af goodwill i TSS-cirkulære nr. 2000-10 af 28. marts 2000, som dermed er udtryk for en standardiseret beregning af goodwill. I modellen skal man dog selv tage højde for faktorer, som kan påvirke værdiansættelsen af goodwill - både i negativ og positiv retning. Dette kunne eksempelvis være, hvis ens indtjening i et af regnskabsårene har været påvirket af store éngangsindtægter- eller udgifter som store debitortab mv. Værdiansættelsen skal således skønmæssigt svare til den pris, som en uafhængig tredjemand vil erlægge for goodwill.¹⁴

5.2.4 Unoterede aktier og anparter

Unoterede aktier og anparter blev indtil 5. februar 2015 værdiansat efter cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, når der var tale om overdragelse til personer omfattet af BAL § 22. Værdiansættelsen skulle ske til handelsværdi, men denne ville typisk være svær at opgøre, hvis aktierne/anparterne ikke havde været handlet tidligere. Pkt. 17 og 18 i cirkulæret gjorde det dog muligt at anvende formueskattekursen til værdiansættelsen, men disse blev ophævet i 2015. Herefter skal unoterede aktier og anparter værdiansættes efter TSS cirkulære nr. 2000-9 af 28. marts 2000. Værdiansættelsen for unoterede aktier og anparter skal ligesom ved cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, opgøres til handelsværdi. Hvis denne kan opgøres pålideligt på baggrund af et tidligere salg anvendes denne værdi. Såfremt værdien ikke kan opgøres på baggrund af tidligere salg mv. anvendes summen af værdierne af aktiverne minus gældsposterne tillagt værdien af goodwill iht. TSS-cirkulære nr. 2000-10 af 28. marts 2000. Hertil kommer en række korrektioner, som eksempelvis ejendommens værdi, hvor den senest kendte offentlige ejendomsvurdering erstatter den regnskabsmæssige værdi for ejendommen. Ved opgørelsen skal indre værdi ifølge den seneste aflagte årsrapport anvendes.

¹³ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017 s. 70f

¹⁴ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.C.6.4.1.2

Der anvendes dog stadigvæk to punkter for værdipapirer i det ældre cirkulære nr. 185 af 17. november 1982. Dette gør sig gældende for pkt. 19 og 20, som henholdsvis i pkt. 19 beskriver hvordan private pantebreve og gældsbreve bør ansættes til kursværdi, og i pkt. 20 fremgår det at dubiøse eller værdiløse fordringer, hvor der ikke er mulighed for inddrivelse, bør værdiansættes til kursværdien eller 0 kr.

5.2.5 Passiver

Det fremgår af cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, at passiver som hovedregel værdiansættes til den pålydende værdi. Ved passiver er der tale om egentlige gældsforpligtelser som eksempelvis prioritetsgæld i fast ejendom. Værdiansættelsen af passiver er en af de ting, som sjældent giver anledning til tvivlsspørgsmål.

5.2.6 SKAT's kontrol af værdiansættelsen

Hvis der i forbindelse med overdragelsen erlægges en gave, skal dette indberettes til SKAT senest den 1. maj i det efterfølgende indkomstår jf. BAL § 26, stk. 1. I den forbindelse har SKAT mulighed for at ændre værdiansættelsen indtil 6 måneder efter indberetningen af gaven jf. BAL § 27, stk. 2. Dette vil typisk kun forekomme, såfremt værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien.¹⁵

5.3 Bo- og gaveafgift

Når vederlaget for en virksomheds- eller aktieoverdragelse skal erlægges, kan dette ske på flere forskellige måder. Enten kan det fulde vederlag betales, virksomheden/aktierne kan overdrages som gave eller som en kombination af begge muligheder.

Det fulde vederlag for virksomheden/aktierne kan enten erlægges som en kontant betaling eller ved oprettelse af et gældsbreve. Gældsbreve bliver oftest oprettet som et anfordringsgældsbreve, når der er tale om personkredsen omfattet af BAL § 22. Ved anfordringsgældsbreve er der lav eller ingen forrentning af gældsbreve, men samtidig kan overdrageren altid kræve lånet tilbagebetalt med øjeblikkelig virkning. Det fremgår af Den juridiske vejledning 2016-2, C.A.6.1.7, at anfordringslånet ikke medfører indkomstskattepligt eller gaveafgiftspligt for erhververen.

¹⁵ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 94ff

5.4 Overdragelse af gave og gaveafgift ved generationsskifte

Såfremt der ved overdragelse af virksomhed eller aktier gives en gave som vederlag efter KSL § 33 C og 33 D og ABL § 34, vil modtageren blive gaveafgiftspligtig af værdien af den modtagne gave. Hvis personkredsen i førnævnte love er sammenfaldende med BAL § 22, skal der beregnes en gaveafgift.

De personer, som er omfattet af KSL § 33 C, stk. 1 eller ABL § 34, pkt. 1 skal jf. BAL § 23, stk. 1 betale gaveafgift på 15 %, når gaven overstiger et grundbeløb på 65.700 kr. (2019-niveau). I forbindelse med lov nr. 683 af 8. juni 2017 blev det vedtaget, at gaveafgiften ved generationsskifte som opfylder betingelserne for skattemæssig succession, løbende skal nedsættes til 5 % i 2020.

Hvis der i forbindelse med overdragelsen betales en tinglysningsafgift, kan denne fratrækkes i gaveafgiften jf. BAL § 29 stk. 2. Heraf fremgår det endvidere, at den faste del af tinglysningsafgiften på 1.660 kr. ikke kan fratrækkes i gaveafgiften. Tinglysningsafgiften kan imidlertid ikke fratrækkes, hvis denne vedrører udlejning af fast ejendom, som ikke benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug jf. VURDL § 33 stk. 1 eller 7.

5.5 Beregning af passivposten

Ved overdragelse af aktiver/aktier med skattemæssig succession jf. KSL §33 C og ABL § 34, kan der i den forbindelse ydes en gave, hvor der er mulighed for at beregne en passivpost jf. KSL § 33 D til modregning i gaveafgiftsgrundlaget. Passivposten kompenserer for eventuelle latente skatteforpligtelser, som påhviler aktiverne. Betingelsen for at kunne modregne en passivpost i gaveafgiftsgrundlaget, er at der helt eller delvist ydes en gave i forbindelse med overdragelsen. En passivpost kan således ikke beregnes, hvis aktiverne/aktierne udelukkende betales kontant eller ved gældsbev. jf. KSL § 33 D.

Tidligere har det kun været muligt at kompensere for den latente skatteforpligtelse ved at beregne en passivpost til modregning i gaveafgiftsgrundlaget. Hvis man således aftalte at nedsætte aktiernes pris med et beløb tilsvarende den latente skatteforpligtelse, blev erhververen afgiftspligtig af dette beløb. I SKM2008.876.LSR blev det muligt at tage højde for den latente skatte-

forpligtelse ved værdiansættelsen af aktiverne/aktierne. Fordi man i forbindelse med afgørelsen, fik mulighed for at vælge en af de to metoder til kompensation for den latente skatteforpligtelse, udsendte SKAT følgende styresignal, SKM2011.406.SKAT. Heri fremgår SKAT's opfattelse af værdiansættelsen, som belyser at erhververen kun har krav på det største af de to nedslag som beregnes.

Det fremgår af KSL § 33 D, stk. 2 at passivposten skal beregnes på baggrund af den mindst mulige skattepligtige fortjeneste, som hvis aktiverne var solgt på tidspunktet for overdragelsen. Ved en ejendomsavanceopgørelse har erhververen mulighed for kun at indtræde i avancen og dermed ikke nødvendigvis i de genvundne afskrivninger. Dog vil erhververen kun kunne beregne passivpost af de avancer, der indtrædes i. Passivposten, som beregnes ved overdragelse af en personlig ejet virksomhed med succession i henhold til KSL § 33 C, opgøres jf. KSL § 33 D, stk. 3, skal opgøres som 30 % af den skattepligtige avance, som ville være fremkommet ved et almindeligt salg. Når der sker beregning af passivposten i forbindelse med overdragelse af aktier med skattemæssig succession jf. ABL § 34, opgøres passivposten som 22 % af den beregnede avance, som ville være fremkommet ved et almindeligt salg jf. KSL § 33 D stk. 3.

Selvom der ved overdragelsen kun erlægges en delvis gave, vil passivposten ikke skulle ned sættes efter forholdet mellem gave og kontant vederlag. Passivposten kan dermed beregnes på grundlag af den fulde latente skat.¹⁶

Den udskudte skatteforpligtelse, som kan fratrækkes værdiansættelsen af aktiverne/aktierne, skal kursfastsættes efter styresignal SKM2011.406.SKAT. Styresignalet tager udgangspunkt i SKM2008.876.LSR. Heraf fremgår det, at overdragelsessummen skal hænge sammen med handelsværdien i fri handel, samt at kursen skal ligge under pari.

SKAT kontrollerer, at beregningen af passivposten efter KSL § 33 D, stk. 2-5 er opgjort korrekt. Hvis SKAT korrigerer den opgjorte værdi, er afgørelsen bindende for erhververen og overdrageren, medmindre afgørelsen påklages efter reglerne i skatteforvaltningsloven.

¹⁶TfS 2001.174.LSR

5.6 Delkonklusion

Ved overdragelse med skattemæssig succession udløses der ikke afståelsesbeskatning, fordi erhververen indtræder i overdragerens latente skatteforpligtelse. I den forbindelse indtræder erhververen i aktiverne/aktiernes anskaffelsessummer, anskaffelsestidspunkter samt anskaffelseshensigter.

Når aktiver/aktier skal overdrages, skal disse værdiansættes til handelsværdier. De opgjorte handelsværdier anfægtes oftere af SKAT, når der er tale om overdragelse mellem ikke modstridende parter. Det er således vigtigt, at overdragelsen mellem nærtstående parter foregår på armslængde vilkår. Handelsværdien af aktiverne/aktierne opgøres ud fra cirkulære nr. 185 ad 17. november 1982 samt TSS-cirkulære nr. 2000-09 og 10 af 28. marts 2000.

Til kompensation for den overtagne latente skatteforpligtelse, må denne godtgøres på følgende måder; enten som henholdsvis 30 % eller 22 % af de skattemæssige avancer, som erhververen indtræder i (passivpost), eller også som en kursværdi af den udskudte skatteforpligtelse. Passivposten modregnes i gaveafgiftsgrundlaget, mens den udskudte skatteforpligtelse modregnes i handelsværdierne.

På baggrund af handelsværdierne af aktiverne/aktierne fratrukket gæld, passivpost og grundbeløbet på 65.700 kr. (2019-niveau) opgøres et gaveafgiftsgrundlag. Dette skal der betales en gaveafgift på 6 % (2019-niveau) af. Når der er tale om personlig ejede virksomheder, kan man modregne tinglysningsafgiften i gaveafgiften.

6. Generationsskifte ved personligt ejet virksomhed med succession

Det er en betingelse for, at der kan ske overdragelse af personlig ejet virksomhed med skattemæssig succession, at bestemmelserne i KSL § 33 C anvendes, og at man følger betingelserne heri. Grundprincippet i de skatteretlige regler for succession i en personlig ejet virksomhed, er at der ved overdragelse ikke bliver udløst afståelsesbeskatning hos overdrageren, men at erhververen indtræder i den latente skatteforpligtelse. Dette er kun en mulighed for personkredsen omfattet af KSL § 33 C, da der ellers ved salg af en virksomhed til andre personer, vil ske afståelsesbeskatning.¹⁷

6.1 Betingelserne for overdragelse med succession

Der er fastsat en række betingelser som skal være opfyldt, for at der kan ske overdragelse af en personligt ejet virksomhed med succession jf. KSL § 33 C.

1. Der kan kun ske overdragelse til den i KSL § 33 C omtalte personkreds
2. Virksomheden, der overdrages skal kunne kategoriseres som en erhvervsmæssig virksomhed
3. Overdragelsen skal være af hele eller dele af virksomheden
4. Erhververen skal være skattepligtig og hjemmehørende i Danmark
5. SKAT skal modtage anmeldelse senest ved indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår

6.1.1 Virksomhedsbegrebet

Bestemmelserne i KSL § 33 C omfatter overdragelse af personlig ejet virksomhed mellem to eller flere personer. Da en personligt ejet virksomhed ikke kategoriseres som et selvstændigt skattesubjekt jf. SEL § 1, skal virksomhedsbegrebet defineres.

Udtrykket erhvervsvirksomhed anvendes i KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt., da der heri står skrevet, at udlejning af fast ejendom ikke anses som en erhvervsvirksomhed, dog vil man ved udlejning

¹⁷ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 59ff

af fast ejendom almindeligvis blive anset som selvstændig erhvervsdrivende. Begrebet "erhvervsvirksomhed" har gennem mange år givet anledning til diskussion, da sondringen mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og hobby virksomhed samt mellem selvstændig erhvervsdrivende og lønmodtagere har været svær at definere. I cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 er der defineret, hvad der bør forstås ved en selvstændig erhvervsdrivende. Heri er en selvstændig erhvervsdrivende defineret som en, der for egen regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. Det har ingen betydning for kategoriseringen, om den selvstændigt erhvervsdrivende, også har indkomst fra et lønmodtagerjob.

Der er ved afgrænsningen mellem hobby- og fritidsvirksomhed etableret nogle forhold til, hvornår praksis mener, at der er tale om hobby- og fritidsvirksomhed. Disse forhold vedrører udlejning af lystbåde og sommerhuse, stutteri og deltidsladbrug. Der stilles krav til intensiteten og professionalismen, jo tættere man nærmer sig på at være en hobby- eller fritidsvirksomhed. Der forekommer også indskærpelse af virksomhedskravet af nogle produktionsvirksomheder med sæsonpræget arbejde, da intensiteten og professionalismen er så lille, at dette tilnærmelsesvist kan anses som en hobby- eller fritidsvirksomhed.

6.1.2 Overdragelse af hele virksomheden eller dele heraf

En betingelse for, at der kan ske overdragelse af personlig ejet virksomhed med skattemæssig succession, er at der overdrages en ideel andel af virksomheden eller hele virksomheden, da overdragelse af enkelte aktiver og aktiver anvendt til private formål, ikke er omfattet af loven, og dermed ikke kan kategoriseres som en erhvervmæssig virksomhed. Der er foretaget en afgørelse fra ligningsrådet jf. SKM2002.82.LR, hvor en far spørger for sin søn, som tidligere har succederet i faderens ladbrugsejendom, om det kan være muligt, ligeså at succedere i den vindmølle, som stod på lejet grund. Dette mente ligningsrådet imidlertid ikke, da sønnen havde valgt at anvende vindmøllen efter LL § 8 P, stk. 2 og 3, som beskriver, at vindmøllen kun bruges i privat regi. Derfor lød ligningsrådets afgørelse på, at der ikke kunne ske succession i vindmøllen.

Der kan jf. KSL § 33 C, stk. 1, 6 pkt. ikke succederes i ejendomme som ikke kan kategoriseres som erhvervmæssig virksomhed. Dette drejer sig om udlejning af fast ejendom til beboelse eller erhverv, hvorimod bortforpagtning af ladbrugsejendom omfattet af VURDL § 33, stk. 1, da dette anses som værende en erhvervmæssig virksomhed.

Der fremgår af KSL § 33 ikke nogen mindstekrav for hvor stor en andel, der skal overdrages til erhververen, hvorimod der for ABL fremgår, at mindst 1% af aktie eller anpartskapitalen skal overdrages. Der er dog som nævnt ovenfor kun mulighed for at overdrage og succedere, hvis der er tale om en erhvervsvirksomhed. Det kan sommetider være ideelt at overdrage kun dele af virksomheden, hvis overdrageren ønsker, at generationsskiftet skal ske over en længere år-række, eller hvis erhververen ikke har kapitalen til at betale de udgifter, der vil være ved at overtage hele virksomheden.

6.1.3 Den omfattede personkreds

I KSL § 33 C stk. 1 fremgår en udtømmende liste over hvilke personer, der kan ske overdragelse til, og dermed kan anvende reglerne omkring skattemæssig succession. Der kan jf. KSL § 33 C stk. 1 kun ske overdragelse i nedadgående retning, dog kan der under visse betingelser jf. KSL § 33 C stk. 13, ske tilbageoverdragelse til tidligere ejer. Det fremgår af følgende love, at der kan ske overdragelse af personlig ejet virksomhed med succession til den nedenfor oplyste personkreds:

1. Ægtefælle jf. KSL § 26 A-B
2. Børn og børnebørn jf. KSL § 33 C stk. 1
3. Søskende og søskendes børn samt børnebørn jf. KSL § 33 C stk. 1
4. Adoptivbørn og stedbørn jf. KSL § 33 C stk. 1
5. Nære medarbejdere jf. KSL § 33 C stk. 12
6. Samleverer jf. KSL § 33 C stk. 1 og BAL § 22 stk. 1 litra d
7. Tidligere ejer jf. KSL § 33 C stk. 13

Da ovenstående liste er udtømmende, og der imidlertid ikke er 100% sammenhæng, mellem denne og personkredsen omfattet af BAL § 22 stk. 1, som omhandler personkredsen ved gaveafgiftsberegning, vil der skulle ske forskellig beskatning hos gavemodtageren. Der kan således være personer, som skal indkomstbeskattes, da disse ikke både fremgår af BAL § 22 stk. 1 og i KSL § 33 C. Dette kan eksempelvis være søskende, søskendes børn og børnebørn. På den anden side kan børn og børnebørn, som er omfattet i BAL § 22 stk. 1 og KSL, nøjes med at betale en gaveafgift på 15 % - dette gælder før vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017.

6.1.4 Krav om skattepligt til Danmark

Der er krav fra den danske stat om, at Danmark skal have skattepligten over den overdragne erhvervsvirksomhed med succession. Hvis erhververen ikke er fuldt skattepligtig til Danmark jf. KSL § 1, gælder det, at der kun kan overdrages med succession jf. KSL § 33 C stk. 9. Heri fremgår det, at overdragelsen skal ske til en virksomhed, som er skattepligtig for en erhverver med fuld eller begrænset skattepligt til Danmark. Hvis erhververen er fuldt skattepligtig til Danmark, men anses for værende hjemmehørende i et andet land, skal der jf. KSL § 33 C stk. 10, ske overdragelse af aktiver til en virksomhed, som beskattes i Danmark.

6.2 Genstanden for succession

Som udgangspunkt kan der succederes i alle skatterevante aktiver, det vil sige alle de aktiver der kan af- eller nedskrives, eller hvor en afståelse af disse aktiver, medfører en beskatning af en eventuel avance. Førnævnte aktiver er de aktiver, der kan overdrages efter KSL § 33 C. Der kan således ikke ske succession i aktiver, hvor avancen på salg af aktivet er undtaget fra beskatning, eller hvor afståelsen på overdragelsestidspunktet udløser et tab.¹⁸ Da succession er valgfrit, er det den overdragne og modtagne part, der skal bestemme, hvordan aktiverne skal overdrages. Man ser på hvert enkelt aktiv, og afgør i den forbindelse, hvordan successionen og behandlingen af aktivet skal foregå. I den forbindelse ser man på, hvordan forskellige skatteobjekter bliver behandlet i AL. Dog skal det bemærkes, at hvis det vurderes, at aktiverne anses for ét skatteobjekt, skal der foretages succession i hele aktivet, og det er derfor ikke muligt blot at succedere i en del heraf. Det er muligt at succedere i nedenstående liste, som dog ikke er udtømmende.

1. Fast ejendom og afskrivningsberettigede bygninger
2. Maskiner, inventar og driftsmidler
3. Varelager og landbrugets husdyrbesætning
4. Goodwill
5. Værdipapirer
6. Konto for opsparet overskud og konjunkturudligningskonto

¹⁸ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.C.6.7.2

6.2.1 Fast Ejendom og afskrivningsberettigede bygninger

Når der skal ske overdragelse med succession af fast ejendom i en personligt ejet virksomhed, er det en betingelse, at ejendomme er omfattet af reglerne i EBL, og at denne bliver anvendt i en erhvervsmæssig virksomhed jf. KSL § 33 C stk. 1. Der forefindes imidlertid to forskellige måder hvorpå, der kan succederes i fast ejendom. Hvis den erhvervsmæssige andel af den faste ejendom udgør under 50 %, kan man kun succederer i den erhvervsmæssige del af avancen. Derimod kan man succedere i hele avancen, hvis den erhvervsmæssige andel af ejendommen udgør over 50 %. For at klarlægge, hvor stor en del af ejendommen, der anvendes i erhvervsmæssigt virke, er man inde og kigge på den ejendoms værdimæssige fordeling mellem den beboelige og erhvervsmæssige del. Der ligger en afgørelse til grund for successionen i hele ejendomsavancen, hvis denne ejendom anvendes mere end 50% erhvervsmæssigt jf. SKM2013.511.LSR.

Hvis de ovenstående betingelser er opfyldt, kan man som erhverver enten succedere i hele ejendomsavancen eller i dele heraf. Man kan dog ikke succedere i tab på ejendommen jf. KSL § 33 C stk. 3. Dog har man mulighed for at succedere i tab, hvis der er flere ejendomme at succedere i, og at der samlet set opgøres en avance jf. SKM2014.751.SR.

I KSL § 33 C stk. 1 anses udlejningsejendomme ikke for at være succederbare, idet disse ikke kan anses for værende erhvervsmæssige virksomheder. Bortforpagtning af landbrug, skovplantage og frugtplantage vil dog jf. VURDL § 33 stk. 1 og 7 kunne anses for værende erhvervsmæssige, og dermed overdrages med skattemæssig succession. Det kan ofte give problemer med afvejningen mellem landbrug og privat beboelse, da der ikke er konkret praksis på dette område. Det vil dog fremadrettet være muligt at kunne få en større afvejning af dette, og finde ud af om beboelses- eller landbrugsområdet vejer tungest grundet de nye ejendomsvurderinger.

Der kan yderligere ske overdragelse med skattemæssig succession i ejendomme, når overdrageren driver næring med køb og salg af fast ejendom. Ved denne slags overdragelse bliver overdrageren næringsbeskattet, hvis der er tale om omsætningsaktiver, og der kan derfor ikke succederes i disse avancer. Dette er afgjort en sag i landsskatteretten jf. SKM2018.502.LSR, som omhandler spørgsmålet om succession i næringsejendomme. Heri er spørgsmålet, om næringsejendommene kan anses for en samlet erhvervsvirksomhed samt spørgsmålet om succession i forskellige ejerlejligheder og garager, som må anses for værende omsætningsaktiver. Landsskatteretten stadfæstede, at der kunne ske overdragelse med skattemæssig succession i

den del af næringsejendommene, som kunne anses for værende erhvervsvirksomhed, men at der ikke kunne ske overdragelse med skattemæssig succession i den del af erhvervsejendomme og garager, som ansås som selvstændige omsætningsaktiver.¹⁹

Ved overdragelse af fast ejendom med succession er det væsentligt at kigge på genvundne afskrivninger efter AL kap. 3. Det er en betingelse, at erhververen også indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, hvis erhververen ønsker at succedere i de genvundne afskrivninger. Dette betyder således, at hvis der ikke opnås en avance jf. EBL's regler, kan der ej heller succederes i de genvundne afskrivninger. Af EBL § 5 stk. 4 fremgår det, at hvis der er foretaget afskrivninger på den faste ejendom, og disse ikke er blevet beskattet som genvundne afskrivninger, modregnes disse i ejendommens anskaffelsessum ved opgørelsen af ejendomsavancen. Hvis erhververen vælger at succedere i de genvundne afskrivninger og samtidig også ejendomsavancen, bliver overdrageren ikke beskattet af successionen i de genvundne afskrivninger, da erhververen først bliver beskattet, når han videresælger ejendommen på et senere tidspunkt. Dog skal erhververen have det for øje, at der skal kunne laves en opgørelse ved senere salg, som dokumenterer de afskrivninger, som der blev succederet i ved den tidligere overdragelse og de afskrivninger, der har været siden successionen. Dette er med til at sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af tidligere afskrivninger. Der kan slutteligt også vælges, at erhververen kun skal succedere i ejendomsavancen men ikke i de genvundne afskrivninger, hvorved der heller ikke udløses dobbeltbeskatning.²⁰

6.2.2 Maskiner, inventar og driftsmidler

Overdragelse af maskiner, inventar og driftsmidler med skattemæssig succession følger AL § 5. Der skal således ved succession i driftsmidler mv. ske succession i hele driftsmiddelsaldoen, da disse anses for værende et skatteobjekt. Den afskrivningsberettigede værdi, der kan succederes i, opgøres ved årets begyndelse.

¹⁹ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 45

²⁰ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 49f

6.2.3 Varelager og landbrugets husdyrbesætning

Overdragelse af varelager og landbrugets husdyrbesætning med skattemæssig succession sker på samme måde. Værdien der skal tages udgangspunkt i, er den skattemæssige værdi opgjort ved overdragerens seneste indkomstår. Erhververen indtræder derfor i den skattemæssige stilling ved overdragelsen jf. VLL § 2 stk. 2 og HUSDYL § 4 stk. 2. Der kan som ved ejendomsavance ske succession i avancen på varelager og husdyrbesætning, hvis sådan en er konstateret. Dette beregnes fra den skattemæssige ultimo værdi året før og til den handelsværdi der er beregnet for overdragelsen.²¹²²

6.2.4 Opsparet overskud og konjunkturudligningskontoen

Ved vedtagelsen af lov nr. 1283 af 20. december 2000 blev det muligt at succedere i opsparings- og konjunkturudligningskonto og i deres opsparede overskud. Denne succession skal ske ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, hvis overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb jf. KSL § 33 C stk. 5.²³ For skattemæssigt at kunne succedere i opsparat overskud og konjunkturkontoen, skal betingelserne i VSL afsnit 2 være opfyldt. Da der succederes i et passiv, skal det overvejes grundigt, om man ønsker at succedere i dette, da køber forpligter sig til på et tidspunkt at betale sælgers skat for overtagelsen af konto for opsparat overskud.

Man kan enten vælge, at der skal ske overdragelse af en del eller hele virksomheden, og man succedere derfor kun i den forholdsmæssige andel, som der ligeså bliver overdraget. Overdrager man eksempelvis 75% af en virksomhed, vil man således også kun kunne succedere i opsparings- eller konjunkturudligningskontoen med den samme %-sats. Det er ligeledes muligt, at flere personer kan succedere i hver deres andel af virksomheden, med den forholdsmæssige andel de overtager. Konjunkturudligningskontoen står beskrevet i KSL § 33 C stk. 6, som henviser til VSL § 22 b, hvortil reglerne er parallelle med opsparat overskud.²⁴

²¹ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.C.6.7.2

²² Bille, Jane K.: *Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død*. 1. udgave, 2006 s. 199

²³ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.C.6.7.2

²⁴ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 45ff

6.3 Hvad kan der ikke succederes i

Der kan ikke ske overdragelse af værdipapirer efter bestemmelserne i KSL § 33 C, da bestemmelserne for overdragelse af værdipapirer finder sted i ABL § 34 og § 35, selvom disse indgår i en personligt ejet virksomhed.

Det er ikke muligt at succedere i overdragerens henlæggelser til investerings- eller etableringskonto, da der jf. etableringskontoloven § 13, ikke kan overdrages indeståender heri. Der kan dog jf. KSL § 26 A stk. 8 ske succession mellem ægtefæller i etableringskontoen.

6.4 Konsekvensen af succession for overdrageren og erhververen

Erhververen

Hvis betingelserne for, at overdrageren og erhververen kan anvende skattemæssig succession jf. KSL § 33 C, kan erhververen indtræde i overdragerens skattemæssige stilling. Erhververen succederer således jf. KSL § 33 C stk. 2 i overdragerens aktiver, til de anskaffelsessummer, tidspunkter samt af- og nedskrivninger, hvortil overdrageren har anskaffet disse. Hvis erhververen afstår de overtagne aktiver, vil der ske beskatning af den fortjeneste, som eventuelt opstår, samtidig med at erhververen bliver beskattet af den latente skat, som er kommet i forbindelse med overdragelsen. Erhververen kan ikke anvende tidligere opståede underskud i forbindelse med realisation af en gevinst ved videreoverdragelse af den erhvervede erhvervsvirksomhed jf. KSL § 33 C stk. 4.²⁵

Som beskrevet nedenfor, kan erhververen overtage overdragerens opsparede overskud, og derfor kan erhververen ende med at betale den endelige skat, da man anser overdrageren for at have betalt den endelige skat i forbindelse med denne overdragelse.

Overdrageren

Hvis betingelserne for at kunne overdrage med skattemæssig succession jf. KSL § 33 C er opfyldt, bør dette overvejes kraftigt af overdrageren. Dette vil nemlig medføre, at overdrageren ikke bliver beskattet af eventuelle avancer efter EBL, KGL og AL. Som beskrevet i afsnit 6.2.4

²⁵ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 51ff

fremgår det, at hvis overdrageren også overdrager konto for opsøret overskud, vil den skat overdrageren foreløbigt har betalt, blive personens endelige skat.

Der kan som tidligere nævnt kun ske succession, hvis der er en fortjeneste ved overdragelsen, hvorimod hvis der er et tab ved overdragelsen, vil dette kunne fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst. Den værdi overdrageren har afstået sine aktiver til, er den værdi som lægges til grund for beregningen af gaveafgiften eller indkomstskatten. Hvis der ligesom ved værdiansættelsen ikke er sket overdragelse ved gave, skal aktivet værdiansættes, som hvis aktivet skulle have været solgt på et åbent marked, altså ved handel og vandel.²⁶

6.5 Delkonklusion

Generationsskifte af en personlig ejet virksomhed med skattemæssig succession foretages med udgangspunkt i KSL § 33 C. For at kunne overdrage med skattemæssig succession skal visse betingelser være opfyldt. Heriblandt skal overdragelsen foretages indenfor en udtømmende liste af personer, mens der skal være tale om en erhvervmæssig virksomhed. Denne kan man overdrage helt eller delvist. Hvis virksomheden overdrages delvist, skal der være tale om en ideel andel. Hvis betingelserne for skattemæssig succession er opfyldt, er det muligt for erhververen at succedere i overdragerens skattemæssige avancer på eksempelvis fast ejendom, driftsmidler mv. Såfremt erhververen vælger at succedere i overdragerens skattemæssige avancer, udskydes skatteforpligtelsen. Overdrageren undgår dermed afståelsesbeskatning, og erhververen bliver beskattet af overdragerens avance ved senere overdragelse til tredjepart uden skattemæssig succession.

²⁶ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 50f

7. Generationsskifte i selskabsform

7.1 Betingelserne for overdragelse med succession

For at kunne opnå generationsskifte med skattemæssig succession, skal betingelserne i ABL § 34 være opfyldt.

Betingelserne for at kunne overdrage aktier med succession er følgende:

1. Der kan kun ske overdragelse til den i ABL § 34, nr. 1 omtalte personkreds
2. Erhververen skal være skattepligtig til og hjemmehørende i Danmark
3. Den enkelte overdragelse af aktier skal udgøre mindst 1 % af aktie- eller anpartskapitalen
4. Der skal være tale om aktier i et selskab, og aktierne må ikke være omfattet af ABL § 19
5. Anmeldelse om overdragelse til SKAT skal senest foretages ved indberetning af overdragerens selvangivelse

7.1.1 Den omfattede personkreds

Den personkreds, hvortil der kan overdrages aktier med skattemæssig succession fremgår af ABL § 34, nr. 1. Personkredsen, der er omfattet heri, svarer til den personkreds, som er omfattet af KSL § 33 C. Listen jf. ABL § 34, nr. 1 er udtømmende og udgøres af følgende:

- Børn, børnebørn og herunder også adoptiv- og stedbørn (sidestilles med naturligt slægtskabsforhold)
- Søskende, søskendes børn og disses børnebørn
- Samlever

7.1.2 Krav om skattepligt til Danmark

Ved overdragelse af aktier i et selskab med skattemæssig succession, udskydes aktieavancebeskatningen indtil det tidspunkt, hvor erhververen afstår aktierne uden skattemæssig succession. Det er således et krav jf. ABL § 34, stk. 3, at erhververen er fuldt skattepligtig til Danmark jf. KSL § 1. Hvis erhververen ikke er fuld skattepligtig til Danmark, forekommer der en undtagelse i KSL § 2, stk. 1, nr. 4, hvor skattemæssig succession kan finde sted, såfremt aktierne efter

overdragelsen indgår i en virksomhed, som er skattepligtig for erhververen. Desuden må der kun overdrages med succession i det omfang, hvor aktierne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen har beskatningsretten til. Dette er for at sikre, at den latente skatteforpligtelse kommer til beskatning efter de danske regler, når erhververen afstår aktieposten.²⁷

7.1.3 Genstanden for succession

Som hovedregel kan der skattemæssigt succederes i alle personlige værdipapirer, der er omfattet af ABL § 1. Dette gælder eksempelvis aktier, anparter, andelsbeviser, omsættelige investeringsforeningsbeviser mv. Hertil er der dog nogle undtagelser og begrænsninger.

For det første gælder det, at der ikke kan succederes i aktier og investeringsforeningsbeviser, som er omfattet af ABL § 19 jf. ABL § 34, stk. 1 nr. 4. Dette er aktier og investeringsforeningsbeviser, som er udstedt af et investeringsselskab. Grunden hertil er, at investeringsforeningens væsentligste aktivitet er passiv kapitalanbringelse, hvilket hænger sammen med ABL § 4, stk. 1 nr. 3, hvor der ikke kan ske skattemæssig succession.

Desuden forekommer der et krav til minimums overdragelse jf. ABL § 34, stk. 1, nr. 2, hvor den enkelte overdragelse mindst skal udgøre 1 % af aktie- eller anpartskapitalen. Denne betingelse opstod ved lovændringen pr. 1. januar 2009, hvor muligheden for overdragelse af aktier i et selskab blev lempet. Før dette var det en betingelse, at overdrageren var hovedaktionær i selskabet, samtidig med at den enkelte overdragelse skulle udgøre mindst 15 % af stemmeværdien i selskabet.²⁸

Den sidste betingelse ved overdragelse af aktier med skattemæssig succession er pengetankreglen jf. ABL § 34, stk. 1, nr. 3 og jf. stk. 6. Denne vil blive gennemgået i det efterfølgende afsnit.

²⁷ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 75

²⁸ Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udgave, 2017, s. 76

7.1.4 Pengetankreglen

Pengetankreglen og betingelserne for passiv kapitalanbringelse må ikke være opfyldt, hvis der ønskes overdragelse af aktier i et selskab med skattemæssig succession.

Af ABL § 34, stk. 1, nr. 3 fremgår det, at der er tale om passiv kapitalanbringelse, hvis en virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom, besiddelse af værdipapirer og kontanter, investering i fast ejendom, udlån og lignende. Ifølge ABL § 34, stk. 6 er det nærmere præciseret, hvornår en virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse:

- *“mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra sådan aktivitet, eller”*
- *“hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.”*

Såfremt et af disse to kriterier er opfyldt, vil selskabet blive anset for en pengetank, og dermed ikke være genstand for en overdragelse med skattemæssig succession.

Indtægtskriteriet

Det første kriterie er indtægtskriteriet, som fremgår af ABL § 34, stk. 6. Før dette kriterium er opfyldt, skal mindst 50 % af selskabets indtægter stamme fra udlejning af ejendomme eller besiddelse af kontanter, værdipapirer og lignende. Ved beregningen tages der udgangspunkt i den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt øvrige regnskabsmæssige indtægter, som stammer fra eksempelvis aktieudbytte, renteindtægter og avancer ved salg af pengetankaktiver. Beløbet er opgjort som et gennemsnit af de seneste 3 regnskabsår.

Ved vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017 blev ordene “udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign.” ændret til “passiv kapitalanbringelse”²⁹

²⁹ SKM2018.113.SR

Der forekommer visse undtagelser til hvilke aktiver og dermed indtægter, som ikke falder ind under pengetankreglen. Jf. ABL § 34, stk. 1, nr. 3 fremgår det, at bortforpagtning af ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug jf. VURDL § 33, stk. 1 eller 7, ikke anses som udlejning af fast ejendom. Endvidere fremgår det af ABL § 34, stk. 6, at besiddelse af andele jf. ABL § 18 ikke anses som besiddelse af værdipapirer, og dermed ikke er passiv kapitalanbringelse. Ligeledes skal afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvor selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 % af aktiekapitalen, heller ikke anses for passiv kapitalanbringelse. I stedet skal den del af datterselskabets indtægter og aktiver som svarer til ejerforholdet medregnes i opgørelsen. Forekommer der indtægter fra udlejning mellem selskabet og datterselskabet, og som lejer anvender i driften, skal dette ikke anses som udlejning, og dermed ikke passiv kapital anbringelse.

Aktivkriteriet

Det andet kriterie, som nævnes i ABL § 34, stk. 6 er aktivkriteriet. Dette er opfyldt, hvis handelsværdien af selskabets pengetankaktiver udgør mindst 50 % af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Denne opgørelse skal laves både pr. overdragelsestidspunktet og som et gennemsnit over de seneste 3 regnskabsår.

Til aktivkriteriet forekommer der også en række undtagelser, som er sammenfaldende med indtægtskriteriet. Der henvises derfor hertil for beskrivelse af disse.

Pengetankaktiver er udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer og lignende. I forbindelse med vedtagelse af lov nr. 683 af 8. juni 2017, blev pengetankreglen afgrænset yderligere. Således skal ubebyggede grunde og ejendomsprojekter også anses som passiv kapitalanbringelse, mens fast ejendom anvendt i virksomheden, land- og skovbrugsejendomme og ejendomme under opførelse til videresalg ikke anses for passiv kapitalanbringelse.³⁰ Desuden blev “udlejning af fast ejendom” i § 34, stk. 6 ændret til “fast ejendom”. I afgørelse SKM2018.113.SR fremgår det, som svar på spørgsmål fra FSR, at opstillingen i bestemmelsen af hvilke aktiver der anses for pengetankaktiver, ikke er udtømmende. Det bemærkes dog, at eksempelvis fast ejendom, som indgår i virksomhedens drift, ikke skal medregnes som et pengetankaktiv. Desuden er det i bemærkningerne til lovforslaget beskrevet, at kontanter og værdipapirer kan henføres til virk-

³⁰ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17

somhedens løbende aktive drift, såfremt det eksempelvis stammer fra kundernes forudbetalinger, hvis de er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte tilknyttet til kundeleverancen. Dette er modsat afgørelsen SKM2003.458.LR, hvor en far ikke kunne overdrage med skattemæssig succession til sine døtre, fordi selskabet blev vurderet som værende passiv kapitalanbringelse grundet likviderne. Likviderne udgjorde i altovervejende grad forudbetalinger vedrørende fremtidige kongresser, hvorefter der skulle ske viderebetaling af en del af forudbetalingerne til de tilknyttede leverandører. Ligningsrådet fandt, at likvider uanset ophavet heraf skulle betragtes som pengetankaktiver. Således er der på dette område blevet løsnet op i forhold til pengetankreglen. Men da loven ikke oplister aktiverne udtømmende, vil der stadigvæk forekomme tvivlsspørgsmål. Dette fremgår blandt andet af afgørelsen SKM2018.113.SR:

Sagen omhandlede nogle leasede driftsaktiver, hvor leasinggiver i en anmodning om bindende svar ønskede, at SKAT skulle bekræfte, om de leasede driftsaktiver skulle anses som pengetankaktiver eller som en del af virksomhedens ”aktive” aktiver. Skatterådet fandt, at der ved lovindgrebet i 2017 ikke var ændret på begreberne, og udlejning af driftsmidler er derfor en aktiv investering, og er dermed ikke omfattet af pengetankreglen. Således kan det konkluderes, at udlejning af fast ejendom/investering i fast ejendom er passiv kapitalanbringelse, mens andre former for investeringer ikke nødvendigvis er passiv kapitalanbringelse.

Endvidere har det tidligere været således, at aktier omfattet af ABL § 17 og § 18, stk. 1 eller 4, har været fritaget for pengetankreglen jf. ABL § 34, stk. 1 nr. 3 ved overdragelse. I forbindelse med vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017 blev denne fritagelse justeret, således at fritagelsen forbeholdes selskaber, som er underlagt offentligt tilsyn herunder pengeinstitutter.

7.1.5 Betingelser overført fra KSL § 33 C

I ABL § 34, stk. 4 henvises til nogle betingelser i KSL § 33 C, som tilsvarende finder anvendelse ved overdragelse af aktier i et selskab. Der henvises til følgende:

- KSL § 33 C, stk. 3
- KSL § 33 C, stk. 4
- KSL § 33 C, stk. 7
- KSL § 33 C, stk. 8
- KSL § 33 C, stk. 13

Af KSL § 33 C, stk. 3 fremgår det, at der ikke kan succederes i tab på aktier, og konstateres der derfor et tab på de overdragne aktier, kan erhververen ikke indtræde i overdragerens skattemæssige stilling. I dette tilfælde skal tabet fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst.

KSL § 33 C, stk. 4 omhandler, at erhververen ikke kan trække underskud opstået i indkomstår før erhvervelsen fra i fortjeneste ved overdragelse af virksomheden.

KSL § 33 C, stk. 7 vedrører angivelse til SKAT om overdragelsen. KSL § 33 C, stk. 8 vedrører meddelelse til SKAT, hvis beregningerne som ligger til grund for overdragelsen bliver ændret i forbindelse med beregningen af afgiften af en eventuel gave. Beslutningen om overdragelsen skal senest meddeles til SKAT ved indberetning af overdragerens selvangivelse. Hvis værdiansættelsen bliver ændret, skal SKAT modtage meddelelse om ændringen inden for 3 måneder efter, at den skattepligtige har modtaget besked herom.

7.2 Konsekvensen af successionen for overdrageren og erhververen

Overdrageren

Når en fysisk person afstår en aktiepost, vil det efter ABL § 30 betragtes som en afståelse. Ved afståelse som medfører en avance som aktieindkomst, vil der ske beskatning af denne jf. PSL § 8. Som det gælder ved overdragelse af aktiver med skattemæssig succession jf. KSL § 33 C, vil overdragelsen af aktier med skattemæssig succession heller ikke udløse nogen form for afståelsesbeskatning hos overdrageren jf. ABL § 34, stk. 2. Således bliver overdrageren fritaget for forpligtelse til, at der ved aktiernes afståelse skal betales skat af en eventuel fortjeneste. Frigørelsen er endelig, og overdrageren vil ikke senere kunne blive gjort skattepligtig af det overdragne. Det kræver dog at betingelserne for skattemæssig succession er opfyldt.

Erhververen

Ligesom ved overdragelse af en personligt ejet virksomhed med succession, indtræder erhververen i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til aktiernes anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og anskaffelseshensigt. Således indtræder erhververen fuldt ud i den latente skatteforpligtelse, der hviler på aktierne jf. ABL § 34, stk. 2.

Succession medfører endvidere, at erhververen indtræder i overdragerens næringshensigt. Har overdrageren købt aktierne som led i næring, vil erhververen blive næringsbeskattet ved en

senere afståelse jf. ABL § 34, stk. 2. Ligeledes gælder det, at erhververens indtrædelse i overdragerens skattemæssige stilling gælder, uanset hvornår aktierne afstås.

7.3 Delkonklusion

Generationsskifte af et selskab med skattemæssig succession foretages med udgangspunkt i ABL § 34. For at kunne overdrage aktier med skattemæssig succession skal visse betingelser være opfyldt. Heriblandt skal overdragelsen foretages indenfor en udtømmende liste af personer, mens der skal være tale om 1 % af aktie- eller anpartskapitalen. Aktierne kan kun overdrages med skattemæssig succession, såfremt selskabet ikke anses som en pengetank. En pengetank opstår, hvis mindst 50 % af selskabets indtægter kommer fra pengetankaktiver, og mindst 50 % af selskabets handelsværdier på aktiverne udgøres af pengetankaktiver.

Såfremt erhververen vælger at succedere i overdragerens skattemæssige aktieavance, udskydes skatteforpligtelsen. Overdrageren undgår dermed afståelsesbeskatning, og erhververen bliver beskattet af overdragerens aktieavance ved senere overdragelse til tredjepart uden skattemæssig succession.

8. Nedsættelse af gaveafgiften

Den 2. juni 2017 blev lovændring L 183 vedtaget, og denne blev til lov nr. 683 af 8. juni 2017.³¹ Vedtagelsen medfører, at bo- og gaveafgiften gradvist nedsættes fra 15 % til 5 % i 2020, det vil altså sige en nedsættelse på 10 %-point. Den nuværende regering har haft til hensigt at nedsætte gaveafgiften til 0 % i 2025. Dette er dog blevet droppet igen, da der ikke har været støtte fra andre partier til dette udspil.³²

Lovens primære formål er at styrke rammevilkårene for generationsskifte af familieejede virksomheder. Således baseres gaveafgiftsnedsættelsen på successionsreglerne, hvorved der ikke kan opnås gaveafgiftsnedsættelse ved overdragelse af formue i almindelighed.³³

Formueskattekursen blev ophævet fra og med 5. februar 2015, da pkt. 17 og 18 blev fjernet fra cirkulære nr. 185 af 17. november 1982. Formueskattekursen var en gunstig værdiansættelsesmetode til værdiansættelse af unoterede aktier og anparter. Oftest blev værdien af aktierne eller anparterne værdiansat lavere end den reelle værdi. Dette gjorde det muligt at reducere skattebetalingen, eller helt at undgå denne. Efter ophævelsen af formueskattekursen skal unoterede aktier og anparter ansættes til handelsværdi. Dette er sværere og mere administrativt tungt at værdiansætte efter, såfremt selskabet ikke har været solgt tidligere.³⁴ Det har dermed været mindre attraktivt for selskaber at foretage generationsskifte, og dette har nedsættelsen af gaveafgiften skulle opveje. I og med formueskattekursen kun blev anvendt ved overdragelse af unoterede aktier og anparter, har ophævelsen af formueskattekursen ikke haft en negativ effekt ved generationsskifte af aktiver i personligt ejede virksomheder. Nedsættelsen af gaveafgiften har

³¹ L 183 Forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love. Udgivet af Folketinget. Sidst opdateret: 29.03.2017. Internetadresse: <https://www.ft.dk/samling/20161/lovforslag/1183/index.htm> - Besøgt d. 08.04.2019 (Internet)

³² Minister opgiver at fjerne afgift for generationsskifte. Udgivet af Jydske Vestkysten. Sidst opdateret: 28.08.2018. Internetadresse: <https://www.jv.dk/indland/Minister-opgiver-at-fjerne-afgift-for-generations-skifte/artikel/2638602> - Besøgt d. 09.04.2019 (Internet)

³³ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 7

³⁴ Ophævelse af formueskattekursen. Udgivet af EY. Sidst opdateret: 05.02.2015. Internetadresse: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tgO-MDTEzk4J:https://www.ey.com/dk/da/services/tax/country-tax-advisory/ey-artikel-ophaevelse-af-formueskattekursen-050215+&cd=1&hl=da&ct=clnk&gl=dk> - Besøgt d. 10.04.2019 (Internet)

derfor været en bonus for personligt ejede virksomheder, dog er betingelserne for at kunne opnå nedsat gaveafgift strammere end betingelserne for skattemæssig succession.

8.1 Hvem er omfattet af gaveafgiftsnedsettelsen

Ifølge BAL § 23 a er gaveafgiftsnedsettelsen baseret på successionsreglerne i KSL § 33 C, stk. 1 og ABL § 34, stk. 1, 5 og 6. Således er det et krav, at betingelserne for skattemæssig succession er opfyldt.

Den personkreds, som kan opnå nedsat gaveafgift, er den samme, som den personkreds nævnt i KSL § 33 C og ABL § 34. Personkredsen består af følgende personer:

- Børn og børnebørn
- Adoptivbørn og stedbørn
- Personer jf. BAL § 22, litra d
- Søskende, disses børn og børnebørn, såfremt overdrageren ikke har afkom

Personkredsen er den samme, som tidligere har kunne opnå en gaveafgift på 15 % bortset fra søskende, disses børn og børnebørn. Disse har tidligere været indkomstbeskattet, såfremt der er givet en gave i forbindelse med generationsskiftet. Ved vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017 kom der en lempelse, hvor søskende, disses børn og børnebørn kan opnå en nedsat gaveafgift, som ikke indkomstbeskattes. Det er dog et krav, at overdrageren ikke har andet afkom at generationsskifte til.

8.2 Betingelserne for nedsat gaveafgift

I forbindelse med lovforslaget om gaveafgiftsnedsettelsen er der indsat nogle værnsregler, som skal sikre, at der ikke kan opnås nedsat gaveafgift ved en kortvarig omlægning af en passiv formue til erhvervsvirksomhed i forbindelse med en overdragelse. Disse betingelser vil blive gennemgået nedenfor.

8.2.1 Skattemæssig succession

Som nævnt tidligere er det en betingelse for at kunne opnå nedsættelse af gaveafgiften, at betingelserne for skattemæssig succession er opfyldt. Der henvises til afsnit 6.1 og 7.1, hvori betingelserne for skattemæssig succession er beskrevet for henholdsvis personligt ejede virksomheder og selskaber.

For at kunne opnå den nedsatte gaveafgift er det dog ikke en betingelse, at parterne overdrager virksomheden med skattemæssig succession.³⁵

8.2.2 Ejertidskravet

Der forekommer to betingelser til ejertidskravet. Det første fremgår af BAL § 23 a, stk. 2 nr. 1, hvor overdrageren skal have ejet virksomheden det seneste år forud for overdragelsen. Den anden betingelse fremgår af BAL § 23 b, hvori der står, at gavemodtageren får en forhøjet gaveafgift på 15 %, hvis aktiverne/aktierne helt eller delvist overdrages inden for en periode på 3 år fra gavemodtagelsen. Forhøjelsen af afgiften reduceres forholdsmæssigt i forhold til den periode, hvori aktiverne/aktierne er overdraget. Således vil man opnå den mindste straf, hvis der overdrages i år 3.

Hvis der sælges enkeltaktiver i det selskab, hvori der er erhvervet aktier med nedsat gaveafgift, kan dette efter en konkret vurdering blive omfattet af reglerne om forhøjet gaveafgift. Til vurdering af om salget af de enkelte aktiver kan medføre en gaveafgiftsforhøjelse, skal man se på, om salget af de enkelte aktiver reducerer indtægtsmulighederne for selskabet.³⁶ Det er vigtigt at notere, at et salg af aktiver i en sådan grad at selskabet efterfølgende vil kunne anses for at være en pengetank også vil udløse en forhøjet afgift. Omvendt vil salg af aktiver som led i den sædvanlige drift af virksomheden ikke medføre en forhøjet afgift.³⁷

Erhververen må ligeledes ikke foretage sådanne dispositioner, som kan eliminere den almindelige risiko ved at drive virksomhed. Dette gælder eksempelvis indgåelse af en optionsaftale inden for 3-års perioden, som afvikles efter denne periode.³⁸

³⁵ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 11

³⁶ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 12

³⁷ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 11

³⁸ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 11

Ovenstående betingelser gælder ligesom ved ejertidskravet i 3 år fra overdragelsen.

Bliver den overdragne virksomhed solgt som følge af erhververens død eller alvorlig sygdom, vil der ikke ske forhøjelse af afgiften jf. BAL § 23 b, stk. 2. Hvorvidt der er tale om en alvorlig sygdom skal vurderes efter de samme kriterier i PBL § 10.³⁹

Endnu en undtagelse til den forhøjede gaveafgift er afståelse som følge af kreditorforfølgning. Dette gælder eksempelvis tvangsauktion, som ikke vil blive anset som afståelse.

Såfremt overdragelsen sker i forbindelse med en skattefri omdannelse/omstrukturering af en personligt ejet virksomhed, må vederlaget ikke erlægges med andet end aktier i det erhvervede selskab.⁴⁰

8.2.3 Deltagelseskravet

Ved overdragelse af en personlig ejet virksomhed, skal der jf. BAL § 23 a, stk. 2, nr. 2 ske aktiv deltagelse i virksomhedens drift fra enten gavegiveren eller dennes nærtstående i minimum et år af virksomhedens levetid. Der skal have været sket deltagelse i virksomhedens drift i et ikke uvæsentligt omfang. Til vurdering af om der er tale om et væsentligt omfang, tages der udgangspunkt i anpartsreglerne i personskatteloven. Det vil således sige, at en personlig arbejdsindsats på 50 timer månedligt er væsentligt omfang.

Ved overdragelse af aktier i et selskab gælder BAL § 23a, stk. 2, nr. 2 ligeledes. I disse tilfælde anses deltagelseskravet for at være opfyldt, når man har deltaget i selskabets ledelse (bestyrelse eller direktion).

For begge typer gælder det, at det ikke er et krav i året op til overdragelsen. Således kan deltagelseskravet være opfyldt året forinden eller tidligere.

8.3 Aktiver og aktier kan overdrages med tab

Modsat betingelsen ved skattemæssig succession om at der kun kan ske succession, hvis der foreligger en gevinst ved overdragelsen, gør sig ikke gældende for gaveafgiftsnedsettelsen jf. BAL. Det er dermed muligt at opnå nedsat gaveafgift i de tilfælde, hvor der foreligger et tab

³⁹ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 11

⁴⁰ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 11

for overdrageren. Det er dog et krav, at der foreligger en erhvervsvirksomhed, og at betingelserne for succession er opfyldt.⁴¹

Hvis overdragelsen af et aktiv medfører et skattemæssigt tab, vil dette kunne udnyttes af overdrageren. I den forbindelse vil afgiftsnedsættelsen skulle modregnes i skatteværdien af tabet krone for krone i overdragerens skattepligtige indkomst. I praksis skal dette opgøres således:

“Hvis overdragelsen f.eks. vedrører aktier (virksomhed i selskabsform) med en værdi på 10 mio. kr., vil afgiftsnedsættelsen, når nedsættelsen er fuldt indfaset, udgøre 1 mio. kr., dvs. forskellen mellem en afgift beregnet med henholdsvis 15 og 5 pct. Hvis overdrageren har anskaffet aktierne for 12 mio. kr., konstateres der ved overdragelsen et tab på 2 mio. kr.

Ved anvendelsen af tabsreglen opgøres først overdragerens indkomstskat uden anvendelse af tabsfradraget og derefter med anvendelse af tabsfradraget. Skattebesparelsen, dvs. forskellen mellem de to beløb, reduceres med den anførte afgiftsnedsættelse på 1 mio. kr.”⁴²

8.4 Delkonklusion

For at kunne opnå nedsat gaveafgift skal betingelserne for skattemæssig succession være opfyldt. Det er dog ikke et krav, at man overdrager aktiverne/aktierne med skattemæssig succession for at opnå den nedsatte gaveafgift. Udover betingelserne for skattemæssig succession, er der indsat nogle yderligere betingelser i BAL § 23 a og b. Disse betingelser er følgende:

- 1) Ejertidskrav på 1 år forinden overdragelsen (overdrageren)
- 2) Ejertidskrav på 3 år efter gaveoverdragelsen (erhververen)
- 3) Deltagelseskrav i ikke uvæsentligt omfang i et år (overdrageren eller nærtstående)

Modsat reglerne i KSL og ABL kan aktiver/aktier overdrages med tab, når der er tale om den nedsatte gaveafgift.

⁴¹ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 11

⁴² Skatteministeriets svar på spørgsmål 11 af 20. april 2017 (j.nr. 2017 – 208) s. 7-8

9. Opfyldelse af betingelserne for nedsat gaveafgift i en personlig ejet virksomhed

I dette afsnit vil vi beskrive, hvordan en landbrugsvirksomhed kan opnå nedsat gaveafgift i en personligt ejet virksomhed. Således vil vi i de nedenstående afsnit analysere, hvordan betingelserne opfyldes, og eventuelt hvilke ulemper der forekommer i en landbrugsvirksomhed. Til dette vil vi anvende KSL § 33 C, BAL § 23 a og b, bemærkningerne i lovforslag L 183 2016/17 samt svar fra Skatteministeriet.

Ved opgørelsen af gaveafgiften må man alt andet lige skulle opdele aktiverne og dertilhørende gæld, i hvilke grundlag der henholdsvis skal betales fuld- eller nedsat gaveafgift af. Hvilke aktiver, der skal betales fuld- eller nedsat gaveafgift af, bliver gennemgået i de efterfølgende kapitler.

Såfremt en del af vederlaget erlægges med anfordringsgældsbrev, og der overdrages en gave henholdsvis til fuld - og nedsat gaveafgift, er det muligt at modregne en andel af anfordringsgældsbrevet i gaveafgiftsgrundlaget. Et krav er dog, at gaveafgiftsgrundlaget skal vedrøre to selvstændige virksomheder i skattemæssig forstand. Det fremgår dog ikke klart af svar fra Skatteministeriet, hvordan fordelingen af anfordringsgældsbrevet skal være. Man må antage, at dette er noget, parterne indbyrdes frit kan aftale.⁴³ Hvis fordelingen ikke kan aftales indbyrdes mellem parterne, må en forholdsmæssig fordeling af anfordringsgældsbrevet foretages. Det må ligeledes kunne antages, at samme fordelingsmetode gør sig gældende ved kontant erlæggelse.

Fordelingen af anfordringsgældsbrevet kan henses til den forholdsmæssige fordeling af grundbeløbet, som er beskrevet jf. BAL § 23 a, stk. 3.

⁴³ Skatteministeriets svar på spørgsmål 11 af 20. april 2017 (j.nr. 2017 – 208) s. 3

9.1 Aktiver der kan overdrages med nedsat gaveafgift

Såfremt det vurderes, at der foreligger en erhvervmæssig virksomhed, kan hele eller en del af virksomheden overdrages med succession. Udgangspunktet er, at alle aktiver omfattet af hele eller en del af den erhvervmæssige virksomhed kan overdrages med succession. Der forekommer dog visse undtagelser hertil. Om et aktiv eller passiv skal anses for at kunne indgå i virksomheden, beror på en konkret vurdering, hvori man kan tage udgangspunkt i tidligere regnskaber. I forbindelse med nedsættelsen af gaveafgiften skal det ved overdragelsen vurderes aktiv for aktiv, om der kan ske succession heri. Det er dog kun den andel af aktiverne, der anvendes erhvervmæssigt, som kan overdrages med nedsat gaveafgift.⁴⁴

Hvis likvide beholdninger skal overdrages med nedsat gaveafgift, kræver det, at den likvide beholdning kan anses som nødvendig driftskapital.⁴⁵ Det fremgår ikke af bemærkningerne, hvornår der er tale om nødvendig driftskapital. Det må dog kunne konkluderes, at den nødvendige driftskapital er den kapital, som er nødvendig for at kunne holde virksomhedens drift ved lige. Et likviditetsbudget vil eventuelt kunne afklare dette spørgsmål, da virksomhedsejeren og SKAT muligvis vil have forskellige syn på, hvordan den nødvendige driftskapital skal defineres. Endvidere kan der stilles spørgsmål ved, hvad den nødvendige driftskapital skal kunne indeholde - er der således kun tale om likvider til at kunne drifte virksomheden, eller er der også tale om likvider til at kunne foretage investeringer. Investeringerne vil nemlig alt andet lige medføre, at driften vedligeholdes.

Det er muligt at overdrage en ejendom med skattemæssig succession hvis KSL § 33 C, stk. 1 er opfyldt. Det vil sige, at mere end halvdelen af ejendommen bruges i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Der lægges en ejendomsværdimæssig fordeling til grund for beregningen. Dette fremgår af SKM2014.751.SR, hvor Skatterådet afgjorde, at der kunne succederes i ejendomsavancen for flere sammenlagte ejendomme. I dette tilfælde var KSL § 33 C, stk. 1 opfyldt, da den erhvervmæssige andel bestående af landbrug udgjorde ca. 51,67 % af den sammenlagte ejendomsværdi. Den resterende sammenlagte ejendomsværdi bestod af udlejningsboliger og stuehus beboet af overdragen, som ikke anses for erhvervmæssig virksomhed.

⁴⁴ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 20

⁴⁵ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 20

Endvidere henvises der til SKM2013.511.LSR, hvor to brødre anmodede om bindende svar. De ønskede afklaring på, hvorvidt der kunne succederes i ejendomsavancen ved købet af den ene brors andel af ejendommen. SKAT afkræftede, at der kunne succederes i ejendomsavancen, da de ikke mente, at halvdelsreglen for ejendomsavancen var opfyldt. Landsskatteretten afgjorde dog, at fordelingen mellem den erhvervmæssige og private andel var opgjort på forkert grundlag. Denne burde være opgjort på baggrund af den offentlige ejendomsvurdering og ikke ejendomsavancen.

Af et høringssvar til L 183 2016/17 har Skatteministeriet præciseret, hvad der er omfattet af afgiftsnedsættelsen. Skatteministeriet siger således, at det kun er den erhvervmæssige andel af ejendommen, der er omfattet af nedsættelsen, mens den private del af ejendommen ikke kan være omfattet af nedsættelsen.⁴⁶ Dermed vil man ikke kunne anvende halvdelsreglen i KSL § 33 C, stk. 1, hvilket således er en stramning i forhold til successionsreglerne. Ud fra førnævnte høringssvar fremgår det ikke klart, hvordan den private del af ejendommen skal defineres. Man kan dog anskue den private del som værende den ejendom, der benyttes til privat bolig af ejeren. Det fremgår af Landbrugslovens § 9 at landbrugsejendomme skal være forsynet med passende beboelsesbygninger, og det kan derfor konkluderes, at øvrig privat beboelse inklusive stuehuse til øvrige landbrugsejendomme vil være omfattet af den nedsatte gaveafgift. De øvrige stuehuse må være de bygninger, som anvendes i landbruget af medarbejderne til personalemæssige forhold.

Af BAL § 23 a, stk. 1 fremgår det, at virksomheder, som opfylder betingelserne for succession, vil kunne opnå nedsat gaveafgift. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslag 183 2016/17, at der skal være tale om erhvervmæssige aktiver, og de aktiver, der kan succederes i, er dermed ikke nødvendigvis de samme aktiver, hvorved man kan opnå nedsat gaveafgift.

9.2 En eller flere virksomheder

Af nedenstående svar fra Skatteministeriet til FSR i 2017 fremgår det, at hvorvidt der foreligger en eller flere virksomheder, kan have stor betydning for deltagelseskravet og dermed opnåelsen af den nedsatte gaveafgift,

⁴⁶ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 9

FSR fremsendte d. 16. maj 2017 en række spørgsmål til Skatteministeriet som følge af lov nr. 683 af 8. juni 2017. FSR ønskede afklaring på, hvorvidt deltagelseskravet skal være opfyldt i hver enkelt virksomhed, eller om det er nok, at den selvstændige har deltaget aktivt i driften for én eller flere af virksomhederne. I forbindelse hermed blev der fremstillet et eksempel, hvor en landmand ejer to landbrug. I landbrug A havde landmanden en månedlig arbejdsindsats på 200 timer, mens han i landbrug B havde en månedlig arbejdsindsats på 40 timer. I det specifikke eksempel ønskede FSR svar på, om de to gårde enkeltvis eller samlet kunne overdrages med nedsat gaveafgift.

Svaret fra Skatteministeriet var, at deltagelseskravet skulle være opfyldt i hver enkelt virksomhed. Således betyder dette, at såfremt landbrugene anses som enkeltstående virksomheder i henhold til skattemæssig praksis, vil der kun kunne opnås nedsat gaveafgift i landbrug A, men ikke i landbrug B, da dette ikke opfylder deltagelseskravet. Hvis landbrug A og B kunne anses som værende én samlet virksomhed, ville deltagelseskravet dog være opfyldt og virksomheden ville dermed være berettiget til nedsat gaveafgift.

Spørgsmålet er således hvornår der i henhold til skattemæssig praksis i landbrugssektoren foreligger én eller flere virksomheder. Til vurdering af dette, fremhæves nedenstående afgørelser.

I LSR 13-0169898 af 7. marts 2014 vurderede SKAT, at en virksomhed, som både bestod af landbrug (kvæg og mælk) samt maskinstation, ikke kunne fratække underskuddet fra landbruget. Dette skyldes, at SKAT i indkomstårene 2009-2011 ikke anså, at landbruget havde den fornødne intensitet til at kunne vurderes som værende en erhvervmæssig virksomhed. SKAT vurderede samtidig, at indtægterne fra maskinstationen ikke var en del af virksomheden ”landbrug”, hvorfor resultaterne for de to virksomheder skulle anses særskilt. Dette var på trods af, at de lå i den samme virksomhed.

Efter en klage over afgørelsen fra SKAT faldt der afgørelse i Landsskatteretten. De fandt, at underskuddene fra landbruget godt kunne fratækkes, fordi landbruget ikke havde haft den fornødne indkørfase, til at kunne nå at generere et overskud. Samtidig var Landsskatteretten enig med SKAT om, at maskinstationen ikke kunne anses som en integreret del af landbrugsvirksomheden.

I et responsum fremsendt af Landbrug og Fødevarer d. 30. oktober 2017 har Skatteministeriet svaret på dette i J.nr. 2018-237 d. 30. april 2018. I dette responsum er Skatteministeriet blevet spurgt, om man kan anse et landbrug, der drives i kombination med maskinstation eller skovbrug, som en samlet virksomhed. Hertil svarer Skatteministeriet, at der godt kan være tale om én samlet virksomhed i skattemæssig forstand, hvis virksomheden eksempelvis anvender de samme maskiner og medarbejdere til de to aktiviteter, eller hvis aktiviteterne i organisatorisk eller økonomisk forstand drives som en samlet virksomhed, på trods af at disse virksomheder kan være opdelt på flere CVR-numre. Skatteministeriet bemærker dog, at denne vurdering altid afhænger af den konkrete situation.

Skatteministeriets svar på responsummet og fortolkning står i modsætning til Landsskatterettens afgørelse i LSR 13-0169898 af 7. marts 2014, hvor Landsskatteretten vurderer, at maskinstationen ikke kan være en integreret del af landbruget og derfor udgør en selvstændig virksomhed. Det skal dog bemærkes, at vurderingen altid skal foretages ud fra den konkrete virksomhed.

I afgørelsen SKM2013.658.SR vil en landmand have afklaret, om en vindmølle kan fradrages i landmandens samlede driftsmiddelsaldo. Landmanden driver en landbrugsejendom med produktion af el fra en vindmølle, samt planteavl og slagtesvineproduktion. Skattemæssigt bliver vindmøllen behandlet som 100% erhvervmæssig benyttet, i mens overskuddet fra salg af el indgår i virksomhedsresultatet. Under henseende til en afgørelse fra Landsskatteretten kunne Skatterådet ikke anse landbrugsvirksomheden og vindmøllen som én samlet virksomhed i afskrivningslovens forstand. I dette eksempel sælges over 95% af den producerede strøm fra vindmøllen til ekstern part, og dette medfører endvidere, at der er tale om to forskellige virksomheder.

I Skatteministeriets svar på responsummet fremsendt af Landbrug og Fødevarer d. 30. oktober 2017 fremgår følgende:

“Hvis ejeren driver og leder flere virksomheder, der hver især må anses at kræve en ikke-uvæsentlig deltagelse, og ejeren har en ikke-uvæsentlig deltagelse fx på 50 timer månedligt i en eller flere af virksomhederne, kan deltagelseskravet anses for opfyldt for alle virksomhederne ift. til boafgiftsloven, hvis ejeren kunne have valgt at lægge sin primære deltagelse i de øvrige

virksomheder. Dette vil som udgangspunkt være opfyldt, hvis der er tale om virksomheder, der er helejet af samme deltager.”⁴⁷

Af ovenstående kan det udledes, at reglerne om opfyldelse af deltagelseskravet i en eller flere virksomheder fortolkes lempeligere end i forhold til Skatteministeriets svar til FSR fra 2017. I følge Skatteministeriets fortolkning af lov nr. 683 af 8. Juni 2017 er det nu muligt at opfylde deltagelseskravet, hvis der er flere virksomheder, som er helejet af den samme deltager, og hvor deltageren har opfyldt deltagelseskravet i mindst én af virksomhederne. Det er dog et krav, at ejeren har haft mulighed for at kunne lægge sin primære deltagelse i de øvrige virksomheder.

Vurderingen om hvorvidt der foreligger en eller flere virksomheder, beror på en konkret vurdering, men hvis der drives meget ensartede virksomheder, kan der i vurderingen bl.a. lægges vægt på, om der er fælles regnskabsføring, administration, saldoafskrivning og indkøb mv. Generelt ses der på, om virksomhederne ligner hinanden. Hvis en landmand f.eks. har en landbrugsvirksomhed og en café, vil der normalt være tale om flere virksomheder, dog kan afvejningen være svær at foretage mellem landbrug med “pluk-selv salg” og en café i de tilhørende bygninger, da virksomhederne i dette tilfælde afføder hinandens drift.

I Skatteministeriets svar på respossummet fremsendt af Landbrug og Fødevarer d. 30. oktober 2017 kommenterer Skatteministeriet på, såfremt at kun en del af en selvstændig virksomhed overdrages, skal deltagelseskravet ikke nødvendigvis være opfyldt for den del, som overdrages. Det er således tilstrækkeligt, at deltagelseskravet har været opfyldt i mindst 1 år for den samlede virksomhed. Da likviditeten ofte er en faktor, som gør, at generationsskifte bliver udskudt, er Skatteministeriets fortolkning således en hjælp. Hvis erhververen af virksomheden ikke har den fornødne likviditet til at betale gaveafgiften for hele virksomheden, vil det således være muligt at overdrage virksomheden af flere omgange og dermed opnå luft i likviditeten til at kunne betale gaveafgiften. Det fremgår endvidere af svaret fra Skatteministeriet, at den glidende overdragelse ikke må ske som led i en overgang til at drive en helt anden virksomhedsart.

⁴⁷ Deltagelseskravet i boafgiftsloven. Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 30.04.2018. Internetadresse: <https://lf.dk/~media/lf/for-medlemmer/p-nyhedsbrev/2018/uge-19-9/bem%C3%A6rkninger-til-resposum-om-deltagelseskravet-i-boafgiftsloven.pdf?la=da> - Besøgt d. 09.04.2019 (Internet)

9.3 Deltagelseskravet

Som beskrevet tidligere vil deltagelseskravet hovedsageligt ramme landmænd, hvis de skal opfylde kravet på 50 timer månedligt for flere forskellige virksomheder. Desuden kan man også forestille sig, at landmænd med sæsonbetonet virksomhed vil have svært ved at opfylde deltagelseskravet på 50 timer månedligt. De 50 timer månedligt er en praksis efter anpartsreglerne i personskatteloven § 4 stk. 1, nr. 11. I henhold til cirkulære nr. 166 af 29. oktober 1984, vil ejeren af en sæsonbetonet virksomhed, som f.eks. kun er i drift et par måneder om året, opfylde deltagelseskravet om ikke uvæsentlig arbejdsindsats, hvis denne har været mindst 50 timer månedligt, i de måneder sæsonen har varet.

I Skatteministeriets svar på responsummet fremsendt af Landbrug og Fødevarer d. 30. oktober 2017 fremgår følgende:

“Hvor virksomheden er organiseret på en selskabslignende måde, fx med et gårdråd svarende til en bestyrelse i et aktieselskab, kan ledelsesarbejdet i et sådant organ indgå i vurderingen.”⁴⁸

Ved denne organisatoriske måde at behandle virksomheden på, vil opfyldelsen af deltagelseskravet ligne deltagelseskravet for aktie- og anpartsselskaber.

9.4 Ejertidskravet

I et spørgsmål til Skatteministeriet ønsker FSR afklaring på ejertidskravet.⁴⁹ Herunder ønskes der svar på, om ejerskabet skal være opfyldt for hver enkelt virksomhed, eller om det er nok, at overdrageren mindst 1 år forud for overdragelsen har ejet en personlig virksomhed. De kommer med følgende eksempel:

“ Landmand Hansen driver sin egen gård med jordbrug og svinedrift. Hansen køber naboejendommen med tilhørende jord og bygninger. Naboen har jordbrugsdrift og driver tillige en maskinstation, hvilket fortsætter uændret efter Hansens køb.”⁵⁰

⁴⁸ Deltagelseskravet i boafgiftsloven. Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 30.04.2018. Internetadresse: <https://lf.dk/~media/lf/for-medlemmer/p-nyhedsbrev/2018/uge-19-9/bem%C3%A6rkninger-til-responsum-om-deltagelseskravet-i-boafgiftsloven.pdf?la=da> - Besøgt d. 09.04.2019 (Internet)

⁴⁹ Skatteministeriets svar på spørgsmål 27 af 24. april 2017 (j.nr. 2017 – 208)

⁵⁰ Skatteministeriets svar på spørgsmål 27 af 24. april 2017 (j.nr. 2017 – 208)

I dette eksempel mener Skatteministeriet, at ejertidskravet skal være opfyldt for alle virksomhederne. Køber en landbrugsvirksomhed derfor andre landbrug op eller tilføjer nye driftsgrene til sin virksomhed, som anses for enkeltstående virksomheder, skal ejertidskravet være opfyldt for dem alle. Såfremt ejertidskravet ikke er opfyldt, vil man ikke kunne opnå nedsat gaveafgift.

9.5 Delkonklusion

De aktiver, som kan overdrages til nedsat gaveafgift, er ikke nødvendigvis de samme aktiver, som kan overdrages med skattemæssig succession. Dette skyldes primært, at det kun er erhvervmæssige aktiver, der kan overdrages til nedsat gaveafgift. En af de betingelser, som en personligt ejet virksomhed havde sværest ved at opfylde ved vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017, var deltagelseskravet, hvilket hovedsageligt skyldtes skildringen af én eller flere virksomheder. Skatteministeriet er dog senere kommet med en anden fortolkning, som har lemper reglerne for deltagelseskravet.

10. Opfyldelse af betingelserne for nedsat gaveafgift i et selskab

Dette afsnit vil omhandle, hvordan et landbrug i selskabsform kan opfylde betingelserne for nedsat gaveafgift. Vi vil således analysere på, hvordan betingelserne kan opfyldes, og hvor der forekommer eventuelle ulemper. Til dette vil vi anvende ABL § 34, BAL § 23 a og b, bemærkningerne til L 183 2016/17 samt svar fra Skatteministeriet.

10.1 Pengetankreglen

Når man skal vurdere, om selskabet kan overdrages med nedsat gaveafgift, skal man kigge på, om pengetankreglen er opfyldt. Hvis der er tale om passiv kapitalanbringelse i overvejende grad, er betingelsen for overdragelse med skattemæssig succession ikke opfyldt, og man vil derfor ikke kunne opnå nedsat gaveafgift jf. BAL § 23 a.

I nedenstående svar på bindende svar fra Skatterådet bekræfter Skatterådet, at to landbrugsejendomme i deres helhed ikke skal anskues som pengetanksaktiver:

I SKM2016.233.SR ejer spørgeren en personligt ejet virksomhed, som han har tænkt sig at omdanne til et selskab og efterfølgende overdrage til sin søn. Dette ønsker han at gøre med

skattemæssig succession, og han ønsker derfor bindende svar på, hvorledes hans landbrugsejendomme skal klassificeres. Spørger ejer i alt 4 landbrugsejendomme, 2 af ejendommene består både af beboelses- og landbrugsejendomme. En del af beboelsesejendommene benyttes af ejeren til privat beboelse, mens resten udlejes. Desuden udlejes ligeledes noget af landbrugsejendommene til garage, oplagring m.m. Ved den ene landbrugsejendom udgør den landbrugsmæssige omsætning 40-45 % af den samlede omsætning, mens bolig- og garageudlejning udgør ca. 60 % af den samlede omsætning. Ved landbrugsejendom 2 udgør udlejning til bolig og landbrug ca. 50 % hver. Spørger konkluderer, at på trods af at landbrugsomsætningen udgør under halvdelen af den samlede omsætning, skal begge ejendomme anses som landbrugsejendomme efter VURDL § 33 stk. 1. Dette skyldes, at en væsentlig del af den samlede omsætning er landbrugsmæssig omsætning i henhold til SKM2012.359.HR, hvori Højesteret fandt, at VURDL § 33 stk. 1 kan fortolkes således, at ikke enhver uvæsentlig landbrugsmæssig benyttelse af en ejendom kan føre til, at denne bliver anset som en landbrugsejendom. I afgørelsen er SKAT enig med spørger i, at begge ejendomme bør anses som landbrugsejendomme i henhold til VURDL § 33 stk. 1. Med henvisning til landbrugslovens § 9 skal landbrugsejendomme inklusive stuehuset, der bebos af den, der driver landbrugsejendommen, anses som en del af virksomhedens "aktive virksomhed". Endvidere mener SKAT også, at udlejningen til beboelse og garage mv. skal indgå i virksomhedens aktive del. SKAT henviser til genanbringelsesreglerne, samtidig med at det af ABL § 34 ikke fremgår, at der skal foretages en opdeling af beboelse og erhvervsmæssig anvendelse, hvilket dog er tilfældet for EBL § 6 a og successionsbestemmelserne i KSL § 33 C.

Af ovenstående kan det dermed vurderes, at udlejningsejendomme tilknyttet landbrugsejendomme i forbindelse med overdragelse af landbrugsselskaber ikke skal betragtes som pengekantaktiver. Det er dog en betingelse, at hele landbrugsejendommen inklusive udlejningsejendommen vurderes at være en landbrugsejendom i henhold til VURDL § 33, stk. 1.

Af SKM.2018.459.SR fremgår det, at Skatterådet sidestiller solcelleanlæg og vindmøller med finansielle aktiver, da disse kan sidestilles med fast ejendom. I afgørelsen lægges der vægt på, at solcelleanlæg og vindmøller har en sådan størrelse, at disse er stationære og hermed bestemt til at forblive på stedet. Såfremt en landmand investerer i solcelleanlæg eller vindmøller til at blive selvforsynende, vil disse skulle medtages som pengekantaktiver.

10.2 Ejertidskravet

Af BAL § 23 a, stk. 2 fremgår det, at overdrageren skal have ejet selskabet i mindst et år før overdragelsen for at kunne opnå nedsat gaveafgift.

FSR ønsker præcisering om anvendelse af reglerne i Skatteministeriets svar på spørgsmål 27 af 24. april 2017.⁵¹ FSR spørger således om gavegiver opfylder ejertidskravet, såfremt gavegiver har ejet aktier i et selskab, der indirekte ejer det overtagne selskab. Dette kunne eksempelvis være via et holdingselskab. Skatteministeriet bekræfter, at betingelserne også vil være opfyldt herved. Ligeledes ønsker FSR afklaring på, om ejertidskravet er opfyldt, hvis der sker skattefri eller skattepligtig omstrukturering før overdragelsen. Skatteministeriet bekræfter, at dette ingen betydning har for opnåelsen af den nedsatte gaveafgift. Selskabet som omstruktureres, skal dog som minimum have eksisteret i ét år før overdragelsen.

Ovenstående betyder således, at en personligt ejet virksomhed godt kan omdannes til et selskab, uden at dette får konsekvenser for ejertidskravet. Det kræver dog, at ejeren har ejet den personligt ejede virksomhed mindst et år før overdragelsen. Endvidere er det også muligt at overdrage et selskab, som er nystiftet ved spaltning. Dette kan eventuelt være, hvis et selskab anses for at være en pengetank. I dette tilfælde, kan man udspalte den aktive del af selskabet, således det er muligt at overdrage dette med skattemæssig succession.

10.3 Deltagelseskravet

Af BAL § 23 a stk. 2, nr. 2 fremgår det, at overdrageren af et selskab opfylder deltagelseskravet ved at have deltaget i selskabets ledelse (bestyrelsen eller direktion) i mindst 1 år. Det fremgår af svar til FSR⁵², at overdrageren skal have deltaget i ledelsen i det selskab, der direkte ejer aktier i selskabet, som overdrages. Således betyder dette, at hvis der overdrages et datterselskab, skal overdrageren som minimum have deltaget i ledelsen i det holdingselskab, som ejer datterselskabet.

⁵¹ Skatteministeriets svar på spørgsmål 27 af 24. april 2017 (j.nr. 2017 – 208) s. 8 - 9

⁵² Skatteministeriets svar på spørgsmål 27 af 24. april 2017 (j.nr. 2017 – 208) s. 9 - 10

10.4 Tilførsel af midler fra selskabsejers øvrige formue

I bemærkningerne til L 183 2016/17 fremgår det, at såfremt der er tilført et selskab midler fra ejerens øvrige formue uden erhvervmæssig begrundelse, skal der betales 15 % i gaveafgift heraf. Tilførsel af midler kan eksempelvis ske ved en kapitalforhøjelse i selskabet uden erhvervmæssig begrundelse.⁵³ FSR finder begrebet “erhvervmæssig begrundet” en smule udefinerbart og ønsker i spørgsmål nr. 27 således en afklaring på, om eksempelvis en kapitalforhøjelse hvor provenuet skal anvendes til investering i erhvervsaktiver eller nedbringelse af erhvervmæssig gæld, kan anses for erhvervmæssig begrundet. Skatteministeriet fastslår, at der skal ske en konkret vurdering i de enkelte tilfælde. Der forekommer således stadigvæk usikkerhed omkring begrebet, men anvendes tilførslen af midler til investering i den erhvervmæssige drift eller lignende, må denne tilførsel altså være omfattet af den nedsatte gaveafgift.

10.5 Delkonklusion

Betingelserne for at opnå nedsat gaveafgift i et selskab er mere i overensstemmelse med successionsreglerne end ved en personligt ejet virksomhed. Dette skyldes hovedsageligt, at man ser på, om selskabet samlet set er erhvervmæssigt, hvor man ved den personligt ejede virksomhed ser på hvert enkelt aktiv. For at der skal kunne ske tilførsel af midler til selskabet, skal disse være erhvervmæssigt begrundet. Deltagelseskravet er for selskaber opfyldt ved, at der sker deltagelse i ledelsen i mindst 1 år forud for overdragelsen. Det er yderligere en betingelse for opfyldelse af deltagelseskravet, at ejeren har deltaget i ledelsen i det øverste selskab.

11. Forskellighederne i betingelserne for nedsættelse af gaveafgift

På baggrund af afsnit 9 og 10 foretages der en analyse af forskellighederne i BAL § 23 a og b samt bemærkninger til L 183 2016/17 ved overdragelse af henholdsvis en personligt ejet virksomhed og et selskab. I analysen fremhæves det hvor og hvornår, der gælder de samme regler, og hvor og hvornår reglerne er forskellig fra hinanden. Ligesom i tidligere kapitler tages der udgangspunkt i en landbrugsvirksomhed.

⁵³ Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17 s. 25

11.1 Pengetankreglen kontra “aktiv for aktiv”

I forbindelse med overdragelse af en personligt ejet virksomhed skal det enkelte aktiv opfylde betingelsen for nedsættelse af gaveafgift, mens det ved selskaber gælder, at det er hele selskabet, der skal opfylde betingelsen. Ved personligt ejede virksomheder opfylder aktiverne betingelsen for nedsat gaveafgift, når aktivet anvendes erhvervsmæssigt. Ved selskaber vurderes opfyldelsen af betingelsen, alt efter om hele selskabet er omfattet af pengetankreglen eller ej. Hvis et aktiv anvendes erhvervsmæssigt, kan det overdrages med 6 % i 2019, mens det kan overdrages med 15 %, såfremt det ikke anvendes erhvervsmæssigt. Hvis et selskab ikke anses for en pengetank, vil hele selskabet kunne overdrages med 6 % i 2019, og således vil aktiver, som eksempelvis udlejningsejendom også kunne overdrages med 6 % i 2019. Der er således stor forskel på opnåelsen af nedsat gaveafgift mellem en personligt ejet virksomhed og et selskab. Dette vil blive fremhævet ved hjælp af nedenstående eksempler.

Udlejningsejendomme

I SKM2016.233.SR blev det af Skatterådet fastslået, at landbrugsejendomme med tilhørende beboelsesejendomme, som blev udlejet, kunne anskues som værende en del af den aktive virksomhed ved opgørelse af pengetankreglen. Udlejningsejendomme opfylder ikke betingelserne for skattemæssig succession jf. KSL § 33 C, stk. 1, og man vil derfor ved en personligt ejet virksomhed ikke kunne opnå nedsat gaveafgift på disse. Det vil således ved overdragelse med nedsat gaveafgift af et selskab, være muligt at have udlejningsejendomme hvis de er tilknyttet landbrugsejendommene, mens man ved en personligt ejet virksomhed vil skulle betale fuld gaveafgift på 15 % ved overdragelsen.

Endvidere er det ved selskabet muligt at have udlejningsejendomme, hvis disse udgør mindre end 50 % både indtægtsmæssigt og aktivmæssigt. Hvis et selskab omvendt bliver omfattet af pengetankreglen, vil det ikke kunne overdrages med skattemæssig succession, og dermed vil der ikke kunne opnås nedsat gaveafgift. Såfremt der er tale om en personligt ejet virksomhed, vil man godt kunne overdrage udlejningsejendommene - dette vil bare ske med afståelsesbeskatning for overdrageren og fuld gaveafgift på 15 % for erhververen, såfremt erhververen tilhører den oplyste personkreds i BAL § 22.

Nødvendig driftsmæssig kapital

Indestående i pengeinstitut, tilgodehavender mv., som kan anses for at være nødvendig driftskapital, kan ved overdragelse af en personligt ejet virksomhed være omfattet af nedsat gaveafgift. Såfremt dette ikke er gældende, overdrages til fuld gaveafgift. Ved selskaber vil den nødvendige driftskapital kunne anses som en del af den aktive virksomhed ved opgørelsen af pengetankreglen. Såfremt selskabet ikke er omfattet af pengetankreglen, vil overdrageren kunne overdrage alle likvider tilgodehavender mv. til nedsat gaveafgift, hvor man i den personligt ejede virksomhed kun vil kunne overføre den del, der er nødvendig driftskapital til nedsat gaveafgift.

Generelt vil forskellen mellem vurderingen af pengetankreglen og begrebet “aktiv for aktiv”, kunne medføre en fordel for selskaber. Disse vil nemlig kunne opnå nedsat gaveafgift på en større del af aktiverne.

11.2 Deltagelseskravet

Generelt skal deltagelseskravet opfyldes på to forskellige måder for en personligt ejet virksomhed og et selskab. Ved en personligt ejet virksomhed skal der udføres arbejde af et ikke uvæsentligt omfang svarende til mindst 50 timer månedligt. Ved et selskab skal overdrageren blot have deltaget i selskabets ledelse. Dette forårsager alt andet lige en forskel mellem den personligt ejede virksomhed og selskabet, da det vil være sværere for den personligt ejede virksomhed at opfylde deltagelseskravet. Dog har Skatteministeriet senere udtalt, at såfremt et personligt ejet landbrug drives med et gårdråd (bestyrelse) ligesom ved et aktieselskab, vil overdrageren kunne opfylde deltagelseskravet ved at deltage i gårdrådet. Dette er en lempelse til BAL § 23 a, stk. 2, nr. 2 for personligt ejede virksomheder, hvor det vil blive nemmere for overdrageren i denne virksomhedsform at opfylde deltagelseskravet.

Et eksempel, hvori forskellen på deltagelseskravet kommer til udtryk, er følgende. En virksomhed og et selskab består af den samme aktivitet, hvilket udelukkende er udlejning af en ejendom til landbrug. Dette opfylder betingelserne i VURDL § 33, stk. 1, og dermed kan ejendommen/aktierne overdrages med nedsat gaveafgift. Imidlertid kan overdrageren i den personligt ejede virksomhed ikke opfylde deltagelseskravet, fordi ejendommen er udlejet. I selskabet kan overdrageren godt opfylde kravet, i og med overdrageren bare skal have deltaget i ledelsen. Dermed vil aktivet ikke kunne overdrages til nedsat gaveafgift, mens aktierne kan. Hvis ejeren

i den personligt ejede virksomhed imidlertid selv har anvendt landbrugsejendommen mindst 1 år forud for overdragelsen, og dermed har opfyldt kravet om et ikke uvæsentligt omfang af deltagelse, vil ejendommen godt kunne overdrages med nedsat gaveafgift.

Et andet dilemma er deltagelsen i en eller flere virksomheder, når der er tale om personligt ejet virksomhed. I de første udmeldelser fra Skatteministeriet skulle deltagelseskravet være opfyldt i alle virksomheder, som kunne anses som selvstændige virksomheder ved overdragelsen.⁵⁴ Det betød således, at såfremt en personlig virksomhed blev anset at udgøre flere enkeltstående virksomheder, ville overdrageren skulle opfylde deltagelseskravet i hver enkelt virksomhed. Derimod skelner man ikke mellem de forskellige driftsgrene i et selskab, og deltagelseskravet er derfor opfyldt ved at være en del af ledelsen - enten i driftsselskabet eller i holdingselskabet, som ejer driftsselskabet. Derved forekom der en klar ulighed mellem opfyldelsen af deltagelseskravet, som gjorde det sværere for overdrageren i en personligt ejet virksomhed af opfylde kravet, hvis virksomheden i skattemæssige henseende blev anset at bestå af flere enkeltstående virksomheder.

I senere udmeldelser fra Skatteministeriet anses deltagelseskravet dog at være opfyldt, hvis overdrageren har deltaget i et ikke uvæsentligt omfang i mindst en af virksomhederne.⁵⁵ Det kræver dog, at overdrageren har kunne lægge sin primære deltagelse i de øvrige virksomheder. Dette er en åbenlys lempelse i fortolkningen af deltagelseskravet for personligt ejede virksomheder, og opfyldelsen af betingelsen ligner derfor mere betingelserne til deltagelseskravet for selskaber med hensyn til, hvordan deltagelseskravet skal opfyldes. Såfremt man ikke har mulighed for at lægge den primære deltagelse i de øvrige virksomheder eksempelvis grundet virksomhedens størrelse eller geografiske placering, er dette blevet lempet i en udtalelse fra Skatteministeriet.⁵⁶ De bekræfter, at der kan være tale om en samlet virksomhed i skattemæssig forstand, hvis virksomhederne anvender de samme medarbejdere og maskiner mv., eller at der er økonomisk og organisatorisk sammenhæng mellem virksomhederne. Der skal dog altid foreligge en konkret vurdering. Kan overdrageren ikke lægge den primære deltagelse i de øvrige virksomheder, og dermed ikke opfylde deltagelseskravet på den måde, vil en anden mulighed være at kunne anse virksomhederne som én samlet virksomhed jf. førnævnte.

⁵⁴ Skatteministeriets svar på spørgsmål 27 af 24. april 2017 (j.nr. 2017 – 208)

⁵⁵ Skatteministeriets svar på responsum fra Landbrug og Fødevarer (Jr. 2018-237 d. 30. april 2018)

⁵⁶ Skatteministeriets svar på responsum fra Landbrug og Fødevarer (Jr. 2018-237 d. 30. april 2018)

Skatteministeriets fortolkning af BAL § 23 a, stk. 2 pkt. 2 har udlignet deltagelseskravet for personligt ejede virksomheder og selskaber siden vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017, i og med det på visse punkter er blevet nemmere for personligt ejede virksomheder at opfylde deltagelseskravet og dermed opnå nedsat gaveafgift. Dog er der stadigvæk en forskel, fordi omfanget af opfyldelsen er forskellige for de to virksomhedstyper. Såfremt et personligt ejet landbrug drives med et gårdråd, vil forskellen være minimal.

11.3 Ejertidskravet

11.3.1 Ejertidskrav for overdrager

Ejertidskravet for både personligt ejede virksomheder og selskaber er opfyldt, såfremt overdrageren har ejet den overdragne virksomhed eller selskab mindst 1 år forud for overdragelsen. Dog skal ejertidskravet være opfyldt for alle enkeltstående virksomheder, når der er tale om en personligt ejet virksomhed, mens det for selskaber kun skal være opfyldt ved, at overdrageren direkte eller indirekte (gennem et holdingselskab) har ejet selskabet mindst 1 år. Såfremt en personligt ejet virksomhed vurderes at bestå af flere enkeltstående virksomheder og en af disse er påbegyndt mindre end et år før overdragelsen, kan denne ikke overdrages med nedsat gaveafgift. Var dette omvendt sket i et selskab, ville selskabet godt kunne overdrages med nedsat gaveafgift, fordi man ser samlet på hele selskabet. På dette punkt forekommer der derfor en ulighed ved opfyldelse af ejertidskravet mellem en personligt ejet virksomhed og et selskab. Kravene for opfyldelse af ejertiden for selskaber er mere gunstige, som derfor har nemmere ved at opnå den nedsatte gaveafgift.

11.3.2 Ejertidskrav for erhverver

I forhold til erhververens opretholdelse af ejerskabet skal der for personligt ejede virksomheder og selskaber ske opretholdelse af ejerskabet i 3 år efter overdragelsen. Der forekommer ingen forskel til opfyldelse af denne betingelse og ingen af virksomhedsformerne opnår en fordel.

Kravet om 3 års ejerskab efter overdragelsen kan dog være en ulempe for begge virksomhedsformer, da salg af hele eller dele af aktiverne/aktierne kan medføre en forhøjet gaveafgift. Frasalget kan dog foretages af mange forskellige grunde, og særligt hvis der opstår en økonomisk krise, vil mange virksomheder blive presset til at sælge noget fra, som kan have bidraget til et væsentligt indtægtsgrundlag. I disse tilfælde vil der skulle betales en forhøjet gaveafgift, og

virksomhederne vil herved blive presset yderligere, fordi den forhøjede gaveafgift i mange tilfælde ikke er et uvæsentligt beløb.

11.4 Delkonklusion

Af ovenstående analyse kan det konkluderes, at der forekommer forskelligheder i opfyldelsen af betingelserne for nedsat gaveafgift for henholdsvis den personligt ejede virksomhed og selskabet. Forskellighederne kommer primært selskaber til gode, fordi de har nemmere ved at opfylde betingelserne. I efterfølgende kommentarer fra Skatteministeriet tolker de dog loven mere lempeligt, hvilket gør denne ulighed mindre. Forskellighederne kommer primært til udtryk i følgende betingelser:

- Pengetankreglen kontra “aktiv for aktiv”
- Deltagelseskravet
- Ejertidskravet for overdrageren

Hvor stor forskellen på gaveafgiften mellem den personligt ejede virksomhed og selskabet er, og hvordan dette beløbsmæssigt fordeler sig, kommer til udtryk i den efterfølgende caseløsning.

12. Caseløsning af nedsættelse af gaveafgiften

Til at understøtte ovenstående konklusion vedrørende forskellighederne mellem en personlig ejet virksomhed og et selskab og dermed synliggøre den likviditetsmæssige forskel udarbejdes nedenstående case. Virksomheden og forudsætningerne som caseløsningen tager udgangspunkt i, er beskrevet i det efterfølgende afsnit.

12.1 Beskrivelse af casevirksomheden

12.1.1 Jens Hansen - personligt ejet virksomhed

Jens Hansen har et stort landbrug på Sjælland, som han ejer 100 %. Han er ved at nå pensionsalderen og er derfor begyndt at tænke på videreførelsen af sit landbrug. Jens Hansen har to børn - en søn som er frisør, og som slet ikke interesserer sig for landbrug, og en datter som er uddannet landmand, og som gerne vil overtage landbruget efter sin far. Jens Hansen har snakket med begge sine børn, og de er alle enige om, at datteren er den bedste mulighed til videreførelsen af landbruget. De har aftalt, at virksomheden skal overdrages pr. 1. juli 2018, da Jens Hansens regnskabsår slutter 30. juni 2018. Desuden ønsker datteren at opnå nedslag i gaveafgiftsgrundlaget med en passivpost.

Landbrugsvirksomheden stiftede Jens Hansen i 1988, og han har på trods af svære økonomiske tider drevet landbruget lige siden. Jens Hansens landbrug består af kornavl og kvægproduktion. Jens Hansen arbejder ugentligt 37 timer på landbruget, hvori han bruger tiden på at hjælpe med driften, samtidig med at han varetager nogle administrative opgaver. Han har siden stiftelsen anvendt virksomhedsskatteordningen. Det er Jens, der i virksomhedsordningen ejer alle ejendommene og dertilhørende driftsmidler undtagen det stuehus tilhørende ejendom 1, som de bor i. Dette ejer Jens Hansen 100 % privat. Jens Hansen har været gift med Maren Hansen i 40 år. Maren ønsker ikke at overtage gården, da hun gerne vil nyde sit otium sammen med Jens. Maren og Jens ønsker at flytte fra gården og i en lejlighed i København, når datteren skal overtage landbruget. Datteren flytter ind i stuehuset sammen med sin mand og to børn, når hun skal overtage landbruget. Stuehuset ligger i forlængelse af en af landbrugsejendommene. Udover at drive landbrug, har Jens Hansen også udlejning af fast ejendom til beboelse samt maskinstation.

Jens har for nogle år siden købt en vindmølle. Vindmøllen leverer udelukkende strøm til Jens' landbrugsvirksomhed.

Jens har lige opkøbt en landbrugsvirksomhed, da ejeren solgte denne til en god pris, fordi han skulle på pension. Herefter består Jens Hansens virksomhed af følgende:

- 1) 3 Landbrugsejendomme og dertilhørende landbrugsjord
Ejendom 1: Landbrugsejendom med stuehus hvori Jens og Maren bor privat.
Ejendom 2: Landbrugsejendom med stuehus som udlejes til beboelse.
Ejendom 3: Opkøbt landbrug
- 2) Driftsmidler (løsøre)
- 3) Besætning (køer)
- 4) 2 udlejningsejendomme
- 5) Vindmølle
- 6) Varebeholdninger

Ejendom 1:

Jens Hansen købte ejendom 1 i 1988 og gav i den forbindelse 7 mio. kr. for ejendommen og jorden. I den forbindelse betalte han 5 % svarende til 350.000 kr. kontant og optog realkreditlån på det resterende beløb til kurs 95. Den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2017 udgør 20 mio. kr. Ejendomsvurderingen har ikke ændret sig siden 2016. Af skødet fremgår det, at den procentvise fordeling mellem jord, driftsbygninger og stuehus er følgende:

Jord 16 mio. kr. (80 %)

Driftsbygninger 3 mio. kr. (15 %)

Stuehus 1 mio. kr. (5 %)

Ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 udgjorde jf. den offentlige ejendomsvurdering 7,5 mio. kr., mens den pr. 1. januar 1996 udgjorde 8 mio. kr.

I 1992 har Jens Hansen afholdt forbedringsudgifter på ejendommen for i alt 150 t.kr., mens han i 2010 har afholdt udgifter til forbedringer på ejendommen for i alt 1,5 mio. kr. Prioritetsgæld, som påhviler ejendommene pr. 1. juli 2018, udgør 5 mio. kr. Datteren vil succedere både i ejendomsavancen og de genvundne afskrivninger.

Ejendom 2:

Ejendom 2 blev købt i 1995 for 7 mio. kr. Den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2017 udgør 10 mio. kr. Ejendomsvurderingen har ikke ændret sig siden 2016. Af skødet fremgår det, at den procentvise fordeling mellem jord, driftsbygninger og stuehus er følgende:

Jord 6 mio. kr. (60 %)

Driftsbygninger 1 mio. kr. (10 %)

Stuehus 3 mio. kr. (30 %)

Ejendomsavancen er opgjort til 1,5 mio. kr., mens de genvundne afskrivninger er opgjort til 200 t.kr. Prioritetsgæld, som påhviler ejendommen pr. 1. juli 2018, udgør 5,8 mio. kr. Datteren vil succedere både i ejendomsavancen og de genvundne afskrivninger.

Ejendom 3:

Ejendom 3 blev købt i januar 2018 for 3,5 mio. kr. Den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2017 udgør 5 mio. kr. Ejendomsvurderingen har ikke ændret sig siden 2016. Af skødet fremgår det, at den procentvise fordeling mellem jord, driftsbygninger og stuehus er følgende:

Jord 4,5 mio. kr. (90 %)

Driftsbygninger 350.000 kr. (7 %)

Stuehus 150.000 kr. (3 %)

Ejendomsavancen er opgjort til 125 t.kr., mens de genvundne afskrivninger er opgjort til 55 t.kr. Prioritetsgæld, som påhviler ejendommene pr. 1. juli 2018, udgør 3,5 mio. kr. Datteren vil succedere både i ejendomsavancen og de genvundne afskrivninger.

Driftsmidler

Driftsmidlerne består af inventar og landbrugsmaskiner mv. Handelsværdien er opgjort af eksternt vurderingsmand. Han har opgjort den til henholdsvis 10 mio. kr. i 2018, 12 mio. kr. i 2017 og 13 mio. kr. i 2016. Pr. 1. juli 2018 udgør handelsværdien 10 mio. kr.

Besætning

Besætningen består af 100 kødkvæg pr. 1. juli 2018 fordelt på følgende grupper:
50 kødkvæg over 2 år

30 kødkvæg mellem 1-2 år

20 kødkvæg under 1 år

Desuden har Jens 30 avlskvæg over 2 år.

Besætningen kommer altid på græs omkring påsken, og indgår derfor ikke i ejendommens værdi. Datteren ønsker imidlertid ikke at succedere i besætningen.

Den eksterne vurderingsmand har opgjort handelsværdien af besætningen til 794 t.kr. i 2018, 750 t.kr. i 2017 og 700 t.kr. i 2016.

2 udlejningsejendomme

De offentlige ejendomsvurderinger pr. 1. oktober 2017 udgør henholdsvis 3 og 5 mio. kr. Ejendomsvurderingen har ikke ændret sig siden 2016. Der hører kun have med til udlejningsejendommene.

Vindmøllen

Jens erhvervede vindmøllen i 2015 til 10 mio. kr. Ved vurdering af handelsværdien pr. 1 juni 2018 af en ekstern vurderingsmand er vindmøllen vurderet til 10 mio. kr. i henholdsvis 2018, 2017 og 2016. Datteren ønsker ikke at succederer i vindmøllen.

Varebeholdninger

Jens Hansen har kornbeholdninger, som han sælger til kunder. Hans beholdning af afgrøder pr. 1. juli 2018 mv. er minimal, da jorden er blevet tilsået. Handelsværdien pr. 1. juli 2018 er opgjort til 581 t.kr., mens den er 500 t.kr. i 2017 og 550 t.kr. i 2016. Datteren ønsker ikke at succederer i varebeholdningerne.

Likvide beholdninger

Jens Hansens likvide beholdninger udgør 5 mio. kr. pr. 1. juli 2018. Han har ikke kunnet opføre, hvor stor en del heraf der er nødvendig driftskapital. De likvide beholdninger udgjorde 8,5 mio. kr. i 2017 og 12,5 mio. kr. i 2016.

13.1.2 Jens Hansen - selskab

Ovenstående casevirksomhed og forudsætningerne herfor gør sig også gældende for Jens Hansen A/S. Det er således de samme aktiver og passiver, som ejes i virksomheden. Jens Hansen

har ved overdragelsen tænkt sig at overdrage 100 % af aktiekapitalen. Jens Hansen ville have realiseret en aktieavance på 10.278.000 kr.

12.2 Caseløsning: landbrug som personligt ejet virksomhed

12.2.1 Værdiansættelse

I forbindelse med generationsskiftet og opgørelsen af gaveafgiftsgrundlaget skal Jens Hansens landbrugsvirksomhed værdiansættes. Følgende aktiver skal opgøres til handelsværdi efter cirkulære nr. 185 af 17. november 1982:

- Fast Ejendom, herunder vindmølle
- Driftsmidler
- Besætning
- Varebeholdninger
- Udlejningsejendomme

12.2.1.1 Fast Ejendom

Ifølge den offentlige ejendomsvurdering fra 1. oktober 2017 er ejendom 1 vurderet til 20 mio. kr., mens ejendom 2 er vurderet til 10 mio. kr. og ejendom 3 er vurderet til 5 mio. kr. Såfremt ejendommene ikke har været handlet før på det åbne marked, giver værdiansættelsescirkulæret⁵⁷ mulighed for at anvende den offentlige ejendomsvurdering +/- 15 %. Jens og datteren har aftalt, at ejendommene skal værdiansættes til den lavest mulige værdi, for at datteren kan opnå den lavest mulige gaveafgift. Ejendom 3 er imidlertid blevet handlet på det åbne marked i 2018, og det er derfor denne værdi, der skal anvendes til værdiansættelse af ejendommen. Jens Hansen købte ejendommen for 3,5 mio. kr. På baggrund heraf er handelsværdierne opgjort i figur 2. I figur 3 er der udarbejdet en samlet opgørelse af handelsværdierne for landbrugsejendommene.

⁵⁷ Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982

	Offentlig ejendomsvurdering	-15%	Handelsværdi
<i>Ejendom 1</i>			
Jord	16.000.000	2.400.000	13.600.000
Driftsbygninger	3.000.000	450.000	2.550.000
Stuehus	1.000.000	150.000	850.000
<i>Ejendom 2</i>			
Jord	6.000.000	900.000	5.100.000
Driftsbygninger	1.000.000	150.000	850.000
Stuehus	3.000.000	450.000	2.550.000
<i>Ejendom 3</i>			
Jord	0	0	3.150.000
Driftsbygninger	0	0	245.000
Stuehus	0	0	105.000
I alt	30.000.000	4.500.000	29.000.000

Figur 2: Opgørelse af handelsværdier for landbrugsejendommene

<i>Samlet opgørelse</i>	
Aktiver	Handelsværdi
Jord	21.850.000
Driftsbygninger	3.645.000
Stuehus	3.505.000
I alt	29.000.000,00

Figur 3: Samlet opgørelse af handelsværdierne for landbrugsejendommene

12.2.1.2 Driftsmidler

Driftsmidler skal ifølge værdiansættelsescirkulærets pkt. 21 værdiansættes til handelsværdi - altså hvad disse kan sælges til på det åbne marked.⁵⁸ Man vil kunne anvende den skattemæssige værdi minus foretagne afskrivninger, såfremt dette er et udtryk for salgsværdien. Jens Hansen har dog fået en ekstern vurderingsmand til at opgøre driftsmidlernes handelsværdi, og han ved derfor, at handelsværdien for hans driftsmidler udgør 10 mio. kr. pr. 1. juli 2018. Der forefindes ingen 115% skattemæssig afskrivningssaldo.

⁵⁸ Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982

12.2.1.3 Besætning

Ifølge cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 skal handelsværdien også anvendes ved værdiansættelse af landbrugsbesætninger. Handelsværdien opgøres på baggrund af ligningsrådets satser pr. kategori af besætning. Denne opgørelse fra ligningsrådet svarer til normalhandelsværdier. Da disse opgøres pr. 31/12 anvendes normalhandelsværdien pr. 31. december 2017. Nedenfor er normalhandelsværdien opgjort pr. kategori besætning i figur 4:

Type	Antal	Normalhandelsværdi	Handelsværdi i alt
Kødkvæg over 2 år	50	7.100	355.000
Kødkvæg mellem 1-2 år	30	5.800	174.000
Kødkvæg under 1 år	20	2.600	52.000
Avlskvæg over 2 år	30	7.100	213.000
I alt	130		794.000

Figur 4: Samlet opgørelse af handelsværdi for besætning

12.2.1.4 Varebeholdninger

Jens Hansen har ingen afgrøder tilbage, da så-sæsonen er ovre. Der er derfor ingen afgrøder, som er omfattet af ejendommens værdi jf. cirkulære nr. 185 pkt. 23 af 17. november 1982. Jens Hansens beholdning af korn til videresalg er opgjort til en markedspris på 581 t.kr.

12.2.1.5 Udlejningsejendomme

Den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2017 udgør henholdsvis 3 mio. kr. og 5 mio. kr. for de to udlejningsejendomme. Disse er Jens og datteren også blevet enige om at overdrage til den mindste mulige værdi, hvilket vil sige den offentlige ejendomsvurdering minus 15 %. Da der er tale om udlejningsejendomme kan datteren ikke succedere i ejendomsavancen. Jens ønsker dog stadigvæk at overdrage ejendommene på trods af afståelsesbeskatningen. Handelsværdierne er opgjort nedenfor i figur 5:

	Offentlig ejendomsvurdering	-15%	Handelsværdi
Udlejningsejendom 1	3.000.000	450.000	2.550.000
Udlejningsejendom 2	5.000.000	750.000	4.250.000
I alt	8.000.000	1.200.000	6.800.000

Figur 5: Handelsværdier udlejningsejendomme

12.2.1.6 Vindmøllen

Vindmøllen skal ligeledes opgøres til handelsværdi, da dette anses som værende fast ejendom jf. SKM.2018.459.SR. Handelsværdien er opgjort til 10 mio. kr. pr. 1. juli 2018.

12.2.2 Skattemæssige avancer

For at kunne opgøre passivposten, som kan modregnes i gaveafgiftsgrundlaget, er det nødvendigt at opgøre de avancer på de forskellige aktiver, som overdrages med skattemæssig succession.

12.2.2.1 Ejendomsavancer: afskrivningsberettigede bygninger

Der opgøres kun ejendomsavancer for landbrugsejendommene, da datteren som nævnt tidligere ikke kan succedere i udlejningsejendommenes avancer. Ejendomsavancen og de genvundne afskrivninger er i det nedenstående opgjort for ejendom 1, da disse allerede er opgjort for de 2 andre ejendomme.

Når man skal opgøre ejendomsavancen, opgøres dette enten som en fortjeneste eller et tab efter EBL, mens de genvundne afskrivninger og tabsfradrag opgøres efter AL. Ejendommen er erhvervet før 19. maj 1993, og derfor er det nødvendigt at beregne forskellige indgangsværdier til opgørelsen af ejendomsavancen jf. EBL § 4 stk. 3. Nedenfor er ejendomsavancen for ejendom 1 opgjort:

Ejendomsavance	Vurdering 1993 Halvdelsreglen		Faktisk anskaffelsessum
Kontant udbetaling 1988			350.000
Kursregulering af prioritetsgæld (kurs 95)			6.317.500
Ejendomsværdi 01.01.1993	7.500.000	7.500.000	
10 % tillæg	750.000	750.000	
Ejendomsværdi 01.01.1996		8.000.000	
Tillæg halvdelen af forskellen		125.000	
Stuehus fratrukket (5 %)	- 412.500	- 406.250	- 333.375
Indgangsværdi	7.837.500	7.718.750	6.334.125
<i>Forhøjelser</i>			
Forbedring 1992			150.000
Minus tillæg			- 10.000
Forbedring 2010	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Minus tillæg	- 10.000	- 10.000	- 10.000
Ejertidsnedslag, tidligst fra 1993 (25 år)	250.000	250.000	250.000
<i>Nedsættelser</i>			
Genvundne afskrivninger			
<i>Indeksering</i>			
	66,56%	9,4%	
Indgangsværdi	5.216.640	5.137.600	4.215.994
Forbedring 2010	140.060	140.060	140.060
Tillæg	166.400	166.400	166.400
Nedsættelser	-	-	-
Reguleret anskaffelsessum	14.960.540	14.762.750	12.596.519
Afståelsessum	17.000.000	17.000.000	17.000.000
Heraf stuehus	- 850.000	- 850.000	- 850.000
Fortjeneste	1.189.460	1.387.250	3.553.481

Figur 6: Ejendomsavance, ejendom 1

Ved opgørelsen af ejendomsavancen er de forskellige indgangsværdier beregnet. Ved opgørelsen af den faktiske anskaffelsessum er den kontante del af anskaffelsessummen lagt sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet jf. EBL § 4 stk. 2. Gælden er stiftet med kurs 95 og er derfor reguleret til denne kurs. Ved opgørelse af indgangsværdien for vurdering pr. 1993 er den offentlige ejendomsvurdering plus et tillæg på 10% anvendt jf. EBL § 4 stk. 3 1. pkt nr. 1. Ved opgørelse af indgangsværdien efter halvdelsreglen jf. EBL § 4 stk. 3 1. pkt. nr. 2, er der tillagt halvdelen af forskellen mellem ejendomsvurderingen i 1993 og 1996 plus tillæg. Den højeste indgangsværdi fremkommer ved at bruge indgangsværdien for vurdering fra 1993. Denne udgør 7.837.500 kr.

Til anskaffelsessummen er det muligt at tillægge nogle forhøjelser. Jf. EBL § 5 stk. 1 er der mulighed for at tillægge 10.000 kr. fra anskaffelsesåret og frem til året før afståelsesåret. Der kan gives et tillæg for 25 år, i og med Jens Hansen har ejet ejendommen siden 1988, og afstår denne i 2018. Endvidere kan man få tillæg for de forbedringer, som overstiger 10.000 kr. pr. kalenderår, man har haft på ejendommen jf. EBL § 5 stk. 2. Forbedringerne fra før 1993 er kun tillagt indgangsværdien ved opgørelsen af den faktiske anskaffelsessum, hvorimod forbedringerne efter 1993 er tillagt alle indgangsværdier. Der forekommer ingen nedsættelser ved opgørelsen i form af genvundne afskrivninger eller tabsfradrag. Der forekommer ingen tabsfradrag, fordi der er afskrevet mere end den reelle værdinedgang. Ligeledes kan de ikke genvundne afskrivninger ikke indeholdes i den reelle værdinedgang, fordi de genvundne afskrivninger er højere end de reelle foretagne afskrivninger. Dette skyldes primært, at salgssummen er højere end kostprisen. Dette er opgjort nedenfor i figur 7.

Afskrivningsgrundlag	2.700.000
Afskrivninger til og med 1992	-216.000
Afskrivninger fra og med 1993	-1.524.000
Nedskreven værdi 2018	960.000
Salgsum driftsbygninger	3.000.000
Nedskreven værdi	-960.000
Genvundne afskrivninger til beskatning	2.040.000
Genvundne afskrivninger til beskatning	1.740.000
Samlede skattemæssige afskrivninger på driftsbygningerne	1.740.000
Heraf beskattes som genvundne afskrivninger	-1.740.000
Ikke genvundne afskrivninger til ejendomsavanceopgørelsen	0

Figur 7: Opgørelse af genvundne og ikke genvundne afskrivninger

For afskrivningsgrundlaget samt den nedskrevne værdi henvises til de skattemæssige specifikationer i bilag 2.

Jf. EBL § 5 a kan den kontantomregnede anskaffelsessum af ejendommen anskaffet før d. 19. maj 1993 indeksreguleres. Det er dog et krav, at ejendommen på afståelsestidspunktet skal være omfattet af VURDL § 33 stk. 1. Dette gør sig gældende for Jens Hansens ejendom 1, da der er tale om en landbrugsejendom. Nedenfor i figur 8, er indeksreguleringen beregnet til 66,56%

ved hjælp af EBL § 5 a stk. 1 samt fastlagte reguleringsværdier opgjort af SKAT.⁵⁹ Det er muligt at indeksregulere indgangsværdien, forbedringer foretaget efter 1993, tillæg samt ned-sættelser. Forbedringerne er indeksreguleret i forhold til anskaffelsestidspunktet, hvilket således er fra 2010 til 2018 svarende til 9,4 %.

	Reguleringsværdier	Indeksregulering
Ændring fra 1993 til 2009, der udgøres af	(182,7/120) - 1	52,25%
Ændring fra 2010 til 2018, der udgøres af	(109,4/100) - 1	9,40%
 Den samlede ændring fra 1993 til 2018	 (1,5225 x 1,0940 - 1)	 66,56%

Figur 8: Beregning af indeksregulering

Herefter fremgår det af figur 6 at den laveste fortjeneste også fremkommer ved den indgangsværdi, som er højest. Denne fortjeneste udgør 1.189.460 kr. Ved opgørelsen af afståelsessummen er denne ikke kontantomregnet, da denne er betalt kontant og med gave. I stedet for at anvende indeksering af den kontante anskaffelsessum kan man anvende et bundfradrag jf. EBL § 6 stk. 2, som i 2018 var på 293.900 kr. For at kunne anvende bundfradraget, er det et krav at fortjenesten overstiger grundbeløbet, samt at ejeren har ejet ejendommen i mindst 5 år. Ved anvendelse af bundfradrag i stedet for indeksering af den kontante anskaffelsessum, vil fortjenesten være højere. Eksempelvis vil fortjenesten ved bundfradrag udgøre 6.278.600 kr., mens den ved brug af indekseringsmetoden vil udgøre 1.189.460 kr. Altså en forskel på 5.089.140 kr. Stuehuset er trukket ud af beregningen både ved anskaffelsessum og afståelsessum jf. EBL § 9. Jens Hansen vil kunne sælge stuehuset skattefrit, da betingelserne herfor er opfyldt.

	Vurdering 1993	Halvdelsreglen	Faktisk anskaffelsessum
Anskaffelsessum uden indeksering	9.577.500	9.458.750	8.214.125
Afståelsessum uden stuehus	16.150.000	16.150.000	16.150.000
Fortjeneste	6.572.500	6.691.250	7.935.875
Anvendelse af bundfradrag (2018-niveau)	293.900	293.900	293.900
Fortjeneste herefter	6.278.600	6.397.350	7.641.975

Figur 9: Anvendelse af bundfradrag i stedet for indeksering

Datteren har også tænkt sig at succedere i de genvundne afskrivninger, som opgøres ved at fratække den nedskrevne skattemæssige værdi fra salgssummen. Der succederes således jf.

⁵⁹ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.H.2.1.9.8.1

figur 7 i genvundne afskrivninger på 1.740.000 kr. Ved opgørelse af de genvundne afskrivninger udgør disse 2.040.000, men da man kun beskattes af de faktiske foretagne afskrivninger, succederer datteren kun i genvundne afskrivninger på 1.740.000 kr. Dette betyder således, at Jens Hansen ikke bliver afståelsesbeskattet af ejendomsavancen og de genvundne afskrivninger.

12.3.2.2 Driftsmidler

En fortjeneste eller et tab på et driftsmiddel opgøres som forskellen mellem salgssummen og det ikke afskrevne beløb ved salgsårets begyndelse jf. AL § 12. Der kan ikke foretages afskrivninger i salgsåret på de overdragne driftsmidler, og modsat skal tilkøbte driftsmidler som overdrages tillægges værdien. Nedenfor er den skattemæssige fortjeneste opgjort til 2.720.187 kr. I forbindelse med overdragelsen har parterne valgt, at datteren skal succedere i fortjenesten på driftsmidlerne. Jens Hansen skal således ikke beskattes af fortjenesten, mens datteren overtager sin fars afskrivningsgrundlag samt den udskudte skattebetaling.

Salgssum	10.000.000
Skattemæssig saldo	-7.279.813
Fortjeneste	2.720.187

Figur 10: Opgørelse af skattemæssig fortjeneste på driftsmidler

For den skattemæssige værdi, henvises til de skattemæssige specifikationer i bilag 2.

12.2.3 Den udskudte skatteforpligtelse

Den udskudte skatteforpligtelse udgøres af den skattebetaling, som Jens Hansen skulle have betalt, såfremt datteren ikke succederer i de overdragne aktivers fortjeneste. Datteren vil succedere i ejendomsavancen, de genvundne afskrivninger og fortjenesten på driftsmidlerne. Ejendomsavancerne skal beskattes som kapitalindkomst med 42%, mens de genvundne afskrivninger skal beskattes som personlig indkomst efter topskat. Topskatten udgør 55,9%, svarende til et AM-bidrag på 8% og herefter en maksimal skatteprocent på 52,02%. Det samme gør sig gældende for fortjenesten på driftsmidlerne på 2.720.187 kr. Nedenfor i figur 11, er den samlede udskudte skatteforpligtelse opgjort til 3.779.670 kr.:

Genstand for succession	Beløb	skatte-%	Udskudt skatteforpligtelse
Ejendomsavance, ejendom 1	1.189.460	42,00	499.573
Ejendomsavance, ejendom 2	1.500.000	42,00	630.000
Ejendomsavance, ejendom 3	125.000	42,00	52.500
Genvundne afskrivninger, ejendom 1	1.740.000	55,09	958.566
Genvundne afskrivninger, ejendom 2	200.000	55,09	110.180
Genvundne afskrivninger, ejendom 3	55.000	55,09	30.300
Avance driftsmidler	2.720.187	55,09	1.498.551
I alt	7.529.647		3.779.670

Figur 11: Opgørelse af samlet udskudt skatteforpligtelse

12.2.4 Beregning af passivposten

Som nævnt tidligere kan erhververen få kompensation for den latente skatteforpligtelse i gaveafgiftsgrundlaget jf. KSL § 33 D. I stedet for at blive godtgjort med en passivpost er det muligt at få prisnedslag i den aftalte handelsværdi for den udskudte skat jf. KSL § 33 C. Dette nedslag skal fastsættes til en kurs under pari. Det er ikke muligt både at få nedslag i handelsværdien for den udskudte skat og fradrag i gaveafgiftsgrundlaget for passivposten. Datteren ønsker at få fradrag i gaveafgiftsgrundlaget for passivposten. Passivposten er beregnet som 30 % af avancerne, og den udgør derfor 2.258.894 kr.

Aktiver	Virksomhed	Avancer	Passivpost
Ejendom 1	16.150.000	1.189.460	356.838
Ejendom 2	5.950.000	1.500.000	450.000
Ejendom 3	3.500.000	125.000	37.500
Driftsmidler	10.000.000	2.720.187	816.056
Genvundne afskrivninger - Ejendom 1	-	1.740.000	522.000
Genvundne afskrivninger - Ejendom 2	-	200.000	60.000
Genvundne afskrivninger - Ejendom 3	-	55.000	16.500
Aktiver i alt	35.600.000	7.529.647	2.258.894

Figur 12: Opgørelse af passivpost

I grundlaget indgår både avancen og de genvundne afskrivninger på ejendommene. Dog er det maksimalt de foretagne skattemæssige afskrivninger, som kan anvendes i grundlaget. I grundlaget indgår fortjenesten på driftsmidlerne, mens fortjenesten på eksempelvis varebeholdninger, besætning og vindmølle ikke indgår, da datteren ikke ønsker at succedere i disse.

12.2.5 Opgørelse af gaveafgiftsgrundlaget

Nedenfor er gaveafgiftsgrundlaget for Jens Hansens personlige virksomhed opgjort. Hvilken gaveafgiftssats aktiverne kan overdrages med opgøres i afsnit 12.4 hvor gaveafgiften også vil blive beregnet.

Gaveafgiftsgrundlag	
Ejendom 1	17.000.000
Ejendom 2	8.500.000
Ejendom 3	3.500.000
Udlejningsejendom	8.000.000
Vindmølle	10.000.000
Driftsmidler	10.000.000
Besætning	794.000
Varebeholdninger	581.000
Likvide beholdninger	5.000.000
Aktiver i alt	63.375.000
Prioritetsgæld, ejendom 1	5.000.000
Prioritetsgæld, ejendom 2	5.800.000
Prioritetsgæld, ejendom 3	3.500.000
Bankgæld, vindmølle	9.000.000
Kassekredit	2.500.000
Gæld til kurs 100 i alt	25.800.000
Samlet gaveafgiftgrundlag	37.575.000

Figur 13: Samlet gaveafgiftsgrundlaget

12.3 Caseløsning: landbrug som selskab

12.3.1 Pengetank eller ej

For at Jens Hansen kan overdrage sit selskab med skattemæssig succession og dermed til nedsat gave, må selskabet ikke være omfattet af bestemmelserne i ABL § 34, stk. 3 og 6. Når det skal beregnes, hvorvidt selskabet er omfattet af bestemmelserne, skal dette gøres både som et gennemsnit over de seneste 3 regnskabsår og pr. overtagelsesdagen jf. ABL § 34, stk. 6, 1 pkt. Nedenfor er det beregnet, hvorledes Jens Hansen A/S falder ind under bestemmelserne eller ej. Beregningen er foretaget på baggrund af resultatopgørelse, som fremgår af bilag 1.

Aktivkriteriet for Jens Hansen A/S							
Samlede aktive aktiver	År 3 før	År 2 før	År 1 før	Gennemsnit	På overdragelsestidspunkt	Procent af samlede aktiver, gennemsnit	Procent af samlede aktiver, overdragelsestidspunkt
Jens Hansen A/S	64.075.000	65.950.000	66.950.000	65.658.333	64.075.000		
Samlede aktive aktiver, i alt	64.075.000	65.950.000	66.950.000	65.658.333	64.075.000	72%	75%
Samlede passive aktiver	År 3 før	År 2 før	År 1 før	Gennemsnit	På overdragelsestidspunkt	Procent af samlede aktiver, gennemsnit	Procent af samlede aktiver, overdragelsestidspunkt
Jens Hansen A/S	21.800.000	25.300.000	29.300.000	25.466.667	21.800.000		
Samlede passive aktiver, i alt	21.800.000	25.300.000	29.300.000	25.466.667	21.800.000	28%	25%
Aktiver i alt	85.875.000	91.250.000	96.250.000	91.125.000	85.875.000	100%	100%

Figur 14: Beregning af aktivkriteriet

Indtægtskriteriet for Jens Hansen A/S					
Samlede indtægter fra aktive aktiver	År 3 før	År 2 før	År 1 før	Gennemsnit	Procent af samlede aktiver, gennemsnit
Jens Hansen A/S	89.000.000	83.400.000	71.850.000	81.416.667	
Samlede aktive indtægter, i alt	89.000.000	83.400.000	71.850.000	81.416.667	96%
Samlede indtægter fra passive aktiver	År 3 før	År 2 før	År 1 før	Gennemsnit	Procent af samlede aktiver, gennemsnit
Jens Hansen A/S	2.100.000	3.400.000	3.800.000	3.100.000	
Samlede passive indtægter, i alt	2.100.000	3.400.000	3.800.000	3.100.000	4%
Indtægter i alt	91.100.000	86.800.000	75.650.000	84.516.667	100%

Figur 15: Beregning af indtægtskriteriet

Af beregningen fremgår det, at selskabet ikke er omfattet af pengetankreglen for aktivkriteriet - både som et gennemsnit over de 3 sidste regnskabsår og på overdragelsestidspunktet. De aktive aktiver udgør nemlig henholdsvis 72 % (gennemsnit) og 75 % (overtagelsesdagen) af de samlede aktiver. Ligeledes fremgår det af beregningen, at selskabet heller ikke er omfattet af pengetankreglen for så vidt angår indtægtskriteriet. Indtægterne fra de aktive aktiver udgør nemlig 96 % af de samlede indtægter. Jens Hansen A/S opfylder dermed betingelsen for skattemæssig succession, og derfor betingelsen for nedsat gaveafgift.

12.3.2 Værdiansættelse

Aktierne i Jens Hansens A/S værdiansættes efter cirkulære 2000-09 af 28. marts 2000, og opgøres således ved at beregne summen af værdierne af de enkelte aktivposter fratrukket gældsposterne i selskabet. Det er den indre værdi fra det sidste godkendte regnskab, som lægges til grund for beregningen. Enkelte regnskabsposters værdi reguleres i henhold til fastsatte regler. Eksempelvis skal den regnskabsmæssige værdi for fast ejendom erstattes med den seneste kendte offentlige ejendomsvurdering med tillæg af ombygningsudgifter, såfremt disse ikke er med i ejendomsvurderingen.⁶⁰ I denne caseløsning er det forudsat, at den indre værdi af aktiverne er den samme som handelsværdien. Nedenfor er gaveafgiftsgrundlaget for selskabet Jens Hansen A/S opgjort.

⁶⁰ Cirkulære nr. 2000-09 af 28. marts 2000

Gaveafgiftsgrundlag	
Ejendom 1	17.000.000
Ejendom 2	8.500.000
Ejendom 3	3.500.000
Udlejningsejendom	8.000.000
Vindmølle	10.000.000
Driftsmidler	10.000.000
Besætning	794.000
Varebeholdninger	581.000
Likvide beholdninger	5.000.000
Aktiver i alt	63.375.000

Prioritetsgæld, ejendom 1	5.000.000
Prioritetsgæld, ejendom 2	5.800.000
Prioritetsgæld, ejendom 3	3.500.000
Bankgæld, vindmølle	9.000.000
Kassekredit	2.500.000
Gæld til kurs 100 i alt	25.800.000

Samlet gaveafgiftgrundlag 37.575.000

Figur 16: Gaveafgiftsgrundlag for Jens Hansen A/S

Gaveafgiften som følge af værdiansættelsen vil blive beregnet i afsnit 12.4.

12.3.3 Beregning passivpost

Ved beregningen af passivposten kan man som nævnt tidligere enten få nedslag i handelsværdien eller modregning i gaveafgiftsgrundlaget. Ved nedslag i handelsværdien bliver passivposten beregnet som en kursværdi af avancen. Kursen bliver beregnet på baggrund af nogle forskellige faktorer. Ved beregning af passivposten til modregning i gaveafgiftsgrundlaget bliver denne beregnet som 22 % (svarende til selskabsskatteprocenten) af aktieavancen. Jens Hansen ville have realiseret en aktieavance på 10.278.000 kr., og datteren kan dermed modregne en passivpost på 22 % heraf, svarende til 2.261.160 kr.

12.4 Fordeling og beregning af gaveafgiften

For at opgøre den konkrete forskel i gaveafgiften mellem en personligt ejet virksomhed og et selskab, foretages der en beregning af gaveafgiften. I forbindelse med beregningen skal de enkelte aktiver i den personligt ejede virksomhed fordeles ud fra princippet om erhvervmæssig anvendelse. Det er som nævnt tidligere kun de erhvervmæssige aktiver, der kan overdrages til

nedsat gaveafgift i den perlig ejet virksomhed. Udgangspunktet for beregningen er den ovenstående case og de opgjorte gaveafgiftsgrundlag for henholdsvis Jens Hansen (personligt ejet virksomhed) og Jens Hansen A/S. Nedenfor er opgørelsen udarbejdet og beregningen foretaget.

	Jens Hansen (Personlig ejet virksomhed)			Jens Hansen A/S
Note	Nedsat gaveafgift	Fuld gaveafgift	I alt	Nedsat gaveafgift
1 Ejendom 1	16.150.000	850.000	17.000.000	17.000.000
1 Ejendom 2	5.950.000	2.550.000	8.500.000	8.500.000
2 Ejendom 3		3.500.000	3.500.000	3.500.000
3 Udlejningsejendomme		8.000.000	8.000.000	8.000.000
4 Vindmølle		10.000.000	10.000.000	10.000.000
5 Driftsmidler	10.000.000		10.000.000	10.000.000
5 Besætning	794.000		794.000	794.000
5 Varebeholdninger	581.000		581.000	581.000
6 Likvide beholdninger		5.000.000	5.000.000	5.000.000
Aktiver i alt	33.475.000	29.900.000	63.375.000	63.375.000
7 Prioritetsgæld ejendom 1	4.750.000	250.000	5.000.000	5.000.000
7 Prioritetsgæld ejendom 2	4.060.000	1.740.000	5.800.000	5.800.000
7 Prioritetsgæld ejendom 3		3.500.000	3.500.000	3.500.000
8 Bankgæld vindmølle		9.000.000	9.000.000	9.000.000
9 Kassekredit	2.500.000		2.500.000	2.500.000
Gæld i alt	11.310.000	14.490.000	25.800.000	25.800.000
Netto handelspris	22.165.000	15.410.000	37.575.000	37.575.000
10 Gældsbreve	5.898.869	4.101.131	10.000.000	10.000.000
10 Gave	16.266.131	11.308.869	27.575.000	27.575.000
11 Passivpost	2.204.894	54.000	2.258.894	2.261.160
12 Afgiftsfrit grundbeløb	37.930	26.370	64.300	64.300
Gaveafgiftsgrundlag	14.023.307	11.228.499	25.251.806	25.249.540
Gaveafgiftsprocent	7	15		7
Gaveafgift	981.632	1.684.275	2.665.906	1.767.468
13 Betalt tinglysningsafgift			210.000	
I alt til betaling			2.455.906	1.767.468

Figur 17: Opgørelse og beregning af gaveafgiften

Opgørelsen og beregningen viser, at der for den personligt ejede virksomhed kan overdrages 14.023.307 til nedsat gaveafgift på 7 %, mens der kan overdrages 11.228.499 kr. til fuld gaveafgift på 15 %. Dette giver en samlet gaveafgift på 2.665.906 kr., og efter en tinglysningsafgift på 210.000 kr. udgør den samlede gaveafgift for den personligt ejede virksomhed 2.455.906 kr. Da det i afsnit 12.3.1 er opgjort, at Jens Hansen A/S ikke er en pengetank, kan selskabet overdrages til nedsat gaveafgift svarende til 7 %. Det samlede gaveafgiftsgrundlag for Jens Hansen A/S udgør 25.249.540 kr., hvilket medfører en gaveafgift på 1.767.468 kr. til betaling. Der er

således en forskel på 688.439 kr. mellem gaveafgiften, som skal betales af datteren i henholdsvis den personligt ejede virksomhed og selskabet.

Til gaveafgiftsberegningen er der nedenfor udarbejdet noter. Disse er for at tydeliggøre, hvorfor aktiverne er fordelt, som de er, og ligeledes for at belyse, hvordan opgørelsen af gaveafgiften er forskellig mellem en personligt ejet virksomhed og et selskab.

12.4.1 Noter til gaveafgiftsberegning

1) Ejendom 1 og ejendom 2 består af jord, driftsbygninger og stuehuse. Den offentlige ejendomsvurdering af stuehusene udgør henholdsvis 850 t.kr. og 2.550 t.kr. Det er kun erhvervsmæssige aktiver, som kan overdrages til nedsat gaveafgift, og derfor skal stuehusene overdrages til fuld gaveafgift. Jens Hansen har boet i stuehuset til ejendom 1 siden erhvervelsen i 1988, og han kan dermed sælge det skattefrit. Datteren vil dermed ikke succedere i avancen på stuehuset, og Jens Hansen vil blive afståelsesbeskattet - dog til 0 kr. Stuehuset til ejendom 2 anvendes til boligudlejning. Da dette ikke opfylder kriteriet for skattemæssig succession, kan stuehuset ikke overdrages til nedsat gaveafgift. Jens Hansen skal ligeledes afståelsesbeskattes heraf. I selskabsmæssigt henseende kan stuehusene betragtes som værende erhvervsmæssige aktiver og dermed ikke pengetankaktiver. Dette fremgår af førnævnte afgørelse SKM2016.233.SR.

2) Ejendom 3 er erhvervet i 2018, og da overdrageren skal have ejet de enkeltstående virksomheder i mindst et år forud for overdragelsen, kan ejendom 3 blive omfattet af denne bestemmelse, hvis den anses for en enkeltstående virksomhed. I dette tilfælde er der tale om et landbrug, som er erhvervet fra en anden landmand, og økonomi og administration vurderes derfor ikke at være sammenfaldende. Derfor er der tale om en enkeltstående virksomhed, som skal overdrages til fuld gaveafgift. Dette tager man ikke højde for ved et selskab, hvorfor ejendom 3 kan overdrages til nedsat gaveafgift.

3) Udlejningsejendomme, som ikke anvendes til landbrug mv. jf. VURDL § 33, stk. 1, kan ikke overdrages med skattemæssig succession. Da dette er et krav for nedsat gaveafgift, skal der i dette tilfælde betales fuld gaveafgift i den personlig ejet virksomhed. Endvidere skal Jens Hansen afståelsesbeskattes, fordi datteren ikke kan succedere i ejendomsavancen og de genvundne afskrivninger. Når det skal vurderes, hvorvidt disse kan overdrages i Jens Hansen A/S, skal det opgøres, om selskabet anses for en pengetank. Dette er ikke tilfældet, hvorfor udlejningsejendommene kan overdrages til nedsat gaveafgift på trods af, at der er tale om pengetankaktiver.

4) Vindmøller skal anses som selvstændige virksomheder, og deltagelseskravet skal dermed være opfyldt for at kunne overdrage denne til nedsat gaveafgift. Skatteministeriet har i et svar på spørgsmål lempet deres fortolkning af deltagelseskravet, således det kun skal være opfyldt i én eller flere virksomheder og ikke nødvendigvis alle selvstændige virksomheder.⁶¹ Det kræver dog, at Jens Hansen kan erlægge sin primære deltagelse i vindmølle-driften. Dette vil ikke være muligt, hvorfor der ikke opnås nedsat gaveafgift. I Jens Hansen A/S vil vindmøllen skulle anses som fast ejendom, og vil dermed skulle sidestilles med et pengetankaktiv. Som nævnt tidligere er selskabet ikke en pengetank, og vindmøllen kan derfor overdrages til nedsat gaveafgift.

5) Aktiverne omfattet af denne note er alle erhvervsmæssige aktiver, og kan derfor overdrages til nedsat gaveafgift i en personligt ejet virksomhed. I selskabet vil der også være tale om erhvervsmæssige aktiver, som ikke skal anses for pengetankaktiver. Datteren ønsker ikke at succedere i besætningen og varebeholdningen, men det er dog ikke et krav at man succederer, for at kunne opnå den nedsatte gaveafgift.

6) Såfremt Jens Hansen havde været i stand til pålideligt at kunne opgøre, hvor stor en del af de likvide beholdninger der udgør den nødvendige driftskapital, ville denne del kunne overdrages til nedsat gaveafgift. Da dette ikke har været muligt for ham, overdrages den til fuld gaveafgift. I Jens Hansen A/S anses de likvide beholdninger som et pengetankaktiv. Selskabet er dog vurderet til ikke at være en pengetank, hvorfor de likvide beholdninger kan overdrages til nedsat gaveafgift.

7) Ved modregning af prioritetsgælden i de tilhørende ejendomme fordeles disse forholdsmæssigt ud fra hvilken gaveafgift ejendommene er omfattet af. Eksempelvis er gælden vedrørende ejendom 2 modregnet med 4,75 mio. kr. i den nedsatte gaveafgift, mens den er modregnet med 250 t.kr. i den fulde gaveafgift. Dette gør sig kun gældende for den personligt ejede virksomhed, da der kun er ét gaveafgiftsgrundlag i selskabet.

8) Bankgælden til vindmøllen vedrører udelukkende denne, hvorfor den i den personligt ejede virksomhed modregnes i gaveafgiftsgrundlaget, hvoraf der bliver betalt 15 % i gaveafgift. I selskabet forekommer der kun ét gaveafgiftsgrundlag, hvorfor bankgælden modregnes i dette.

⁶¹ SKM2013.658.SR

9) Kassekreditten er fordelt på den baggrund, at den er 100 % erhvervmæssigt benyttet. Såfremt en del kan henføres til ikke erhvervmæssig aktivitet, burde en del modregnes i den "fulde gaveafgift". Herved ville der samlet set forekomme en mindre gaveafgift i den personligt ejede virksomhed, fordi der modregnes et beløb i det gaveafgiftsgrundlag, som der betales 15 % af. Ved opgørelsen af om Jens Hansen A/S er en pengetank medtages gæld ikke, og om noget af gælden kommer fra passiv kapitalanbringelse, vil ikke have en betydning for beregningen. I dette tilfælde er Jens Hansen A/S ikke en pengetank, og gælden kan derfor overdrages til nedsat gaveafgift.

10) Det er aftalt, at vederlaget skal erlægges med et anfordringsgældsbrief på 10 mio. kr., og det resterende beløb skal gives som gave. Da der ved den personligt ejede virksomhed forekommer to gaveafgiftsgrundlag skal anfordringsgældsbriefet og gaven fordeles forholdsmæssigt jf. et svar fra Skatteministeriet. Dette er ikke relevant for selskabet, da der kun opgøres et gaveafgiftsgrundlag.

11) I den personligt ejede virksomhed udgøres passivposten af avancen på ejendommene og driftsmidlerne, samt de genvundne afskrivninger. Den passivpost, som skal modregnes i gaveafgiftsgrundlaget til 15 %, er kun den avance og genvundne afskrivninger vedrørende ejendom 3 (37.500 kr. + 16.500 kr.). Den resterende passivpost vedrører de aktiver, som er oplistet i gaveafgiftsgrundlaget til 7 %, og modregnes derfor heri. I selskabet udgør passivposten 22 % af aktieavancen, og denne skal modregnes i gaveafgiftsgrundlaget.

12) Det afgiftsfrie grundbeløb skal i den personlige virksomhed fordeles forholdsmæssigt ligesom anfordringsgældsbriefet.

13) Den betalte tinglysningsafgift på 0,6 % af de offentlige ejendomsvurderinger kan modregnes i gaveafgiften, som skal betales i den personligt ejede virksomhed. Tinglysningsafgiften udgør 210 t.kr., og i denne indgår tinglysningsafgiften fra ejendomme til udlejning ikke. I selskabet kan man ikke fratække tinglysningsafgiften i gaveafgiften, da det ikke er ejendommene (aktiver), men selskabet (aktier) der overdrages.

12.5 Årsagsforklaring - forskellen i de to beregnede gaveafgifter

Som det fremgår af gaveafgiftsberegningen, forekommer der en forskel på 688.439 kr. i den beregnede gaveafgift for den personligt ejede virksomhed og selskabet. Dette skyldes hovedsageligt, at selskabet ses samlet, hvorimod der ved den personligt ejede virksomhed skal laves en opgørelse aktiv for aktiv. Hele gaveafgiftsgrundlaget vil således i selskabet skulle beregnes med 7 %, mens der er aktiver i den personligt ejede virksomhed, som skal beregnes med henholdsvis 7 % og 15 %.

Passivposten bliver i beregningen af gaveafgiften for den personligt ejede virksomhed ikke fordelt forholdsmæssigt men på baggrund af aktivernes fordeling. I dette eksempel vil det således betyde, at gaveafgiftsgrundlaget, som skulle beregnes til 15 %, kunne være lavere, og dermed ville gaveafgiften have været lavere.

Der er tale om de samme værdier for den personligt ejede virksomhed og selskabet, og det er således ikke en forskel heri, som medfører forskellen i den endelige beregnede gaveafgift.

Gaveafgiften vil på baggrund af ovenstående analyse være lavest ved selskabet, og det vil således være mest fordelagtigt at foretage et generationsskifte i selskabsform. Dette vil ligeledes være mindst likviditetskrævende for erhververen.

For at erhververen af Jens Hansen (den personligt ejede virksomhed) kan opnå den lavest mulige gaveafgift, vil der i nedenstående afsnit blive opstillet nogle løsningsforslag hertil.

13. Løsningsforslag til optimering af gaveafgiften

13.1 Overdragerens betaling af gaveafgiften

Der er mulighed for at nedsætte gaveafgiften for erhververen ved brug af BAL § 24, stk. 5. Ved brug af førnævnte lov, kan overdrageren afgiftsfrit for gavemodtageren betale gaveafgiften for gavemodtageren. Dog skal erhververen stadigvæk betale gaveafgift af gaveafgiftsgrundlaget. Overdragerens betaling af gaveafgiften vil medføre, at gaveafgiften for erhververen bliver mindre. Da problemet typisk vil være det likviditetsmæssige aspekt, kan dette være en løsning på problemet. Nedenfor er det beregnet, hvordan situationen vil se ud, hvis Jens Hansen vælger at betale gaveafgiften for sin datter, inden hun skal betale gaveafgiften:

	Jens Hansen (Personlig ejet virksomhed)			Jens Hansen A/S
	Nedsat gaveafgift	Fuld gaveafgift	I alt	Nedsat gaveafgift
Gaveafgiftsgrundlag	16.266.131	11.308.869	27.575.000	27.575.000
Gaveafgift til betaling	981.632	1.684.275	2.665.906	1.767.468
Passivpost	2.204.894	54.000	2.258.894	2.261.160
Afgiftsfrit grundbeløb	37.930	26.370	64.300	64.300
Nyt gaveafgiftsgrundlag	13.041.676	9.544.224	22.585.900	23.482.072
Gaveafgift (7 % / 15 %)	912.917	1.431.634	2.344.551	1.643.745
Tinglysningsafgift			210.000	-
I alt til betaling			2.134.551	1.643.745
Besparelse i gaveafgiften			321.355	123.723

Figur 18: Konsekvens ved overdrageren betaling af gaveafgiften

Det fremgår af ovenstående, at det for den personligt ejede virksomhed vil udgøre en besparelse i gaveafgiften for datteren på 321.355 kr., mens der i selskabet vil udgøre en besparelse på 123.723 kr. for datteren. Efter Jens Hansens betaling af gaveafgiften vil gaveafgiften udgøre 2.134.551 kr. i den personligt ejede virksomhed og 1.643.745 kr. i selskabet. På trods af den likviditetsmæssige besparelse for datteren, vil der samlet set være blevet betalt gaveafgift i den personligt ejede virksomhed på 4.590.475 kr., mens dette i selskabet vil være 3.411.213 kr. Hvis Jens Hansen har mulighed og likviditet til at betale gaveafgiften vil det betyde, at datteren skal betale mindre og derfor har nogle bedre forudsætninger for at videreføre virksomheden. Dette afhænger dog af en konkret vurdering fra generationsskifte til generationsskifte, og i dette tilfælde vil besparelsen være minimal.

13.2 Anfordringsgældsbrief

Såfremt Jens Hansen og datteren ikke ønsker, at der skal betales nogen gaveafgift, kan de i stedet aftale, at hele vederlaget erlægges med et anfordringsgældsbrief. På denne måde vil der ikke forekomme nogen ulighed mellem den personligt ejede virksomhed og selskabet, da der er tale om den samme overdragelsessum. Herefter vil Jens Hansen afdragsfrit have mulighed for at nedbringe anfordringsgældsbriefet med 65.700 kr. (2019-niveau) hvert år. Det vil imidlertid tage Jens Hansen ca. 572 år at nedbringe anfordringsgældsbriefet til 0 kr. under den forudsætning, at der ikke ønskes at betale gaveafgift. Såfremt det for datteren eksempelvis kan lade sig gøre at betale 2 mio. kr. i gaveafgift, vil der stadigvæk være 23 mio. kr. tilbage af anfordringsgældsbriefet efter 20 år. Dette vil alt andet lige være mindre fordelagtigt end ved overdragelse med gave grundet den høje nettohandelspris.

13.3 Skattefri virksomhedsomdannelse

Da det af beregningen fremgår, at man vil opnå den mindste gaveafgift ved generationsskifte i selskabsform, er en skattefri virksomhedsomdannelse fra personligt ejet virksomhed til selskab en mulighed. En skattefri virksomhedsomdannelse udelukker ikke, jf. tidligere kapitler, at der kan opnås nedsat gaveafgift.

Betingelserne for at kunne foretage en skattefri virksomhedsomdannelse af følgende jf. VOL §2:

- Fuld skattepligtig
- Alle aktiver og passiver skal overdrages til selskabet
- Vederlaget skal være i form af aktier/anparter i selskabet
- Den pålydende værdi af aktierne/anparterne skal svare til den samlede aktie-/anparts-kapital
- Anskaffelsessummen skal opgøres til handelsværdi
- Aktiernes/anparternes anskaffelsessum må ikke være negativ, medmindre VSO er anvendt i året forud for omdannelsen
- Omdannelsen skal ske senest 6 måneder efter seneste aflagte årsregnskab
- Ejeren skal senest 1 måned efter omdannelsen indsende dokumenter til SKAT, der efter lovgivningen skal udarbejdes

Det antages, at betingelserne for at omdanne Jens Hansen (personligt ejet virksomhed) til et selskab er opfyldt. På trods af omdannelsen vil ejertidskravet og deltagelseskravet stadigvæk være opfyldt, da man ser dette i sammenhæng til den tidligere ejede virksomhed. Efter omdannelsen vil gaveafgiftsberegningen se ud som følgende:

Jens Hansen A/S

	Nedsat gaveafgift
Ejendom 1	17.000.000
Ejendom 2	8.500.000
Ejendom 3	3.500.000
Udlejningsejendomme	8.000.000
Vindmølle	10.000.000
Driftsmidler	10.000.000
Besætning	794.000
Varebeholdninger	581.000
Likvide beholdninger	5.000.000
Aktiver i alt	63.375.000

Prioritetsgæld ejendom 1	5.000.000
Prioritetsgæld ejendom 2	5.800.000
Prioritetsgæld ejendom 3	3.500.000
Bankgæld vindmølle	9.000.000
Kassekredit	2.500.000
Stiftertilgodehavende	850.000
Gæld i alt	26.650.000

Netto handelspris	36.725.000
Gældsbev	10.000.000
Gave	26.725.000
Passivpost	2.261.160
Afgiftsfrit grundbeløb	64.300
Gaveafgiftsgrundlag	24.399.540

Gaveafgiftsprocent	7
Gaveafgift	1.707.968
I alt til betaling	1.707.968

Figur 19: Gaveafgift efter skattefri virksomhedsomdannelse

Stuehuset til ejendom 1 bor Jens og Maren i, og i virksomhedsordningen er denne privatejet. Stuehuset indgår i virksomhedsomdannelsen, hvilket er muligt jf. VOL § 2, stk. 2, nr. 2. Herved fremkommer der et stiftertilgodehavende på 850 t.kr., som reducerer gaveafgiftsgrundlagets værdi. Dette er det eneste, der er ændret i forhold til tidligere gaveafgiftsberegning, og selskabet er derfor ikke en pengetank, og kan dermed overdrages med 7 % i gaveafgift. Det nye gaveafgiftsgrundlag efter virksomhedsomdannelsen kan opgøres til 24.399.540 kr., hvorefter der skal betales en gaveafgift på 1.707.968 kr. Dette er en besparelse på 747.939 kr. i forhold til en overdragelse af den personligt ejede virksomhed, hvor der sker overdragelse med delvis gave og anfordringsgældsbev.

Når der drives landbrug i selskabsform, er det dog vigtigt at notere, at der er nogle lovgivningsmæssige forhold, som gør sig gældende jf. landbrugsloven. Ejerskabet og driften skal være knyttet til en fysisk person, som skal opfylde en række betingelser, heriblandt bestemmende indflydelse i selskabet, bopælspligt i mindst 10 år samt et krav om at ejeren skal deltage i driften, hvis ejendommen er over 30 ha.

14. Konklusion

Ved vedtagelsen af nedsættelsen af gaveafgiften blev der indført nogle værnsregler, som skulle sikre, at det kun var erhvervsmæssige virksomheder, som blev overdraget til nedsat gaveafgift. Disse værnsregler blev stadfæstet ved vedtagelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017 og indskrevet i BAL § 23 a og b. Betingelserne for at opnå nedsat gaveafgift er følgende:

- Skattemæssig succession
- Deltagelseskrav
- Ejertidskravet på ét år for overdrageren
- Ejertidskrav på tre år for erhververen

De to virksomhedsformer har dog forskellige forudsætninger for at opfylde betingelserne for nedsat gaveafgift.

I den personligt ejede virksomhed er det kun erhvervsmæssige aktiver, der kan overdrages til nedsat gaveafgift. Det betyder således, at de aktiver man kan succedere i, ikke nødvendigvis er de aktiver man kan overdrage med nedsat gaveafgift. Eksempelvis kan man godt succedere i hele ejendomsavancen, hvis ejendommen benyttes 50 % eller mere erhvervsmæssigt, mens man kun kan overdrage den erhvervsmæssige del af ejendommen til nedsat gaveafgift. Privatbeboet stuehuse kan derfor ikke overdrages til nedsat gaveafgift. Når man skal opgøre gaveafgiftsgrundlaget, vil der være to grundlag. Et grundlag som består af aktiver, man kan overdrage til nedsat gaveafgift, og et andet grundlag som består af aktiver, man skal overdrage til fuld gaveafgift.

Deltagelseskravet i en personligt ejet virksomhed er opfyldt, når ejeren har deltaget i et ikke uvæsentligt omfang svarende til 50 timer om måneden. En personligt ejet virksomhed kan i skattemæssig henseende anses for at bestå af én eller flere virksomheder. Da lov nr. 683 af 8. juni 2017 blev vedtaget, var hensigten med dette, at deltagelseskravet skulle være opfyldt for hver enkeltstående virksomhed, dette er dog blevet lempet i senere fortolkninger fra Skatteministeriet.

Når man overdrager aktier til nedsat gaveafgift, bliver selskabet vurderet som et samlet selskab, uanset om selskabet består af flere forskellige driftsgrene. I den sammenhæng skal det vurderes,

om selskabet er en pengetank eller ej. Hvis der er tale om en pengetank, opfylder selskabet ikke betingelserne for skattemæssig succession og kan derfor ikke overdrages til nedsat gaveafgift.

For at opfylde deltagelseskravet i et selskab, skal ejeren have deltaget i ledelsen i det selskab, der direkte eller indirekte ejer det overdragne selskab. Ejeren skal have deltaget i ledelsen i mindst ét år forud for overdragelsen.

Ved analysen af hvordan en personligt ejet virksomhed og et selskab opfylder betingelserne for nedsat gaveafgift, er det blevet klarlagt, at de to virksomhedsformer bliver behandlet forskelligt. Dette skyldes primært, at personligt ejede virksomheder skal opfylde reglerne i KSL § 33 C, mens selskaber skal opfylde reglerne i ABL § 34.

Ved nærmere analyse af hvori disse forskelle ligger, er følgende blevet tydeliggjort. Deltagelseskravet er nemmere at opfylde for selskaber end for personligt ejede virksomheder. Dette skyldes, at der ikke forekommer noget tidskrav for selskaber, mens der for personligt ejede virksomheder er et tidskrav på mindst 50 timer månedligt. Tidligere har det været endnu sværere for personligt ejede virksomheder at opfylde deltagelseskravet. Efter en mere lempelig fortolkning fra Skatteministeriet er forskellighederne blevet udlignet en smule, fordi personligt ejede virksomheder ikke længere behøver at opfylde deltagelseskravet i hver enkelt virksomhed.

Såfremt en personligt ejet virksomhed har påbegyndt en ny driftsgren, som anses som én selvstændig virksomhed, vil denne ikke kunne overdrages til nedsat gaveafgift. Dette skyldes, at virksomheden ikke opfylder ejertidskravet på et år forud for overdragelsen. Selskaber som starter drift udenfor deres almindelige virke vil dog godt kunne overdrage hele selskabet til nedsat gaveafgift, hvis selskabet ikke er en pengetank.

Ved en personligt ejet virksomhed skal der opgøres to gaveafgiftsgrundlag. Et for den nedsatte gaveafgift og et for den fulde gaveafgift. Imidlertid skal der kun opgøres ét gaveafgiftsgrundlag for selskaber, det er dog et krav, at selskabet ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. En personligt ejet virksomhed vil derfor typisk have et gaveafgiftsgrundlag, som beregnes til 7 % og et til 15 %, hvorimod et selskab kun vil have ét gaveafgiftsgrundlag, som beregnes til 7 %. Den samlede gaveafgift vil derfor alt andet lige være højere ved den personligt ejede virksomhed.

Til at belyse dette er der foretaget et generationsskifte af Jens Hansen (personligt ejet virksomhed) og Jens Hansen A/S. I den forbindelse er aktiverne/aktierne værdiansat, de skattemæssige avancer opgjort, passivposten beregnet og gaveafgiftsgrundlaget opgjort. På baggrund heraf er der foretaget en fordeling af gaveafgiftsgrundlaget, og gaveafgiften er beregnet for de to virksomheder. Af opgørelsen fremgår det, at det vil være 688.439 kr. billigere at foretage et generationsskifte i selskabet frem for den personligt ejede virksomhed. Eksemplet er rensset for uhenigtsmæssige forhold, som eksempelvis opsparet overskud, hvorved nettohandelsprisen ens for begge virksomhedsformer.

Det er ikke muligt at afgøre, hvor stor forskellen beløbsmæssigt vil være, da vores eksempel er forenklet. Dette skyldes i høj grad, at gaveafgiftsgrundlaget opgøres forskelligt fra virksomhed og selskab. Eksempelvis overdrages aktiver i en virksomhed til handelsværdier, mens aktier kan opgøres ud fra eksempelvis en DCF-model eller den multiple metode, hvor værdien kan antages at blive højere. På trods heraf kan det stadigvæk konkluderes, at gaveafgiften har medført en ulighed mellem personligt ejede virksomheder og selskaber, hvor selskaber opnår fordele.

Det er opstillet løsningsforslag, som skal sikre, at erhververen af Jens Hansen (den personlig ejet virksomhed) opnår den lavest mulige gaveafgift og på sin vis kan udligne førnævnte uligheder. Det eneste løsningsforslag, som kan udjævne ulighederne, er en skattefri virksomhedsomdannelse. Ved farens betaling af gaveafgiften vil datteren dog kunne opnå en besparelse i gaveafgiften.

15. Perspektivering

I forbindelse med det forestående valg, har Socialdemokraterne udmeldt, at de har til hensigt at hæve bo- og gaveafgiften fra 7 % (2018) til 30 %.⁶² Da der bare er tale om et udspil, er der ikke fremsat egentlige retningslinjer for, hvorledes gaveafgiften skal beregnes. Af udspillet tolker vi, at der skal betales 15 % af gaveafgiftsgrundlaget under 3 mio. kr., og 30 % af den del der overstiger 3 mio. kr.⁶³ Dette vil gøre det markant dyrere at foretage et generationsskifte, og det vil især ramme de virksomheder og selskaber, som har store overdragelsessummer - heriblandt godser. Nedenfor har vi beregnet, hvad det vil have af konsekvens for Jens Hansen. Der er ved beregningen kun taget udgangspunkt i et samlet gaveafgiftsgrundlag, da vi af udspillet tolker, at Socialdemokraterne vil rulle den nedsatte gaveafgift og betingelserne herfor tilbage.

⁶² Kan ramme generationsskifter: Krogsgaard revser S-forslag om gaveafgift. Udgivet af Effektivt Landbrug. Sidst opdateret: 13.02.2019. Internetadresse: <https://effektivtlandbrug.landbrugnet.dk/artikler/tema/generations-skifte/krogsgaard-revser-s-forslag-om-gaveafgift.aspx> - Besøgt d. 11.04.2019 (Internet)

⁶³ Danmark er for lille til store forskelle. Udgivet af Socialdemokratiet. Sidst opdateret: 20.02.2019. Internetadresse: https://www.socialdemokratiet.dk/media/7960/oekonomisk-retfaerdighed_danmark-er-for-lille-til-store-forskelle.pdf - Besøgt d. 16.04.2019 (Internet) s. 8

Jens Hansen (Personlig ejet virksomhed) & Jens Hansen A/S

	Nedsat gaveafgift
Ejendom 1	17.000.000
Ejendom 2	8.500.000
Ejendom 3	3.500.000
Udlejningsejendomme	8.000.000
Vindmølle	10.000.000
Driftsmidler	10.000.000
Besætning	794.000
Varebeholdninger	581.000
Likvide beholdninger	5.000.000
Aktiver i alt	63.375.000

Prioritetsgæld ejendom 1	5.000.000
Prioritetsgæld ejendom 2	5.800.000
Prioritetsgæld ejendom 3	3.500.000
Bankgæld vindmølle	9.000.000
Kassekredit	2.500.000
Gæld i alt	25.800.000

Netto handelspris	37.575.000
Gældsbev	10.000.000
Gave	27.575.000
Passivpost	2.261.160
Afgiftsfrit grundbeløb	64.300
Gaveafgiftsgrundlag	25.249.540

Fremsat forslag til gaveafgift	
3 mio. kr. af gaveafgiftsgrundlag	3.000.000
Resterende del af gaveafgiftsgrundlag	22.249.540
15% af gaveafgiftsgrundlag	450.000
30% af gaveafgiftsgrundlag	6.674.862
I alt gaveafgift til betaling	7.124.862

Forskel i gaveafgiften (selskab) 5.357.394

Forskel i gaveafgiften (personlig) 4.668.956

Figur 20: Konsekvens af tilbagerulning af nedsat gaveafgift

Af ovenstående beregning fremgår det, at der vil skulle betales en gaveafgift på 7.124.862 kr., såfremt Socialdemokraterne vinder valget, og udspillet bliver vedtaget. Hvis Jens Hansen foretager generationsskiftet før ovennævnte scenarie, vil datteren kun skulle betale en gaveafgift på enten 2.455.906 kr. (personligt ejet virksomhed) eller 1.767.468 kr. (selskab). Der er således en forskel på henholdsvis 4.668.956 kr. (personligt ejet virksomhed) og 5.357.394 kr. (selskab). Heraf kan det udledes, at datteren rent likviditetsmæssigt vil spare mange penge, ved at generationsskiftet foretages før valget. Tilbagerulningen af den nedsatte gaveafgift vil imidlertid fjerne de forskelligheder, der forekommer mellem beregningen af gaveafgiften for den personligt ejede virksomhed og selskabet.

En anden faktor som kan medføre, at et generationsskifte bliver dyrere at foretage, er de nye offentlige ejendomsvurderinger i forbindelse med en ny vurderingslov, som forventes at få virkning på landbrugsejendomme fra oktober 2019.⁶⁴ Det forventes, at de første ejendomsvurderinger for landbrugsejendomme udsendes i løbet af 2021. Ved vedtagelsen af de nye ejendomsvurderinger er det muligt at værdiansætte fast ejendom til den offentlige ejendomsvurdering +/- 20 %, i stedet for de tidligere +/- 15 %. Dette har skatteministeren udmeldt i et svar til Folketingets Skatteudvalg.⁶⁵ I dag er ejendomme med jordtilliggende over 5,5 hektar kategoriseret som landbrugsejendomme, men i forbindelse med de nye vurderinger vil man foretage konkrete vurderinger, hvorefter tidligere vurderet landbrugsejendomme kan risikere at få en anden kategori. Således vil mindre landbrugsejendomme kunne blive vurderet som beboelsesejendomme, og jorden som tidligere blev anset som produktionsjord, vil nu kunne blive anset som ejerboligjord. Grundskylden kan på baggrund af førnævnte risikere at stige.⁶⁶

Såfremt de offentlige ejendomsvurderinger stiger, vil forøgelsen af “reguleringsprocenten” i mange tilfælde ikke kunne opveje stigningen i ejendomsvurderingen. Hermed er det en risiko for, at gaveafgiftsgrundlaget stiger, hvorved gaveafgiften tilsvarende vil stige. Nedenfor er det beregnet, hvad en stigning i den offentlige ejendomsvurdering på 15 % vil betyde for gaveafgiften, som Jens Hansens datter skal betale.

⁶⁴ Optimalt tidspunkt: Sæt gang i generationsskiftet nu. Udgivet af STORM Advokatfirma. Internetadresse: <https://stormadvokatfirma.dk/saet-gang-i-generationsskiftet-nu/> - Besøgt d. 14.04.2019 (Internet)

⁶⁵ Skatteministeriets svar på spørgsmål nr. 262 af 22. februar 2018 (j.nr. 2018 – 1353)

⁶⁶ Ejendomsvurderingsloven – hvad kan vi forvente? Udgivet af Frilandsliv. Sidst opdateret: 02.02.2019. Internetadresse: <http://www.frilandsliv.dk/artikler/ekspertblogs/ejendomsvurderingsloven-hvad-kan-vi-forvente-.aspx> - Besøgt d. 18.04.2019 (Internet)

Ejendom 1

Offentlig ejendomsvurdering	20.000.000,00
Stigning 15%	<u>23.000.000,00</u>
Fratrukket 20%	<u>18.400.000,00</u>

Ejendom 2

Offentlig ejendomsvurdering	10.000.000,00
Stigning 15%	<u>11.500.000,00</u>
Fratrukket 20%	<u>9.200.000,00</u>

Figur 21: Ny handelsværdi som følge ny vurderingslov

	Jens Hansen (Personlig ejet virksomhed)			Jens Hansen A/S
	Nedsat gaveafgift	Fuld gaveafgift	I alt	Nedsat gaveafgift
Ejendom 1	17.480.000	920.000	18.400.000	18.400.000
Ejendom 2	6.440.000	2.760.000	9.200.000	9.200.000
Ejendom 3		3.500.000	3.500.000	3.500.000
Udlejningsejendomme		8.000.000	8.000.000	8.000.000
Vindmølle		10.000.000	10.000.000	10.000.000
Driftsmidler	10.000.000		10.000.000	10.000.000
Besætning	794.000		794.000	794.000
Varebeholdninger	581.000		581.000	581.000
Likvide beholdninger		5.000.000	5.000.000	5.000.000
Aktiver i alt	35.295.000	30.180.000	65.475.000	65.475.000
Prioritetsgæld ejendom 1	4.750.000	250.000	5.000.000	5.000.000
Prioritetsgæld ejendom 2	4.060.000	1.740.000	5.800.000	5.800.000
Prioritetsgæld ejendom 3		3.500.000	3.500.000	3.500.000
Bankgæld vindmølle		9.000.000	9.000.000	9.000.000
Kassekredit	2.500.000		2.500.000	2.500.000
Gæld i alt	11.310.000	14.490.000	25.800.000	25.800.000
Netto handelspris	23.985.000	15.690.000	39.675.000	39.675.000
Gældsbev.	6.045.369	3.954.631	10.000.000	10.000.000
Gave	17.939.631	11.735.369	29.675.000	29.675.000
Passivpost	2.204.894	54.000	2.258.894	2.261.160
Afgiftsfrit grundbeløb	38.872	25.428	64.300	64.300
Gaveafgiftsgrundlag	15.695.866	11.655.940	27.351.806	27.349.540
Gaveafgiftsprocent	7	15		7
Gaveafgift	1.098.711	1.748.391	2.847.102	1.914.468
Betalt tinglysningsafgift			210.000	
I alt til betaling			2.637.102	1.914.468

Figur 22: Konsekvens for gaveafgiften ved ny vurderingslov

Ovenfor fremgår det, at en stigning på 15 % i den offentlige ejendomsvurdering vil betyde, at ejendom 1 kan overdrages til 18,4 mio. kr., mens ejendom 2 kan overdrages til 9,2 mio. kr. Ejendom 3 er handlet i 2018, og kan derfor overdrages til denne værdi. Stigningen vil betyde, at gaveafgiften for den personligt ejede virksomhed er 2.637.102 kr., hvilket er en stigning på 181.196 kr. i forhold til tidligere beregning i figur 17. For selskabet vil stigningen betyde, at gaveafgiften er 1.914.468 kr., hvilket er en stigning på 147.000 kr. i forhold til beregningen i figur 17. I dette tilfælde vil man således kunne spare rent likviditetsmæssigt. Havde der været tale om dyrere ejendomme, ville besparelsen være større.

Omvendt vil der også være ejendomme, som på nuværende tidspunkt er værdiansat for højt i de offentlige ejendomsvurderinger. Såfremt virksomheder har ejendomme, der er værdiansat for højt, vil det være mest fordelagtigt at generationsskifte efter de nye vurderinger. Nedenfor er det beregnet, hvad et fald i den offentlige ejendomsvurdering på 15 %, vil betyde for gaveafgiften, som Jens Hansens datter skal betale:

Ejendom 1

Offentlig ejendomsvurdering	20.000.000,00
Stigning 15%	17.000.000,00
Fratrukket 20%	<u>13.600.000,00</u>

Ejendom 2

Offentlig ejendomsvurdering	10.000.000,00
Stigning 15%	8.500.000,00
Fratrukket 20%	<u>6.800.000,00</u>

Figur 23: Handelsværdier efter ny vurderingslov

	Jens Hansen (Personlig ejet virksomhed)			Jens Hansen A/S
	Nedsat gaveafgift	Fuld gaveafgift	I alt	Nedsat gaveafgift
Ejendom 1	12.920.000	680.000	13.600.000	13.600.000
Ejendom 2	4.760.000	2.040.000	6.800.000	6.800.000
Ejendom 3		3.500.000	3.500.000	3.500.000
Udlejningsejendomme		8.000.000	8.000.000	8.000.000
Vindmølle		10.000.000	10.000.000	10.000.000
Driftsmidler	10.000.000		10.000.000	10.000.000
Besætning	794.000		794.000	794.000
Varebeholdninger	581.000		581.000	581.000
Likvide beholdninger		5.000.000	5.000.000	5.000.000
Aktiver i alt	29.055.000	29.220.000	58.275.000	58.275.000
Prioritetsgæld ejendom 1	4.750.000	250.000	5.000.000	5.000.000
Prioritetsgæld ejendom 2	4.060.000	1.740.000	5.800.000	5.800.000
Prioritetsgæld ejendom 3		3.500.000	3.500.000	3.500.000
Bankgæld vindmølle		9.000.000	9.000.000	9.000.000
Kassekredit	2.500.000		2.500.000	2.500.000
Gæld i alt	11.310.000	14.490.000	25.800.000	25.800.000
Netto handelspris	17.745.000	14.730.000	32.475.000	32.475.000
Gældsbreve	5.464.203	4.535.797	10.000.000	10.000.000
Gave	12.280.797	10.194.203	22.475.000	22.475.000
Passivpost	2.204.894	54.000	2.258.894	2.261.160
Afgiftsfrit grundbeløb	35.135	29.165	64.300	64.300
Gaveafgiftsgrundlag	10.040.768	10.111.038	20.151.806	20.149.540
Gaveafgiftsprocent	7	15		7
Gaveafgift	702.854	1.516.656	2.219.509	1.410.468
Betalt tinglysningsafgift			210.000	
I alt til betaling			2.009.509	1.410.468

Figur 24: Konsekvensen for gaveafgiftsberegning ved ny vurderingslov

Beregningen viser, at et fald på 15 % i den offentlige ejendomsvurdering vil medføre, at ejendom 1 kan overdrages til 13,6 mio. kr., mens ejendom 2 kan overdrages til 6,8 mio. kr. Ejendom 3 skal også i dette tilfælde overdrages til 3,5 mio. kr., da den er handlet i 2018. Faldet i handelsværdierne betyder, at gaveafgiften i den personligt ejede virksomhed er 2.009.509 kr., mens den i selskabet er 1.410.468 kr. Jens Hansens datter vil således i den personligt ejede virksomhed skulle betale 446.397 kr. mindre, mens hun i selskabet vil skulle betale 357.000 kr. mindre.

Det er svært at vurdere, hvornår det korrekte tidspunkt for et generationsskifte foreligger. Det eventuelle scenarie med Socialdemokraterne i regeringen kan risikere at medføre en meget større gaveafgift. De offentlige ejendomsvurderinger kan derimod medføre en fordel for nogen

og en ulempe for andre. I dette eksempel er det tilbagerulningen af den lave gaveafgift, som vil have den største konsekvens for Jens Hansen og hans datter.

16. Forkortelser

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
AL	Afskrivningsloven
BAL	Boafgiftsloven
EBL	Ejendomsavancebeskatningsloven
ETBL	Etableringskontoloven
HUSDYL	Husdyrsbesætningsloven
KGL	Kursgevinstloven
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
LR	Ligningsrådet
LSR	Landsskatteretten
LV	Ligningsvejledningen
PBL	Pensionsbeskatningsloven
PSL	Personskatteloven
SL	Statsskatteloven
SR	Skatterådet
TfS	Tidsskrift for skatter og afgifter
VLL	Varelagerloven
VSL	Virksomhedsskatteloven
VURDL	Vurderingsloven

17. Litteraturliste

Bøger

Bille, Jane K.: *Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død*. 1. udg. Forlaget Thomson A/S, 2006. (Bog)

Olesen, Birgitte Sølvkær: *Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag*. 5. udg. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2017. (Bog)

Internetkilder

Partnerselskab - har landbruget overset en selskabsform?. Udgivet af HjulmandKaptain. Sidst opdateret: 25.10.2018. Internetadresse: <https://www.hjulmandkaptain.dk/nyheder/partnerselskab-har-landbruget-overset-en-selskabsform/> - Besøgt d. 04.04.2019 (Internet)

Kun få unge landmænd i Danmark. Udgivet af Danmarks Statistik. Sidst opdateret: 22.05.2018. Internetadresse: <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyt/NytHtml?cid=25859> - Besøgt d. 04.04.2019 (Internet)

Retsdogmatik. Udgivet af Gyldendal - Den Store Danske. Sidst opdateret: 02.01.2013. Internetadresse: http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Almindelig_retsl%C3%A6re,_retsfilosofi_og_terminologi/retsdogmatik - Besøgt d. 04.04.2019 (Internet)

Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden. Udgivet af SKAT. Sidst opdateret: 31.01.2019. Internetadresse: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=80434> - Besøgt d. 04.05.2019 (Internet)

Præjudikat. Udgivet af Gyldendal - Den Store Danske. Sidst opdateret: 25.10.2014. Internetadresse: http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Almindelig_retsl%C3%A6re,_retsfilosofi_og_terminologi/pr%C3%A6judikat - Besøgt d. 04.05.2019 (Internet)

L 183 Forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love. Udgivet af Folketinget. Sidst opdateret: 29.03.2017. Internetadresse: <https://www.ft.dk/samling/20161/lov-forslag/1183/index.htm> - Besøgt d. 08.04.2019 (Internet)

Minister opgiver at fjerne afgift for generationsskifte. Udgivet af Jydske Vestkysten. Sidst opdateret: 28.08.2018. Internetadresse: <https://www.jv.dk/indland/Minister-opgiver-at-fjerne-afgift-for-generationsskifte/artikel/2638602> - Besøgt d. 09.04.2019 (Internet)

Ophævelse af formueskattekursen. Udgivet af EY. Sidst opdateret: 05.02.2015. Internetadresse: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tgO-MDTEzk4J:https://www.ey.com/dk/da/services/tax/country-tax-advisory/ey-artikel-ophaevelse-af-formueskattekursen-050215+&cd=1&hl=da&ct=clnk&gl=dk> - Besøgt d. 10.04.2019 (Internet)

Deltagelseskravet i boafgiftsloven. Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 30.04.2018. Internetadresse: <https://lf.dk/~media/lf/for-medlemmer/p-nyhedsbrev/2018/uge-19-9/bem%C3%A6rknings-til-responsum-om-deltagelseskravet-i-boafgiftsloven.pdf?la=da> - Besøgt d. 09.04.2019 (Internet)

Deltagelseskravet i boafgiftsloven. Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 30.04.2018. Internetadresse: <https://lf.dk/~media/lf/for-medlemmer/p-nyhedsbrev/2018/uge-19-9/bem%C3%A6rknings-til-responsum-om-deltagelseskravet-i-boafgiftsloven.pdf?la=da> - Besøgt d. 09.04.2019 (Internet)

Kan ramme generationsskifter: Krogsgaard revser S-forslag om gaveafgift. Udgivet af Effektivt Landbrug. Sidst opdateret: 13.02.2019. Internetadresse: <https://effektivtlandbrug.landbrugnet.dk/artikler/tema/generationsskifte/krogsgaard-revser-s-forslag-om-gaveafgift.aspx> - Besøgt d. 11.04.2019 (Internet)

Danmark er for lille til store forskelle. Udgivet af Socialdemokratiet. Sidst opdateret: 20.02.2019. Internetadresse: https://www.socialdemokratiet.dk/media/7960/oekonomisk-retfaerdighed_danmark-er-for-lille-til-store-forskelle.pdf - Besøgt d. 16.04.2019 (Internet)

Optimalt tidspunkt: Sæt gang i generationsskiftet nu. Udgivet af STORM Advokatfirma. Internetadresse: <https://stormadvokatfirma.dk/saet-gang-i-generationsskiftet-nu/> - Besøgt d. 14.04.2019 (Internet)

Ejendomsvurderingsloven – hvad kan vi forvente?. Udgivet af Frilandsliv. Sidst opdateret: 02.02.2019. Internetadresse: <http://www.frilandsliv.dk/artikler/ekspertblogs/ejendomsvurderingsloven-hvad-kan-vi-forvente-.aspx> - Besøgt d. 18.04.2019 (Internet)

Skatteministeriets svar på spørgsmål nr. 262 af 22. februar 2018 (j.nr. 2018 – 1353). Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 18.05.2018. Internetadresse: <https://www.ft.dk/samling/20171/almdel/sau/spm/262/svar/1490514/1897022.pdf> - Besøgt d. 18.04.2019 (Internet)

Skatteministeriets svar på spørgsmål 11 af 20. april 2017 (j.nr. 2017 – 208). Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 16.05.2017. Internetadresse: <https://www.ft.dk/samling/20161/lovforslag/1183/spm/11/svar/1406932/1757170.pdf> - Besøgt d. 18.04.2019 (Internet)

Skatteministeriets svar på spørgsmål 27 af 24. april 2017 (j.nr. 2017 – 208). Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 16.05.2017. Internetadresse: <https://www.ft.dk/samling/20161/lovforslag/1183/spm/27/svar/1407246/1757632.pdf> - Besøgt d. 18.04.2019 (Internet)

Bemærkninger i lovforslag L 183 2016/17. Udgivet af Skatteministeriet. Sidst opdateret: 29.03.2017. Internetadresse: https://www.ft.dk/ripdf/samling/20161/lovforslag/1183/20161_1183_som_fremsat.pdf - Besøgt d. 16.04.2019 (Internet)

Retskilder

Cirkulærer:

Den juridiske vejledning 2019-1

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 – *Værdiansættelsescirkulæret*

Cirkulære nr. 2000-09 af 28. marts 2000 – *Værdiansættelse af aktier og anparter*

Cirkulære nr. 2000-10 af 28. marts 2000 – *Vejledende anvisning om værdiansættelse af goodwill*

Afgørelser og domme:

TfS2001.174.LSR – *Gaveafgift – succession og beregning af passivpost (SKM2001.28.LSR)*

SKM2002.82.LR – *Succession efter kildeskatteoven i vindmølle ikke mulig grundet ligningslovens § 8 P, stk. 4.*

SKM2003.458.LR – *Forudbetalinger til hinder for succession*

SKM2008.876.LSR – *Succession ved virksomhedsoverdragelse – bindende svar (SKM2007.231.SR)*

SKM2011.406.SKAT – *Værdiansættelse ved overdragelser med succession - styresignal*

SKM2012.359.HR – *Ejendomsavance – anskaffelsessum – minkfarm - pristalsregulering - benyttelseskode*

SKM2013.511.LSR – *Spørgsmål om hvorvidt der kan succederes i ejendomsavance – bindende svar*

SKM2013.658.SR – *Afskrivninger – En eller flere virksomheder – landbrug - vindmølledrift*

SKM2014.751.SR – *Succession i en landbrugsvirksomhed bestående af sammenlagte ejendomme med bl.a. udlejningsboliger, kursværdiansættelse af latent skat, overdragelse til +/- 15 %, m.m.*

SKM2016.233.SR – *Succession – to landbrugsejendomme - pengetanksreglen*

SKM2017.200.ØLR – *Værdiansættelse af anparter ved fraflytning*

SKM2018.113.SR – *Driftsmidler i leasingaftale ikke passiv kapitalanbringelse - Succession*

SKM.2018.459.SR – *Skattemæssig succession, pengetankreglen, solceller, fast ejendom el. lign.*

SKM2018.502.LSR – *Overdragelse med skattemæssig succession – udvalgte ejerlejligheder og garager*

SKM2018.551.LSR – *Værdi af gave ved overdragelse af ejendom*

18. Figuroversigt

Figur 1: Antal landbrug fordelt efter landmandens alder	7
Figur 2: Opgørelse af handelsværdier for landbrugsejendommene	65
Figur 3: Samlet opgørelse af handelsværdierne for landbrugsejendommene	65
Figur 4: Samlet opgørelse af handelsværdi for besætning	66
Figur 5: Handelsværdier udlejningsejendomme	66
Figur 6: Ejendomsavance, ejendom 1	68
Figur 7: Opgørelse af genvundne og ikke genvundne afskrivninger	69
Figur 8: Beregning af indeksregulering	70
Figur 9: Anvendelse af bundfradrag i stedet for indeksering	70
Figur 10: Opgørelse af skattemæssig fortjeneste på driftsmidler	71
Figur 11: Opgørelse af samlet udskudt skatteforpligtelse	72
Figur 12: Opgørelse af passivpost	72
Figur 13: Samlet gaveafgiftsgrundlaget	73
Figur 14: Beregning af aktivikriteriet	74
Figur 15: Beregning af indtægtskriteriet	75
Figur 16: Gaveafgiftsgrundlag for Jens Hansen A/S	76
Figur 17: Opgørelse og beregning af gaveafgiften	77
Figur 18: Konsekvens ved overdrageren betaling af gaveafgiften	82
Figur 19: Gaveafgift efter skattefri virksomhedsomdannelse	84
Figur 20: Konsekvens af tilbagerulning af nedsat gaveafgift	90
Figur 21: Ny handelsværdi som følge ny vurderingslov	92
Figur 22: Konsekvens for gaveafgiften ved ny vurderingslov	92
Figur 23: Handelsværdier efter ny vurderingslov	93
Figur 24: Konsekvensen for gaveafgiftsberegning ved ny vurderingslov	94

19. Bilag

Bilag 1

Resultatopgørelse Jens Hansen A/S	30/06	30/06	30/06
	2018	2017	2016
	t.kr.	t.kr.	t.kr.
Omsætning fra landbrug	88.000	82.500	71.000
Omsætning fra udlejning af aktive aktiver	1.000	900	850
Omsætning fra udlejningsejendomme	2.000	1.900	1.800
Nettoomsætning i alt	91.000	85.300	73.650
Vareforbrug	-30.000	-28.000	-20.000
Bruttofortjeneste	61.000	57.300	53.650
Andre eksterne omkostninger	-5.000	-4.800	-4.600
Personaleomkostninger	-37.000	-36.000	-34.500
Resultat for afskrivninger	19.000	16.500	14.550
Afskrivninger	-12.000	-12.500	-12.500
Resultat af primær drift	7.000	4.000	2.050
Finansielle indtægter	100	1.500	2.000
Finansielle omkostninger	-2.500	-2.000	-1.500
Årets resultat	4.600	3.500	2.550

Skattemæssig specifikation - bygninger				Værdier til kostpris				Afskrivninger					
Dato	Tekst	I alt	I år	Primo	Tilgang	Afgang	Ultimo	Grundlæg	Primo	I år	Afgang	Ultimo	Bogført
Total				0	2.700.000	2.700.000	0	2.700.000	0	1.740.000	0	1.740.000	960.000
01-01-88	Ejendom 1	300	300	0	1.050.000		1.050.000	1.050.000	0	1.050.000		1.050.000	0
01-01-92	Forbedring	300	300	0	150.000		150.000	150.000	0	150.000		150.000	0
01-01-10	Forbedring	300	108		1.500.000		1.500.000	1.500.000	0	540.000		540.000	960.000
Fordeling af skattemæssig afskrivninger på bygninger													
		1988 - 1992	1993 - 2017	I Alt									
	Ejendom 1	- 210.000	- 840.000	-1.050.000									
	Forbedring	- 6.000	- 144.000	- 150.000									
	Forbedring	-	- 540.000	- 540.000									
	I Alt	- 216.000	- 1.524.000	-1.740.000									
Skattemæssig specifikation - Driftsmidler													
	Tilgange	26.200.000											
	Foretagne afskrivninger	- 18.920.187											
	Saldo ultimo	7.279.813											