

Udskriftsdato: 23. december 2025

SKR nr 9524 af 15/06/2011 (Gældende)

Skrivelse om Værdiansættelse ved overdragelser med succession - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin., 3011-739-0301

Skrivelse om Værdiansættelse ved overdragelser med succession - styresignal

1. Sammenfatning

Der er rejst tvivl om, hvorvidt der ved værdiansættelsen af et aktiv, der overdrages som hel eller delvis gave med skattemæssig succession, både skal gives nedslag for den gaverelaterede del af den udskudte skat vedrørende overdragelsen efter kildeskattelovens § 33 C og for den objektivt beregnede passivpost efter kildeskattelovens § 33 D. På denne baggrund præciserer Skatteministeriet praksis, således at der ved værdiansættelsen af et aktiv, der overdrages som hel eller delvis gave med skattemæssig succession, ikke skal gives et sådant dobbeltnedslag. Der skal heller ikke gives et tilsvarende dobbeltnedslag ved succession efter dødsboskattelovens § 36, jf. boafgiftslovens § 13 a.

2. Overdragelse med succession - kildeskattelovens § 33 C

Efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, kan en skattepligtig i levende live med skattemæssig succession overdrage en virksomhed eller en del heraf til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtsforhold. Bestemmelsen gælder tilsvarende for medarbejdere eller tidligere medarbejdere omfattet af kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, og tidligere ejere omfattet af kildeskattelovens § 33 C, stk. 13.

3. Passivposter - kildeskattelovens § 33 D

Hvis en person efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 12 eller 13, indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er overdraget til denne som hel eller delvis gave, skal der efter kildeskattelovens § 33 D, stk. 1-3, tages hensyn hertil ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomstbeskatningen.

I tilfælde, hvor der skal betales gaveafgift, skal der i tilknytning til aktiverne i gaveopgørelsen optages passivposter til udligning af eventuelle fremtidige skattebetalinger vedrørende disse aktiver. I tilfælde, hvor gaven skal indkomstbeskattes efter statsskattelovens § 4, litra c, nedsættes gavens værdi med et beløb svarende til en passivpost til udligning af eventuelle skattebetalinger vedrørende disse aktiver.

Passivposterne beregnes på grundlag af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis gavegiveren havde solgt aktivet på tidspunktet for overdragelsen. Passivposten udgør 30 pct. af den beregnede fortjeneste, der ikke ville være aktieindkomst. Passivposten af den beregnede fortjeneste, der ville være aktieindkomst, udgør 22 pct.

4. SKM2008.876.LSR

Landsskatteretten har i kendelse af 10. september 2008 (SKM2008.876.LSR) vedrørende et påklaget bindende svar (SKM2007.231.SR) ændret praksis ved værdiansættelsen efter kildeskattelovens § 33 C. Herefter gives der mulighed for et prisnedslag som kompensation for udskudt skat i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse med succession.

Kendelsen slår fast, at der skal anvendes handelsværdien på de overtagne aktiver, og at der ved fastsættelsen af denne værdi skal tages hensyn til den skatteforpligtelse, som erhververen overtager.

Den overtagne skatteforpligtelse er ikke en faktisk aktuel betalingsforpligtelse, men en eventualforpligtelse, som efter Landsskatterettens opfattelse må antages at ligge under kurs 100. Der skal derfor i forbindelse med en overdragelse foretages en konkret vurdering af, til hvilken kursværdi forpligtelsen skal fragå ved opgørelsen af handelsværdien for aktiverne.

5. Skatteministeriets opfattelse

5.a. Værdiansættelse af aktiver og eventalskat

Ved værdiansættelsen af aktiver, der overdrages med skattemæssig succession i levende live, tages der i overensstemmelse med landsskatteretskendelsen udgangspunkt i handelsværdien, som kan nedsættes

med udskudt skat efter kildeskattelovens § 33 C. Parterne i en successionsoverdragelse kan således i overensstemmelse med landsskatteretskendelsen aftale et prisnedslag til compensation for udskudt skat.

Hvis overdragelsen gennemføres som gave, skal det gaveafgifts- eller indkomstskattepligtige beløb opgøres således, at der i overensstemmelse med landsskatteretskendelsen tages hensyn til en eventuel udskudt skat efter kildeskattelovens § 33 C. Samtidig skal det lovfæstede krav om nedslag for den beregnede passivpost efter kildeskattelovens § 33 D være opfyldt.

Efter Skatteministeriets opfattelse opfyldes værdiansættelseskravet efter kildeskattelovens § 33 D mest hensigtsmæssigt ved, at det præciseres, at parterne har krav på det største af de nedslag, der kan beregnes med udgangspunkt i henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og kildeskattelovens § 33 D. Der henvises til beregningseksemplerne i bilaget.

Hvis der f.eks. gives nedslag med udgangspunkt i kildeskattelovens § 33 C, fordi dette nedslag er større end et nedslag med udgangspunkt i kildeskattelovens § 33 D, er nedslaget efter sidstnævnte bestemmelse indeholdt i nedslaget efter førstnævnte bestemmelse.

Ved at anvende denne fremgangsmåde vil kravene efter kildeskattelovens §§ 33 C og D altid være opfyldt hver for sig i de konkrete situationer, hvor der sker overdragelser med succession som hel eller delvis gave.

Tilsvarende gælder ved succession efter dødsboskattelovens § 36, jf. boafgiftslovens § 13 a.

5.b. Kursværdiansættelse af eventualskat

Der er ikke i kildeskattelovens § 33 C fastsat nærmere regler for værdiansættelsen af den udskudte skatteforpligtelse.

Landsskatteretten har i SKM2008.876.LSR fundet, at skatteforpligtelsen skal kursfastsættes således, at overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel, at en kursfastsættelse til pari ikke vil afspejle skatteforpligtelsens handelsværdi, og at kursen må antages at ligge under kurs 100.

Parterne skal derfor i overdragelsesaftalen kursfastsætte skatteforpligtelsen, som er undergivet SKATs prøvelse.

6. Virkningstidspunkt

Den præciserede praksis har virkning fra og med 15. juni 2011.

BILAG

Eksempler

Forudsætninger

Overdragelse af virksomhed efter kildeskattelovens § 33 C.

Oprindelig anskaffelsessum 500.000 kr.

Handelsværdi ved fri handel 1.000.000 kr.

Parterne aftaler et prisnedslag i overdragelsessummen med den udskudte skat på 250.000 kr., svarende til skatten (50 pct.) af avancen på 500.000 kr.

Overdragelsessummen efter kildeskattelovens § 33 C berigtiges med overtaget gæld på 500.000 kr. og med hel gave i eksempel 1 og 2, og i eksempel 3 med en delvis gave.

Passivposten, som beregnes efter kildeskattelovens § 33 D (af den lavest mulige fortjeneste), kan beregnes til 150.000 kr.

Eksempel 1

Virksomheden overdrages som gave, og parterne kursfastsætter den udskudte skat på 250.000 kr. til kurs 80, eller til 200.000 kr.

Eventualskat og passivpost efter henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og § 33 D

	Kildeskattelovens § 33 C Kr.	Kildeskattelovens § 33 D Kr.
Handelsværdi	1.000.000	1.000.000
Gæld	500.000	500.000
Kursværdi udskudt skat	200.000	
Passivpost		150.000
Gave	300.000	350.000

I eksemplet har parterne krav på et nedslag på 200.000 kr. med udgangspunkt i kildeskattelovens § 33 C. Kravet om et nedslag på 150.000 kr. efter kildeskattelovens § 33 D er hermed også opfyldt, idet dette beløb kan rummes i det nedslag, der er beregnet med udgangspunkt i kildeskattelovens § 33 C.

Ved parternes anmeldelse af en gaveafgiftspligtig gave anvendes beløbet på 200.000 kr. som udtryk for en gældspost, således at denne i alt udgør 700.000 kr.

Gaveafgiftsanmeldelsen kan i eksempel 1 opgøres således:

Handelsværdi aktiver 1.000.000 kr.

Gæld:

Kursværdi udskudt skat 200.000 kr.

Overtagen gæld 500.000 kr. 700.000 kr.

Gave 300.000 kr.

Tilsvarende opgørelse gælder også i tilfælde af indkomstbeskatning af gaven.

I successionstilfælde, hvor der ikke foreligger en gave, men hvor erhververen betaler overdrageren, kan virksomheden i eksempel 1 købes for 300.000 kr.

Eksempel 2

Virksomheden overdrages som gave, og parterne kursfastsætter den udskudte skat på 250.000 kr. til kurs 40, eller til 100.000 kr.

Eventualskat og passivpost efter henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og § 33 D

	Kildeskattelovens § 33 C Kr.	Kildeskattelovens § 33 D Kr.
Handelsværdi	1.000.000	1.000.000
Gæld	500.000	500.000
Kursværdi udskudt skat	100.000	
Passivpost		150.000
Gave	400.000	350.000

I eksemplet har parterne krav på passivposten på 150.000 kr. efter kildeskattelovens § 33 D. Kravet om et nedslag på 100.000 kr. efter kildeskattelovens § 33 C er hermed også opfyldt, idet dette beløb kan rummes i passivposten efter kildeskattelovens § 33 D.

Ved parternes anmeldelse af en gaveafgiftspligtig gave anvendes kun passivposten på 150.000 kr.

Gaveafgiftsanmeldelsen kan i eksempel 2 opgøres således:

Handelsværdi aktiver 1.000.000 kr.

Overtagen gæld 500.000 kr. 500.000 kr.

Passivpost 150.000 kr

Gave 350.000 kr.

Tilsvarende opgørelse gælder også i tilfælde af indkomstbeskatning af gaven.

I successionstilfælde, hvor der ikke foreligger en gave, men hvor erhververen betaler overdrageren, kan virksomheden i eksempel 2 købes for 400.000 kr., idet passivposten efter kildeskattelovens § 33 D alene kan anvendes, når virksomheden er overdraget som hel eller delvis gave.

Eksempel 3

Parterne kursfastsætter den udskudte skat på 250.000 kr. til kurs 40, eller til 100.000 kr., og der ydes en delvis gave, idet der betales kontant 200.000 kr.

Eventualskat og passivpost efter henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og § 33 D

	Kildeskattelovens § 33 C Kr.	Kildeskattelovens § 33 D Kr.
Handelsværdi	1.000.000	1.000.000
Gæld	500.000	500.000
Kursværdi udskudt skat	100.000	
Kontant	200.000	200.000
Passivpost		150.000
Gave	200.000	150.000

I eksemplet har parterne krav på passivposten på 150.000 kr. efter kildeskattelovens § 33 D. Kravet om et nedslag på 100.000 kr. efter kildeskattelovens § 33 C er hermed også opfyldt, idet dette beløb kan rummes i passivposten efter kildeskattelovens § 33 D.

Ved parternes anmeldelse af en gaveafgiftspligtig gave anvendes kun passivposten på 150.000 kr.

Gaveafgiftsanmeldelsen kan i eksempel 3 opgøres således:

Handelsværdi aktiver 1.000.000 kr.

Overtagen gæld 500.000 kr. 500.000 kr.

Kontant 200.000 kr. 300.000 kr.

Passivpost 150.000 kr.

Gave 150.000 kr.

Tilsvarende opgørelse gælder også i tilfælde af indkomstbeskatning af gaven.

SKM2011.406.SKAT