

Udskriftsdato: 19. december 2025

KEN nr 9723 af 03/07/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. overdragelse af anparter med skattemæssig succession

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-03505

Landsskatteretskendelse vedr. overdragelse af anparter med skattemæssig succession

Resumé

Ved gavebreve blev der overdraget anparter med skattemæssig succession. Når der er tale om overdragelse af aktier/anparter med succession, og når en del af eller hele overdragelsessummen berigtiges i form af gave, kan der kompenseres for en latent skat enten i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34, jf. kildeskattelovens § 33 C, ved nedslag i handelsværdien eller i henhold til kildeskattelovens § 33 D ved beregning af en passivpost. Begge bestemmelser søger således at udligne eventuelle fremtidige skattetilsvær, og der er ikke mulighed for at få reduktion for en latent skat efter begge bestemmelser. Der er valgfrihed for den skattepligtige, hvor nedslaget for en latent skat skal placeres.

Klagen vedrører overdragelse af anparter med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34 og kildeskattelovens § 33 D.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har forhøjet gaveafgiften med 270.338 kr., idet der ikke både kan gives nedslag i kursværdien for de overdragne anparter for latent skat og samtidig beregnes en passiv post.

Landsskatteretten er enig med SKAT i, at der ikke både kan gives nedslag i handelsværdien og samtidig beregnes en passiv post. En eventuel skattepligtig gave skal derfor beregnes enten ved anvendelse af reglerne om en passiv post eller ved en kursfastsættelse af den latente skattebyrde. Dette valg overlades til klageren, således at det samtidig overlades til SKAT at efterprøve dette og foretage den talmæssige opgørelse af gaveafgiften.

Sagens oplysninger

Den 6. juli 2010 blev der gennemført en vedtægtsændring i G1 Holding ApS, hvorved selskabskapitalen blev opdelt i nominelt 250 kr. A-anparter og nominelt 124.750 kr. B-anparter. Hver A-anpart giver ret til én stemme på selskabets generalforsamling, mens B-anparterne er stemmeløse.

G1 Holding ApS fungerer som holdingselskab for G2 ApS med en ejerandel på 50 %. G2 ApS' hovedaktivitet består i detailsalg af tøj mv. A har hidtil ejet hele selskabskapitalen i G1 Holding ApS. Der er fremlagt oversigt over ejerstrukturen i G1 Holding ApS.

Ved gavebreve af 7. juli 2010 overdrog A nominelt 30.625 kr. B-anparter i G1 Holding ApS som gave med skattemæssig succession til hvert af sine to børn, B og C. Overdragelsen svarede til 49 % af anpartskapitalen.

Der blev samme dato udfærdiget gaveanmeldelse, som blev modtaget hos SKAT den 12. juli 2010.

Gavebeløbene er i gaveanmeldelserne beregnet efter retningslinjerne for værdiansættelse ved overdragelse af unoterede aktier og anparter mellem interesseforbundne parter, jævnfør cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, med brug af kapitaliseringsfaktorer som offentliggjort i SKATs meddelelse SKM2009.804.SKAT.

Det samlede gavebeløb er beregnet således:

Skattemæssig egenkapital ifølge revisors opgørelse	48.584.152 kr.
--	----------------

Formueværdi 90 % heraf (nedrundet)	43.725.000 kr.
Overdragelse 49 %	21.425.250 kr.

Beregning, afgiftspligtigt gavebeløb:

Formueværdi af overdragne aktier	21.425.250 kr.
- Latent skat, kursværdi	4.462 000 kr.
Reguleret salgssum	16.963.250 kr.
- Passivpost	3.122.172 kr.
Samlet gavebeløb	13.841.078 kr.
- Bundfradrag	117.400 kr.
Gaveafgiftspligt beløb	13.723.678 kr.
Gaveafgift 15 % i alt, afrundet	2.058.552 kr.
For hvert barn udgør gaveafgiften ½	1.029.276 kr.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet gaveafgiften med 270.338 kr. for hvert af børnene.

Modtager man en post anparter som gave, skal man betale en afgift af den del af gavens værdi, som overstiger en mindstegrænse i henhold til boafgiftsloven § 23, stk. 1, jævnfør § 22, stk. 1. Gavens værdi fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for modtagelsen, jævnfør boafgiftslovens § 27, stk. 1.

Ved generationsskifte i levende live kan en anpartshaver overdrage anparter i et selskab til sine børn, uden at det udløser beskatning af fortjenesten, under forudsætning af, at den enkelte overdragelse udgør mindst 1 % af aktiekapitalen, jævnfør aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 og 2.

Hvis en anpartspost overdrages som gave med succession, kan man ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget for betaling af gaveafgift fratrække en passivpost som compensation for den skatteforpligtigelse, der knytter sig til de anparter, der er blevet overdraget, jævnfør kildeskattelovens § 33 D, stk. 1. Passivposten beregnes på grundlag af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis gavegiveren havde solgt anparterne på det tidspunkt, de overdrages, jævnfør kildeskattelovens § 33 D, stk. 2.

Anparter, der overdrages som gave, kan værdiansættes efter en beregningsregel baseret på selskabets formue, udbyttebetaling og indtjening, jævnfør cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer mm. og ved gaveafgiftsberegning (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982), herefter betegnet værdiansættelsescirkulæret.

Der er henvist til Landsskatterettens kendelse offentliggjort som SKM2008.876.LSR.

Der kan ikke gives fradrag for kursværdien af en latent skat inden beregningen af overdragelsessummen, idet anparternes kurs ikke er fastsat ud fra en objektiv konstaterbar markedsværdi, men beregnet ud fra hjælpereglen i værdiansættelsescirkulæret.

Ifølge cirkulærets retningslinjer for værdiansættelse af unoterede aktier tages der udgangspunkt i selskabets indre værdi, deklarerede udbytte og indtjeningsevne.

Ved opgørelse af selskabets formue medregnes ejendomme til den seneste officielle ejendomsværdi forud for overdragelsen, og driftsmidler og varelagre medtages til den skattemæssige værdi.

Beregning af indtjeningsevne tager udgangspunkt i selskabets skattepligtige indkomst med tillæg af skattefrit udbytte mv. (udbytte efter selskabsskatteloven § 13, stk. 1, nr. 2, stk. 3-5 samt udbyttefradrag, jævnfør sambeskatningsvilkår 2.2., bortset fra udbytte af egne aktier efter selskabsskatteloven § 13, stk. 1, nr. 4), men uden fradrag for underskud for tidligere år.

I selskabets positive nettounderskud fratrækker man en beregnet skat med indkomstårets beskatningsprocent, hvorefter der fremkommer et nettooverskud, som sættes i forhold til aktiekapitalen, hvorved indtjeningsevnen fremkommer.

En uafhængig køber ville tage udgangspunkt i aktivernes faktiske værdi og ikke i de skattemæssige værdier eller den offentlige ejendomsvurdering.

Samtidig ville et estimat over værdien af aktierne/anparterne i et givet selskab i fri handel mellem uafhængige købere inddrage selskabets mulige fremtidige indtjening i form af en analyse af selskabets indtægtpotentiale, herunder analyser af selskabets afsætningsmarkeder og dets finansielle eksposering. Sådanne fremadrettede faktorer, der alle er af kompleks karakter, kan vanskeligt operationaliseres på objektivi grundlag, og indgår derfor ikke i værdiansættelsescirkulærets model for kursberegning.

Den værdi af aktierne/anparterne, som derved fremkommer gennem værdiansættelsescirkulærets beregningsregel, er udtryk for en tilnærmet økonomisk værdi på tidspunktet for gavens modtagelse og kan ikke anses for at være et konkret estimat af den pris, som en uafhængig køber ville være villig til at betale for aktierne.

Når Landsskatteretten i SKM2008.876.LSR fandt, at der kunne gives nedslag for værdien af en skatteforpligtigelse i en situation, hvor en virksomhed overtages til markedsværdi, men med succession, må det tages som udtryk for, at Landsskatteretten anerkender, at overtagelse med succession i denne situation vil stille erhververen dårligere end en køber, der overtager virksomheden uden succession. Den, der overtager en virksomhed med succession, vil f.eks. typisk have et lavere afskrivningsgrundlag end den, der køber til markedsværdi. Hvis der ikke er tale om overdragelse ved gave eller arv, er det ikke muligt at beregne en passivpost, som kan kompensere for denne lavere reelle økonomiske værdi.

Overdragelsen af anparterne i G1 Holding ApS ved gave er ikke sammenlignelig med overdragelsen i den omtalte Landsskatteretsafgørelse, da vognmandsforretningen blev overdraget på markedsvilkår og uden et samtidig gaveelement, hvortil der ville have knyttet sig en passivpost.

Når det ved overdragelsen af aktier eller anparter med succession, hvori der indgår en gave, er muligt at fratrække en passivpost ved beregning af afgiftsgrundlaget, er det udtryk for, at erhververen sammen med aktierne/anparterne overtager en forpligtigelse til at betale skat af den fortjeneste, som er knyttet til dem på overtagelsestidspunktet. Der er derfor i lovgivningen fastsat en objektiveret passivpost, som beregnes ud fra den laveste mulige skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis gave giveren havde solgt aktivet på tidspunktet for overdragelsen. Passivposten er dermed udtryk for, at handelsværdien, og dermed afgiftsgrundlaget efter boafgiftslovens § 27, er lavere end formueværdien ved overtagelse af aktier med succession.

Der er ikke i lovgivning eller praksis vedrørende gaveoverdragelse åbnet mulighed for først at fastsatte et gavebeløb efter fradrag af en beregnet latent skat og herefter fratrække en passivpost, inden afgiften beregnes.

Overdragelse af anparterne i G1 Holding ApS finder sted som gave. Kursfastsættelsen er ikke baseret på modtagne konkrete købstilbud på en tilsvarende anpartspost fra en uafhængig køber, og der er ikke gjort forsøg på at finde den objektive handelsværdi ved f.eks. at lade en uafhængig vurderingsmand foretage et skøn over anparternes værdi. Passivposten i den konkrete situation yder ikke tilstrækkelig compensation

for den latente skattebyrde, som gavemodtagerne overtager som følge af, at de succederer i giverens anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt.

Gavebeløbet er herefter beregnet som følger:

Aktiernes formueværdi:	21.425.250 kr.
Skattepligtig avance, jævnfør bilag	18.089.365 kr.
Passivpost 22 % heraf	- 3.979.660 kr.
Samlet afgiftsgrundlag før bundfradrag	17.445.590 kr.
Individuel gave 1/2 heraf	8.722.795 kr.
- Afgiftsfrit bundbeløb	58.700 kr.
Beregningsgrundlag for gaveafgift	8.664.095 kr.

Gaveafgift:

Godkendt gaveafgift 15 % af 8.664.095 kr.	1.299.614 kr.
- Allerede indbetalt i	1.029.276 kr.
Forhøjelse	270.338 kr.

Der er i øvrigt henvist til notat fra Landscentret af 23. juni 2009.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at gaveafgiften ved den omhandlede overdragelse af anparter udgør 1.029.276 kr.

Gaveafgiftsgrundlaget og gaveafgiften skal opgøres som ved de indsendte gaveanmeldelser.

Der er henvist til:

- at B-anparterne i G1 Holding ApS som udgangspunkt skal værdiansættes til handelsværdien på tidspunktet for gavernes overdragelse, jævnfør boafgiftslovens § 27, stk. 1,
- at værdiansættelsen af B-anparterne i dette tilfælde skal ske ud fra beregningsreglen i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mm. og ved gaveafgiftsberegning, da det ikke er muligt at konstatere en objektiv handelsværdi, idet formueskattekursen i sådanne tilfælde udtrykker aktivernes faktiske handelsværdi,
- at B-anparternes handelsværdi skal fastsættes under hensyn til den latente skatteforpligtelse, som gavemodtagerne overtager, jævnfør SKM2008.876.LSR,
- at der fra den beregnede handelsværdi efter værdiansættelsescirkulæret skal fratrækkes en beregnet passivpost, jævnfør kildeskattelovens § 33 D, stk. 1 og stk. 2, idet anparterne overdrages ved skattemæssig succession, jævnfør aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 og stk. 2,
- at passivposten skal fratrækkes inden beregning af gaveafgiften, jævnfør boafgiftslovens § 28,
- at værdien af hver gave i henhold til formueskattekursen udgør 10.712.625 kr., mens den udskudte skatteforpligtelse for hver gave kan kursfastsættes til 2.231.000 kr., og at handelsværdien herefter kan opgøres til 8.841.625 kr.,
- at afgiftsgrundlaget herefter udgør 6.861.840 kr. for hvert barn, mens gaveafgiften udgør 1.029.276 kr. for hvert barn svarende til 15 % af afgiftsgrundlaget, jævnfør boafgiftsloven § 23, stk. 1, jf. § 22, stk. 1.

Ifølge boafgiftslovens § 22 kan en person afgiftsfrit give gaver, hvis værdi ikke overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau), til personer omfattet af gaveafgiftskredsen. For gaver, der overstiger grundbeløbet betales en gaveafgift 15 %, jævnfør boafgiftslovens § 23.

En gaves værdi fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for gavens overdragelse, jævnfør boafgiftslovens § 27, stk. 1.

Ifølge boafgiftslovens § 28 fratrækkes passivposter efter kildeskattelovens § 33 C til udligning af gavemodtagers eventuelt fremtidige afgiftstilsvær inden beregning af gaveafgiften.

Anparterne overdrages ved skattemæssig succession i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 og 2. Der er i bestemmelsen ikke fastsat nærmere regler for værdiansættelsen.

Med hjemmel i boafgiftsloven er udstedt cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mm. og ved gaveafgiftsberegning (værdiansættelsescirkulæret).

Af værdiansættelsescirkulæret § 2, stk. 1, 1. pkt. fremgår, at de aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsberegningen, normalt ansættes til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen. Ved værdien i handel og vandel forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked, jf. værdiansættelsescirkulæret § 2, stk. 1, 2. pkt.

Ifølge værdiansættelsescirkulæret § 17, stk. 2 skal værdiansættelsen for unoterede aktier ske efter aktiernes handelsværdi. Videre anføres det, at:

»(...)Ofte vil der ikke kunne skaffes oplysninger om handelsværdien ud fra de stedfundne omsætninger, eller omsætningerne har fundet sted under forhold, som bevirker, at den anvendte overdragelseskurs er uegnet som udtryk for handelsværdien. I så fald vil en kurs udregnet efter de af Ligningsrådet fastsatte retningslinjer for beregning af formueskattekursen kunne anvendes ved værdiansættelsen.(...)«

Formueskattekursen er derfor et udtryk for handelsværdien, hvor denne ikke umiddelbart kan konstateres ud fra stedfunden omsætning mv. Dette er uanset om overdragelsen sker med succession eller ej, og uanset om overdragelsen sker med fuld vederlæggelse eller ved hel eller delvis gave.

Udgangspunktet i boafgiftsloven og værdiansættelsescirkulæret er således, at anparter, der overdrages ved gave, skal værdiansættes til handelsværdien. Kan der ikke konstateres en handelsværdi, kan anparternes formueskattekurs anvendes som udtryk for handelsværdien.

Intet i boafgiftslovens § 27, stk. 1 indikerer, at der skal sondres mellem en konstateret handelsværdi og en værdi, der beregnes efter værdiansættelsescirkulæret. Interesseforbundne parter skal handle på markedsvilkår, men skal ikke stilles ringere end ikke-interesseforbundne parter, blot fordi værdien af de overdragne anparter beregnes på baggrund af formueskattekursreglerne. Disse regler skal i stedet ses som hjælperegler til beregning af handelsværdien, når der sker overdragelse mellem parter omfattet af gaveafgiftskredsen.

Synspunktet understøttes bl.a. af SKM2007.430.LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at værdiansættelsen af anparter ved gaveoverdragelse til brug for beregning af gaveafgiften skulle ske efter principperne i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

Endvidere er der henvist til Ligningsvejledningen 2010-2, afsnit S.G.2.6.3, hvor der ligeledes henvises til værdiansættelsescirkulæret til brug for beregning af gavens værdi.

Spørgsmålet er herefter, hvorledes der ved værdiansættelse kan tages højde for overtagne, latente skatteforpligtelser.

I afgørelsen refereret i SKM2008.876.LSR fastslog Landsskatteretten, at: »De overdragne aktiver, der omfattes af successionen, skal værdiansættes til handelsværdien under hensyntagen til den udskudte skatteforpligtelse.«

I sagen ønskede tre brødre at sælge en personligt ejet vognmandsforretning. I løbet af salgsprocessen tilbød den ene brors søn at købe virksomheden på samme vilkår som tredjemand. Skatterådet blev herefter

ter spurgt, hvorledes virksomheden skulle værdiansættes, såfremt parterne ønskede at anvende reglerne i kildeskattelovens § 33 C, hvorved sønnen ville overtage en skatteforpligtelse. Overtagelsen skete med udgangspunkt i en markedsværdi, der var fremkommet efter de hidtidige ejere havde indhentet bud på overtagelsen af virksomheden fra flere uafhængige parter.

Sagen blev efterfølgende indbragt for Landsskatteretten, som i sin afgørelse lagde vægt på, at kildeskattelovens § 33 C er indført for at lette generationsskiftet af personligt ejede virksomheder, og at successionsadgangen skal medføre en reduktion af overdragelsesprisen, idet køberens afskrivningsgrundlag bliver mindre. Der er henvist til Landsskatterettens præmisser samt til lovforarbejderne til kildeskattelovens § 33 C (lovforslag L 51 - 1988/1989) om succession ved familieoverdragelser, særligt ministerens svar til spørgsmål 11, 15 og 23.

Der er endvidere henvist til lovforarbejderne L 194 (2000/2001) om medarbejdersuccession, hvoraf fremgår, at den udskudte skat må forventes at aflejre sig i en reduktion af overdragelsesprisen uden hensyntagen til beregning af passivpost efter kildeskattelovens § 33 D, jævnfør ministerens svar på spørgsmål 4 og 9.

Reglerne om succession ved overdragelse af personligt ejede virksomheder (kildeskattelovens § 33 C) og aktier (aktieavancebeskatningsloven § 34) blev indført samtidig ved lov nr. 763 af 14. december 1988. På baggrund af lovens forarbejder har reglerne haft samme formål, dvs. at muliggøre generationsskifte af erhvervsvirksomheder, uanset om den pågældende virksomhed drives i personligt regi eller i selskabsform. Der er henvist til bemærkningerne til forslag til lov om ændring af forskellige skattelove (succession ved familieoverdragelser) L 51, særligt afsnittet om forslagens baggrund.

Handelsværdien af de overtagne B-anparter i G1 Holding ApS skal således fastsættes under hensyn til den overtagne skatteforpligtelse, jf. Landsskatterettens præmisser i SKM2008.876.LSR.

A overdrog B-anparterne med succession til B og C, der som følge heraf har overtaget en latent skatteforpligtelse. Skatteforpligtelsen kan opgøres således:

	Pr. barn 24,5 % DKK	I alt 49,0 % DKK
Overdragelsessum for B-anparterne	10.712.625	21.425.250
Andel af skattemæssig anskaffelsessum	-358.419	-716.837
Avance	10.354.206	20.708.413
Ejertidsnedslag		
21 % af 1.489.315 kr.	-156.378	-312.756
12 % af 19.219.098 kr.	-1.153.146	-2.306.292
Skattepligtig avance	9.044.682	18.089.365
28 % skat af 48.300 kr. for hvert barn	13.524	27.048
42 % skat af den resterende del af avancen	3.778.481	7.556.961
Skat i alt	3.792.005	7.584.009

Det fremgår af SKM2008.876.LSR, at den overtagne skatteforpligtelse skal kursfastsættes under hensyn til »hvorvidt og hvornår forpligtelsen bliver aktuel«.

Ved en investeringshorisont på 20-25 år og en rentesats på 3,5 % - 4 % p.a. før skat kan den udskudte skatteforpligtelse værdiansættes til ca. 2.231.000 kr. pr. barn. Rentesatsen er omregnet til en efter-skatrente på 2,345 % - 2,68 % p.a. ved en fradragsværdi af rente på 33 %.

Handelsværdien af de overtagne anparter kan herefter opgøres således:

	Pr. barn 24,5 % DKK	I alt 49,0 % DKK
Værdien af B-anparterne, jf. formueskatte- kursen	10.712.625	21.425.250
Værdi af den overtagne skatteforpligtelse	- 2.231.000	- 4.462.000
Handelsværdien af de overdragne B-anpar- ter	8.481.625	16.963.250

SKAT lægger i den påklagede afgørelse vægt på, at handelsværdien ikke kan fastlægges under hensyn til den udskudte skatteforpligtelse, når der samtidig kan opgøres en passivpost, jf. kildeskattelovens § 33 D.

Imidlertid skal handelsværdien af de aktiver, der overdrages med succession, fastsættes efter ens principper, uanset om der er tale om overdragelse af anparter, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34 eller en personligt drevet virksomhed, jf. kildeskattelovens § 33 C, og uanset om overdragelsen sker ved gave eller ej.

Det faktum, at der efterfølgende kan fratrækkes en passivpost, fordi anparterne overdrages med succession og ved gave, har ingen betydning for fastsættelsen af de overdragne anparters handelsværdi.

Handelsværdien fastsættes efter værdiansættelsescirkulæret og de overtagne latente skatter, mens passivposten beregnes efter kildeskatteloven. Der er således tale om to særskilte led i beregningen af gaveafgiften.

Det er uden betydning, om overdragelsen sker mod fuld vederlæggelse eller som hel eller delvis gave, og om der i givet fald kan beregnes en passivpost efter den skematiske regel i kildeskattelovens § 33 D. Handelsværdien af aktiver, der overdrages med succession, må i alle tilfælde opgøres under hensyn til den overtagne skatteforpligtelse, jævnfør SKM2008.876.LSR. Skatteforpligtelsen ændres ikke ved, om selve aktivet helt eller delvist overdrages ved gave.

Der er samtidig intet i kildeskattelovens § 33 D, som indikerer, at nedslaget efter § 33 D har en sammenhæng med handelsværdien og des mindre, at et nedslag i handelsværdien er udelukket i tilfælde, hvor der beregnes passivpost efter kildeskattelovens § 33 D. Det fremgår således på ingen måde specifikt af forarbejderne, at en passivpost har betydning for handelsværdien og omvendt.

Samtidig har Højesteret fastholdt en stram håndhævelse af legalitetsprincippet i en række sager, hvor skattemyndighedernes lovfortolkning er blevet tilsidesat som følge af manglende klar hjemmel i lovens ordlyd, jf. TfS 1998.137.

Der er fra praksis henvist til afgørelsen TfS 1996.642 H. De i denne sag refererede bemærkninger knytter sig alene til baggrunden for indførelsen af bestemmelsen tilbage i 1994 og kan derfor selvsagt ikke have taget højde for den praksis, som er opstået efter afgørelsen i SKM2008.876.LSR, hvorefter der i handelsværdien kan tages højde for den latente skat. I tilfælde, hvor efterfølgende praksis har overhalet lovgivningen, må loven i stedet ændres.

Som omtalt i afgørelsen SKM2008.876.LSR fastslår forarbejderne til L 194 (2001-2002) om medarbejdersuccession udtrykkeligt, at den udskudte skat må forventes at aflejre sig i en reduktion af overdragelsesprisen uden hensyntagen til beregningen af en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D.

Myndighederne var således allerede på det tidspunkt opmærksomme på problemstillingen og kunne allerede da have grebet ind lovgivningsmæssigt, i stedet for at foretage en tvivlsom udvidet formålsfortolkning af forarbejder udarbejdet lang tid før, at den nuværende praksis som følge af SKM2008.876.LSR er opstået. Synspunktet underbygges af Højesterets dom offentliggjort som SKM2006.749.HR og Ole

Bjørns kommentar hertil i SR 2007.0012 samt Jakob Bundgaard og Arne Møllin Ottensens kommentar i Regnskab & Revision, nr. 4, april 2007, side 32 ff.

På baggrund heraf kan det udledes, at klageren ud fra en ordlydsfortolkning både kan beregne nedslag for udskudt skat og passivpost, og at denne mulighed ikke kan tilsidesættes ved tvivlsom formålsfortolkning, men i stedet fremadrettet evt. må udelukkes ved en ændring af lovgivningen.

Vedrørende selve opgørelsen af passivpost og gaveafgift kan A i 2010 afgiftsfrit give gaver på 58.700 kr. til hvert af sine børn, jævnfør boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra a. Der skal betales en gaveafgift på 15 % af gaver, der i indkomståret overstiger bundgrænsen, jævnfør boafgiftslovens § 23, stk. 1. Anparternes værdi skal ved beregningen af gaveafgiften fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for overdragelsen, jævnfør boafgiftslovens § 27, stk. 1.

De overdragne B-anparter i G1 Holding ApS har en handelsværdi på 8.481.625 kr. pr. barn, i alt 16.963.250 kr. efter den ovennævnte beregning.

Idet anparterne overdrages ved gave og med skattemæssig succession, kan der ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget fratrækkes en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D, stk. 1, og Ligningsvejledningen 2010-2, afsnit E.I.7.

Passivposten beregnes på baggrund af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis A havde solgt B-anparterne skattepligtigt den 7. juli 2010, jævnfør kildeskattelovens § 33 D, stk. 2. Passivposten udgør 22 % af den herved beregnede fortjeneste, jævnfør kildeskattelovens § 33 D, stk. 3.

Reglen i kildeskattelovens § 33 D har ingen indflydelse på opgørelsen af handelsværdien af de overdragne anparter. Der er tale om en skematisk beregningsmodel, der alene kan anvendes, når et aktiv overdrages ved gave og med succession. Passivposten opgøres endvidere uden hensyn til størrelsen af den faktiske skatteforpligtelse, der overdrages.

Passivposten skal beregnes på baggrund af den opgjorte handelsværdi efter nedslag for udskudt skat. Passivposten kan herefter opgøres således:

	Pr. barn 24,5 % DKK	I alt 49,0 % DKK
Overdragelsessum for B-anparterne	8.481.625	16.963.250
Andel af skattemæssig anskaffelsessum	-358.419	-716.837
Avance	8.123.206	16.246.413
Ejertidsnedslag		
21 % af 1.168.415 kr.	-122.684	-245.367
12 % af 15.077.998 kr.	-904.680	-1.809.360
Skattepligtig avance	7.095.842	14.191.686
Passivpost, 22 % heraf	1.561.085	3.122.171

Gaveafgiften kan opgøres således:

	Pr. barn 24,5 % DKK	I alt 49,0 % DKK
Overdragelsessum, B-anparter	8.481.625	16.963.250
Værdi af den overtagne skatteforpligtelse	-58.700	-117.400
Passivpost, jf. KSL § 33 D	-1.561.086	-3.122.171

Afgiftsgrundlag	6.861.840	13.723.679
Gaveafgift, 15 %	1.029.276	2.058.552

Særligt vedrørende styresignalet i SKM2011.406.SKAT har værdiansættelse af anparter ved overdragelse mellem interesseforbundne parter gennem langvarig praksis taget udgangspunkt i formueskattekursen, jf. værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Når der som her sker overdragelse med succession, er der ved SKM2008.876.LSR givet adgang til fradrag for værdien af de overtagne latente skatter. Handelsværdien fastsættes uden hensyn til, hvordan overdragelsen vederlægges.

Vederlægges en overdragelse, som her, ved gave og sker overdragelsen med succession, så følger det af kildeskattelovens § 33 D, stk. 1, at der ved opgørelsen af gaveafgiften kan fratrækkes en passivpost.

Reglen har ingen indflydelse på opgørelsen af handelsværdien. Efter klagens anlæggelse har Skatteministeriet udsendt styresignalet SKM2011.406.SKAT, som ifølge ministeriet er en præcisering af praksis.

Ved præciserende praksis forstås normalt, at denne også tillægges virkning med tilbagevirkende kraft, idet der netop er tale om en præcisering af praksis og ikke en praksisændring. I SKM2011.406.SKAT anføres imidlertid under punkt 6, at den præciserende praksis skal have virkning fra og med den 15. juni 2011.

Det er uklart, hvad der ligger i Skatteministeriets formulering. Et fremadrettet virkningstidspunkt indikerer, at der er tale om en praksisændring. I så fald er det desto mere uklart, hvad Skatteministeriet mener var gældende praksis før styresignalet blev udstedt, og hvad den enkelte skattepligtige således kan støtte ret på indtil den 15. juni 2011. Der er samtidig ikke ens praksis i SKAT.

Som følge heraf er styresignalet rent faktisk en skærpelse af praksis, og denne kan efter almindelige forvaltningsretlige principper ikke kan tillægges tilbagevirkende kraft. Derudover blander Skatteministeriet handelsværdi og gaveafgiftsberegning sammen. Der er henvist til styresignalets punkt 5.a.

Skatteministeriet synes således at forstå, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 33 D er en bestemmelse, der vedrører værdiansættelse. Det må imidlertid præciseres, at kildeskattelovens § 33 D alene anvendes i forbindelse med, at aktiver overdrages ved hel eller delvis gave. Bestemmelsen omhandler derimod ikke værdiansættelse af det overdragne aktiv.

Fastsættelse af handelsværdien og fradraget for værdien af udskudt skat, jævnfør SKM2008.876.LSR er endvidere uafhængig af, om overdragelsen sker ved gave eller ej. I den omtalte afgørelse var overdragelsen da heller ikke knyttet til et gaveelement.

Afgørelsen har således betydning for opgørelsen af handelsværdien, mens passivposten efter kildeskattelovens § 33 D har betydning for gaveafgiftsberegningsgrundlaget.

I øvrigt har SKAT i flere tilfælde udøvet en praksis, hvor man både har godkendt fradrag for den latente skat og samtidig beregnet en passiv post. Der er henvist til 2 fremlagte bindende svar fra 2009.

Skatteministeriets udtalelse

Skatteministeriet har indstillet, at den påklagede afgørelse hjemvises til SKAT, jf. Landsskatterettens forretningsordens § 17, stk. 2, med henblik på, at parterne fastsætter den for klageren mest gunstige beløbsmæssige fastsættelse.

Der kan ikke som påberåbt af repræsentanten både ske nedsættelse med en latent skat i afgiftsgrundlaget og samtidig ske nedsættelse med en passivpost i beregningsgrundlaget for gaveafgift.

Klagerens repræsentant har endvidere henvist til, at styresignalet offentliggjort som SKM2011.406.SKAT er en skærpelse af praksis, og at denne efter almindelige forvaltningsretlige principper ikke kan tillægges tilbagevirkende kraft.

Styresignalet er imidlertid en præcisering af praksis, og det er styresignalets reelle indhold, der skal lægges til grund, uanset hvornår overdragelsen af anparterne har fundet sted.

At der er tale om en præcisering underbygges også af, at der i den påklagede afgørelse af 1. oktober 2010 fremgår, at der hverken i lovgivning eller praksis menes at være hjemmel til dobbeltnedslag.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af sagen, at klageren ved gavebrev har overdraget anparter med skattemæssig succession til sine to børn.

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 og 2, jf. lovens § 1, stk. 2, at der kan ske overdragelse af aktier eller anparter med succession til blandt andet børn, hvorefter gevinst ved overdragelsen ikke beskattes hos overdrageren, og hvorefter erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelsen.

Det samme gør sig gældende i kildeskattelovens § 33 C, der omfatter overdragelse af en virksomhed med successionen til blandt andet børn. Successionen efter denne bestemmelse medfører, at fortjeneste ved overdragelsen ikke beskattes hos sælgeren, og at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelsen.

Det fremgår af forarbejderne til kildeskattelovens § 33 C, at successionsreglerne er indført for at lette generationsskiftet i erhvervsvirksomheder. Successionsbestemmelsen blev indført for at imødegå lukninger af mindre familievirksomheder. Det er forudsat ved bestemmelsens tilblivelse, at adgangen til skattemæssig succession ville medføre reduktion af overdragelsesprisen, idet køberens afskrivningsgrundlag bliver mindre.

Dette følger ligeledes af Landsskatterettens kendelse offentliggjort i SKM2008.876.LSR, hvor det blev forudsat, at adgangen til skattemæssig succession, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, vil medføre en reduktion af overdragelsesprisen, uanset om der sker familieoverdragelse. Landsskatterettens kendelse må ligeledes finde anvendelse ved overdragelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, således at der kan ske en reduktion af handelsværdien af de overdragne anparter under hensyn til den latente skat på samme måde, som tilfældet er med overdragelser efter kildeskattelovens § 33 C.

Det bemærkes, at uanset at selve handelsværdien af de omhandlede anparter fastsættes efter værdiansættelsescirkulæret nr. 185 af 17. november 1982, udelukker dette ikke, at der i tråd med ovennævnte afgørelse kan ske en beregning af den latente skat ved en kursfastsættelse.

I tilfælde af, at overdragelsen af aktier eller anparter omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 34, sker som en hel eller delvis gave, skal der tages hensyn hertil ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomstbeskatningen, jf. kildeskattelovens § 33 D, stk. 1. Det følger endvidere af bestemmelsen, at i tilfælde, hvor der skal erlægges gaveafgift, skal der i tilknytning til aktiverne i gaveopgørelsen optages passivposter til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvær 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 fremtidige skattetilsvær vedrørende disse aktiver.

Efter forarbejderne (L 77 fremsat den 23. november 1994 under almindelige bemærkninger) til kildeskattelovens § 33 D fremgår det, at hensynet med indførsel af denne bestemmelse var at sidestille succession i levende live med succession som led i arv, hvor der allerede var adgang til anvendelse af passivposter ved arveafgiftsberegningen i den tidligere gældende kildeskattelovs § 33 A. Det fremgår samtidig af forarbejderne, at passivposten skal kompensere for den latente skattebyrde, der overtages på aktivet i forbindelse med successionen, fordi erhververen, hvis han videresælger aktivet, skal anvende overdragerens anskaffelsessummer ved opgørelse af sin fortjeneste.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at når der er tale om overdragelse med succession, og når en del af eller hele overdragelsessummen berigtiges i form af gave, er der to metoder til at kompensere for en latent skat. Efter aktieavancebeskatningslovens § 34 henholdsvis kildeskattelovens § 33 C kan det ske ved nedslag i handelsværdien, jf. også SKM2008.876.LSR, og efter kildeskattelovens § 33 D kan det ske ved beregning af en passivpost. En skatteyder har i henhold til bestemmelsens ordlyd retskrav på at

få kompensation ved en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D. Såfremt et nedslag i handelsværdien efter aktieavancebeskatningslovens § 34 henholdsvis kildeskattelovens § 33 C er mere gunstig for en skatteyder, må det således være op til denne at vælge reduktion for en latent skat efter denne bestemmelse.

Begge bestemmelser søger således at udligne eventuelle fremtidige skattetilsvær, og efter Landsskatterettens opfattelse er der ikke mulighed for at få reduktion for en latent skat efter begge bestemmelser. Såfremt der er foretaget en reduktion af værdien af de overdragne aktiver som følge af den latente skatteforpligtelse, kan der således ikke ske en yderligere nedsættelse med en passivpost i gaveberegningsgrundlaget, idet der så allerede én gang er taget hensyn til den latente skatteforpligtelse i beregningsgrundlaget.

Der må dog anses at være valgfrihed for, hvor nedslaget for en latent skat placeres, idet bemærkes, at Landsskatteretten ikke i nærværende sag har taget stilling til, hvor nedslaget vil give den største fordel for klageren. Klageren kan rette henvendelse til SKAT, der så må træffe nærmere afgørelse herom. Afgørelsen kan påklages til Landsskatteretten. Den nærmere talmæssige opgørelse overlades således til SKAT, jf. Landsskatterettens forretningsorden § 17, stk. 2, ud fra klagerens valg af opgørelsesmetode.

Den påklagede afgørelse ændres i overensstemmelse med ovenfor.