

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9417 af 26/04/2016 (Gældende)

Bindende svar - Virksomhedsordningen - overdragelse med succession

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-3121301

Bindende svar - Virksomhedsordningen - overdragelse med succession

Spørger påtænkte at overdrage sin landbrugsejendom med succession efter kildeskattelovens § 33 C til sit barnebarn.

Skatterådet kunne bekræfte, at den del af berigtigelsen, der bestod i en gave fra spørger, skulle anses som en hævning i spørgers virksomhedsordning. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at en passivpost beregnet efter kildeskattelovens § 33 D, ikke skulle anses som en hævning.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ikke ud over gavebeløbet stort 536.700 kr. var beløb i forbindelse med berigtigelsen af den samlede købesum på 10.891.000 kr., der skulle betragtes som en hævning i virksomhedsordningen for spørger.

Således ville følgende dele af berigtigelsen ligeledes skulle anses hævet i virksomhedsordningen:

- ☐ Sælgerfinansiering i form af udstedelse af rente- og afdragsfrie gældsbreve
- ☐ Købers indrømmelse af beboelsesret til sælger og hustru.

Herudover skulle sælgers betaling af omkostninger i forbindelse med købers hjemtagelse af nye realkreditlån anses for en hævning i virksomhedsordningen.

Skatterådsmøde 26. april 2016 - SKM2016. 198. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at gave stor 536.700 kr., ydet som en del af berigtigelsen af samlet købesum på 10.891.000 kr., skal betragtes som en hævning i virksomhedsordningen for spørger?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at en passivpost stor 1.763.400 kr. ved overdragelse af virksomhed med succession for spørger til dennes barnebarn, ikke betragtes som en hævning i virksomhedsskatteordningen for spørger?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at der ikke ud over gavebeløbet stort 536.700 kr. er beløb i forbindelse med berigtigelsen af den samlede købesum på 10.891.000 kr., der skal betragtes som en hævning i virksomhedsordningen for spørger?

Svar

Ad. 1. Ja. –Ad. 2. Ja. –Ad. 3. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har overdraget sin virksomhed, en landbrugsejendom beliggende (...) til sit barnebarn med succession.

Landbrugsejendommen bliver drevet inden for rammerne af virksomhedsordningen. Stuehuset indgår ikke i ordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3. Spørger forbliver efter frasalg i virksomhedsordningen.

Den samlede købesum er aftalt til kontant 10.891.000 kr. og berigtiges således.

A	Køber overtager og forrenter fra skæringsdagen den i ejendommen	Kr. 1.402.668
---	---	---------------

	tinglyste prioritetsgæld til DLR, F1, opr. EUR 188.000, anslået kurs 746,10	
B	Sælger hjemtager i købers navn, lån i DLR jf. tilbud af 3/7 2015. Sælger betaler alle omkostninger i forbindelse med lånets hjemtagelse.	Kr. 4.650.000
C	Køber tilsiger sælger og dennes hustru livsvarig bopælsret i det solgte stuehus. Værdiansat til kr. 60.000 pr. år. Kapitaliseret værdi, jf. bekendtgørelse 2011, nr. 1300. 9,32	Kr. 559.200
D	Køber succederer i samtlige sælgers skattemæssige forhold, i hvilken forbindelse der ansættes en passivpost på 30 pct. af kr. 5.878.000	Kr. 1.763.400
E	Sælger yder køber en gave på	Kr. 536.700
F	Der oprettes rente- og afdragsfrit gældsbrev fra sælger til køber på	Kr. 1.000.000
G	Der oprettes rente- og afdragsfrit gældsbrev fra sælger til køber på	Kr. 978.932
Købesum i alt		Kr. 10.891.000

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger har to muligheder i forbindelse med salg til barnebarn med succession for at tage højde for, at køber overtager de latente skatter. Spørger kan enten

1. give nedslag for den gaverelaterede del af den udskudte skat vedrørende overdragelsen efter kildeskattelovens § 33 C eller
2. beregne en objektivt passivpost efter kildeskattelovens § 33 D.

I nærværende sag har spørger valgt løsningen med passivpostberegningen efter reglerne i kildeskattelovens § 33 D.

Af kildeskattelovens § 33 D fremgår:

"Hvis en person efter § 33 C, stk. 1, 12 og 13, (...) indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er overdraget til den pågældende som hel eller delvis gave, skal der tages hensyn hertil ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomstbeskatningen. 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. (...)"

Ved en gave forstås civilretligt, at en formuefordel overføres helt eller delvist vederlagsfrit og er normalt et udslag af gavmildhed. I skatteretten eksisterer der ikke nogen entydig definition på en gave. Der stilles

dog den ufravigelige betingelse for skatteretligt at anse en ydelse for en gave, at der er tale om hel eller delvis vederlagsfri formuefordel.

En passivpost er således ikke et gavebeløb. Sælger har ikke solgt ejendommen helt eller delvis vederlagsfrit til køber.

Sælger har fået markedsprisen under hensyntagen til, at køber overtager den latente skattebyrde på ejendommen. Sælger og køber har således værdiansat den forpligtelse, der ligger på ejendommen - den latente skat - og medtaget forpligtelsen ved berigtigelsen af ejendommen som en gældspost. Når der forholdes til, hvorvidt værdien af denne passivpost måtte være en hævnning i virksomhedsordningen er svaret nej - passivposten er ikke en gave men en erhvervsmæssig disposition. Var passivposten derimod ikke medtaget ville sælger have fået mere end markedsværdien for ejendommen og derved kunne man efter omstændighederne tale om, at der var givet en gave fra køber til sælger.

Det er således spørgers opfattelse, at en passivpost i forbindelse med berigtigelsen af en ejendomshandel er en gældspost og ikke en gave. Passivposten modsvarer således en objektiv beregnet gældspost - den udskudte skat, som køber overtager i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen. Det er derfor spørgers opfattelse, at passivposten ikke udgør en hævnning i virksomhedsordningen for spørger.

I nærværende sag er samlet set i handlen ydet et gavebeløb stort 536.700 kr. som også fremgår af berigtigelsen. Gavebeløbet på 536.700 kr. bliver en hævnning i virksomhedsordningen.

Synspunktet understøttes bl.a. af styresignal om værdiansættelsen ved overdragelse med succession, SKM2011. 406. SKAT.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at gave stor 536.700 kr., ydet som en del af berigtigelsen af samlet købesum på 10.891.000 kr., skal betragtes som en hævnning i virksomhedsordningen for spørger.

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 33 C

"Ved overdragelse i levende live af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d, kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-11 og 14. (...)

Stk. 2. Fortjeneste ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrageren. Ved beskatning af erhververen skal virksomhedens aktiver med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved salg behandles, som om de var anskaffet af erhververen på de tidspunkter og til de beløb, hvortil de i sin tid var anskaffet af overdrageren. Eventuelle skattemæssige af- og nedskrivninger, som er foretaget af overdrageren, skal anses for foretaget af erhververen. Hvis aktiverne er anskaffet af overdrageren som led i dennes næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjeneste eller tab, som fremkommer ved salg af aktiverne foretaget af erhververen, medregnes ved opgørelsen af dennes skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af denne. Er der ved overdragelsen beregnet passivpost efter § 33 D vedrørende det pågældende aktiv, lægges de omstændigheder med hensyn til anskaffelsestid og anskaffelseshensigt, som blev lagt til grund ved beregningen af passivposten,

til grund for beskattningen af aktivet hos erhververen. Er erhververen af en fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven, men ikke med hensyn til gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3 for bygninger tilhørende den faste ejendom eller kun i en del af disse, skal erhververen ved opgørelsen af gevinst eller tab ved afståelse af ejendommen nedsætte anskaffelsessummen med beløb svarende til, hvad overdrageren skulle have nedsat ejendommens anskaffelsessum med efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-5, såfremt ejendommen var blevet solgt på overdragelsesdagen.

(...)"

Kildeskattelovens § 33 D

"Hvis en person efter § 33 C, stk. 1, 12 og 13, eller aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er overdraget til den pågældende som hel eller delvis gave, skal der tages hensyn hertil ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomstbeskatningen. I tilfælde, hvor der skal erlægges gaveafgift, skal der i tilknytning til aktiverne i gaveopgørelsen optages passivposter til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvare 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 skattetilsvare vedrørende disse aktiver.

Stk. 2. Passivposterne efter stk. 1 beregnes på grundlag af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis gavegiveren havde solgt aktivet på tidspunktet for dets overdragelse. Indtræder erhververen i overdragerens skattemæssige stilling i forhold til en fast ejendom, beregnes passivposten udelukkende på grundlag af den eller de gevinster, hvori der indtrædes.

Stk. 3. Passivposten udgør 30 pct. af den efter stk. 2 beregnede fortjeneste, der ikke ville være aktieindkomst. Passivposten af den efter stk. 2 beregnede fortjeneste, der ville være aktieindkomst, udgør 22 pct."

Virksomhedsskattelovens § 5

Overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige anses for foretaget i nedennævnte rækkefølge:

1. Kapitalafkast efter § 7, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.
2. Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.
3. Overskud i det pågældende år:
4. Kapitalafkast efter § 7, der overføres til den skattepligtige inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for indkomståret.

Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1.

Opsparet overskud

Indestående på indskudskonto

Stk. 2. Ved overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige ud over de i stk. 1 nævnte anvendes § 11.

Stk. 3. Beløb, der overføres fra virksomheden til den skattepligtige til dækning af virksomhedsskat, omfattes ikke af stk. 1.

Skatterådet blev som spørgsmål 1 spurgt, om en passivpost, jf. kildeskattelovens § 33 D, i forbindelse med overdragelse af en eller flere ejendomme med succession fra spørger til dennes børn, hvor passivposten blev berigtiget med en gave, skulle anses som en hævning i virksomhedsskatteordningen for spørger. Skatterådet besvarende spørgsmålet med "Ja", idet der dog henvises til begrundelsen som den fremgik af sagsfremstillingen.

Skatterådet bemærkede i begrundelsen, at spørgsmålet reelt bestod af 2 spørgsmål. Det ene var, om den beregnede passivpost skulle anses som en hævning og det andet var, om gaven skulle anses som en hævning.

Vedrørende det første delspørgsmål bemærkede Skatterådet, at passivposten optages som "overtaget gæld" i forbindelse med beregningen af gavens størrelse, da køberen ved succession overtager en latent skat og denne beregnes enten som en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D eller som et nedslag i værdien af det overdragne. Beregning af en passivpost eller et nedslag for den overtagne latente skat var således ikke en hævning hos overdrageren, men havde alene betydning hos modtageren.

Det andet delspørgsmål blev besvaret med, at hvor overdragelsen skete i form af hel eller delvis gave, måtte gaven anses hævet i virksomhedsordningen.

Skatterådet blev som spørgsmål 2 endvidere spurgt til, om et værdinedslag på værdien af den med succession overdragne ejendom som følge af overtagen latent skatteforpligtelse, hos overdrageren skulle anses for en hævning i virksomhedsordningen.

Skatterådet svarede i forlængelse af bemærkningerne afgivet til spørgsmål 1, at det var uden betydning for spørger, om der blev beregnet et nedslag for den latente skat, da dette alene havde betydning hos modtageren.

Begrundelse

SKAT skal indledningsvis bemærke følgende:

SKAT har ikke taget stilling til, hvorvidt betingelserne for succession efter kildeskattelovens § 33 C er til stede.

SKAT forudsætter ved besvarelsen, at

- der er sket kursværdiansættelse og kapitalisering efter gældende principper
- der kan beregnes passivpost efter ligningslovens § 33 D og at størrelsen heraf er beregnet efter gældende principper
- den aftalte overdragelsessum befinder sig inden for det interval, der almindeligvis skattemæssigt anerkendes, jf. for overdragelser inden for gaveafgiftskredsen cirkulære nr. 185 af 17/11 1982, pkt. 5 og 6 (gaveafgiftscirkulæret).

SKAT skal herefter for den situation, at berigtigelsen henføres til virksomhedsordningen, bemærke følgende:

Som det fremgår af Skatterådets besvarelse af spørgsmål 1 (2. delspørgsmål) i SKM2014. 70. SR, vil en i forbindelse med overdragelsen ydet gave fra overdrager til erhverver for overdrager indebære en hævning i virksomhedsordningen svarende til gavens størrelse.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at en passivpost stor 1.763.400 kr. ved overdragelse af virksomhed med succession for spørger til dennes barnebarn, ikke betragtes som en hævning i virksomhedsskatteordningen for spørger.

Lovgrundlag

Se ovenfor under spørgsmål 1.

Praksis

Se ovenfor under spørgsmål 1.

Begrundelse

SKAT skal indledningsvis henvise til de under besvarelsen af spørgsmål 1 indlagte forudsætninger for besvarelsen.

SKAT skal herefter bemærke følgende:

Som det fremgår af Skatterådets besvarelse af spørgsmål 1 (1. delspørgsmål) i SKM2014. 70. SR, vil fastsættelse af en passivpost efter KSL § 33 D ikke indebære en hævning i overdragerens virksomhedsordning.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at der ikke ud over gavebeløbet stort 536.700 kr. er beløb i forbindelse med berigtigelsen af den samlede købesum på 10.891.000 kr., der skal betragtes som en hævning i virksomhedsordningen for spørger.

Lovgrundlag

Virksomhedsskatteovens § 1

Skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen efter reglerne i dette afsnit på indkomst fra virksomheden. Dette gælder dog ikke, hvis indkomst fra virksomheden er kapitalindkomst efter § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, i personskatteloven. Endvidere kan virksomhedsordningen ikke anvendes på konkursindkomst, jf. konkursskatteovens § 6.

Stk. 2. Aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven, uforrentede obligationer og præmieobligationer kan ikke indgå i virksomhedsordningen, medmindre den skattepligtige driver næring med sådanne aktiver. Konvertible obligationer omfattet af aktieavancebeskatningsloven, andele i foreninger omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 3 og 4, obligationer, der beskattes efter reglerne for finansielle kontrakter, samt aktier og investeringsbeviser m.v., når aktier og investeringsbeviser m.v. er udstedt af et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, kan dog indgå i virksomhedsordningen.

Stk. 3. Aktiver, der benyttes både til erhvervsmæssige og private formål, indgår ikke i den selvstændige erhvervsvirksomhed. Dog indgår i virksomheden den erhvervsmæssige del af en ejendom, hvor der foretages en fordeling af ejendomsværdien på den del, der tjener til bolig for den skattepligtige, og på den øvrige ejendom. Ejendomme som nævnt i ejendomsværdiskattelovens § 4, nr. 6-8, indgår i virksomheden med den del af ejendommen, der ikke tjener til bolig for ejere. Anskaffelsessummen for ombygning, forbedringer m.v. af den erhvervsmæssige del af sådanne ejendomme indgår ligeledes i virksomheden. Biler, telefoner, datakommunikationsforbindelser og computere med tilbehør, der benyttes både erhvervsmæssigt og privat, kan indgå i virksomheden. Ved fastsættelse af værdien af privat benyttelse af aktiver, der indgår i virksomheden, finder ligningslovens § 16 tilsvarende anvendelse. For biler, der indgår i virksomheden og benyttes både erhvervsmæssigt og privat, finder ligningslovens § 9 C, stk. 7, tilsvarende anvendelse.

Se i øvrigt ovenfor under spørgsmål 1.

Forarbejder

Skatteministerens besvarelse af spørgsmål 49 og 89 til Skatte- og Afgiftsudvalget i forbindelse med behandlingen af L 107 1985/86 (virksomhedsskatteloven)

(Spørgsmål 49) "Svar: Efter forslaget skal den skattepligtige regnskabsmæssigt adskille virksomhed og privatøkonomi. Dvs. at de aktiver, der indskydes i virksomheden og dermed indgår på indskudskonto og kapitalafkastgrundlag, skal være til brug for virksomheden. Private aktiver kan således ikke indskydes i virksomheden. (...) "

(Spørgsmål 89) "Svar: Da virksomheden ikke er et selvstændigt retssubjekt, kan der ikke fra virksomheden ydes lån, når dette ikke har erhvervsmæssig karakter. Hvis den skattepligtige finansierer privat långivning ved at hæve beløbet i virksomheden, sker hævnningen efter prioritetsorden i § 5. Virksomheden kan dog godt give kredit til personer, som har en erhvervsmæssig tilknytning til virksomheden, f.eks. varedebitorer. Endvidere kan virksomheden placere ledig kapital som bankindskud, i obligationer m.v."

Praksis

Den Juridiske Vejledning 2016-1, afsnit C. C. 5.2.2

"[5.2.2.1] Det er som hovedregel ikke muligt at holde en del af de erhvervsmæssige aktiver eller passiver uden for ordningen.

Visse finansielle aktiver kan ikke indgå i virksomhedsordningen, selvom de har tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. Se VSL § 1, stk. 2.

Visse blandet benyttede aktiver kan efter den selvstændiges valg indgå i virksomhedsordningen eller holdes uden for. Se VSL § 1, stk. 3.

[C. C. 5.2.2.4] Dette afsnit beskriver de generelle regler for, hvilke aktiver der kan eller skal indgå i virksomhedsordningen (..)

Som hovedregel er det kun erhvervsmæssige aktiver, der kan indgå i virksomheden. (..)

De erhvervsmæssige aktiver skal indgå i virksomhedsordningen. Som udgangspunkt er det ikke muligt at holde en del af de erhvervsmæssige aktiver uden for ordningen.

Den selvstændige kan vælge, om visse blandet benyttede aktiver skal indgå i virksomhedsordningen eller holdes uden for. Se VSL § 1, stk. 3.

Private aktiver kan ikke indgå i virksomhedsordningen.

(..)

Visse finansielle aktiver kan heller ikke indgå i virksomhedsordningen, selvom de er erhvervsmæssige. De kan dog indgå i virksomhedsordningen, hvis den selvstændige driver næringsvirksomhed med disse aktiver. Se VSL § 1, stk. 2.

Dette gælder fx

- Aktier mv. omfattet af aktieavancebeskatningsloven
- Uforrentede obligationer
- Præmieobligationer

(..)

Dette afsnit indeholder eksempler på erhvervsmæssige aktiver, der kan eller skal indgå i virksomhedsordningen. Eksemplerne er ikke udtømmende.

(..)

Fordringer kan indgå i virksomheden, hvis de har karakter af fx periodiske lån og er et normalt led i virksomhedens drift.

(..)

Øvrige finansielle aktiver er aktiver, der ikke er nævnt i VSL § 1, stk. 2. Det kan fx være en kontantbeholdning eller en obligationspost.

Det er vanskeligt at afgøre, om øvrige finansielle aktiver er erhvervsmæssige eller private. Derfor skal den selvstændiges fordeling eller placering af aktiverne som udgangspunkt lægges til grund. Det fremgår fx af SKM2007. 351. SR. Afgørelsen vedrørte en "working interest", der gav sin indehaver ret til en løbende nettoandel af indtjeningen fra et olie- eller gasfelt i USA. Den selvstændiges fordeling mellem privat og erhverv var som udgangspunkt afgørende for, om aktivet var erhvervsmæssigt og kunne indgå i virksomhedsordningen.

(..)

Dette afsnit indeholder eksempler på aktiver, der ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Eksemplerne er ikke udtømmende.

Erhvervsmæssige aktiver, der ikke kan indgå i ordningen.

Disse aktiver kan ikke indgå:

- Aktiver i anpartsvirksomhed omfattet af PSL (..)
- Finansielle aktiver, der er
 - Omfattet af aktieavancebeskatningsloven
 - Uforrentede indeksobligationer
 - Uforrentede obligationer
 - Præmieobligationer

Medmindre den selvstændige driver næring med sådanne aktiver. Se VSL § 1, stk. 2.

Uforrentede indeksobligationer og uforrentede obligationer kan dog indgå i virksomhedsordningen, hvis de er omfattet af kursgevinstlovens bestemmelser om finansielle kontrakter. Det er en betingelse, at de har tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. Se KGL §§ 29 og 32.

(...)

Private aktiver kan ikke indgå i ordningen.

Eksempler på private aktiver, der ikke kan indgå i ordningen:

- Privat indbo
- Værdien af en livsforsikringspolice
- Udlån
- Parcelhuse, der er stillet gratis til rådighed for forældre og svigerforældre
- Udlejede sommerhuse, der er til rådighed for ejeren.

Fordringer kan indgå i virksomheden, hvis de har karakter af fx periodiske lån, og når de er et normalt led i virksomhedens drift. Derimod kan fordringer, der har karakter af private udlån, og andre private aktiver ikke indgå i virksomheden.

Dette er slået fast af Landsskatteretten i en sag, hvor et udlån ikke blev anset for erhvervsmæssigt. Udlånet blev anset for en privat hævning i virksomheden efter VSL § 5. Landsskatteretten bemærkede, at virksomheden godt kunne udlåne erhvervsmæssigt uden at det blev betragtet som en privat hævning efter VSL § 5. Det forudsatte imidlertid, at udlånet havde tilknytning til virksomhedens drift. Der kunne derimod ikke ske udlån af virksomhedens midler, hvis udlånet var ydet for at tilgodese private investeringsinteresser. Se SKM2010. 96. LSR.

Ligningsrådet har taget stilling til udlån fra virksomhedsordningen til dels et selskab, der var ejet 100 pct. af den selvstændigt erhvervsdrivende, og dels en datter. I begge tilfælde fandt Ligningsrådet, at lånene ikke havde tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. Lånene kunne derfor ikke indgå i virksomhedsordningen, men ville være en hævning i hæverækkefølgen efter VSL § 5. Se SKM2001. 201. LR og SKM2001. 202. LR. Se også SKM2006. 555. LSR, hvor et udlån til et af den selvstændige kontrolleret selskab blev anset for en hævning i virksomhedsordningen."

SKM2015. 728. LSR

Der er tale om ankeinstansens kendelse vedrørende den tidligere af Skatterådet i SKM2015. 70. SR truffne afgørelse (spørgsmål 3-5).

Landskatteretten udtalte, at det af praksis fulgte, at et udlån kunne placeres i virksomhedsordningen, såfremt udlånet havde været erhvervsmæssigt begrundet og havde haft en erhvervsmæssig tilknytning til virksomheden, hvorimod et ikke erhvervsmæssigt begrundet udlån måtte anses for en privat hævning omfattet af virksomhedsskattelovens § 5. I vurderingen heraf indgik også, om udlånet havde været ydet for at tilgodese skatteydere interesser og dermed var båret af private hensyn.

Det var landsskatterettens opfattelse, at spørgsmål 3 og 4, hvor der påtænkte en fuld sælgerfinansiering, via en mellemregning på anfordringsvilkår og til en markedsrente, ikke kunne anses for et erhvervsmæssigt udlån i relation til virksomhedsordningen, idet mellemregningen måtte anses begrundet i private hensyn. Det gældsforhold der opstod, måtte således anses for et privat begrundet udlån, som ikke kunne indgå i virksomhedsordningen. Beløbet måtte derfor anses for hævet i virksomhedsordningen af klageren forud for hans udlån til børnene, jf. virksomhedsskattelovens § 5. Det var således opfattelsen, at en lignende aftale om fuld sælgerfinansiering ikke var sædvanlig i forhold til en uafhængig køber. Yderligere sikkerhed i form af udstedelse af pantebrev ville ikke ændre denne vurdering.

Det var endvidere landsskatterettens opfattelse, at det ikke var usædvanligt at en andel af salg af virksomhed skete i form af en aftale om delvis sælgerfinansiering og at dette, ud fra en konkret vurdering, kunne være et erhvervsmæssigt udlån i relation til virksomhedsordningen. Det var dog landsskatterettens opfattelse, at det i spørgsmål 5 påtænkte udlån, ud fra en konkret vurdering, primært var båret af private interesser. Det omhandlede anfordringslån ville normalt ikke være accepteret i forbindelse med et salg til en uafhængig køber. Det gældsforhold der opstod, var således ikke et erhvervsmæssigt begrundet udlån og et privat udlån ville ikke kunne indgå i virksomhedsordningen, hvorfor beløbet måtte anses hævet, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

SKM2015. 610. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at den fordring, der opstod ved salg af minkskind til et nystiftet selskab kunne forblive i virksomhedsordningen. Denne del af fordringen blev anset for et privat udlån. Derimod anså Skatterådet, at en 3-5 årig sælgerfinansiering af minkbesætningen for sædvanlig mellem ikke-interesseforbundne parter, og denne del af fordringen kunne derfor blive i virksomheden.

SKM2014. 70. SR

Spørger var ejer af en række ejendomme med hensyn til hvilke han var næringsdrivende. Spørger anvendte virksomhedsordningen vedrørende sin erhvervsvirksomhed. Spørger påtænkte at overdrage en eller flere af ejendomme med succession, jf. kildeskattelovens § 33 C.

Skatterådet blev som spørgsmål 3-5 spurgt til, om en som en del af berigtigelsen etableret mellemregning på anfordringsvilkår og til markedsrente blev betragtet som en hævning i virksomhedsskatteordningen for spørger for så vidt angår dette mellemregningsbeløb.

Det var Skatterådets opfattelse, at det ikke i sig selv var udtryk for en privat disposition, at sælger modtog et af køber udstedt sælgerpantebrev, gældsbevis og lignende som delvis berigtigelse af salgssummen i forbindelse med hel eller delvis overdragelse af en erhvervsvirksomhed, ej heller hvis overdragelsen skete inden for familieforhold og med succession.

Det var dog Skatterådets opfattelse, at der i det foreliggende tilfælde, hvor sælger overdrog virksomheden helt eller delvis til sine døtre og i den forbindelse ønskede at finansiere hele købet via en mellemregning på anfordringsvilkår, ikke var en erhvervsmæssig begrundelse, men at mellemregningen var etableret af private hensyn. Det var således Skatterådets opfattelse, at en tilsvarende finansiering ikke ville være sædvanlig i forhold til en uafhængig køber. Det gældsforhold der opstod, var således ikke et erhvervsmæssigt begrundet udlån, men et privat udlån og et privat udlån ville ikke kunne indgå i virksomhedsordningen, hvorfor beløbet måtte anses hævet. Det ville ikke gøre nogen forskel, om udlånet blev sikret ved ejerpantebrev. Det ville ej heller gøre nogen forskel, om udlånet alene udgjorde den del af finansieringen, som der ikke kunne opnås ekstern finansiering til.

SKM2013. 505. HR

Sagsøgeren havde siden 1990 drevet selvstændig lægevirksomhed under anvendelse af virksomhedsordningen. Fra lægevirksomheden blev der i 2001 og 2002 ydet lån på henholdsvis 400.000 kr. og 113.000 kr. til et anpartsselskab, H1 ApS, som sagsøgeren var 100 pct. ejer af. Skattemyndighederne havde anset beløbet for overført til sagsøgeren efter hæverækkefølgen.

Højesterets begrundelse er sålydende:

"A drev i 2001 og 2002 lægevirksomhed under virksomhedsordningen i henhold til virksomhedsskatteloven. Fra lægevirksomheden blev der i 2001 og 2002 ydet lån på henholdsvis 400.000 kr. og 113.000 kr.

til et anpartsselskab, H1 ApS, som A var 100 % ejer af. Anpartsselskabets aktiviteter bestod primært i handel med aktier for lånte midler.

Skattemyndighederne har anset de nævnte beløb for overført til A personligt som opsparet overskud i henhold til virksomhedsskattelovens § 5 og har som følge heraf bl.a. forøget hans personlige indkomst med 400.000 kr. i 2001 og 113.000 kr. i 2002. Sagen angår, om skattemyndighederne har været berettiget hertil.

I virksomhedsskattelovens § 5 er rækkefølgen for "overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige" fastsat. Det er ikke i lovteksten nærmere angivet, hvornår der er tale om "overførsel af værdier til den skattepligtige" i bestemmelsens forstand, men spørgsmålet, om et lån må anses for overførsel af værdier til den skattepligtige, er omtalt i forarbejderne til loven. Heraf fremgår, at virksomheden kan yde lån, der har erhvervsmæssig karakter, uden at dette anses for overførsel af værdier til den skattepligtige. Virksomheden kan således give kredit til personer, som har en erhvervsmæssig tilknytning til virksomheden, f.eks. varedebitorer. Virksomheden kan endvidere placere ledig kapital som bankindskud, i obligationer mv. Hvis den skattepligtige derimod finansierer privat långivning, herunder til ægtefælle eller nært beslægtede, ved at hæve beløb i virksomheden, er der tale om overførsel af værdier til den skattepligtige i henhold til lovens § 5.

Højesteret finder, at de lån, som blev ydet til H1 ApS, ikke havde erhvervsmæssig karakter. Der var derimod tale om, at A finansierede privat långivning, idet han, uden at det havde tilknytning til lægevirksomhedens aktiviteter, hævdede beløb i virksomheden. Herved skete der "overførsel af værdier" fra virksomheden "til den skattepligtige" som nævnt i virksomhedsskattelovens § 5.

Højesteret tiltræder, at det ikke er godtgjort, at der foreligger en administrativ praksis, som udelukker ændring af As indkomstansættelse.

Højesteret stadfæster herefter dommen."

SKM2011. 701. LSR

Klageren havde foretaget en betydelig opsparing til foreløbig beskatning i virksomhedsordningen og ønskede på den baggrund med virksomhedens likvide midler at foretage et kontant indskud på en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, hvorefter præmien ikke kunne fratrækkes ved klagerens indkomstopgørelse. Der var således tale om en indkomstskattepligtig pensionsordning, hvor tilvæksten i pensionsordningen blev beskattet løbende efter lagerprincippet som forskellen mellem værdien af midlerne primo og ultimo, eller som forskellen mellem værdien primo og værdien når den blev hævet.

Landsskatteretten fandt det afgørende for spørgsmålet om pensionsordningen kunne indgå i virksomhedsordningen, om det ønskede indskud på pensionsordning vedrørte klageren som privatperson, idet fordringen som udgangspunkt måtte forudsættes at være af erhvervsmæssig karakter for at kunne erhverves for virksomhedens midler uden at værdien anses for hævet, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

Landsskatteretten fandt, at der var tale om et erhvervsmæssigt aktiv, som kunne indgå i virksomhedsordningen. Der var herved henvist til, at pensionsordningen ikke indeholdt nogen forsikringselementer, at indskuddet kunne opsiges med en måneds varsel og at tilvæksten løbende blev beskattet i virksomheden ligesom en renteindtægt. Indskuddet måtte på den baggrund betragtes som enhver anden kapitalanbringelse i virksomhedsordningen, herunder et indskud på en bankkonto med en kortere eller længere bindingsperiode. Indskuddet blev blot foretaget blot i et pensionsselskab i stedet for et pengeinstitut.

SKM2004. 480. LSR

A påtænkte at udbyde sin virksomhed til salg i 2003. Salgsoplægget forudsatte, at betalingen for virksomhedens goodwill skulle berigtiges som en opsat livsbetinget ydelse. Den løbende ydelse skulle udbetales så længe A eller hans hustru var i live og skulle sammensættes således, at der årligt blev udbetalt 287.000 kr. i månedlige rater fra oktober 2007. Ud over de månedlige ydelser skulle udbetales et engangsbeløb på 1.286.000 kr. i januar 2009. A agtede efter afhændelsen at indskyde det maksimale beløb på ca. 2 mio. kr. på en pensionsordning i henhold til pensionsbeskatningslovens § 15 a. Efter afhændelsen agtede A at fortsætte med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed ved at udleje den ejendom, hvorfra virksomheden blev drevet. Landsskatteretten fandt, at de løbende ydelser skulle indgå i virksomhedsordningen. Der blev herved bl.a. henvist til forarbejderne til virksomhedsskatteoven, hvoraf fremgik, at fortjeneste ved salg af erhvervsvirksomhed indgik i virksomhedsordningen og der derfor ikke gjaldt særlige regler om tvangshævning i den forbindelse. Der blev endvidere henvist til cirkulæret til virksomhedsskatteoven hvoraf fremgik, at dette ligeledes gjaldt for retten til løbende ydelser erhvervet i forbindelse med virksomhedssalg.

Begrundelse

SKAT skal indledningsvis henvise til de under besvarelsen af spørgsmål 1 indlagte forudsætninger for besvarelsen.

For så vidt berigtigelsen henføres til virksomhedsordningen må efter SKATs opfattelse gældende følgende:

Alene erhvervsmæssige aktiver kan indgå i virksomhedsordningen. Dette fremgår af virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1 og § 1, stk. 3 modsætningsvis samt af lovens forarbejder. Erhverves der ikke-erhvervsmæssige aktiver for virksomhedens midler, vil disse aktiver blive anset overført til den skattepligtige efter hæverækkefølgen i virksomhedsskatteovens § 5.

Som det fremgår af de faktiske forhold, berigtiges handlen delvist ved udstedelse af rente- og afdragsfrie gældsbreve på samlet ca. 2 mio. kr. fra køber til sælger.

Det er SKATs opfattelse, at denne del af finansieringen ikke kan anses sædvanlig ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed som nærmere angivet under de faktiske forhold. Det herved opståede udlån (fordring) antager privat karakter og kan ikke indgå i virksomhedsordningen. Beløbet må derfor anses hævet i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskatteovens § 5.

Der henvises til SKM2014. 70. SR og SKM2015. 728. LSR.

Det fremgår endvidere af de faktiske forhold, at sælger i købers navn hjemtager realkreditlån og at sælger betaler alle omkostninger i forbindelse med lånets hjemtagelse.

Det forhold, at sælger betaler omkostninger i forbindelse med lånets etablering kan efter SKATs opfattelse ikke anses sædvanligt i forbindelse med overdragelse af en erhvervsvirksomhed som nærmere angivet under de faktiske forhold. Betalingen må efter SKATs opfattelse anses båret af sælgers private interesse heri og et beløb svarende til betalingen må anses overført til sælger efter reglerne i virksomhedsskatteovens § 5.

Af de faktiske forhold fremgår ligeledes, at en del af berigtigelsen består i, at køber yder sælger og hustru en beboelsesret til det solgte stuehus.

En sådan berigtigelse kan ikke anses sædvanlig i en handel imellem ikke-interesseforbundne parter og må i øvrigt anses at tilgodese spørger som privatperson. Et beløb svarende til værdien af beboelsesretten må anses hævet i hæverækkefølgen efter virksomhedsskatteovens § 5.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder indstillingen med den anførte begrundelse.