

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9492 af 26/05/2020 (Gældende)

Ejendomsavance - succession - yderligere vederlag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0239691

Ejendomsavance - succession - yderligere vederlag

Spørger har købt en landbrugsejendom af sin far. I den forbindelse er det aftalt, at spørger indtræder i farens skattemæssige stilling (succederer) for så vidt angår bl.a. ejendomsavance. Samtidig er det aftalt, at fortjenesten ved et eventuelt videresalg af en del af ejendommen, skal tilfalde faren som et yderligere vederlag. – Spørger har efterfølgende videresolgt et areal til tredjemand, og i den betingede købsaftale er der fastsat bestemmelser om en løbende betaling af købesummen.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at den betingede købsaftale i sagen er suspensiv. Det betyder, at spørger beskattes på det tidspunkt, hvor han anses for at have erhvervet endelig ret til de forudbetalinger kontrakten indeholder. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at et vederlag modtaget på underskriftsdagen, ikke skal beskattes i indkomståret 2019, da der erhverves endeligt ret til vederlaget i dette indkomstår.

Endelig kunne Skatterådet bekræfte (dog med forbehold), at et yderligere vederlag, som faren erhverver ret til, skal lægges til hans afståelsessum for den faste ejendom, når sønnen har succederet i farens skattemæssige stilling, og at det yderligere vederlag skal beskattes hos sønnen.

Skatterådsmøde 26. maj 2020 - SKM2020. 285. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at betinget købsaftale af 12. juni 2019 er en suspensiv betinget aftale, hvorfor beskatning først indtræder, når betingelserne beskrevet i punkt 12 jf. også punkt 7 i aftalen er opfyldte?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at vederlag stort 3.000.000 kr., der modtages på underskriftsdagen 12. juni 2019, ikke skal beskattes i indkomståret 2019, men først skal beskattes på det tidspunkt, hvor betingelserne jf. købsaftale af 12. juni 2019, punkt 12 kan anses for opfyldte?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at et yderligere vederlag, som den oprindelige ejer (far) erhverver ret til, skal lægges til den oprindelige ejers afståelsessum for den faste ejendom, når erhververen (sønnen) succederer i overdragerens skattemæssige stilling, og at det yderligere vederlag skal beskattes hos sønnen?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Ja, se dog indstilling og begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger købte ved aftale af 9. november 2018 en landbrugsejendom beliggende Y1 af sin far OE. Der er tale om en landbrugsejendom med et jordtilliggende på 37,51 ha. Den samlede overdragelsessum udgør 10.660.000 kr. Under købsaftalens § 5 fremgår følgende (uddrag):

"Køber indtræder i sælgers skattemæssige stilling (succederer) for så vidt angår genvundne afskrivninger på driftsbygninger, fortjeneste på betalingsrettigheder og ejendomsavance".

Handlens parter forventer, at ca. 23 ha ud af ejendommens ca. 37,51 ha i fremtiden vil kunne komme i byzone, og vil kunne udstykkes til byggegrunde i forbindelse med byudvikling for området. Overdragelsesprisen på de 23 ha er i aftalen af 9. november 2018 aftalt til 170.000 kr. pr. ha. Handlens parter har

herudover vedrørende pris aftalt, at den fortjeneste, der måtte opstå ved, at den nuværende ejer [Spørger] videresælger arealet, ikke tilkommer [Spørger], men tilkommer den tidligere ejer [OE]."

Af købsaftalens § 6 om købesummens regulering fremgår følgende (uddrag):

"Købesummen for ejendommen er fastsat til markedsværdien på overdragelsestidspunktet uden hensyntagen til en senere udstykning. De anførte ca. 23 ha er overdraget til køber til en værdi á 170.000 kr. pr. ha.

Dersom arealerne udstykkes til en nettoværdi (dvs. efter fradrag af samtlige omkostninger, herunder udstykningsomkostninger, og skat), der er større end de anførte kr. 170.000 pr. ha, skal købesummen reguleres kontant med den pågældende afvigelse. –Denne afvigelse/merværdi er et vederlag i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 13.

Vederlaget skal betales af køber, subsidiært hans arvinger, til sælger senest samtidig med, at købesummen frigives efter endt udstykning til køber".

I juni måned 2019 indgår Spørger en betinget aftale om afståelse af ca. 7 ha jordtilliggende til K. Efter den betingede aftale afstår Spørger de ca. 7 ha jordtilliggende for 32,5 mio. kr.

Den betingede købsaftale, der er indgået mellem Spørger og K, indeholder følgende bestemmelser, der regulerer købesummens berigtigelse og aftalens betingelser:

"05.01 Købesummen

05.01.01. Kontantkøbesummen ("Købesummen") er aftalt til DKK 32.500.000,00 ekskl. moms (...), der berigtiges som angivet i Købsaftalens pkt. 05.02. Købesummen er tillagt moms i overensstemmelse med de på Underskriftsdagen gældende regler og udgør således DKK 40.462.000,00 inkl. moms (...)

05.02. Berigtigelse af Købesummen

Købesummen berigtiges som følger:

05.02.01. På Underskriftsdagen overfører Køberen (...) DKK 3.750.000,00 inkl. moms, til Sælgeren på en af Sælgeren anvist konto. Den på Underskriftsdagen overførte del af Købesummen frigives til Sælgeren.

05.02.02. Den 1. august 2020 overfører Køberen yderligere (...) DKK 1.875.000,00 inkl. moms, til Sælgeren på en af Sælgeren anvist konto. Den pr. 1. august 2020 overførte del af Købesummen frigives til Sælgeren.

05.02.03 Den 1. august 2021 overfører Køberen yderligere (...) DKK 1.875.000,00 inkl. moms, til Sælgeren på en af Sælgeren anvist konto. Den pr. 1. august 2021 overførte del af Købesummen frigives til Sælgeren.

05.02.04 Den 1. august 2022 overfører Køberen yderligere (...) DKK 1.875.000,00 inkl. moms, til Sælgeren på en af Sælgeren anvist konto. Den pr. 1. august 2022 overførte del af Købesummen frigives til Sælgeren.

05.02.05. Den 1. august 2023 overfører Køberen yderligere (...) DKK 1.875.000,00 inkl. moms, til Sælgeren på en af Sælgeren anvist konto. Den pr. 1. august 2023 overførte del af Købesummen frigives til Sælgeren.

05.02.06. Senest på Overtagelsen deponerer Købesummen på en af Sælgeren anvist deponeringskonti ("Deponeringskontoen") den resterende del af Købesummen, DKK 23.500.000,00 ekskl. moms, dvs.

DKK 29.375.000,00. Frigivelse til Sælgerne sker, når adkomst til Køberen er lyst endeligt og uden retsanmærkninger og frister, idet dog den del af Købesummen, der udgør moms og skat, tillades frigivet til afregning heraf med SKAT.

(...)

07.00. Overtagelsesdag og risiko

07.01. Køberen overtager Ejendommen når, samtlige de i pkt. 12.00 anførte betingelser er opfyldt. Så snart betingelserne i pkt. 12.00 er opfyldt eller frafaldet, fastsætter Parterne i fællesskab en overtagelsesdag ("Overtagelsesdagen"), der ikke ligger senere end 30 dage efter opfyldelsen af den sidste betingelse.

07.02. Fra Overtagelsesdagen henligger Ejendommen for Køberens regning og risiko i enhver henseende.

07.03. I perioden mellem Underskriftdagen og Overtagelsesdagen er Køberen for egen regning berettiget til at forhandle med kommunen og andre offentlige myndigheder om vedtagelse af en ny lokalplan for Ejendommen. Sælgeren skal i enhver henseende medvirke hertil ved underskrivelse af de nødvendige dokumenter (...)

12.00 Betingelser

12.01. Købsaftalen er fra Køberens side betinget af følgende:

12.01.01. Sælgeren har forud for Overtagelsesdagen opfyldt alle forpligtelser og ligeledes på Overtagelsesdagen opfylder samtlige forpligtelser, som anført i Købsaftalen.

12.01.02. Der stilles ikke som del af ny lokalplan på Ejendommen krav om indgåelse af udbygningsaftaler med Skanderborg Kommune.

12.01.03 Køber ikke efter gennemførelse af sædvanlig forundersøgelse i medfør af museumsloven pålægges væsentlige omkostninger til yderligere arkæologiske undersøgelser og arbejder i medfør af museumsloven. Sælger er indforstået med, at Køberen gennemfører de sædvanlige museumsundersøgelser til konstatering heraf inden Overtagelsesdagen.

12.02. Køberens betingelser anført i pkt. 12.01.01 - 12.01.03 skal være opfyldt eller frafaldet af Køberen inden den 31.05.2024, idet Købsaftalen i modsat fald bortfalder i dens helhed, uden at nogen af Parterne har krav mod hinanden i den anledning, og uden at Køberen har krav på tilbagebetaling af de i henhold til pkt. 05.02.01 - 05.02.03 foretagne forudbetalinger.

12.03. Købsaftalen er fra Sælgerens side alene betinget af følgende:

12.03.01. Købesummens betaling, som angivet i pkt. 04.00; "

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger mener, at der kan svares bekræftende på alle tre spørgsmål.

Ad spørgsmål 1-2

Da der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført eller ej er det skatteydernes klare opfattelse, at beskatningen først indtræder, når betingelserne er opfyldt.

Om beskatningstidspunkt, Den juridiske vejledning: DjV 2019-1-C. C. 2.5.3.4.

Spørger har indgået en aftale om afståelse af en del af sin ejendom. Aftalen er sammensat således, at afståelse af ejendommen er betinget af blandt andet lokalplans vedtagelse.

Betingelserne i aftalens pkt. 12.01 01 og 12.01.02 er suspensive betingelser.

Vi er af den opfattelse, at de suspensive betingelser har betydning for beskatningstidspunktet for hele afståelsesaftalen og dermed for samtlige betalinger. Efter vores opfattelse er der tale om ét salg af en fast ejendom og dette udløser én samlet afståelsesbeskatning, og da aftalen er suspensiv, vil afståelsesbeskatning skulle ske i det år, hvor det viser sig, om de suspensive betingelser er opfyldte eller ikke.

Efter vores opfattelse er det afgørende, hvornår afståelsen af den faste ejendom sker, herunder om ejendomsoverdragelsen bliver en realitet eller ej. Derved vil stillingtagen i denne sag til spørgsmålet om beskatningstidspunkt harmonere med praksis for beskatningstidspunkt for præmie udbetalt for indrømmelse af en køberet til fast ejendom.

Den "omvendte situation" - forpligtigelse til at afholde udgift knyttet til salg af fast ejendom i et år efter salgsåret

Til støtte for, at beskatningstidspunktet for vederlaget på 3.000.000 kr. ikke er i 2019 men først på tidspunktet, hvor betingelserne i aftalens pkt. 12.01 01 og 12.01.02 må anses for opfyldte (endeligt afklarede), kan henvises til praksis for, hvorledes omkostninger, der knytter sig til en afståelsesaftale om fast ejendom men afholdt (lang tid) efter afståelsen, behandles skattemæssigt.

Omkostninger, der knytter sig til en afståelsesaftale om fast ejendom, men afholdes måske flere år efter afståelsen, fratrækkes også i ejendomsavanceberegningen i salgsåret.

F.eks. kan en lodsejer, der ikke er næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom, sælge 10 byggegrunde og jf. salgsaftalerne være forpligtet til at afholde udgifter til infrastruktur. Udgiften til infrastruktur (vejnet mm) bliver afholdt måske 1-3 år efter salgsåret. Selvom sælger først afholdes f.eks. i år tre, så knytter udgiften sig til byggegrundsaltet i år nul, og derfor skal udgiften skattemæssigt behandles således, at skatteyder skal have genoptaget skatteansættelsen for salgsåret. Udgiften er således ikke fradragsberettiget i år 3 men i år 0.

Det centrale for beskatningstidspunkt vedrørende afståelse af fast ejendom er således ikke, hvornår en erhverver får ret til et vederlag eller er forpligtiget til at afholde en udgift som en del af afståelsesaftalen. Når der er tale om én afståelse af en fast ejendom, skal der foretages én ejendomsavanceberegning i afståelsesåret, hvor der tages højde for de samlede forhold afledt af afståelsen.

Sammenhæng - yderligere vederlag

Af EBL § 13 fremgår, at

"Afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelser tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, skal der, når dette vederlag erhverves, foretages en ny opgørelse af fortjenesten for det indkomstår, i hvilket den førstnævnte afståelse fandt sted."

Skatten af yderligere vederlag ved salg af fast ejendom opgøres på samme måde, som hvis vederlaget var modtaget i salgsåret. Dog fremgår det nu af positiv hjemmel i EBL § 13, at beregningen foretages ud fra forholdene i det oprindelige salgssår, men beskatningstidspunktet er det år, hvor det yderligere vederlag modtages.

Det var gældende lov til og med 2010, at også beskatning af en yderligere vederlag skulle ske i det oprindelige salgssår, hvilket medførte, at skatteopgørelsen for salgsåret skulle genoptages. I praksis var

det imidlertid accepteret, at beregningen af fortjenesten skulle ske ud fra reglerne i det oprindelige salgssår, men beskatningen af et yderligere vederlag kunne beskattes i det år, hvor det yderligere vederlag modtages. Lov 2010-12-21 nr. 1560 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love

Der er således som udgangspunkt tale om én afståelse og én opgørelse af ejendomsavance i det år, hvor ejendommen er endelig afstået. Som en særlig regel og undtagelsesregel har lovgiver dog for efterfølgende konstaterede afståelsessummer og fortjenester bestemt, at beskatningstidspunktet er året, hvori retten til det yderligere vederlag erhverves.

Når der er tale om en driftsindtægt, vil den endelige retserhvervelse skulle lægges til grund. Men i nærværende sag er der ikke tale om en driftsindtægt men salg af en fast ejendom. Salget sker ikke successivt, men af én gang, og der skal derfor laves én ejendomsavanceopgørelse og ikke flere.

Sammenhæng med reglerne for købe og salgsretter

Det er vores opfattelse, at praksis for beskatning af købs- og salgsretter understøtter vores fortolkning af beskatningstidspunkt.

Aftalen mellem Spørger og K benævnt en "betinget købsaftale" kan forstås således, at aftalen indeholder dels aftale for en køberet med betaling for denne, dels aftale om betingelser for købet af den faste ejendom mod betaling. K betaler for køberetten og denne del af betalingen erhverver Spørger endelig ret til uanset om køberetten udnyttes eller ikke. Det er vores opfattelse, at det må være indholdet i aftalen, der skal lægges til grund ved bedømmelse af den skattemæssige behandling. Det forhold, at K og Spørger har lavet en samlet aftale for køberet og køb benævnt betinget købsaftale kan ikke ændre herpå.

Definition af købe- og salgsretter

En aftale om en køberet til en fast ejendom er en aftale om, at erhververen (indehaveren) af køberetten har en ret, men ikke en pligt til inden for en given periode at købe en fast ejendom til en på forhånd fastsat pris eller en senere aftalt pris.

Følgende fremgår af DjV 2019-2: C. H. 2.1.6.2 Købe- og salgsretter med videre til fast ejendom:

"Købe- og salgsretter og afståelse af fast ejendom

Indgåelse af købe- eller salgsretsaftaler om fast ejendom medfører ikke, at der på tidspunktet for indgåelse af sådanne aftaler er indgået en aftale om afståelse eller erhvervelse af den faste ejendom.

En køberet til en fast ejendom anses for en middelbar rettighed over den faste ejendom.

Afståelse af den faste ejendom har først fundet sted, når der er indgået en endelig og bindende aftale om overdragelsen.

Når købe- eller salgsretten udnyttes, og der indgås en endelig og ubetinget aftale om overdragelse af den faste ejendom, opgøres den skattepligtige fortjeneste ved afståelsen af ejendommen efter de almindelige regler i ejendomsavancebeskatningsloven. Der tages derfor udgangspunkt i den aftalte overdragelsessum, der fremgår af aftalen om købe- eller salgsret. Det gælder, uanset om ejendommen er steget væsentligt i værdi på udnyttelsestidspunktet for køberetten i forhold til værdien på aftaletidspunktet. Se skd. 1979.49.103 VLR og skd. 1979.50.207 ØLR.

Den skattemæssige behandling af købe- og salgsretter til fast ejendom

Beskatning af køberetter til fast ejendom

En køberet til en fast ejendom anses skattemæssigt for en finansiell kontrakt.

De generelle regler for beskatning af finansielle kontrakter findes i kursgevinstloven.

Det fremgår imidlertid af KGL § 30, stk. 1, at aftaler om fast ejendom ikke beskattes efter reglerne for finansielle kontrakter, men at sådanne aftaler beskattes sammen med den faste ejendom. Se KGL § 30, stk. 1, nr. 1.

Som en undtagelse hertil gælder, at aftaler om fast ejendom, der indgås mellem visse familiemedlemmer den 5. december 2007 eller senere, under særlige betingelser beskattes som en finansiell kontakt. Se KGL § 29.

Se afsnit (C. B. 1.7.3 Opgørelse af gevinst og tab på fordringer for selskaber) om kontrakter, der ikke beskattes efter reglerne for finansielle kontrakter.

Når gevinst og tab på aftaler om overdragelse af fast ejendom ikke beskattes efter reglerne i kursgevinstloven, sker beskatningen efter skattelovgivningens almindelige regler i SL §§ 4-6 sammenholdt med reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Vederlag for udstedelse af en køberet til fast ejendom beskattes derfor efter samme regler, som gælder for beskatningen ved afståelse af den underliggende ejendom.

Vederlag for en køberet

Indrømmelse af en køberet til fast ejendom anses efter praksis for en afståelse af en begrænset middelbar rettighed over den faste ejendom.

Ved indgåelse af en køberetsaftale overdrager udstederen af køberetten væsentlige beføjelser til indehaveren af køberetten, da udstederen (ejereren) udelukkende kan sælge ejendommen til tredjemand, hvis tredjemand accepterer køberettens indhold. Afhængigt af aftalens indhold afskærer udstederen sig også fra muligheden for at få andel i eventuelt stigende ejendomspriser, og endelig må udstederen acceptere usikkerheden, om køberetten overhovedet vil blive udnyttet.

Da en køberetsaftale medfører indskrænkninger for udstederen (ejereren) i rådigheden over den faste ejendom, er det ofte, at udstederen (ejereren) betinger udstedelsen af køberetten af, at den køberetsberettigede betaler et vederlag (optionspræmie) for selve køberetten.

Vederlaget (optionspræmien) kan være aftalt som et fast beløb, der betales til udstederen på tidspunktet for aftalens indgåelse. Vederlaget kan fx også betales i rater afhængig af, hvornår køberetten udnyttes. Det kan også forekomme, at vederlagets minimumsværdi er fastsat på aftaletidspunktet, men at det herefter reguleres fx i takt med stigningen i nettoprisindekset.

Hvis køberetten udnyttes, skal det samlede vederlag (optionspræmien) efter praksis indgå som en del af udstederens afståelsessum, når fortjenesten ved afståelsen af ejendommen skal opgøres på tidspunktet for udnyttelse af køberetten. Køberens anskaffelsessum reguleres tilsvarende. Udnyttes køberetten ikke, skal der på det tidspunkt, hvor køberetten udløber eller på det tidspunkt, hvor køberetten opsiges af modparten (indehaveren), efter praksis foretages en opgørelse af udstederens fortjeneste ud fra samme princip, som hvis der var tale om en delafståelse af ejendommen.

Er der eksempelvis modtaget en samlet optionspræmie på V kr. (7 måneder a V-1 kr. og 5 måneder a V-2 kr.), og antages det, at den samlede købesum i henhold til køberetsaftalen udgør T kr., vil optionspræmien udgøre x pct. ($V/T \times 100$ pct.). Det medfører, at denne procentandel af den samlede anskaffelsessum for det omhandlede areal skal anvendes ved opgørelsen af fortjenesten ved delafståelsen. Når ejendom-

men senere skal sælges, vil den skattemæssige anskaffelsespris for arealet som følge af delafståelsen skulle reduceres med samme procent - i dette tilfælde x pct. Se SKM2008. 933. SR.

Et andet eksempel på beskatning af vederlaget ved udstedelse af en køberet, er en sag, hvor en fast ejendom kunne afstås til en fastsat minimumspris, men med mulighed for en justering af prisen efter udviklingen i nettoprisindekset. Udstederen af køberetten modtog en optionspræmie på 1,43 pct. af den aftalte minimumskøbesum fra den potentielle køber. Optionspræmien skulle dog indekseres med udviklingen i nettoprisindekset. Skatterådet bekræftede, at optionspræmien ikke var skattepligtigt ved modtagelsen. Det skulle i stedet indgå som en del af overdragelsessummen, hvis køberetten blev udnyttet. Blev køberetten ikke udnyttet, var der tale om en delafståelse, hvor 1,43 pct. af ejendommen skulle betragtes som afstået. Ved en senere afståelse af ejendommen ville anskaffelsessummen blive reduceret med samme procentdel. Se SKM2008. 920. SR.

Køberet udnyttes ikke

Hvis den køberetsberettigede har betalt vederlag (optionspræmie) for en køberet uden selv at udnytte retten, vil den køberetsberettigede få et tab, svarende til det beløb, der er betalt i vederlag (optionspræmie) for køberetten.

Efter praksis gælder reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven også i forbindelse med køberetter til fast ejendom, selv om indehaveren af køberetten ikke har en middelbar (direkte) ejendomsret til den underliggende faste ejendom. Det følger af SKM2008. 920. SR og SKM2008. 933. SR.

Det tab, som den manglende udnyttelse af køberetten medfører for den potentielle køber, er derfor omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven og vil kunne fremføres og modregnes i andre skattepligtige fortjenester på fast ejendom efter EBL § 6, stk. 4 og 5."

Ad spørgsmål 3 Beskatning af yderligere vederlag til hidtidige ejer

Når en ejendom sælges på sådanne vilkår, at køberen skal betale den tidligere ejer et yderligere beløb for ejendommen, hvis køberen senere helt eller delvist videresælger ejendommen, gælder der særlige regler, jf. ejendomsavancebeskatningslovens (EBL) § 13.

EBL § 13 har følgende ordlyd:

" Afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelser tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, skal der, når dette vederlag erhverves, foretages en ny opgørelse af fortjenesten for det indkomstår, i hvilket den førstnævnte afståelse fandt sted. Såfremt der som følge af den nye opgørelse opgjort efter de gældende regler på afståelsestidspunktet konstateres en skattepligtig fortjeneste, medregnes denne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det år, hvori retten til det yderligere vederlag erhverves."

Det følger af EBL § 13, at en tidligere ejer skal opgøre sin fortjeneste ved afståelsen af ejendommen på ny, så et yderligere modtaget beløb indgår som en forhøjelse af salgssummen. Opgørelsen foretages for det indkomstår, det oprindelige salg fandt sted, det vil i nærværende sag sige i 2018. Fortjenesten skal beregnes, som om det samlede salgsbeløb var opnået allerede i det indkomstår, hvor ejendommen blev solgt, det vil sige i 2018.

Hvis der ved om-beregningen, som følge af det yderligere vederlag, som opgøres efter de gældende regler på afståelsestidspunktet, konstateres en fortjeneste, medregnes den ved opgørelsen af den tidligere ejers, det vil sige OE's skattepligtige indkomst i det år, hvor retten til det yderligere vederlag erhverves. Når

Spørger indgår en aftale om salg af et areal på 6,9860 ha i 2019 skal OE således i indkomståret 2019 beskattes af merprovenuet vedrørende arealet.

EBL § 13 omhandler beskatning af den tidligere ejer (OE) men omtaler ikke beskatnings-situationen for erhververen (Spørger).

Hvorledes skal Spørger beskattes vedrørende salgsprisen ved afståelse til K?

Når der ydes et yderligere vederlag til den oprindelige ejer, fremgår det af Den juridiske Vejledning C. H. 2.1.8.3. at et yderligere vederlag til den oprindelige ejer kan fratrækkes erhververs (Spørgers) afståelsessum:

"Yderligere vederlag—Hvor en ejendom afstås på sådanne vilkår, at erhververen skal yde den tidligere ejer et yderligere vederlag for ejendommen ved erhvervens senere afståelse af ejendommen (fx en andel af den fortjeneste, der opnås ved en senere afståelse), kan dette beløb fratrækkes i den oprindelige erhververs afståelsessum."

Herefter ses følgende eksempel:

"Betaling af yderligere vederlag til tidligere sælger—En skatteyder erhvervede en landbrugsejendom fra sin mor. Skatteyderen betalte et yderligere vederlag til moderen for at opnå samtykke til frasalg af et jordstykke fra ejendommen. Vederlaget blev anset for et yderligere vederlag for erhvervelsen af landbrugsejendommen og kunne derfor fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste ved afståelsen af jordstykket.

Se LSRM1978, 37 LSR."

Det er vores opfattelse, at afgørelsen fra 1978 ikke er helt korrekt fortolket og medtaget i DjV. Det er således vores opfattelse, at der ikke vil være tale om et beløb, som skal fratrækkes i en afståelsessum, men et beløb, som skal tillægges erhververs anskaffelsessum. Spørger vil således - alt andet lige have givet mere for ejendommen, da denne blev købt af faderen. Spørger vil ikke have fået mindre for ejendommen ved videresalget til 3. mand (her K).

I den konkrete sag skal hele merprovenuet efter aftale mellem parterne tilgå den tidligere ejer OE. Derfor har Spørger ikke et provenu og derfor ikke en ejendomsavance ved videresalget til K.

Formålet med aftalen er, at Spørger økonomisk set stilles, som havde Spørger ikke erhvervet og videresolgt arealet, der tilgår 3. mand. Spørger skal således hverken have en økonomisk nettogevinst eller nettotab på de videresolgte arealer.

Når der succederes

Det er i overdragelsesaftalen fra 2018 aftalt, at Spørger succederer i alle avancer opstået i forbindelse med salget.

Det er efter vores opfattelse ikke en klar praksis for, hvordan EBL § 13 og succession spiller sammen.

Der kan stilles det spørgsmål, om Spørger alene succederer i avancer vedr. den oprindelige overdragelsessum i 2018 eller om Spørger også succederer i avancer, der vedrørende videresalgssummer, der rets-erhverves i 2019 og/eller senere?

Efter EBL § 13 genoptages en sælgers oprindelige avanceberegning (2018). Dette taler for, at successionen også gælder for yderligere opnåede salgssummer, da der jo netop er succederet i 2018-avancen.

Når ses på beskatningstidspunktet, tages yderligere avancer (først) med ind i indkomsten i rets-erhvervelsesåret (her tidligst 2019) - denne regel blev indført med virkning fra og med 1/1 2011. Ifølge den hidtidige formulering af ejendomsavancebeskatningslovens § 13 skete beskatning af en yderligere fortjeneste i det oprindelige salgår, hvilket medførte, at skatteopgørelsen for salgsåret skulle genoptages. I praksis var det imidlertid accepteret, at beskatningen af et yderligere vederlag kunne beskattes i det år, hvor det yderligere vederlag blev modtaget. Ændringen af reglen synes at være af praktiske grunde. Avanceopgørelsen skal fortsat foretages samlet for den oprindelige salgssum og efterfølgende erhvervede beløb. Dette taler efter vores opfattelse umiddelbart for, at der er tale om én beslutning ift. succession og at køber også succederer i avancer opstået ved efterfølgende videresalg.

Det er derfor vores opfattelse, at hvis Spørger succederer i forbindelse med købet i 2018, gælder det også for yderligere afståelsesvederlag som efterfølgende retserhverves på baggrund af overdragelsesaftalen fra 2018. Der er således for sælger (OE) tale om et juridisk salg. Beskatning af merprovenu håndteres ved, at den tidligere avanceopgørelse korrigeres ved at merprovenuet indsættes. Det er derfor vores vurdering, at køber også succederer i den meravance, som OE efterfølgende grundet merprovenu skal have beregnet.

§ 13 handler om, hvordan sælger skal beskattes - men der fremgår ikke af bestemmelsen noget om købers skattemæssig stilling. Hvorledes påvirkes køber (Spørger) vedrørende salgsprisen ved salget til K og videreleveringen til den oprindelige ejer (OE)? Der er altså ikke særregler for køber.

Civilretlig er der tale om (foreløbigt) to ejendomsoverdragelser: 1. ejendomshandel i 2018 mellem OE og Spørger og 2. Spørgers efterfølgende delsalg til K.

Ved de efterfølgende delsalg af jord, hvor Spørger sælger til 3. mand (f.eks. K) vil Spørger skulle opgøre ejendomsavance ud fra den aftalte salgssum:

Hvorledes opgøres anskaffelsessummen?

Spørger har succederet i OE's oprindelige anskaffelsessum. Hvis det som ovenfor beskrevet lægges til grund, at Spørger også succederer i yderligere avance, skal Spørger opgøre delsalget til K ud fra faktiske salgssum til K og ud fra OE's oprindelige anskaffelsessum. Hvis Spørger har afholdt forbedringsomkostninger tillægges disse anskaffelsessummen og salgs-omkostninger fratrækkes avancen.

Spørger vil derved få en betydelig ejendomsavance ved delfrasalget af jordtilliggende til K.

Beskatning af vederlag for en køberet

—Når der gives en køberet til en fast ejendom, skal præmie som modtages for at afgive køberetten først beskattes på det tidspunkt, hvor køberetten udnyttes. Hvis køberetten ikke udnyttes, vil option-præmien skulle beskattes som om en del af ejendommen er afstået.

Af Den juridiske vejledning afsnit DjV 2019-1 C. H. 2.1.6.2. fremgår følgende:

Hvis køberetten udnyttes, skal det samlede vederlag (optionspræmien) efter praksis indgå som en del af udstederens afståelsessum, når fortjenesten ved afståelsen af ejendommen skal opgøres på tidspunktet for udnyttelse af køberetten. Køberens anskaffelsessum reguleres tilsvarende. Udnyttes køberetten ikke, skal der på det tidspunkt, hvor køberetten udløber eller på det tidspunkt, hvor køberetten opsiges af modparten (indehaveren), efter praksis foretages en opgørelse af udstederens fortjeneste ud fra samme princip, som hvis der var tale om en delafståelse af ejendommen.

Er der eksempelvis modtaget en samlet optionspræmie på V kr. (7 måneder a V-1 kr. og 5 måneder a V-2 kr.), og antages det, at den samlede købesum i henhold til køberetsaftalen udgør T kr., vil optionspræmien udgøre x pct. ($V/T \times 100$ pct.). Det medfører, at denne procentandel af den samlede anskaffelsessum

for det omhandlede areal skal anvendes ved opgørelsen af fortjenesten ved delafståelsen. Når ejendommen senere skal sælges, vil den skattemæssige anskaffelsespris for arealet som følge af delafståelsen skulle reduceres med samme procent - i dette tilfælde x pct. Se SKM2008. 933. SR."

Et andet eksempel på beskatning af vederlaget ved udstedelse af en køberet, er en sag, hvor en fast ejendom kunne afstås til en fastsat minimumspris, men med mulighed for en justering af prisen efter udviklingen i nettoprisindekset. Udstederen af køberetten modtog en optionspræmie på 1,43 pct. af den aftalte minimumskøbesum fra den potentielle køber. Optionspræmien skulle dog indekseres med udviklingen i nettoprisindekset. Skatterådet bekræftede, at optionspræmien ikke var skattepligtigt ved modtagelsen, Det skulle i stedet indgå som en del af overdragelsessummen, hvis køberetten blev udnyttet. Blev køberetten ikke udnyttet, var der tale om en delafståelse, hvor 1,43 pct. af ejendommen skulle betragtes som afstået. Ved en senere afståelse af ejendommen ville anskaffelsessummen blive reduceret med samme procentdel. Se SKM2008. 920. SR."

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at betinget købsaftale af 12. juni 2019 er en suspensiv betinget aftale, hvorfor beskatning først indtræder, når betingelserne beskrevet i punkt 12 jf. også punkt 7 i aftalen er opfyldte.

Begrundelse

Spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt den aftale, der er indgået mellem spørger og K A/S indeholder suspensive betingelser, så beskatningen først indtræder i det indkomstår, hvor betingelserne er opfyldte.

Det følger af det almindelige retserhvervelsesprincip, at en indtægt skal regnes med ved indkomstopgørelsen på det tidspunkt, hvor der er erhvervet endeligt ret til den.

Aftaler om retserhvervelser kan være gjort betingede. Hvis en aftale er gjort betinget, afhænger beskatningstidspunktet af betingelsernes indhold og betydning i det konkrete retsforhold.

Følgende fremgår af afsnit C. H. 2.1.7.2 "Betingede aftaler om overdragelse af fast ejendom" i Den Juridiske Vejledning, udgave 2019-2 (uddrag):

"Når ejendommen overdrages ved salg, er udgangspunktet, at afståelsen skattemæssigt er sket på det tidspunkt, hvor køber og sælger indgår en endelig og bindende aftale om ejendommens overdragelse. I de fleste tilfælde bliver der oprettet en købsaftale, når aftalen indgås, som underskrives af parterne. Datoen for denne aftale vil i reglen være afgørende for tidspunktet for handlens indgåelse.

Køber eller sælger kan have knyttet særlige betingelser til aftalen om overdragelse. Sådanne betingelser kan have betydning for, hvornår handlen rent skattemæssigt skal anses for indgået.

Det beror på en konkret vurdering af samtlige foreliggende omstændigheder i det enkelte retsforhold, hvornår en aftale om overdragelse af fast ejendom skattemæssigt anses for at have fundet sted.

(...)

Resolutive betingelser - udskyder ikke aftaletidspunktet

Hvis købers eller sælgers betingelse for handlen nærmest har karakter af en formsag, fx tinglysning af et skøde i forbindelse med en ejendomshandel, og der i realiteten ikke er tvivl om, at betingelsen vil blive opfyldt, sker beskatningen allerede på aftaletidspunktet. Det skyldes, at det normalt vil bero på parterne selv, om en sådan betingelse bliver opfyldt.

(...)

De betingelser, der knyttes til aftaler om overdragelse af fast ejendom, vil som regel være resolutive. Det medfører, at beskatningstidspunktet ikke udskydes, men at det falder sammen med tidspunktet for købers og sælgers indgåelse af aftalen.

(...)

Suspensive betingelser - udskyder aftaletidspunktet

Hvis der imidlertid er knyttet betingelser til aftalen om overdragelse af ejendommen, og betingelserne er udformet sådan, at der er reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført, og disse betingelser ikke beror på parterne selv eller er af formel karakter, så udskydes beskatningstidspunktet, indtil betingelserne er opfyldt.

Som det fremgår af ovenstående, skal det vurderes, om de i aftalen indeholdte betingelser skal anses for resolutive eller suspensive betingelser, eftersom resolutive og suspensive betingelser er forbundet med forskellige skatteretlige retsvirkninger.

En aftale om overdragelse af fast ejendom, der alene indeholder resolutive betingelser, vil skattemæssigt blive anset for indgået på aftaletidspunktet.

Derimod vil en aftale om overdragelse af fast ejendom, der indeholder suspensive betingelser, skattemæssigt blive anset for indgået på det tidspunkt, hvor de suspensive betingelser er opfyldte.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der skal foretages en opdeling af den samlede købesum ved vurderingen af, hvornår spørger erhverver endelig ret hertil, eftersom købesummen bliver betalt af køber successivt. Spørger erhverver derfor - efter Skattestyrelsens opfattelse - endelig ret til købesummen løbende, jf. straks nedenfor.

Som det fremgår af pkt. 05.02 - 05.02.06 i den betingede købsaftale, bliver købesummen for ejendommen successivt betalt, så køber i første omgang på underskriftsdagen (12. juni 2019) betaler spørger 3.750.000 kr. - Efterfølgende betaler køber 1.875.000 kr. til spørger henholdsvis den 1. august 2020, 2021, 2022 og 2023. På overtagelsesdagen skal køber betale den resterende del af købesummen (29.375.000 kr.) til spørger.

Det fremgår af pkt. 12.02 i den betingede købsaftale, at køberens betingelser anført i pkt. 12.01.01 - 12.01.03 skal være opfyldt eller frafaldet af køberen inden den 31.05.2024, idet købsaftalen i modsat fald bortfalder i dens helhed, uden at nogen af parterne har krav mod hinanden i den anledning, og uden at køberen har krav på tilbagebetaling af de i henhold til pkt. 05.02.01 - 05.02.03 foretagne forudbetalinger.

De forudbetalinger, som spørger modtager i henhold til pkt. 05.02.01 (3.750.000 kr. på underskriftstidspunktet), pkt. 05.02.02 (1.875.000 kr. den 1. august 2020) og pkt. 05.02.03 (1.875.000 kr. den 1. august 2021) i den betingede købsaftale, skal således ikke tilbagebetales af spørger i tilfælde af, at aftalen bortfalder på grund af spørgerens eventuelle misligholdelse af aftalen. Det er da netop også angivet i aftalen, at i den situation, hvor spørgeren ikke opfylder betingelserne i aftalen, kan køberen vælge at frafalde betingelserne og gennemføre handlen uanset.

Køberen har i aftalens punkt pkt. 12.01.01, 12.01.02 og 12.01.03 betinget købsaftalen af, at spørger opfylder de forpligtelser, der er angivet i købsaftalen, at der ikke som del af ny lokalplan på ejendommen stilles krav om indgåelse af udbygningsaftaler med X Kommune, og at køber efter gennemførelse af sædvanlige forundersøgelser efter museumsloven ikke pålægges væsentlige omkostninger til yderligere undersøgelser og arbejder efter museumsloven.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen i aftalens pkt. 12.01.01 om, at spørger skal opfylde de forpligtelser, der er angivet i købsaftalen, ikke kan anses for suspensivt betinget, eftersom opfyldelse af denne betingelse alene afhænger af spørgers forhold.

Derimod er det Skattestyrelsens opfattelse, at betingelserne i aftalens pkt. 12.01.02 og pkt. 12.01.03 må anses for suspensive betingelser, fordi opfyldelse af disse betingelser ikke beror på parterne selv, men derimod udefrakommende begivenheder, som parterne ikke selv har kontrol over.

Der vil således efter Skattestyrelsens opfattelse være reel usikkerhed om, hvorvidt X Kommune som en del af en ny lokalplan stiller krav om indgåelse af udbygningsaftaler, og om hvorvidt der efter museumsloven stilles krav om yderligere undersøgelser og arbejder, der kan medføre væsentlige omkostninger for køber.

Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at de suspensive betingelser, der er angivet i aftalens pkt. 12.01.02 og pkt. 12.01.03 i relation til de forudbetalinger, som spørger modtager i henhold til pkt. 05.02.01, 05.02.02 og 05.02.03, må anses for opfyldt på det tidspunkt, hvor spørger modtager forudbetalingerne, fordi spørger ikke skal tilbagebetale de allerede modtagende forudbetalinger til køberen, uanset at betingelserne ikke bliver opfyldt og aftalen bortfalder.

Spørger må derfor efter Skattestyrelsens opfattelse have erhvervet endelig ret til de forudbetalinger, som spørger har krav på efter pkt. 05.02.01, pkt. 05.02.02 og pkt. 05.02.03, på det tidspunkt, hvor spørger modtager forudbetalingerne fra køber. Dette er dog betinget af, at opfyldelsen af de suspensive betingelser ligger tidsmæssigt efter modtagelsen af de forudbetalinger, der ikke skal tilbagebetales. Hvis de suspensive betingelser derimod bliver opfyldt før ovenstående betalingsfrister, vil der ikke herske reel tvivl om, at aftalen bliver gennemført. Spørger vil derfor allerede have erhvervet endelig ret til de forudbetalinger (der ikke skal tilbagebetales) på det tidspunkt, hvor de suspensive betingelser er opfyldt, uanset om dette tidspunkt tidsmæssigt ligger før betalingsmodtagelsesdatoen.

Spørgers endelige retserhvervelse af den resterende del af købesummen som angivet i aftalens pkt. 05.02.04, pkt. 05.02.05 og pkt. 05.02.06 er derimod direkte afhængig af, at de suspensive betingelser bliver opfyldt, fordi spørger - i tilfælde af, at de suspensive betingelser ikke bliver opfyldt og aftalen eventuelt bortfalder - vil skulle tilbagebetale allerede modtaget forudbetalinger efter pkt. 05.02.04 og 05.02.05 og vil ikke modtage den sidste betaling efter pkt. 05.02.06.

Spørger vil derfor efter Skattestyrelsens opfattelse først erhverve endelig ret til den resterende del af købesummen som angivet i aftalens pkt. 05.02.04, pkt. 05.02.05 og pkt. 05.02.06 på det tidspunkt, hvor de suspensive betingelser er opfyldt, fordi der herefter ikke længere hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført af parterne. Dette tidspunkt er ikke nødvendigvis sammenfaldende med køberens overtagelsesdag, fordi overtagelsesdagen bliver fastsat af parterne selv (ikke senere end 30 dage efter opfyldelsen af den sidste betingelse, jf. pkt. 07.01) og overtagelsesdagen er bl.a. knyttet op på opfyldelse af resolutive betingelser (aftalens pkt. 12.01.01).

Når der henses til ovenstående begrundelse, kan Skattestyrelsen derfor ikke bekræfte, at beskatning først indtræder, når alle betingelser beskrevet i den betingede aftales pkt. 12, jf. pkt. 7, er opfyldte.

Til brug for sin argumentation har spørger henvist til praksis om beskatning af køberettigheder til fast ejendom. I den forbindelse skal Skattestyrelsen bemærke, at der ikke foreligger en køberet, eftersom køber - hvis betingelserne i aftalens pkt. 12 bliver opfyldt - har pligt til at købe ejendommen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at vederlag stort 3.000.000 kr., der modtages på underskriftsdagen 12. juni 2019, ikke skal beskattes i indkomståret 2019, men først skal beskattes på det tidspunkt, hvor betingelserne, jf. købsaftale af 12. juni 2019, punkt 12, kan anses for opfyldte.

Begrundelse

Spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt den forudbetaling på 3.750.000 kr. (inkl. moms), som spørger modtog på underskriftsdagen, skal beskattes i 2019 eller på det tidspunkt, hvor betingelserne i købsaftalens pkt. 12 kan anses for opfyldte.

Som det fremgår af begrundelsen til spørgsmål 1, skal spørger ikke tilbagebetale forudbetalingen på 3.750.000 kr. til køber i tilfælde af, at aftalen bortfalder, jf. aftalens pkt. 12.02.

Spørger må derfor anses for at have erhvervet endeligt ret til forudbetalingen på 3.750.000 kr. i indkomståret 2019, og skal indtægtsføre betalingen for indkomståret 2019.

Skattestyrelsen kan derfor ikke bekræfte, at forudbetalingen på 3.750.000 kr. først skal beskattes på det tidspunkt, hvor betingelserne i købsaftalens pkt. 12, er opfyldte.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at et yderligere vederlag, som den oprindelige ejer (far) erhverver ret til, skal lægges til den oprindelige ejers afståelsessum for den faste ejendom, når erhververen (Spørger) succederer i overdragerens skattemæssige stilling, og at det yderligere vederlag skal beskattes hos Spørger?

Begrundelse

Spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt det er den oprindelige ejer - der har betinget sig et yderligere vederlag efter ejendomsavancebeskatningslovens § 13 ved erhververens efterfølgende afståelse af fast ejendom - eller erhververen, der skal beskattes af det yderligere vederlag, når den faste ejendom er overdraget fra den oprindelige ejer til erhververen ved skattemæssig succession.

Den centrale problemstilling er således, om ejendomsavancebeskatningslovens § 13 kan anvendes i samspil med reglerne om succession i kildeskattelovens § 33 C.

Ejendomsavancebeskatningsloven § 13 omhandler den skattemæssige behandling af yderligere vederlag, der tilfalder ejeren af fast ejendom ved senere afståelser af den faste ejendom. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelser tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, skal der, når dette vederlag erhverves, foretages en ny opgørelse af fortjenesten for det indkomstår, i hvilket den førstnævnte afståelse fandt sted. Såfremt der som følge af den nye opgørelse opgjort efter de gældende regler på afståelsestidspunktet konstateres en skattepligtig fortjeneste, medregnes denne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det år, hvori retten til det yderligere vederlag erhverves." (Skattestyrelsens understregninger)

Bestemmelsens indhold kan med udgangspunkt i ordlyden opdeles på følgende måde:

(1) ejeren skal afstå den faste ejendom på sådanne aftalevilkår, at der ved senere afståelser af den faste ejendom tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, og

(2) ejeren skal, når det yderligere vederlag erhverves, opgøre en ny avance ved at lægge værdien af det yderligere vederlag til ejerens oprindelige afståelsessum i det indkomstår, hvori ejeren afstod den faste ejendom, og

(3) hvis der ved den nye avanceopgørelse opgjort efter de gældende regler på afståelsestidspunktet konstateres en skattepligtig avance, skal ejeren medregne avancen ved opgørelsen af ejerens skattepligtige indkomst i det år, hvori retten til det yderligere vederlag erhverves.

Det skal herefter vurderes, om ejendomsavancebeskatningslovens § 13 kan anvendes i samspil med reglerne om succession i kildeskattelovens § 33 C.

Sker overdragelse ved succession, er der en række skattemæssige retsvirkninger forbundet hermed, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2.

For så vidt angår overdrageren medfører successionen, at overdrageren ikke skal beskattes af en eventuel fortjeneste ved overdragelsen, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, 1. pkt.

For så vidt angår erhververen medfører successionen, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling i relation til de skatterrelevante aktiver, der indgår i overdragelsen. Dette betyder, at erhververen indtræder i overdragerens anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 13 regulerer den situation, hvor den oprindelige ejer har forbeholdt sig ret til et yderligere vederlag ved erhververs efterfølgende afståelse af ejendommen til tredjemand.

Bestemmelsen forudsætter således to afståelser af den faste ejendom, dels den første afståelse mellem den oprindelige ejer og oprindelige erhverver, og dels den anden afståelse mellem den oprindelige erhverver og tredjemand.

Hvis den oprindelige ejer erhverver ret til et yderligere vederlag som følge af den oprindelige erhververs efterfølgende afståelse af den faste ejendom til tredjemand, skal den oprindelige ejer opgøre en ny avanceopgørelse, så der ved opgørelsen af den nye avanceopgørelse tages hensyn til det yderligere vederlag.

Hvis den oprindelige ejer vil anvende ejendomsavancebeskatningslovens § 13 som hjemmel til beskatning af det yderligere vederlag, har den oprindelige ejer efter Skattestyrelsens opfattelse en pligt til at foretage en ny avanceopgørelse, når den oprindelige ejer erhverver ret til det yderligere vederlag, jf. ordet "skal" og ikke "kan".

Det forhold, at den oprindelige ejer skal opgøre en "ny" avanceopgørelse ved erhvervelsen af det yderligere vederlag som følge af den oprindelige erhververs efterfølgende afståelse af fast ejendom til tredjemand, forudsætter efter Skattestyrelsens opfattelse nødvendigvis, at der i forbindelse med den første afståelse (mellem den oprindelige ejer og erhverver) er opgjort en "gammel" avanceopgørelse.

Den første overdragelse mellem den oprindelige ejer (faren) og erhverver (sønnen) af den faste ejendom er sket med succession efter reglerne i kildeskattelovens § 33 C.

Det er aftalt mellem parterne, at den oprindelige ejer (far) har forbeholdt sig et yderligere vederlag ved erhververs (sønnens) efterfølgende salg af den faste ejendom til tredjemand efter ejendomsavancebeskatningslovens § 13.

Det fremgår af § 6 om købesummens regulering i overdragelsesaftalen indgået den 9. november 2018 mellem den oprindelige ejer (far) og erhverver (søn), at (uddrag):

"Efter overtagelsesdagen forventes ca. 23 ha af ejendommens jordareal (matr.nr. 13c, 12v og dele af 12a, Fruering By, Fruering at blive udstykket til byudvikling. (...) Købesummen for ejendommen er fastsat til markedsværdien på overdragelsestidspunktet uden hensyntagen til senere udstykning. De anførte ca. 23 ha er overdraget til køber til en værdi á kr. 170.000 pr. ha. Dersom arealerne udstykkes til en nettoværdi (dvs. efter fradrag af samtlige omkostninger, herunder udstykningsomkostninger, og skat), der er større end de anførte kr. 170.000 pr. ha, skal købesummen reguleres kontant med den pågældende afvigelse. Denne afvigelse/merværdi er et vederlag i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 13. Vederlaget skal betales af køber (...)"

Det yderligere vederlag, som erhververen skal betale til den oprindelige ejer, består i hele den forventede fortjeneste, som forventeligt vil opstå som følge af, at ca. 23 ha af ejendommens jordareal forventes at blive udstykket til byudvikling og videreoverdraget til tredjepart. Det er således ikke hensigten, at erhververen skal have en fortjeneste ved videresalget, eftersom erhververen skal viderebetale (som yderligere vederlag) hele fortjenesten ved videreoverdragelsen til den oprindelige ejer.

Når der sker overdragelse ved succession mellem overdrager (far) og erhverver (søn), skal der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke foretages en avanceopgørelse, eftersom avanceopgørelsen udskydes til erhververens (sønnens) efterfølgende afståelse til tredjemand, jf. også skatteministerens svar til Advokatfirmaet Bech Bruun (Skatteudvalget 2016-17, L 183, svar til spørgsmål 1) (uddrag):

"Hvis overdragelse af aktier med succession sker til en person, der ikke er skattepligtig her til landet af avancen ved en fremtidig afståelse af de pågældende aktier, vil dette umiddelbart indebære, at Danmark mister beskatningsretten til den gevinst på aktivet, der er oppebåret, mens aktierne var undergivet dansk beskatning, idet aktierne herefter kan afstås uden dansk beskatning og eventuelt helt uden beskatning. Som nævnt nedenfor anses afståelse ved exitbeskatning for sket ved aktivernes fraflytning fra Danmarks beskatningsområde. Der sker således en opgørelse af den skyldige skat på dette tidspunkt. Det vil ikke være muligt i forbindelse med regler om succession til ikke-skattepligtige at indføre tilsvarende regler, da successionen netop bygger på, at der først sker en opgørelse af den skyldige skat i det tilfælde, at virksomheden på ny afhændes.

(...)

Endeligt bemærkes det, at en henstandsordning, som gælder ved fraflytning til udlandet, ikke umiddelbart kan overføres til en successionsordning, bl.a. fordi der ikke ved overdragelsen opgøres en avance, idet avanceopgørelsen udskydes til en eventuel efterfølgende overdragelse (...)" (Skattestyrelsens understregninger)

Uanset at skatteministerens svar vedrører spørgsmålet om successionsreglernes overensstemmelse med EU-retten i relation til indførelsen af lov nr. 683 af 8. juni 2017 (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder m.v.), fremgår det meget klart af svaret, at der ved overdragelse med succession mellem overdrager og erhverver, ikke skal opgøres en avance, fordi avanceopgørelsen udskydes til erhververens eventuelle efterfølgende afståelse.

Konsekvensen af ovenstående bliver efter Skattestyrelsens opfattelse, at ejendomsavancebeskatningslovens § 13 ikke kan kombineres med reglerne om succession efter kildeskattelovens § 33 C, fordi regelsættene gensidigt udelukker hinanden.

Ovenstående skal særligt ses på baggrund af, at der i ejendomsavancebeskatningslovens § 13 er beskrevet en række betingelser, der skal være opfyldt, for at bestemmelsen finder anvendelse. Det fremgår af bestemmelsen, at den oprindelige ejer - når denne erhverver ret til et yderligere vederlag - skal opgøre en ny avance.

Denne betingelse - opgørelse af en ny avance - kan ikke opfyldes i det tilfælde, hvor den oprindelige ejer overdrager den faste ejendom med succession til erhververen, fordi den oprindelige ejer (ved succession) ikke skal beskattes af en eventuel fortjeneste, og derfor skal den oprindelige ejer hverken opgøre en avance i forbindelse med den første afståelse til erhververen, eller ved senere erhvervelser af yderligere vederlag som følge af erhververens senere afståelse af fast ejendom, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, 1. pkt. og det citerede uddrag af skatteministerens svar til Advokatfirmaet Bech Bruun (Skatteudvalget 2016-17, L 183, svar til spørgsmål 1).

Derimod skal erhververen, som indtræder i overdragerens skattemæssige stilling i relation til de skattereleverante aktiver, herunder overdragerens anskaffelsessum, foretage en avanceopgørelse ved erhververens senere afståelse, forudsat at erhververens afståelse ikke sker ved succession.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det forhold, at der er i forbindelse med overdragelsen med succession mellem den oprindelige ejer (far) og erhverver (søn) er blevet beregnet en passivpost på 900.000 kr. ikke er ensbetydende med, at der er blevet opgjort en avance i forbindelse med overdragelsen.

Beregningen af passivpost efter kildeskattelovens § 33 C sker med henblik på, at der ved værdiansættelsen tages hensyn til den latente skatteforpligtelse, som erhververen succederer i, således at erhververen kompenseres for den latente skatteforpligtelse.

Efter samme begrundelse beregnes der en eventuel passivpost (hvis der er et gaveelement i overdragelsen med succession) efter kildeskattelovens § 33 D, således at der ved afgiftsberegningen og indkomstberegningen tages hensyn til den latente skatteforpligtelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at opgørelse af avance og beregning af passivpost er to forskellige ting, og denne forskel er bl.a. afspejlet i, at der ved succession ikke beregnes en avanceopgørelse, idet en avanceopgørelse udskydes til erhververens eventuelle senere afståelse, hvorimod der ved succession beregnes en passivpost for at kompensere for den latente skatteforpligtelse, som erhververen indtræder i.

Sammenfattende er det derfor Skattestyrelsens opfattelse, at ejendomsavancebeskatningslovens § 13 ikke kan kombineres med reglerne om succession efter kildeskattelovens § 33 C.

I nærværende sag er der tale om to forskellige afståelser.

Ved den første afståelse mellem den oprindelige ejer (far) og erhverver (søn) er det aftalt, at overdragelsen skal ske med succession, og endeligt er det hjemlet i aftalen, at den oprindelige ejer (far) har krav på et yderligere vederlag ved erhververens senere afståelse.

Den anden afståelse er en betinget aftale indgået mellem erhverver (søn) og Hybel Huse om overdragelse af 23 ha. af ejendommens jordareal.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det yderligere vederlag, som den oprindelige ejer (far) erhverver ret til, skal lægges til den oprindelige ejers afståelsessum for den faste ejendom, fordi det yderligere vederlag har hjemmel i overdragelsesaftalen indgået mellem den oprindelige ejer og erhververen.

Eftersom overdragelsen mellem den oprindelige ejer (far) og erhververen (søn) er sket ved succession, skal den oprindelige ejer (far) ikke beskattes af det yderligere vederlag, som erhververen (søn) viderebeta-

ler til den oprindelige ejer (far), jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, 1. pkt., og Højesteretsdom af 12. marts 2020 (SKM2020. 179. HR)

Højesteretsdom af 12. marts 2020 (SKM2020. 179. HR) omhandler en tilsvarende problemstilling, hvor farens overdragelse af aktier med succession efter ABL § 34, stk. 2, til hans døtre, var betinget af en forlods udbytte på 48.413.505 kr. af det udbytte, der blev udloddet efter overdragelsen.

I sagen var der enighed om, at betalingen til faren ikke skulle beskattes hos ham, da den ansås som en del af hans afståelsessum, som var skattefri efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 2, idet overdragelsen skete med skattemæssig succession. Spørgsmålet var derfor i første række, om der var tale om skattepligtigt udbytte for døtrene. Det kom Højesteret frem til var tilfældet, da faren ikke havde godtgjort, at der var en bindende administrativ praksis, hvorefter udbytte ikke beskattes hos aktionærerne i en situation som den foreliggende.

Da udbyttet således skulle beskattes hos døtrene, skulle den udbytteskat, som selskabet havde indeholdt, ikke have været udbetalt til faren, og SKAT var således som udgangspunkt berettiget til at kræve beløbet tilbage. Højesteret fandt, at der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, som kunne begrunde en fravigelse fra udgangspunktet.

Det er tilsvarende Skattestyrelsens opfattelse, at erhververen (søn) i denne sag - som er succederet i overdragerens (fars) skattemæssige stilling - og er ejer af den faste ejendom, skal beskattes af det yderligere vederlag, og medregne det yderligere vederlag til sin afståelsessum, jf. ejendomsavancebeskatningslovens §§ 1 og 4.

Derfor kan Skattestyrelsen bekræfte, at det yderligere vederlag ikke skal beskattes hos den oprindelige ejer (far), fordi den oprindelige ejer har overdraget den faste ejendom med succession. Det yderligere vederlag skal derfor beskattes hos erhververen (søn), der er succederet i den oprindelige ejers (fars) skattemæssige stilling, som en helt almindelig afståelse af fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Praksis

Den Juridiske Vejledning, afsnit C. H. 2.1.7.2 - Betingede aftaler om overdragelse af fast ejendom (uddrag):

"Når ejendommen overdrages ved salg, er udgangspunktet, at afståelsen skattemæssigt er sket på det tidspunkt, hvor køber og sælger indgår en endelig og bindende aftale om ejendommens overdragelse. I de fleste tilfælde bliver der oprettet en købsaftale, når aftalen indgås, som underskrives af parterne. Datoen for denne aftale vil i reglen være afgørende for tidspunktet for handlens indgåelse.

Køber eller sælger kan have knyttet særlige betingelser til aftalen om overdragelse. Sådanne betingelser kan have betydning for, hvornår handlen rent skattemæssigt skal anses for indgået.

Det beror på en konkret vurdering af samtlige foreliggende omstændigheder i det enkelte retsforhold, hvornår en aftale om overdragelse af fast ejendom skattemæssigt anses for at have fundet sted. (...)

Resolutive betingelser - udskyder ikke aftaletidspunktet

Hvis købers eller sælgers betingelse for handlen nærmest har karakter af en formsag, fx tinglysning af et skøde i forbindelse med en ejendomshandel, og der i realiteten ikke er tvivl om, at betingelsen vil blive opfyldt, sker beskatningen allerede på aftaletidspunktet. Det skyldes, at det normalt vil bero på parterne selv, om en sådan betingelse bliver opfyldt. (...)

De betingelser, der knyttes til aftaler om overdragelse af fast ejendom, vil som regel være resolutive. Det medfører, at beskatningstidspunktet ikke udskydes, men at det falder sammen med tidspunktet for købers og sælgers indgåelse af aftalen. (...)

Suspensive betingelser - udskyder aftaletidspunktet

Hvis der imidlertid er knyttet betingelser til aftalen om overdragelse af ejendommen, og betingelserne er udformet sådan, at der er reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført, og disse betingelser ikke beror på parterne selv eller er af formel karakter, så udskydes beskatningstidspunktet, indtil betingelserne er opfyldt."

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Ejendomsavancebeskatningsloven (LBK nr. 132 af 25. januar 2019)

"§ 1. Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Loven gælder ikke for fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej.

(...)

§ 4. Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen omregnet efter stk. 4 og på den anden side anskaffelsessummen opgjort efter stk. 2 eller stk. 3 og reguleret efter § 5 eller § 5 A, jf. dog stk. 8.

Stk. 2. Anskaffelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af anskaffelsessummen lægges sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet.

Stk. 3. Er den afståede ejendom erhvervet før den 19. maj 1993, opgøres den skattepligtiges anskaffelsessum som enten

1) ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 pct. eller

2) ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 pct. og med tillæg af et beløb opgjort som halvdelen af forskellen mellem denne værdi og ejendomsværdien pr. 1. januar 1996.

Den skattepligtige kan i stedet for opgørelse af anskaffelsessummen efter 1. pkt. vælge at anvende en ansættelse af værdien af den faste ejendom pr. 19. maj 1993, der er foretaget efter den dagældende bestemmelse i vurderingslovens § 4 B. Uanset 1. og 2. pkt. kan den skattepligtige, hvis den faktiske anskaffelsessum omregnet til kontantværdi efter stk. 2 og reguleret efter § 4 A samt tillagt vedligeholdel-

ses- og forbedringsudgifter afholdt inden den 1. januar 1993 er højere end værdien efter 1. og 2. pkt., i stedet vælge at benytte denne anskaffelsessum. Udgifter, som nævnt i § 5, stk. 2, 4.-7. pkt., medregnes ikke. Anskaffelsessummen for ejendomme, der er beliggende i udlandet, er værdien i handel og vandel den 19. maj 1993. Den i 3. og 4. pkt. nævnte faktiske anskaffelsessum kan dog anvendes, hvis denne er højere end værdien i handel og vandel den 19. maj 1993. For ejendomme, der er eller har været omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, eller § 16 A, stk. 5, skal den skattepligtige ved opgørelse af fortjenesten efter denne lov benytte den anskaffelsessum, som anvendes eller har været anvendt ved opgørelsen af beregningsgrundlaget efter ligningslovens § 16, stk. 9.

Stk. 4. Afståelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af afståelsessummen lægges sammen med kursværdien af de overdragne gældsposter på afståelsestidspunktet. Medmindre kursen på afståelsestidspunktet er under 100, omregnes inkonverterbare lån, der af sælger er stiftet eller overtaget før den 19. maj 1993, til kurs 100, såfremt lånet er stiftet eller overtaget til en kurs på 100 eller derunder.

Stk. 5. Ved afståelse af fast ejendom skal sælger og køber i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede afståelsessum på grund, bygninger, ejerbolig, herunder stuehus samt mælkekvoter omfattet af denne lov. En mælkekvote som nævnt i 1. pkt., der er udløbet, anses for afstået på tidspunktet for kvotens udløb med en afståelsessum på nul.

Stk. 6. Såvel den samlede kontantomregnede afståelsessum som den fordeling på aktiver efter stk. 5, som parterne har aftalt, er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse. Afgørelsen er bindende for både sælger og køber.

Stk. 7. Ved enhver ændring af sælgers afståelsessum for et aktiv som følge af en ændret skatteansættelse skal købers anskaffelsessum for det pågældende aktiv ændres tilsvarende. Ved enhver ændring af købers anskaffelsessum for et aktiv, skal sælgers afståelsessum for det pågældende aktiv ændres tilsvarende.

Stk. 8. Udgifter til kunstnerisk udsmykning, der er en del af bygningen, og som er omfattet af afskrivningslovens § 44 A, samt foretagne afskrivninger på sådanne udgifter eller tab ved salg af den kunstneriske udsmykning indgår ikke ved opgørelsen af anskaffelsessummen for den pågældende bygning efter reglerne i denne lov. Tilsvarende medregnes værdien af sådanne udsmykninger ikke ved opgørelsen af afståelsessummen for bygningen ved anvendelse af reglerne i denne lov.

(...)

§ 13. Afstår en ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelser tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, skal der, når dette vederlag erhverves, foretages en ny opgørelse af fortjenesten for det indkomstår, i hvilket den førstnævnte afståelse fandt sted. Såfremt der som følge af den nye opgørelse opgjort efter de gældende regler på afståelsestidspunktet konstateres en skattepligtig fortjeneste, medregnes denne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det år, hvori retten til det yderligere vederlag erhverves."

Kildeskatteloven (LBK nr. 117 af 29. januar 2019)

"§ 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. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Stk. 2-11 og 14 finder alene anvendelse på ejendomsavancer vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavance-

beskatningsloven, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, finder stk. 2-11 og 14 dog anvendelse på hele ejendomsavance vedrørende den pågældende ejendom. Ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund. Udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed. For så vidt angår fast ejendom omfattet af 3. og 4. pkt., kan der kun ske indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3, hvis der samtidig sker indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven på samme ejendom. Stk. 2-11 og 14 gælder heller ikke for fortjeneste på gæld, der skal beskattes efter reglerne i kursgevinstloven, medmindre det sker efter reglerne i kursgevinstlovens § 23. For aktier, anparter og andelsbeviser og lignende gælder aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A, uanset om de indgår i virksomheden.

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 beskatningen 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.

(...)

§ 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.

Stk. 4. I det omfang konto for opsparet overskud overtages efter § 33 C, stk. 5, beregnes der af indeståendet med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat en passivpost. Der beregnes dog ikke passivpost for overskud opsparet i indkomstårene 1987-90. Passivposten udgør 9 pct. for overskud opsparet i indkomståret 1991, 12 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 1992-1998, 13,5 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 1999-2000, 15 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 2001-2004, 16,5 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 2005-2006, 18,75 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 2007-13, 19,1 pct. for overskud opsparet i indkomståret 2014, 19,9 pct. for overskud opsparet i indkomståret 2015 og 21 pct. for overskud opsparet i indkomståret 2016 og senere indkomstår.

Stk. 5. I det omfang en konjunkturudligningskonto overtages efter § 33 C, stk. 6, beregnes der af indeståendet med tillæg af den hertil svarende konjunkturudligningsskat en passivpost på 12 pct. for indkomstårene 1993-1998, en passivpost på 13,5 pct. for indkomstårene 1999-2000, en passivpost på 15 pct. for indkomstårene 2001-2004, en passivpost på 16,5 pct. for indkomstårene 2005-2006, en passivpost på 18,75 pct. for indkomstårene 2007-2013, en passivpost på 19,1 pct. for indkomståret 2014, en passivpost på 19,9 pct. for indkomståret 2015 og en passivpost på 21 pct. for indkomståret 2016 og senere indkomstår.

Stk. 6. Skatteministeren fastsætter regler om tilvejebringelsen af oplysninger til brug for beregningen af passivposterne.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningens beregning af passivposter efter stk. 2-5 er bindende for både giver og modtager af en gave, medmindre den påklages efter reglerne i skatteforvaltningsloven."

Forarbejder

Skatteministerens kommentar til henvendelse af 30. marts 2017 fra Advokatfirmaet Bech Bruun - L 183 - 2016/2017 - Forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.) (uddrag):

"Hvis overdragelse af aktier med succession sker til en person, der ikke er skattepligtig her til landet af avancen ved en fremtidig afståelse af de pågældende aktier, vil dette umiddelbart indebære, at Danmark mister beskatningsretten til den gevinst på aktivet, der er oppebåret, mens aktierne var undergivet dansk beskatning, idet aktierne herefter kan afstås uden dansk beskatning og eventuelt helt uden beskatning. Som nævnet nedenfor anses afståelse ved exitbeskatning for sket ved aktivernes fraflytning fra Danmarks beskatningsområde. Der sker således en opgørelse af den skyldige skat på dette tidspunkt. Det vil ikke være muligt i forbindelse med regler om succession til ikke-skattepligtige at indføre tilsvarende regler, da successionen netop bygger på, at der først sker en opgørelse af den skyldige skat i det tilfælde, at virksomheden på ny afhændes.

(...)

Endeligt bemærkes det, at en henstandsordning, som gælder ved fraflytning til udlandet, ikke umiddelbart kan overføres til en succesionsordning, bl.a. fordi der ikke ved overdragelsen opgøres en avance, idet avanceopgørelsen udskydes til en eventuel efterfølgende overdragelse (...)"

Afgørelser

SKM2020. 179. HR

En far solgte med skattemæssig succession samtlige aktier i et af ham helejet selskab til sine tre døtre i lige andele, og det var aftalt, at en del af købesummen skulle betales med forbeholdt udbytte. Kort efter overdragelsen vedtog de tre døtre derfor på en generalforsamling at udlodde udbytte til faderen.

Sagen angik i første række, hvorvidt dette udbytte - i overensstemmelse med SKATs afgørelse - skulle beskattes hos de tre døtre som de aktuelle aktionærer på udlodningstidspunktet, jf. ligningslovens § 16 A, eller om faderen havde ret i, at der på grund af aftalen om forbeholdt udbytte i stedet kun skulle ske beskatning af ham, dog således at beløbet skulle henregnes til hans afståelsessum, der var skattefri grundet succession.

Skatteministeriet ankede dommen til Højesteret, som gav ministeriet medhold. Højesteret bemærkede, at det af ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, jf. stk. 1, fremgår, at alt, hvad der udloddes som udbytte til aktuelle aktionærer, er skattepligtig indkomst, medmindre andet er bestemt. Døtrene var aktuelle aktionærer, da udbyttet blev udloddet, og retten til udbyttet tilkom derfor som udgangspunkt dem. Ifølge aftalen med faderen om overdragelse af aktierne skulle udbyttet anvendes til delvis betaling af den købesum, de skulle betale for aktierne, og derfor skulle udbyttet udbetales til ham. Højesteret fandt, at døtrene ikke ved under disse omstændigheder at overdrage retten til udbytte kunne frigøre sig fra pligten til at betale udbytteskat. Døtrene måtte således anses som rette indkomstmottagere af udbyttet og skulle beskattes heraf.

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit C. H. 2.1.8.3 Fradrag i afståelsessummen (uddrag):

(...)

Yderligere vederlag

Hvor en ejendom afstås på sådanne vilkår, at erhververen skal yde den tidligere ejer et yderligere vederlag for ejendommen ved erhververens senere afståelse af ejendommen (fx en andel af den fortjeneste, der opnås ved en senere afståelse), kan dette beløb fratrækkes i den oprindelige erhververs afståelsessum. Se EBL § 13.

Eksempel: Betaling af yderligere vederlag til tidligere sælger

En skatteyder erhvervede en landbrugsejendom fra sin mor. Skatteyderen betalte et yderligere vederlag til moderen for at opnå samtykke til frasalg af et jordstykke fra ejendommen. Vederlaget blev anset for et yderligere vederlag for erhvervelsen af landbrugsejendommen og kunne derfor fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste ved afståelsen af jordstykket.

Se LSRM1978, 37 LSR.