

Udskriftsdato: fredag den 10. juli 2026

AFG nr 10302 af 25/10/2022 (Gældende)

Køberet - virksomhedssalg - succession - opsparet overskud - latent skat - bonus

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 22-0505168

Køberet - virksomhedssalg - succession - opsparret overskud - latent skat - bonus

Spørger drev personlig virksomhed med produktion af grøntsager mm. Spørger havde i aftale af 8. november 2020 givet A (herefter: køber) en køberet til landbrugsvirksomheden, herunder landbrugsejendomme, maskiner og lagervarer mv. Køber kunne vælge at udnytte køberetten den 1. januar 2023. Udnyttede han ikke køberetten denne dag, bortfaldt den.

Det var en forudsætning for at udnytte køberetten, at overdragelsen skete med skattemæssig succession med hensyn til avancer og opsparret overskud. Herved blev den udskudte skat en del af berigtigelsen af købesummen. Det var endvidere aftalt, at køber skulle være ansat i virksomheden i perioden 1. september 2020 - 31. december 2022, og at ansættelsesforholdets beståen var en forudsætning for at udnytte køberetten.

Skatterådet bekræftede, at parterne ved en eventuel overdragelse pr. 1. januar 2023 kunne anvende successionsreglerne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, således at køber kunne overtage hele Spørgers opsparrede overskud, dog reduceret med eventuelle finansielle aktiver, der ikke udgjorde varedebitorer mv. Skatterådet bekræftede endvidere, at der ved en sådan overdragelse kunne opgøres latent/udskudt skat på baggrund af hele sælgers opsparrede overskud pr. 31. december 2022, dog reduceret med eventuelle finansielle aktiver, der ikke udgjorde varedebitorer mv.

Parterne havde som en del af køberetsaftalen aftalt, at køber havde ret til en bonus, der svarede til 25 % af den samlede indtjening i virksomheden i 2021 og 2022. Bonussen var betinget af, at køber ikke opsagde ansættelsesforholdet hos sælger, og at han udnyttede køberetten den 1. januar 2023. Bonussen knyttede sig således til købers køb af virksomheden, og Skatterådet fandt, at bonussen udgjorde en del af aftalen om overdragelse af virksomheden. Det betød, at bonusbeløbet skulle anses for at udgøre et nedslag i købsprisen for virksomheden. Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at Spørger kunne fratække bonusbeløbet som en lønudgift i 2023, idet bonussen i stedet skulle anses for et nedslag i den aftalte købspris for virksomheden.

Skatterådsmøde 25. oktober 2022 - SKM2022. 523. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at hele den udskudte skat ultimo 2022 - dog korrigeret for eventuelle finansielle aktiver - kan indgå som berigtigelse i forbindelse med en overdragelse efter bestemmelserne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ved opgørelsen af det skattemæssige resultat for indkomståret 2022 ikke kan fratække den bonus, som det er aftalt skal tilfalde køberen af virksomheden, men at beløbet kan fratækkes som underskud af virksomhed i 2023?

Svar

1. Ja
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger driver personlig virksomhed med produktion af grøntsager mm.

Virksomheden har de seneste 3 år haft en omsætning på mere end XX mio. kr. årligt og et regnskabsmæssigt resultat før skat på henholdsvis X mio. kr., X mio. kr. og X mio. kr. Resultatet forventes ikke at nå samme niveau i 2022 som følge af økonomiske forhold med baggrund i inflation, rentestigninger og andre udefra kommende begivenheder.

Som det fremgår af balancen i årsrapporten for 2021, omfatter den samlede virksomhed en del ejendomme. I balancen er optaget ejendomme for i alt XX mio. kr. Ikke alle ejendomme anvendes i produktionsvirksomheden, men nogle er udlejet.

Det skattemæssige resultat af produktionsvirksomheden har i 2020 og 2021 udgjort henholdsvis X mio. kr. og X mio. kr. Udover selve produktionsvirksomheden har der været indkomst ved drift af vindmøller og udlejning af ejendomme.

Spørger anvender virksomhedsordningen, og ultimo 2021 udgør det opsparede overskud XX mio. kr., hvoraf der er indbetalt acontoskat med XX mio. kr. Ved en skatteprocent på marginalt 56% udgør den udskudte skat således XX mio. kr.

De påtænkte transaktioner

Beløbsmæssige angivelser

I det følgende indgår beløb, som endnu ikke kendes fuldt ud, hvorfor de alene skal betragtes som nødvendige for beskrivelsen af de påtænkte transaktioner. Der vil undervejs i den påtænkte transaktionskæde blive korrigeret til faktiske og korrekte beløb, efterhånden som disse kendes og kan beregnes. Beløb, som relaterer sig til overskudsdisponeringen hos Spørger, kendes naturligt først, når skattebilaget gøres færdig i foråret 2023.

Overdragelse af landbrugsejendomme

Ved aftale af 8. november 2020 mellem Spørger og A (herefter: køber) er det aftalt, at Spørger giver køber en køberet til landbrugsejendom Y1 og jordarealerne til ejendom Y2. Bygningsdelen til sidstnævnte ejendom frastykkes og indgår ikke i køboptionen. Der udstykkes nogle yderligere arealer, hvor der er opført vindmøller.

Prisen i køberetten er fastlagt til XX mio. kr.

Udover ejendommene omfatter køberetten også de maskiner, som indgår i driften af virksomheden.

Endvidere skal køber betale for diverse lagervarer mm. udover den aftalte pris.

Køberetten skal - såfremt han ønsker det - udnyttes af køber den 1. januar 2023 og med overtagelse samme dag. Dette hænger sammen med ønsket om at anvende reglerne om skattemæssig succession i det opsparede overskud hos Spørger. Udnyttes optionen ikke den pågældende dag, bortfalder den.

Det fremgår af køberetten, at en eventuel overdragelse 1. januar 2023 forudsættes at ske med skattemæssig succession og dermed købers indtræden i Spørgers sted - såvel i de skattemæssige avancer på skattereleverante aktiver som i det opsparede overskud i virksomhedsordningen. Herved bliver den udskudte skat en del af berigtigelsen af købesummen. Det er i aftalen fastlagt, at kursen på den udskudte skat skal være 72. Den udskudte skat ved kurs 72 er i køboptionen estimeret til ca. XX mio. kr. og omfatter såvel avancer på bygninger og driftsmidler som udskudt skat på opsparingen i virksomhedsordningen.

Overdragelsen til køber vil alene omfatte virksomhedens driftsrelaterede aktiver, jf. optionsaftalen. Som følge af ændringer i virksomhedsskatteoven vil det blive tilstræbt, at der ikke indgår likvide midler eller andre finansielle aktiver i overdragelsen.

Den endelige beregning af berigtigelsen som følge heraf sker først i forbindelse med udarbejdelsen af det skattemæssige regnskab for Spørger for indkomståret 2022.

Det kan lægges til grund, at køber opfylder betingelserne for at kunne succedere efter gældende regler for medarbejdere i kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, herunder arbejdstidskravet.

I den indgåede aftale kan også aflæses de forventninger, som på daværende tidspunkt var inde i forhandlingerne. Det bemærkes, at aftalen er indgået inden indførelsen af de skærpede regler i virksomhedsskatteovens § 33 C, stk. 5. Der har mellem parterne været dialog om anvendelsen af forbeholdet i aftalens pkt. 12. Konklusionen i den forbindelse er, at ændringen i virksomhedsskatteovens § 33 C, stk. 5 ikke medfører ændring i vilkårene. Der er dog enighed mellem parterne om, at nærværende anmodning om bindende svar er relevant i forhold til aftalegrundlaget, herunder aftalens pkt. 12.

Bonusbeløb

I optionsaftalen er det endvidere aftalt, at køber får en fast løn for en 40 timers arbejdsuge med tillæg for overarbejde.

Herudover er det aftalt, at køber skal have en bonus baseret på resultatet for årene 2021 og 2022. Bonusbeløbet beregnes på basis af det samlede resultat før finansiering, men reduceret med en driftsherreløn svarende til den faste løn, som køber skal have iflg. aftalen.

Bonusbeløbet beregnes med 25% af resultatet for de 2 år og opgøres den 1. januar 2023 med udbetaling via refusionsopgørelse efterfølgende. Tages der udgangspunkt i resultatet for 2021 og et forventet resultat på X mio. kr. i 2022, vil bonusbeløbet udgøre ca. X mio. kr.

Overdragelse af andre ejendomme

Da overdragelsen til køber ikke omfatter alle ejendommene, og det er en væsentlig forudsætning for opfyldelse af optionsaftalen, at der kan ske overdragelse med succession og dermed delvis berigtigelse med den udskudte skat i virksomheden, vil de øvrige ejendomme blive overdraget til Spørgers selskab H1 ApS, inden udgangen af 2022.

Herefter består virksomheden i virksomhedsordningen pr. 31. december 2022 alene af de aktiver og den gæld, som forventes at blive overdraget til køber som led i udnyttelsen af optionen, jf. den indgåede optionsaftale.

Det kan lægges til grund, at ejendommene overdrages til selskabet til handelsværdi.

Disponering i forhold til virksomhedsordningen

Overdragelsen af de ejendomme, som ikke er en del af optionsaftalen, vil alt andet lige medføre, at der i virksomhedsordningen vil tilgå kontante betalinger - i det mindste i det omfang overdragelsessummen overstiger den gæld, som er i de pågældende ejendomme på overdragelsestidspunktet.

Da indgrebet i virksomhedsordningen indebærer, at finansielle aktiver hos overdrager skal reducere konto for opsparet overskud, og dermed at denne del ikke kan indgå i successionen, er det tanken, at disse finansielle aktiver (her kontante beløb) anvendes til køb af driftsrelaterede aktiver - i det væsentligste varelager af gødning, hjælpevarer, omkostningsvarer mm., men muligvis også anlægsaktiver i form af

driftsmidler mm. - som det alligevel vil være nødvendigt at indkøbe til brug for driften det kommende år. Køber vil som rettighedshaver i køberetten tage del i beslutninger omkring investeringer i sådanne aktiver.

Herefter forventes det, at der pr. 31. december 2022 og dermed også pr. 1. januar 2023 ikke vil være finansielle aktiver udover eventuelle varedebitorer i den virksomhed, som overdrages og dermed heller ikke i virksomhedsordningen hos Spørger.

De transaktioner, som vil blive gennemført inden udgangen af indkomståret 2022, kan illustreres som vist i det følgende med baggrund i et drifts- og skattemæssigt resultat noget mindre end resultatet for 2021 samt balancen ultimo 2021. Bilaget viser også de transaktioner, der følger af overdragelsen af ejendommene til Spørgers selskab. Der er alene tale om en illustration af transaktionerne, idet de enkelte beløb og værdier vil ændre sig som følge af andre forhold i driften af virksomheden i 2022.

	Tusind DKK
Likvid beholdning pr. 31. december 2021	X
Forventet resultat før skat for 2022	X
Salgssum for ikke driftsrelevante ejendomme	X
Indfrielse af gældsposter, herunder i privatboligen *)	X
Hensættelse til senere hævnning i virksomhedsordningen (her ultimo 2021)	X
Privat hævet i virksomheden (svarer til acontoskat-ten af resultatet)	X
Likvid beholdning forud for 31. december 2022	X

*) Den andel af gælden i privatboligen, som indgår i dette beløb, betales af privatøkonomien. Ellers anses beløbet for hævet i virksomhedsordningen i forbindelse med indfrielsen og vil derfor indgå i forbindelse med disponeringen for 2022.

Den likvide beholdning på X mio. kr. vil inden udgangen af 2022 blive anvendt til indkøb af aktiver, som er nødvendige i driften af virksomheden det kommende eller de kommende år. Der bliver således tale om lager af gødning, frø, hjælpemidler pr. 31. december 2022, og som overtages af køber mod særskilt betaling.

De finansielle aktiver ultimo vil herefter principielt udgøre 0 kr. - eventuelt vil der være foretaget træk på en kassekredit til dækning af indkøb eller investeringer udover den nævnte likvide beholdning.

Af den indsendte køberetsaftale fremgår bl.a. følgende:

I pkt. 8.1 er det aftalt, at køber er ansat ved Spørger på fuld tid i perioden 1. september 2020 - 31. december 2022. Det fremgår endvidere af pkt. 8.1., at køberetsaftalen er betinget af, at køber er ansat på fuld tid indtil køberetten udnyttes, og at køber opfylder betingelserne for "nær medarbejder" i kildeskattelovens § 33 C, stk. 12.

Af pkt. 8.2 fremgår det bl.a., at køber har ret til en bonus/"stay on fee" svarende til 25 % af indtjeningen for perioden 1/1 2021 - 31/12 2022. De nærmere vilkår for opgørelsen af bonussen er beskrevet i punktet.

Af pkt. 8.2 fremgår endvidere følgende:

"Den opsummerede bonus for perioderne jf. ovenfor opgøres til køber pr. overtagelsesdagen 01.01.2023 og indgår i købers kontante betaling. De endelige beløb på bonusdelen opgøres via refusionsopgørelsen, idet det endelige regnskab ikke foreligger pr. overtagelsesdagen. Såfremt køber opsiger ansættelsesforholdet og/eller undlader at udnytte optionsaftalen, bortfalder retten til at modtage bonus."

Spørgers opfattelse og begrundelse

Lovmæssigt grundlag

Skattemæssig succession - betingelser mm.

Det følger af kildeskattelovens § 33 C, at det er muligt at overdrage en erhvervsvirksomhed, herunder den virksomhedsopsparing, som overdrageren har, til en medarbejder i virksomheden. Konsekvensen for overdrager er, at der ikke udløses beskatning af eventuelle avancer ved overdragelsen, mens erhververen må tåle ikke at kunne få dannet et nyt afskrivningsgrundlag på de skatterelevante aktiver. Erhververen påtager sig overordnet set at betale den skat, som overdrageren skulle have betalt, men får dog samtidig godskrevet et beløb ved berigtigelsen baseret på den udskudte skat, som overtages.

Det er en grundlæggende betingelse, at medarbejderen opfylder et krav om et antal timer svarende til 3 års fuldtidsansættelse inden for de seneste 5 år forud for overdragelsen. Der er intet krav om, at fuldtidsansættelsen skal være 3 år svarende til 36 måneder, men blot at ens arbejdstid inkl. overarbejde svarer til 3 års fuldtidsansættelse. Jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 12 og SKM2009. 411. SR.

Herudover er det en betingelse, at der foreligger en virksomhed, for at der kan ske overdragelse med succession, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1. Virksomheden skal have karakter af aktiv virksomhed, hvori overdrageren har deltaget, herunder specifikt at fast ejendom skal have været anvendt i virksomheden.

Udover succession i avance på virksomhedens aktiver er det muligt at succedere i opsparing i henhold til virksomhedsskatteloven, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Der kan således succederes i hele opsparingen, der foreligger ved udgangen af året før overdragelsen, når der sker overdragelse af en hel virksomhed.

Dog er den fulde succession begrænset i det tilfælde, hvor der i overdragerens virksomhedsordning indgår finansielle aktiver. Er det tilfældet, vil de finansielle aktiver skulle modregnes i konto for opsparet overskud, og dermed sker der en reduktion af den udskudte skat, som kan viderebringes til køberen af virksomheden. Jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, 2. pkt. Finansielle aktiver i form af bl.a. varedebitorer og lignende, depositum og periodeafgrænsningsposter indgår ikke i beregningen af begrænsningen.

Driftsomkostning - fradrag for bonus

Driftsomkostninger i form af løn og bonus kan fratrækkes i det indkomstår, hvori virksomheden er forpligtet til at betale lønnen til den ansatte, jf. statsskattelovens § 6 a.

Den aftalte månedlige løn udgiftsføres i det indkomstår, hvori den ansatte har udført arbejdet.

Bonusudbetalinger er typisk afhængige af et givet resultat eller arbejdsindsats og dermed først mulig at beregne, når en given periode er afsluttet. Herved erhverves der først ret til bonusbeløbet på det tidspunkt, hvor det ligger fast, hvad beløbet kan beregnes til.

Der ses dog eksempler på, at praksis anerkender fradrag allerede i optjeningsåret, f.eks. SKM2008. 913. BR. Dette kræver dog normalt, at beløbet kan opgøres sikkert ved regnskabsårets slutning, og at det hviler på en aftale, som lægger dette princip til grund.

Hensættelse til udbetaling af tantieme, bonus og lignende anerkendes i særlige tilfælde, men kræver så enten flerårig kutyme eller længerevarende aftaler.

Vores opfattelse for besvarelsen af spørgsmålene

Successionsoverdragelse

Indledningsvis lægges det til grund, at betingelserne for succession er til stede, idet

- Køber iflg. vores oplysninger opfylder arbejdstidskravet i kildeskattelovens § 33 C, stk. 12
- Overdragelsen omfatter anlægsaktiver, som udelukkende anvendes i driften af den virksomhed, der ønskes overdraget, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1
- Overdragelsen besluttet og aftales pr. 1. januar 2023 og med overtagelse samme dag, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, og
- At køber er indforstået med at overtage det opsparede overskud, som kan opgøres med baggrund i bestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5.

Det er vores opfattelse og forudsætning, at der ved overdragelsen pr. 1. januar 2023 ikke foreligger finansielle midler i virksomheden og dermed heller ikke i virksomhedsordningen - og i givet fald alene af minimalt omfang. At der i perioden op til 31. december 2022 foretages indkøb af varebeholdninger mm. og dermed nedbringelse af den likvide beholdning kan ikke ændre på, at hele det opsparede overskud pr. 31. december 2022 kan overgå til køber, og dermed heller ikke at hele den udskudte skat kan indgå i berigtigelsen af handlen.

I det omfang at det viser sig, at der foreligger finansielle aktiver pr. 1. januar 2023 - og 31. december 2022 - er spørger indforstået med, at en del af det opsparede overskud svarende til de finansielle aktiver ikke kan indgå i successionen.

Med baggrund heri skal der svares "Ja" på spørgsmål 1.

Bonusudbetaling

Det fremgår af den indgåede køberet, at køber er berettiget til - udover sin sædvanlige løn - en bonus på 25% af det samlede resultat for 2021 og 2022. For nuværende anslået til et beløb på X mio. kr.

Iflg. aftalen er det imidlertid en betingelse for at opnå bonusbeløbet, at køber udnytter sin køberet i henhold til optionsaftalen. Køberetten kan kun udnyttes den 1. januar 2023.

Det er herefter vores opfattelse, at køber først erhverver ret til bonusbeløbet på dette tidspunkt, og dermed bliver Spørger også først forpligtet til at betale bonusbeløbet på dette tidspunkt. Det kan lægges til grund, at køber beskattes af bonusbeløbet som personlig indkomst uden for virksomhedsordningen og dermed på linje med almindelig lønindkomst.

Det er dermed vores opfattelse, at der efter gældende praksis ikke kan foretages fradrag for bonusbeløbet forud for 1. januar 2023, ligesom der heller ikke efter gældende praksis, som vi opfatter den, kan foretages fradrag med et hensættelsesbeløb til dækning af bonusbeløbet.

Bonusbeløbet kan herefter fratrækkes i 2023 som underskud af virksomhed med virkning for såvel beregning af skat af personlig indkomst som af AM-bidrag vedrørende en eventuel ny virksomhed.

Med baggrund heri kan der svares "Ja" på spørgsmål 2.

Spørgers hørings svar

Det er vores opfattelse, at svaret på spørgsmål 2 skal være "JA" som også anført i vores anmodning.

Som anført i vores begrundelse er der tale om ydelse af et bonusbeløb beregnet på basis af de resultater, som er opnået i virksomheden, og som også kan tilskrives den arbejdsindsats som ydes af køber. Dette uanset den nære sammenhæng med en eventuel udnyttelse af den indgåede optionsaftale om overtagelse af ejendom og driften af denne.

Det bør i den forbindelse også indgå i vurderingen, at den aftalte prissætning - og vederlæggelse - mellem parterne er baseret på at bonusbeløbet i givet fald vil være fradragsberettiget hos Spørger og skattepligtig hos køber. En betragtning som følger af den naturlige forståelse af, at bonusbeløb påvirker den skattepligtige indkomst direkte og ikke indirekte via en påvirkning af vederlæggelsen af virksomheden i kraft af en påvirkning af den udskudte skat, som overtages af køber.

Vi skal derfor fastholde vores synspunkt om fradrag hos yderen og skattepligt hos modtageren.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at hele den udskudte skat ultimo 2022 - dog korrigeret for eventuelle finansielle aktiver - kan indgå som berigtigelse i forbindelse med en overdragelse efter bestemmelserne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5.

Begrundelse

Ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed til en nær medarbejder er det muligt at anvende successionsreglerne i kildeskattelovens § 33 C.

Overdragelse til en "nær medarbejder" gælder en medarbejder, der inden for de seneste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt 3 år i virksomheden, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 12.

I SKM2009. 411. SR bekræftede Skatterådet, at beskæftigelseskravet på mindst 3 års fuldtidsbeskæftigelse skal beregnes efter ATP-normen, og at det for 3 år svarer til 4.212 timer. Eventuelle overarbejdstimer tæller med i opgørelsen, og det er således muligt at opfylde arbejdskravet om 4.212 timer, inden der er forløbet 3 år.

Det fremgår af køberetsaftalen, at overdragelsen er betinget af, at køber er ansat på overdragelsestidspunktet, og at ovennævnte arbejdstidskrav er opfyldt. Skattestyrelsen lægger i overensstemmelse med anmodningen til grund, at køber opfylder arbejdskravet for nære medarbejdere.

Successionsreglerne indebærer, at sælgeren af virksomheden ikke beskattes af fortjenester og genvundne afskrivninger, og at køberen indtræder i sælgers sted med hensyn til købstidspunkt og købesum for de enkelte aktiver. Køber overtager endvidere sælgers skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, således at disse anses for foretaget af køber, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2.

Når sælger anvender virksomhedsordningen ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen, giver successionsreglerne endvidere mulighed for, at køber helt eller delvist kan overtage sælgers opsparede overskud i virksomhedsordningen ved udgangen af dette år, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5.

Der er i spørgsmål 1 alene spurgt til den udskudte skat, der vedrører overdragelse efter bestemmelserne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Det lægges derfor til grund for svaret, at spørgsmålet alene omfatter overdragelse af opsparet overskud efter denne bestemmelse.

Det er en betingelse for kunne overtage det opsparede overskud, at overdragelsen finder sted dagen efter indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 55 C, stk. 5.

Det fremgår af køberesaftalen og af anmodningen, at overdragelsen alene kan ske d. 1. januar 2023, hvilket er dagen efter udløbet af Spørgers indkomstår. Betingelsen om tidspunktet for overdragelsen er således opfyldt.

Successionsreglerne i kildeskattelovens § 33 C kan anvendes ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed, en af flere virksomheder, eller en andel af en eller flere virksomheder. Der kan således ikke succederes ved overdragelse af enkeltaktiver fra en virksomhed, og successionsreglerne gælder ikke for aktiver, der ikke vedrører virksomheden.

Det er i anmodningen oplyst, at Spørger vil overdrage de ejendomme, som ikke er omfattet af køberesaftalen ("de øvrige ejendomme") til Spørges selskab H1 ApS, inden udgangen af 2022. Spørgers virksomhed pr. 31. december 2022 vil herefter bestå af landbrugsvirksomheden. Det er endvidere oplyst, at der vil ske overdragelse af hele Spørgers virksomhed i virksomhedsordningen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at "en virksomhed" omfatter alle de aktiver, som er anskaffet til brug i virksomheden, ud fra en sædvanlig driftsmæssig begrundelse. Aktiver der alene anskaffes for at omsætte/benytte de finansielle aktiver, og som ikke benyttes i virksomheden, men eksempelvis sælges igen efter overdragelsen, kan modsat ikke anses for at indgå i virksomheden.

Det er oplyst, at det er tanken at anvende de finansielle aktiver til køb af driftsrelaterede aktiver for at undgå, at der skal ske reduktion af det opsparede overskud, som køber kan overtage. Dette skal i det væsentligste ske ved køb af varelager af gødning, hjælpevarer, omkostningsvarer mm., men muligvis også anlægsaktiver i form af driftsmidler mm. - som det alligevel vil være nødvendigt at indkøbe til brug for driften i det eller de kommende år.

På baggrund af Spørgers beskrivelse er det Skattestyrelsens opfattelse, at der er tale om aktiver, der er indkøbt til brug i virksomheden, idet det ville være nødvendigt at indkøbe dem til brug for driften i de kommende år. Det lægges derfor forudsætningsvist til grund for svaret, at der er tale om aktiver, der er indkøbt til brug i virksomheden, og som efterfølgende vil blive brugt i virksomheden. Herunder at det indkøbte varelager ikke sælges igen efter overdragelsen, medmindre der foreligger en konkret driftsmæssig begrundelse for salget.

På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at det overdragne udgør én virksomhed, og samtidigt udgør hele Spørgers virksomhed i virksomhedsordningen. Overdragelsen er således omfattet af kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, 1. og 2. pkt. om "heloverdragelser".

Når hele virksomheden overdrages, og sælger anvender virksomhedsordningen ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen, kan køberen overtage hele sælgerens opsparede overskud ved udgangen af dette år. Dog sker der en reduktion i det opsparede overskud, som køber kan overtage, såfremt der indgår finansielle aktiver i sælgers virksomhedsordning. Det opsparede overskud, der kan overtages, reduceres med værdien af finansielle aktiver i sælgers virksomhedsordning, idet der dog ses bort fra varedebitorer, forudbetalt husleje, deposita og periodeafgrænsningsposter. Det er uden betydning, om de finansielle aktiver overdrages eller sælger beholder dem. Se kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, 1. og 2. pkt.

Bestemmelsens 2. pkt. om reduktion af det overdragne opsparede overskud, såfremt der indgår finansielle aktiver i sælgers virksomhedsordning, skal efter Skattestyrelsens opfattelse læses i sammenhæng med betingelsen i 1. pkt. om, at sælger skal anvende virksomhedsordningen ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at reduktionen skal ske med værdien af

de finansielle aktiver, der indgår i sælgers virksomhedsordning ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen. For Spørgers vedkommende skal der således ske reduktion med hans finansielle aktiver i virksomhedsordningen pr. 31. december 2022. Der ses i den forbindelse bort fra varedebitorer mv., som nævnt ovenfor. Det er i anmodningen oplyst, at det forventes, at der ikke vil indgå finansielle aktiver i spørgers virksomhedsordning pr. 31. december 2022 (bortset fra varedebitorer mv.). I givet fald kan Skattestyrelsen bekræfte, at hele det opsparede overskud kan overtages af køberen efter reglerne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Det er i anmodningen oplyst, at der muligvis vil indgå finansielle aktiver i spørgers virksomhedsordning, men alene af minimalt omfang. Skattestyrelsen bemærker hertil, at der i givet fald skal ske reduktion af det opsparede overskud, der kan overdrages, med værdien af de finansielle aktiver, der ikke udgør varedebitorer mv.

På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at parterne ved en eventuel overdragelse pr. 1. januar 2023 kan anvende successionsreglerne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, på hele det opsparede overskud, dog reduceret med eventuelle finansielle aktiver, der ikke udgør varedebitorer mv.

Spørger ønsker bekræftet, at hele den udskudte skat ultimo 2022 kan indgå som berigtigelse ved overdragelsen af det opsparede overskud efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ved "udskudt skat" må forstås det samme som ved "latent skat", som er det begreb, der oftest anvendes i den eksisterende praksis på skatteområdet.

Det følger af praksis, at latent skat kan indgå som en del af berigtigelsen, når der sker overdragelse med succession efter kildeskattelovens § 33 C, jf. Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. C. 6.7.2. Den latente skat er udtryk for den byrde, som køberen påtager sig, bl.a. i forbindelse overtagelse af sælgers konto for opsparet overskud. Den latente skat er ikke udtryk for en faktisk betalingsforpligtelse, men om en eventualforpligtelse, som skal kursansættes, sådan at den afspejler handelsværdien i fri handel. Indgår den latente skat i berigtigelsen, kan der ikke samtidigt foretages nedslag for den objektivt beregnede passivpost efter kildeskattelovens § 33 D. Se Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. C. 6.7.2.

Der er ikke spurgt konkret til opgørelsen af den latente/udskudte skat eller kursfastsættelsen heraf. Der er derimod spurgt, om "hele den udskudte skat ultimo 2022" kan indgå som berigtigelse ved overdragelse efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Det fremgår af anmodningen, at der ved "hele den udskudte skat" forstås, at den udskudte skat opgøres på baggrund af hele Spørgers opsparede overskud pr. 31. december 2022.

Som nævnt ovenfor, er det Skattestyrelsens opfattelse, at parterne ved en eventuel overdragelse pr. 1. januar 2023 kan anvende successionsreglerne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, på hele det opsparede overskud, dog reduceret med eventuelle finansielle aktiver, der ikke udgør varedebitorer mv.

I forlængelse heraf kan Skattestyrelsen bekræfte, at der ved berigtigelsen ved en eventuel overdragelse pr. 1. januar 2023, kan opgøres latent/udskudt skat på baggrund af hele Spørgers opsparede overskud pr. 31. december 2022, dog reduceret med eventuelle finansielle aktiver, der ikke udgør varedebitorer mv.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger ved opgørelsen af det skattemæssige resultat for indkomståret 2022 ikke kan fratække den bonus, som det er aftalt skal tilfalde køberen af virksomheden, men at beløbet kan fratækkes som underskud af virksomhed i 2023.

Begrundelse

Parterne har som en del af køberetsaftalen aftalt, at køber har ret til en bonus, der svarer til 25 % af den samlede indtjening i virksomheden i 2021 og 2022, opgjort på nærmere angivne vilkår. Bonusen er betinget af, at køber ikke opsiges ansættelsesforholdet hos Spørger, og at han udnytter køberetten den 1. januar 2023.

Køber opnår ret til bonusbeløbet, såfremt han køber virksomheden d. 1. januar 2023. Bonusen knytter sig således til købet af virksomheden, og udgør efter Skattestyrelsens opfattelse et vilkår i aftalen på linje med den aftalte købesum, overtagelsesdato og berigtigelse mv. Efter Skattestyrelsens opfattelse skal bonusen derfor skattemæssigt behandles som en del af aftalen om overdragelse af virksomheden. Heraf følger, at bonusen ikke skal anses for en selvstændig skattepligtig udgift, der behandles som en lønudgift til køber, på samme måde som tantieme og bonus i et ansættelsesforhold.

Skattestyrelsen bemærker i den forbindelse, at det ikke kan anses for sædvanligt i lønmodtagerforhold, at en bonus er betinget af, at lønmodtageren køber arbejdsgivervirksomheden. Skattestyrelsen finder endvidere ikke, at der er tale om "stay on fee" eller fastholdelsesbonus, idet det - ud over købers "stay on"/forbliven i ansættelsesforholdet - tillige er en forudsætning, at køber overtager virksomheden. Skattestyren anser derfor bonusen for en "købsbonus" fremfor et "stay on fee" (fastholdelsesbonus).

Endelig finder Skattestyrelsen, at ordvalget "bonus" ikke er afgørende, når ydelsen er knyttet direkte sammen med overdragelsen, og dermed reelt udgør en del af overdragelsesaftalen.

Sammenfattende er det Skattestyrelsens opfattelse, at bonusen udgør en del af aftalen om virksomheds-overdragelse, på linje med den aftalte købesum, overtagelsesdato og berigtigelse mv. Spørgsmålet er herefter hvilken konkret skattemæssig betydning bonusen har for overdragelsen.

Anskaffelses- og salgssummer - samt godtgørelser og vederlag - ved overdragelse af afskrivningsberettigede aktiver kontantomregnes ved, at den kontante del af anskaffessummen henholdsvis salgssummen lægges sammen med kursværdien af aktivets gældsposter, jf. afskrivningslovens § 45, stk. 1. Afståelsessummer ved salg af fast ejendom, der ikke indgår i sælgerens næringsvirksomhed, opgøres efter tilsvarende regler, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 4.

Ved den påtænkte overdragelse af Spørgers virksomhed skal køber betale en købesum (dog reguleret på en række punkter) til Spørger. I modsætning hertil skal bonusbeløbet betales fra Spørger til køber. Da bonusen efter Skattestyrelsens opfattelse udgør en del af overdragelsesaftalen, skal bonusbeløbet anses for at udgøre et nedslag i den kontantomregnede købspris efter afskrivningslovens § 45, stk. 1 og ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 4.

På den baggrund kan Skattestyrelsen ikke bekræfte, at bonusbeløbet kan fratrækkes som underskud af virksomhed i 2023, idet beløbet i stedet skal anses for et nedslag i den aftalte købspris for virksomheden.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar

Spørger har i høringssvaret fremhævet, at bonusbeløbet beregnes på basis af de resultater, som er opnået i virksomheden, og som også kan tilskrives den arbejdsindsats, som ydes af køber.

Det er efter Skattestyrelsens opfattelse afgørende, at bonusbeløbet er betinget af, at køber udnytter køberetten og køber virksomheden d. 1. januar 2023. Hvis han vælger ikke at købe virksomheden d. 1. januar 2023, vil han således ikke modtage nogen bonus. Bonusen knytter sig dermed ikke til ansættelsesforholdet, men til købet af virksomheden. Den omstændighed, at bonusens størrelse afhænger af

virksomhedens resultat, og dermed også af købers arbejdsindsats, ændrer efter Skattestyrelsens opfattelse ikke ved, at retserhvervelsen til bonussen er knyttet sammen med købet af virksomheden.

Spørger har i høringssvaret endvidere anført, at det også bør indgå i vurderingen, at den aftalte prissætning er baseret på, at bonusbeløbet er henholdsvis fradragsberettiget for Spørger og skattepligtigt for køber.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at forudsætningerne for parternes prissætning ikke har betydning for den skattemæssige kvalifikation af bonusbeløbet.

Det er således fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at bonusbeløbet skal anses for et nedslag i den aftalte købspris for virksomheden.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 1.-5. pkt.:

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 ejendomsavancebeskatningsloven, 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 ejendomsavancen vedrørende den pågældende ejendom. Ved opgørelsen af den erhvervmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund.

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, 1.-2. pkt.:

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

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, 1.-2. pkt.:

Anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den, til hvem virksomheden overdrages, overtage indestående på konto for opsøret overskud ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen

finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Indgår der finansielle aktiver i overdragerens virksomhedsordning, skal værdien af de finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgrænsningsposter fragå ved opgørelsen af det indestående på konto for opsparet overskud, der kan overdrages med virksomheden efter 1. pkt.

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, 1. pkt.:

Stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdragelse til en medarbejder, når medarbejderen inden for de seneste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden.

Kildeskattelovens § 33 D, stk. 4:

I det omfang konto for opsparet overskud overtages efter § 33 C, stk. 5, beregnes der af indestændet 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.

Praksis

SKM2009. 411. SR

Skatterådet bekræftede, at beskæftigelseskravet på mindst 3 års fuldtidsbeskæftigelse i kildeskattelovens § 33C, stk. 12, skal beregnes efter ATP-normen for, hvad fuldtidsbeskæftigelse udgør, og at kravet herefter er opfyldt efter 117 timer om måneden i 3 år, svarende til 4.212 timer. Skatterådet bekræfter endvidere, at ferie med løn og øvrige fridage samt dokumenteret overarbejde indgår i beregningen af beskæftigelseskravet.

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. C. 6.7.2:

[...]

På baggrund af Landsskatterettens kendelse i SKM2008. 876. LSR har Skatteministeriet i styresignal af 15. juni 2011 meddelt sin opfattelse om den latente skatteforpligtelse ved gaveoverdragelse efter KSL § 33 C og om passivpost efter KSL § 33 D. Skatteministeriet præciserer således, at der ved værdiansættelsen af et aktiv, der overdrages som hel eller delvis gave med skattemæssig succession, ikke både kan gives nedslag for eventualskat efter KSL § 33 C og for den objektivt beregnede passivpost efter KSL § 33 D. Se SKM2011. 406. SKAT og de der anførte eksempler på valg mellem nedslag efter KSL § 33 C eller efter KSL § 33 D. Se også SKM2012. 477. LSR.

[...]

Landsskatteretten har i SKM2008. 876. LSR udtalt, at

- latent skat ikke er udtryk for en faktisk betalingsforpligtelse, men en eventualforpligtelse,
- eventualforpligtelsen skal kursfastsættes sådan, at overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel,
- en kursfastsættelse til kurs 100 vil ikke afspejle eventualforpligtelsens handelsværdi, der må antages at ligge under 100,

– der skal foretages en konkret vurdering af kursværdien."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Afskrivningslovens § 45, stk. 1, 1. pkt.:

Anskaffelses- og salgssummer samt godtgørelser og vederlag for aktiver omfattet af denne lov omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af anskaffelsessummen henholdsvis salgssummen lægges sammen med kursværdien af aktivets gældsposter.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 4, 1. pkt.:

Afståelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af afståelsessummen lægges sammen med kursværdien af de overdragne gældsposter på afståelsestidspunktet.