

Udskriftsdato: 26. december 2025

AFG nr 9751 af 27/06/2017 (Gældende)

Succession - ægtefæller - kapitalafkastgrundlag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0312544

Succession - ægtefæller - kapitalafkastgrundlag

Skatterådet bekræftede, at der kan ske succession efter kildeskattelovens § 33 C i ejendomsavance, genvundne afskrivninger, inventar og fortjeneste i betalingsrettigheder ved overdragelsen af en landbrugsvirksomhed fra spørgeren til spørgerens datter, hvor landbrugsvirksomheden frem til overdragelsen blev drevet erhvervsmæssigt af spørgerens ægtefælle, og efter overdragelsen skulle drives erhvervsmæssigt af enten spørgerens datter eller spørgerens datters ægtefælle. Endvidere bekræftede Skatterådet, at et tidligere forkert opgjort kapitalafkastgrundlag kunne korrigeres ved begyndelsen af et efterfølgende indkomståret efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1.

Skatterådsmøde 27. juni 2017 - SKM2017. 485. SR

Spørgsmål

1. Kan Person A (datter) erhverve landbrugsvirksomheden beliggende adresse X som moderen ejer og faderen driver med succession jf. KSL §33C, stk. 1 og 2 i ejendomsavance, genvundne afskrivninger bygninger og inventar og fortjeneste i betalingsrettigheder, såfremt det er hende der viderefører driften af ejendommen?
2. Kan Person A (datter) erhverve landbrugsvirksomheden beliggende adresse X som moderen ejer og faderen driver med succession jf. KSL §33C stk. 1 og 2 i ejendomsavance, genvundne afskrivninger bygninger og inventar, fortjeneste i betalingsrettigheder, såfremt det er hendes mand Person B som viderefører driften af ejendommen?
3. Kan SKAT bekræfte, at faderen kan korrigere kapitalafkastgrundlaget for manglende værdi af fast ejendom erhvervet i 1992 således at kapitalafkastgrundlaget ikke er forkert men er korrekt opgjort ved skatteansættelsen for 2016?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrundsoplysninger

Moderen (spørger) og faderen er ægtefæller og har sammen datteren Person A. Moderen og faderen er begge pensionister.

Moderen ejer landbrugsejendommen beliggende adresse X, og faderen ejer landbrugsejendommen beliggende adresse Y. Moderen erhvervede ejendommen ved arv i 1992.

Faderen, der driver begge landbrugsejendomme med almindelig planteavl, er således selvstændig erhvervsdrivende. Faderen anvender virksomhedsordningen og har foreløbigt beskattet indkomst (opsparinger) i ordningen. Faderen og moderen har bagud forskudt regnskabsår, der går fra 1/7 til 30/6. Ved moderens erhvervelse af ejendommen adresse X i 1992 blev ejendommen imidlertid ikke indsat i kapitalafkastgrundlaget ultimo 1992.

Af skatteregnskaberne for 2012/2013, 2013/2014 og 2014/2015 fremgår, at virksomhedens indkomst blev beskattet hos faderen, mens moderen alene blev beskattet af pension og private renteindtægter. Under

virksomhedens balance er ejendommen på adresse Y opgjort til 6.950.000 kr., mens ejendommen på adresse X er opgjort til 6.500.000 kr.

Moderen og faderen bor på ejendommen på adresse Y, der har et jordtilliggende på 33,5 ha.

Person A og hendes ægtefælle, Person B, bor på ejendommen på adresse X, der har et jordtilliggende på 33,6 ha. Person B er i dag selvstændig med landbrugsdrift ved siden af sit lønjob. Person A har også et lønjob.

Person B driver sin mors ejendom på adresse Z, i forpagtningsforhold.

Ifølge det centrale virksomhedsregister (Virk.dk) er faderens virksomhed registreret på ejendommen på adresse Y, mens Person Bs virksomhed er registreret på adresse X.

Ifølge SKATs vurderingsoplysninger havde ejendommen på adresse X, der er vurderet som et bebygget landbrug med én lejlighed, pr. 1. oktober 2016 en ejendomsværdi på 6.500.000 kr., hvoraf 1.179.100 kr. var henført til ejerboligen.

Dispositionen

Moderen påtænker at sælge landbrugsejendommen beliggende på adresse X til sin datter.

I den forbindelse ønsker parterne vished for de skattemæssige konsekvenser. Overdragelsen ønskes gennemført med skattemæssig succession i alle avancer, det vil sige ejendomsavance, genvundne afskrivninger bygninger og inventar, fortjeneste i betalingsrettigheder samt opsparinger i virksomhedsordningen.

I forbindelse med planlægningen af generationsskiftet er moderen blevet opmærksom på, at kapitalafkastgrundlaget ikke er korrekt opgjort. Kapitalafkastgrundlaget er således opgjort uden værdi af landbrugsejendommen på adresse X, der nu påtænkes afstået til datteren.

Parterne ønsker nu at korrigere kapitalafkastgrundlaget for at få opgjort det korrekte grundlag.

Kapitalafkastgrundlaget har endvidere betydning for succession i virksomhedsopsparinger i forbindelse med delsalg af virksomhed.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger har gjort gældende, at spørgsmålene 1 – 3 skal besvares bekræftende.

I anmodningen af 8. februar 2017 har spørger anført følgende til støtte for en bekræftende besvarelse af spørgsmål 1 – 2 vedrørende succession:

”Efter reglerne i kildeskattelovens § 33C kan en overdragelse i levende live af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til børn mv ske med succession i avancer.

Ejendommen på adresse X, der agtes solgt, ejes af moderen og drives af faderen.

Det er således faderen, der har opgjort og selvangivet det skattemæssige resultat fra virksomheden, herunder har afskrevet på driftsbygninger mm, anvendt reglerne i virksomhedsordningen og har foreløbigt beskattet overskud i virksomhedsordningen.

Derimod er det moderen, der civilretlig skal overdrage landbrugsejendommen til datteren.

Køber vil ligeledes anvende virksomhedsskattelovens regler.

Efter reglerne i kildeskattelovens § 25A skal indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 2-4, samt ved opgørelsen af den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften, medregnes indkomst som nævnt i 1. pkt. hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden, jf. dog stk. 8.

Hvis svigersønnen og ikke datteren bliver den, der i overvejende grad driver virksomheden vil det være svigersønnen, der skal opgøre og selvangive det skattemæssige resultat fra virksomheden. Civilretlig vil det således være datteren der køber landbrugsejendomme mens det bliver svigersønnen, der skal beskattes af virksomhedens resultat.

Spørgerne ønsker vished for, at det ikke skaber problemer i forhold til successionsmuligheden, når det skattemæssige resultat skal medtages hos ægtefællen til henholdsvis overdrageren og/eller erhververen.

Til støtte for, at successionsreglerne også kan finde anvendelse når det skattemæssige resultat skal medtages hos ægtefællen til hhv. overdrageren og/eller erhververen kan henvises til SKM2003. 79 LR

I denne sag blev en virksomhed overdraget til en datter, således at der var succederet i afskrivningerne. Det var dog ægtefællen – svigersønnen – der drev virksomheden og dermed medregnede indkomsten herfra i sin skattepligtige indkomst. Svigersønnen kunne tage udgangspunkt i sin svigerfars ejertid ved afgørelsen af, om der var adgang til at foretage nedrivningsfradrag. ”

Spørger har gjort gældende, at spørgsmål 3 skal besvares bekræftende.

Til støtte herfor har spørger i anmodningen af 8. februar 2017 anført følgende om det fejlagtigt opgjorte kapitalgrundlag:

”Sælger afstår en landbrugsejendom, der indgår i ægtefællens virksomhedsordning som en ud af to ejendomme. Sælger ønsker at køber skal succedere i størst mulig andel af virksomhedsopsparinger.

Af kildeskattelovens § 33C stk. 5, 2. til 5. punktum fremgår:

”Den, til hvem en del af virksomheden eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, overdrages, kan overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed.

Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret.

Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen.

Ved beregningen af den forholdsmæssige del ses bort fra finansielle aktiver. ”

Sælgers ægtefælle har ved en fejl ikke medtaget værdien af den påtænkt solgte ejendom på kapitalafkastgrundlaget. Det fejlagtigt opgjorte kapitalafkastgrundlag ønskes nu rettet således at kapitalafkastgrundlaget fremadrettet er korrekt opgjort.

Det er spørgers opfattelse, at den fejlagtigt opgjorte kapitalafkastgrundlag kan korrigeres således at et korrekt grundlag kan lægges til grund for fremtidige skatteansættelser.

Dette understøttes af svar på spørgsmål 26 til L200, Ændring af virksomhedsskatteloven

Her blev følgende spørgsmål stillet:

”Hvis det viser sig, at indskudskontoen for en selvstændigt erhvervsdrivende er opgjort fejlagtigt, bedes ministeren redegøre for, hvor langt tilbage i tid henholdsvis SKAT og den selvstændigt erhvervsdrivende kan gå for at korrigere saldoen.”

Ministeren svarede følgende:

”Hvis en indskudskonto for en selvstændigt erhvervsdrivende er opgjort fejlagtigt, vil den forkerte saldo på indskudskontoen kunne korrigeres, således at den korrekte saldo kan lægges til grund for fremtidige skatteansættelser. En særskilt ændring af tidligere års skatteansættelser som følge af ændringen af den fejlagtigt opgjorte saldo kan derimod kun ske i overensstemmelse med genoptagelsesreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.”

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1 og 2

Det ønskes bekræftet, at spørgers datter kan erhverve landbrugsvirksomheden beliggende på adresse X, som moderen ejer og faderen driver med succession jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1 og 2 i ejendomsavance, genvundne afskrivninger bygninger og inventar og fortjeneste i betalingsrettigheder, uanset om det er datteren eller datterens ægtefælle, der viderefører driften af ejendommen.

Begrundelse

Erhvervsvirksomhed

Ifølge kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 1. pkt., kan parterne ved overdragelse i levende live af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder anvende reglerne i kildeskattelovens stk. 2-11 og 14, såfremt overdragelsen sker til nærmere kreds af personer, herunder blandt andre overdragerens børn.

Efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, pkt. 1, beskattes fortjeneste ved overdragelsen 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. Dette fremgår af kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, pkt. 2 og 3.

Det lægges til grund, at spørger ejer de til landbrugsvirksomheden adresse X hørende aktiver, herunder den faste ejendom bestående af jordtilliggendet og bygningerne samt betalingsrettighederne og inventaret.

Det lægges endvidere til grund, at landbrugsvirksomheden på adresse X udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. den juridiske vejlednings afsnit C. C. 6.7.2.

Da landbrugsvirksomheden på adresse X således udgør en erhvervsvirksomhed, der overdrages fra spørger til spørgers datter, kan reglerne i kildeskattelovens § 33 C, stk. 2-11 og 14, finde anvendelse.

Efter SKATs opfattelse er det i denne forbindelse uden betydning, at landbrugsvirksomheden på adresse X hidtil har været drevet erhvervsmæssigt af spørgers ægtefælle og ikke af spørger selv, jf. kildeskattelovens §§ 25 A.

Det er ligeledes uden betydning, om det er spørgers datter eller spørgers datters ægtefælle, der fortsætter den erhvervsmæssige drift af landbrugsvirksomheden på adresse X efter overdragelsen, jf. kildeskattelovens §§ 25 A og SKM2003. 79. LR.

Ejendomsavancen

Af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 3. pkt., følger, at reglerne i stk. 2-11 og 14 alene finder 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 opgjort efter den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse, finder stk. 2-11 og 14 dog anvendelse på hele ejendomsavancen vedrørende den pågældende ejendom. Dette fremgår af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 4. pkt. og 5. pkt.

Da alene 1.179.000 kr. af ejendomsværdien på 6.500.000 kr. kan henføres til ejerboligen for ejendommen på adresse X, beskattes spørger således ikke af den skattepligtige del af fortjenesten ved overdragelse heraf, jf. kildeskattelovens § 33, stk. 2, 1. pkt., og spørgers datter indtræder spørgers skattemæssige stilling, jf. kildeskattelovens § 33, stk. 2, 2. pkt.

Genvundne afskrivninger på bygningerne

For så vidt angår fast ejendom omfattet af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 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. Dette fremgår af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 7. pkt.

Da overdragelsen ønskes gennemført med skattemæssig succession i alle avancer, herunder også ejendomsavancen, kan spørgers datter under denne forudsætning tillige indtræde i spørgers skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3.

Gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3 opgøres for så vidt angår genvundne afskrivninger på bygninger efter afskrivningslovens § 21. En eventuel fortjenesten efter denne bestemmelse opgøres for hver bygning eller installation omfattet af § 15, stk. 2, som forskellen mellem salgssummen og den nedskrevne værdi. Dette fremgår af afskrivningslovens § 21, stk. 2, 1. pkt.

For så vidt angår bygninger, hvorpå der er afskrevet efter afskrivningslovens § 14, opgøres den nedskrevne værdi som de afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse, forbedring m.v. med fradrag af samtlige foretagne afskrivninger, herunder forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger. Dette fremgår af afskrivningslovens § 21, stk. 2, 2. pkt.

Ved opgørelsen af den nedskrevne værdi fradrages således samtlige foretagne afskrivninger, uanset om disse er foretaget af spørgers ægtefælle efter kildeskattelovens § 26 A, stk. 1, idet § 26 A, stk. 1, i sammenhæng med § 25 A, alene kan betragtes som en fordelingsregel mellem den ægtefælle, der ejer aktivet, og den ægtefælle, der driver den erhvervsmæssige virksomhed, som aktivet anvendes i.

Spørger beskattes således ikke af den herved fremkomne fortjeneste efter afskrivningslovens § 21, stk. 2, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, 1. pkt. og spørgers datter indtræder i spørgers skattemæssige stilling, jf. kildeskattelovens § 33, stk. 2, 2. pkt., og 3. pkt., idet afskrivninger foretaget af spørgers ægtefælle i denne relation anses for foretaget af spørger.

Genvundne afskrivninger på inventar

For så vidt angår udelukkende erhvervsmæssigt benyttet inventar, som kan henføres til landbrugsvirksomheden på adresse X, skal fortjenesten opgøres efter reglerne i afskrivningslovens § 9 om driftsmidler mv.

En eventuel fortjeneste opgøres således som forskellen mellem på den ene side salgssummen for de i ophørsåret solgte driftsmidler mv., herunder salgssummen for straksafskrevne driftsmidler mv., og på den anden side saldoværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsåret er anvendt til nyanskaffelser. Dette fremgår af afskrivningslovens § 9, stk. 1, 2. pkt.

I denne forbindelse er det ligeledes efter SKATs opfattelse uden betydning for opgørelsen af en eventuel fortjeneste efter afskrivningslovens § 9, at afskrivningerne er foretaget af spørgers ægtefælle i henhold til kildeskattelovens § 26 A, stk. 1, jf. ovenfor.

Spørger beskattes således ikke af den herved fremkomne fortjeneste efter afskrivningslovens § 9, stk. 1, 2. pkt., jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, 1. pkt. og spørgers datter indtræder spørgers skattemæssige stilling, jf. kildeskattelovens § 33, stk. 2, 2. pkt., og 3. pkt., idet afskrivninger foretaget af spørgers ægtefælle i denne relation anses for foretaget af spørger.

Fortjeneste på betalingsrettigheder

Det lægges til grund, at betalingsrettighederne er omfattet af EU-landbrugsstøtteordningen og derved skal beskattes efter afskrivningslovens § 40 C.

I det indkomstår, hvori det sidste af saldoens underliggende aktiver afstås eller udløber (afståelsesåret), medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for afståelsesåret. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen for de aktiver, der er afstået i afståelsesåret, og på den anden side saldoværdien ved afståelsesårets begyndelse med tillæg af beløb, der i afståelsesåret er anvendt til nyanskaffelser af betalingsrettigheder og mælkekvoter. Dette fremgår af afskrivningslovens § 40 C, stk. 11.

I omfanget der herefter fremkommer en fortjeneste beskattes spørger således ikke ved overdragelsen af betalingsrettighederne, jf. kildeskattelovens § 33, stk. 2, 1. pkt., og spørgers datter indtræder spørgers skattemæssige stilling, jf. kildeskattelovens § 33, stk. 2, 2. pkt.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 og 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at spørgers ægtefælle kan korrigere kapitalafkastgrundlaget for manglende værdi af fast ejendom erhvervet i 1992 således at kapitalafkastgrundlaget ikke er forkert, men er korrekt opgjort ved skatteansættelsen for 2016.

Begrundelse

I henhold til virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1, opgøres virksomhedens afkastgrundlag ved indkomstårets begyndelse som virksomhedens aktiver med fradrag af gæld, beløb, der er afsat efter §§ 4 og 10, stk. 1, indestående på mellemregningskonto efter § 4 a, beløb, der i tidligere indkomstår er omfattet af § 4 b, stk. 1, og beløb, der overføres fra virksomhedsordningen til privatøkonomien med virkning fra indkomstårets begyndelse.

Fast ejendom medregnes til den kontante anskaffelsessum. Dette fremgår af virksomhedsskattelovens § 8, stk. 2, 1. pkt.

Ifølge de fremsendte skatteregnskaber for 2012/2013, 2013/2014 og 2014/2015 indgår ejendommen på adresse X som en del af virksomhedens balance og må derved anses for en del af virksomhedens aktiver i spørgers ægtefælles virksomhedsordning.

Da kapitalafkastgrundlaget opgøres ved indkomståret begyndelse, jf. virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1, kan ejendommen på adresse X indgå med den kontante anskaffelsessum fra 1992 i kapitalafkastgrundlaget for indkomståret 2016, jf. virksomhedsskattelovens § 8, stk. 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 - 2

Lovgrundlag

Kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret ved § 3, nr. 4, i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 2 i lov nr. 428 af 18. maj 2016, § 8 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, § 4 i lov nr. 1554 af 13. december 2016, § 2 i lov nr. 1745 af 27. december 2016 og § 4 i lov nr. 285 af 29. marts 2017.

Kildeskattelovens § 25 A:

”§ 25 A. Indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 2-4, samt ved opgørelsen af den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften, medregnes indkomst som nævnt i 1. pkt. hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden, jf. dog stk. 8.

Stk. 2. Kapitalafkast efter virksomhedsskattelovens § 7, der overføres til den skattepligtige, medregnes dog ved opgørelsen af skattepligtig indkomst og kapitalindkomst hos den af ægtefællerne, der har rådighed over virksomheden som nævnt i § 24 A, jf. dog stk. 8.

Stk. 3. (...).

Stk. 4. (...).

Stk. 5. (...).

Stk. 6. (...).

Stk. 7. (...).

Stk. 8. (...).

Stk. 9. (...). ”

Kildeskattelovens § 26 A:

”§ 26 A. Skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af en gift person drevet erhvervsvirksomhed, foretages af den pågældende, uanset om aktivet tilhører denne eller den med ham samlevende

ægtefælle. I det indkomstår, hvori en af ægtefællerne dør, foretages skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af ægtefællernes erhvervsvirksomhed, hos den, som skal medregne indkomst fra virksomheden til sin skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Overdrager eller overfører en ægtefælle aktiver til den med ham samlevende ægtefælle til anvendelse i dennes erhvervsvirksomhed, skal fortjenester eller tab, som derved fremkommer, ikke medregnes ved opgørelsen af den førstnævnte ægtefælles skattepligtige indkomst. Efter overdragelsen eller overførelsen behandles aktiverne med hensyn til skattemæssige afskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved afståelse, som om de var anskaffet af den sidstnævnte ægtefælle til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet, og eventuelle afskrivninger, som tidligere er foretaget, anses for foretaget af den pågældende. Foranstående regler gælder ikke ved overdragelse af varer hørende til en af den overdragende ægtefælle drevet erhvervsvirksomhed.

Stk. 3. (...).

Stk. 4. (...).

Stk. 5. (...).

Stk. 6. (...).

Stk. 7. (...).

Stk. 8. (...). ”

Kildeskattelovens § 33 C:

” § 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 ejendomsavance 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 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. (...).

Stk. 3. (...).

Stk. 4. (...).

Stk. 5. 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 opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Den, til hvem en del af virksomheden eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, overdrages, kan overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed. Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen. Ved beregningen af den forholdsmæssige del ses bort fra finansielle aktiver. Foreligger der flere konti for opsparet overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene. Overtagelse efter 1. og 2. pkt. forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I.

Stk. 6. (...).

Stk. 7. (...).

Stk. 8. (...).

Stk. 9. (...).

Stk. 10. (...).

Stk. 11. (...).

Stk. 12. (...).

Stk. 13. (...).

Stk. 14. (...). ”

Afskrivningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1147 af 29. august 2016.

Afskrivningslovens § 9:

”§ 9. I det indkomstår, hvori en virksomhed sælges eller i øvrigt ophører (ophørsåret), kan der ikke afskrives eller straksafskrives på driftsmidler eller skibe omfattet af dette kapitel. Fortjeneste eller tab medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ophørsåret og opgøres som forskellen mellem på den ene side salgssummen for de i ophørsåret solgte driftsmidler og skibe, herunder salgssummen for straksafskrevne driftsmidler og skibe, og på den anden side saldoværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsåret er anvendt til nyanskaffelser. Såfremt saldoværdien ved ophørsårets

begyndelse er negativ, opgøres fortjeneste eller tab som forskellen mellem på den ene side salgssummerne med tillæg af et positivt beløb lig den negative saldo og på den anden side udgifterne til nyanskaffelser i ophørsåret. Ved opgørelsen af saldoværdien som nævnt i 2. og 3. pkt. kan den skattepligtige vælge at foretage opgørelsen på grundlag af summen af saldoværdierne efter § 5, stk. 2, og § 5 D, stk. 4.

Stk. 2. (...).

Stk. 3. (...).

Stk. 4. (...). ”

Afskrivningslovens § 14:

”§ 14. Erhvervsmæssigt benyttede bygninger afskrives særskilt for hver enkelt bygning efter reglerne i dette kapitel.

Stk. 2. (...).

Stk. 3. (...). ”

Afskrivningslovens § 15:

”§ 15. Installationer, der udelukkende tjener bygninger, hvorpå der kan afskrives efter § 14, behandles og afskrives som de nævnte bygninger. Det gælder dog ikke installationer, hvorpå der har kunnet afskrives efter stk. 2 eller 3.

Stk. 2. Installationer, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, og som ikke er omfattet af stk. 1, afskrives særskilt for hver enkelt installation efter reglerne i dette kapitel. Såfremt flere installationer vedrørende en bygning er anskaffet i samme indkomstår, kan de pågældende installationer dog afskrives under ét.

Stk. 3. (...).

Stk. 4. (...). ”

Afskrivningslovens § 21:

”§ 21. Genvundne afskrivninger eller tab ved salg af bygninger eller installationer, hvorpå der er afskrevet efter § 14 eller § 15, medregnes i den skattepligtige indkomst for salgsåret efter reglerne i stk. 2-6, medmindre § 24 finder anvendelse.

Stk. 2. Fortjenesten opgøres for hver bygning eller installation omfattet af § 15, stk. 2, som forskellen mellem salgssummen og den nedskrevne værdi. Sidstnævnte værdi opgøres som de afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse, forbedringer m.v. med fradrag af samtlige foretagne afskrivninger, herunder forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger. For bygninger som nævnt i § 19 opgøres den gennemsnitlige andel af den samlede anskaffelsessum, som de afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse og forbedringer m.v. udgør. Den gennemsnitlige andel kan dog altid fastsættes til mindst det beløb, der kunne være afskrevet, såfremt der var foretaget maksimale afskrivninger på bygningen i den periode, hvor bygningen har været afskrivningsberettiget. Den andel af den samlede salgssum, der skal indgå ved opgørelsen efter 1. pkt. og stk. 3, udgøres af den andel, der er opgjort efter 3. og 4. pkt. Som genvundne afskrivninger medregnes højst de foretagne afskrivninger, herunder forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger, på det solgte aktiv.

Stk. 3. Tab opgøres for hver bygning eller installation omfattet af § 15, stk. 2, som forskellen mellem den nedskrevne værdi og salgssummen.

Stk. 4. (...).

Stk. 5. (...).

Stk. 6. (...). ”

Afskrivningslovens § 40 C:

”§ 40 C. Anskaffelsessummen ved erhvervelse og afståelsessummen ved afståelse af en betalingsrettighed efter EU-landbrugsstøtteordningen skal indgå på en samlet saldo, som føres af den skattepligtige.

Stk. 2. (...).

Stk. 3. (...).

Stk. 4. (...).

Stk. 5. (...).

Stk. 6. (...).

Stk. 7. (...).

Stk. 8. (...).

Stk. 9. (...).

Stk. 10. (...).

Stk. 11. I det indkomstår, hvori det sidste af saldoens underliggende aktiver afstås eller udløber (afståelsesåret), medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for afståelsesåret. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen for de aktiver, der er afstået i afståelsesåret, og på den anden side saldoværdien ved afståelsesårets begyndelse med tillæg af beløb, der i afståelsesåret er anvendt til nyanskaffelser af betalingsrettigheder og mælkekvoter.

Stk. 12. (...). ”

Praksis

Den juridiske vejledning (2017-1) afsnit C. C. 6.7.2:

”Betingelser for succession

Der kan succederes i en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Dette fremgår direkte af bestemmelsen i KSL § 33 C.

Denne formulering er indsat i KSL § 33 C, stk. 1, med virkning fra og med den 1. januar 2009, og formålet er at præcisere, at der ikke kan overdrages en virksomhed efter denne regel, medmindre virksomheden er en erhvervsvirksomhed på overdragelsestidspunktet.

Succession kan dermed ske ved overdragelse af

- Hele erhvervsvirksomheden
- En af flere erhvervsvirksomheder

- En ideel andel af hele erhvervsvirksomheden eller en ideel andel af flere erhvervsvirksomheder
- En andel, der ikke er en ideel andel af hele erhvervsvirksomheden, men som i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed.

Ud af fx tre landbrugsejendomme, som hver for sig udgør en erhvervsvirksomhed, kan der succederes i den ene ejendom, selv om denne ikke udgør en ideel andel af hele erhvervsvirksomheden - som er alle tre ejendomme. Der vil også kunne succederes i en ideel andel af hele erhvervsvirksomheden, hvilket vil sige en ideel andel af hver enkelt landbrugsejendom.

Skatterådet bekræftede, at KSL § 33 C kan finde anvendelse ved deloverdragelser af faderens landbrugs-virksomhed til søn, idet det overtagne udgjorde en selvstændig virksomhed. Se SKM2013. 41. SR. ”

Ligningsrådets afgørelse af 21. februar 2003 (SKM2003. 79. LR):

”En skatteyder, der driver en landbrugsejendom, som hans hustru pr. 1. oktober 1999 købte fra sin far, stillede en række spørgsmål til Ligningsrådet. Faderen havde fra det tidspunkt, hvor han erhvervede ejendommen i 1975 og frem til overdragelsen, drevet ejendommen erhvervsmæssigt. Da skatteyderen var den af ægtefællerne, der drev ejendommen, blev landbrugsvirksomhedens resultat beskattet hos ham.

I forbindelse med hustruens køb af ejendommen blev der i henhold til de dagældende regler i kildeskattelovens § 33 C succederet i afskrivningerne på alle ejendommens bygninger, hvorimod der ikke blev succederet i den skattemæssige stilling efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Hvis skatteyderens ægtefælle lod en eller flere af ejendommens driftsbygninger nedrive, ville skatteyderen efter Ligningsrådets opfattelse være berettiget til at foretage nedrivningsfradrag efter afskrivningslovens § 22, stk. 2, idet skatteyderen med hensyn til betingelserne i afskrivningslovens § 22, stk. 1, sidste punktum, skattemæssigt skulle stilles som om, han selv havde erhvervet bygningen i 1975, og idet hele den periode, som svigerfaderen havde anvendt bygningen til et afskrivningsberettiget formål, fandtes at kunne tilregnes ham. ”

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Virksomhedsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1114 af 18. september 2013, som ændret ved § 9 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, § 1 i lov nr. 992 af 16. september 2014, § 4 i lov nr. 202 af 27. februar 2015 og § 13 i lov nr. 652 af 8. juni 2016.

Virksomhedsskattelovens § 8:

”§ 8. Virksomhedens afkastgrundlag opgøres ved indkomstårets begyndelse som virksomhedens aktiver med fradrag af gæld, beløb, der er afsat efter §§ 4 og 10, stk. 1, indestående på mellemregningskonto efter § 4 a og beløb, der overføres fra virksomhedsordningen til privatøkonomien med virkning fra indkomstårets begyndelse. Ved etablering af ny virksomhed opgøres afkastgrundlaget dog på tidspunktet for virksomhedens start.

Stk. 2. Fast ejendom medregnes til den kontante anskaffelsessum. Er ejendommen anskaffet før 1. januar 1987, kan den skattepligtige i stedet vælge at anvende værdien ved 18. alm. vurdering med tillæg af eventuel ikke medregnet anskaffelsessum for ombygning, forbedringer m.v. For så vidt angår øvrige aktiver finder bestemmelserne i § 3, stk. 4, 2.-8. pkt., tilsvarende anvendelse. Ved opgørelsen fragår virksomhedens gæld til kursværdien. ”

Praksis

Skatteministerens svar af 5. september 2014 på spørgsmål 26 (Lov nr. 992 af 16. september 2014 om ændring af virksomhedsskatteloven og kildeskatteloven)

”Spørgsmål

Hvis det viser sig, at indskudskontoen for en selvstændigt erhvervsdrivende er opgjort fejlagtigt, bedes ministeren redegøre for, hvor langt tilbage i tid henholdsvis SKAT og den selvstændigt erhvervsdrivende kan gå for at korrigere saldoen.

Svar

Hvis en indskudskonto for en selvstændigt erhvervsdrivende er opgjort fejlagtigt, vil den forkerte saldo på indskudskontoen kunne korrigeres, således at den korrekte saldo kan lægges til grund for fremtidige skatteansættelser. En særskilt ændring af tidligere års skatteansættelser som følge af ændringen af den fejlagtigt opgjorte saldo kan derimod kun ske i overensstemmelse med genoptagelsesreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27. ”