

Udskriftsdato: 27. december 2025

AFG nr 9754 af 25/08/2020 (Gældende)

Ægtefællesuccession, Udlejningsejendom, Opsparet overskud, Finansielle aktiver, Virksomhedsordningen

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0270872

Ægtefællesuccession, Udlejningsejendom, Opsparet overskud, Finansielle aktiver, Virksomhedsordningen

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgeren efter kildeskattelovens § 26 A, stk. 2, kunne overdrage sin eneste udlejningsejendom omfattet af virksomhedsordningen til sin samlevende ægtefælle.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgeren uden beskatning kunne hæve de finansielle aktiver i virksomhedsordningen i forbindelse med ægtefællens indtræden i spørgerens virksomhedsordning, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Skatterådet kunne bekræfte, at overdragelsen af virksomheden til ægtefællen udgør en gave, som ikke kan anses for en hævning i spørgerens virksomhedsordning.

Skatterådsmøde 25. august 2020 - SKM2020. 349. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgerens ægtefælle kan overtage alle spørgers driftsrelaterede aktiver med dertil hørende drift med skattemæssig succession, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 2?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at ægtefællen kan indtræde i spørgers virksomhedsordning, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 4 og 6, i overensstemmelse med de anførte principper herfor?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at gaven på 1.067.041 kr. ikke betragtes som en hævning i spørgerens virksomhedsordning?

Svar

1. Ja
2. Nej
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger og ægtefælle er samlevende ægtefæller.

Spørger har drevet virksomhed med en enkelt udlejningsejendom. Udlejningsvirksomheden indgår i virksomhedsordningen.

Spørger har den 1. januar 2020 overdraget udlejningsejendommen til ægtefællen med skattemæssig succession, jf. bestemmelserne i kildeskattelovens § 26 A, stk. 2.

Ægtefællen har ligeledes overtaget driften af udlejningsvirksomheden og har således indtrådt i spørgers virksomhedsordning, jf. bestemmelserne i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4. Det er dermed alle virksomhedsaktiver i virksomhedsordningen, som er blevet overdraget til ægtefællen.

Spørger har udover indestående på bankkonto relateret til ejendomsudlejning, som indgår i overdragelsen, ikke overdraget likvide midler og værdipapirer i sin virksomhedsordning. Ved en virksomhedsoverdragelse er det sædvanligt, at der alene sker overdragelse af driftsrelaterede aktiver og forpligtelser, hvorimod likvide midler og værdipapirer mv. ikke overdrages. Dette skyldes, at erhverver af en virksomhed ikke ønsker at finansiere overtagelse af likvide aktiver ud fra tanken om, at det ikke giver mening at "købe penge for penge".

Overdragelsen fandt sted den 1. januar 2020. Ægtefællen både ejer og driver således virksomheden fra og med 1. januar 2020. Der er udarbejdet en overdragelsesaftale, som er underskrevet den 1. januar 2020. Overdragelsesaftalen er udarbejdet på baggrund af en opgørelse af virksomhedens aktiver og forpligtelser pr. 1. januar 2020.

Parterne ønsker at opnå sikkerhed for de skattemæssige konsekvenser i forbindelse med, at ægtefællen overtager ejerskabet og driften af udlejningsvirksomheden.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Kildeskattelovens § 26 A, stk. 2, har følgende ordlyd:

"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."

Af ovenstående bestemmelse fremgår det, at der skal være tale om samlevende ægtefæller, og at de aktiver, der overdrages, skal være til anvendelse i den modtagende ægtefælles virksomhed.

Da spørger og ægtefællen er samlevende ægtefæller, lever de op til kravene i ovenstående bestemmelse. Der er ligeledes tale om overdragelse af aktiver (udlejningsejendom) til anvendelse i erhvervsvirksomhed. Udlejning af fast ejendom er at betragte som erhvervsvirksomhed i skattemæssig henseende. Vi henviser til eksempelvis SKM2014. 732. LSR.

Afsluttende bemærkninger

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja", da betingelserne i kildeskattelovens § 26 A, stk. 2, er opfyldte.

Ad spørgsmål 2

Kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, har følgende ordlyd.

"Stk. 4. Overdrages en virksomhed fra en ægtefælle til den anden ægtefælle, og anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den ægtefælle, som virksomheden overdrages til, indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb."

Spørger har overdraget udlejningsejendommen til sin ægtefælle. Opgørelsen er baseret på udlejningsejendommens seneste offentlige ejendomsvurdering samt den realkreditgæld og depositum, som der er i forbindelse med udlejningsejendommen pr. 31. december 2019. Derudover bliver der som en del af berigtigelsen givet en gave på 1.067.041 kr. fra spørger til ægtefællen.

Udover indestående på bankkonto relateret til ejendomsudlejning, som indgår i overdragelsen, overdrages der ikke likvide midler og værdipapirer fra spørgers virksomhedsordning til ægtefællen.

Da overdragelsen og overtagelsen af virksomheden fandt sted dagen efter 2019-indkomstårets udløb (1. januar 2020), kan ægtefællen indtræde i spørgers virksomhedsordning. Vores vurdering er således, at kravene i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, er opfyldte.

Kildeskattelovens § 26 A, stk. 6, har følgende ordlyd:

"Stk. 6. Overtagelse efter stk. 4 og 5 forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I. Det er endvidere en betingelse for overtagelse efter stk. 5, at overdragerens eventuelle negative indskudskonto er udlignet inden overtagelsen. Såfremt den erhvervende ægtefælle ønsker at indtræde i overdragerens stilling med hensyn til beskatning efter virksomhedsordningen, skal beslutning herom senest meddeles i forbindelse med indgivelse af overdragerens selvangivelse."

Ægtefællen er fuldt skattepligtig til Danmark. Hun vil ligeledes anses for værende selvstændig erhvervsdrivende med udlejning af fast ejendom, jf. spørgsmål 1. Derudover blev den negative indskudskonto i spørgers virksomhedsordning udlignet inden overdragelsen, hvorfor denne betingelse også er opfyldt. Det kan i øvrigt lægges til grund, at de øvrige krav i virksomhedsskattelovens afsnit I er opfyldte, ligesom det kan lægges til at grund, at beslutningen om, at ægtefællen indtræder i spørgers virksomhedsordning, meddeles til Skattestyrelsen i forbindelse med indgivelse af spørgers selvangivelse for indkomståret 2020.

Afsluttende bemærkninger

Det er vores opfattelse, at betingelserne i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4 og 6, er opfyldte, og at der derfor kan svares "ja" til spørgsmål 2 med den virkning, at ægtefællen på retligvis har overtaget spørgers virksomhedsordning som opgjort ved udløbet af indkomståret 2019.

Ad spørgsmål 3

Overtagelse af spørgers virksomhed og dertilhørende virksomhedsordning er sket primo indkomståret 2020, og overdragelsen af virksomheden skete den 1. januar 2020, hvilket er en betingelse for, at ægtefællen kan succedere i spørgers virksomhedsordning, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Da spørger overdrager virksomheden og den dertil hørende virksomhedsordning 1. januar 2020, er det vores opfattelse, at nettoværdien heraf udgør en gave, som kan opgøres til 1.067.041 kr., hvilket ikke kan anses for en hævning i spørgers virksomhedsordning, idet spørger pr. 1. januar 2020 ikke længere er indehaver af virksomheden (og dermed saldi i virksomhedsordningen). Gaven skal derfor efter vores opfattelse anses for en privat disposition, som ikke skal betragtes som en hævning i spørgers virksomhedsordning.

Af kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, fremgår blandt andet følgende:

"kan den ægtefælle, som virksomheden overdrages til, indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb" [spørgers fremhævning].

Det fremgår således klart af lovens ordlyd, at det er konto for opsparet overskud, således som disse er opgjort ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, som der kan succederes i. Dispositioner efter udløbet af indkomståret forud for overdragelsen kan således ikke påvirke successionsgrundlaget.

Området er efter vores opfattelse ikke afdækket i offentliggjort praksis vedrørende kildeskattelovens § 26 A. Det er vores opfattelse, at kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, skal fortolkes, som tilfældet er for den tilsvarende successionsbestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Dette fremgår også af lovbemærkningerne LFF 2004-01-14 nr. 126 til lovændring af kildeskatteloven, hvorefter retsstillingen på dette område efter vores opfattelse vil blive sammenfaldende:

"Derimod vil en ægtefælle kunne overføre selve virksomheden til ejerens børn og børnebørn samt søskende og deres børn og børnebørn samt til visse medarbejdere og tidligere medarbejdere med succession i virksomhedsordningen og kapitalafkastordningen, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 og 6.

Det foreslås at sikre, at der uden beskatning kan ske overdragelse af en virksomhed mellem ægtefæller ved at give mulighed for succession i virksomhedsordningen, når en personligt ejet virksomhed overdrages mellem ægtefæller."

Ved indførelsen af kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, blev succesionsmuligheden for ægtefæller således identisk med successionsmuligheden for børn mv.

Praksis for kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, vedrørende overdragelse og overtagelse af virksomhedsordningen kan derfor efter vores opfattelse anvendes tilsvarende på kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, da bestemmelserne på netop dette område er svarende til hinanden.

Skatterådet har taget stilling til fortolkningen af kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, i SKM2016. 296. SR. Denne omhandler overdragelse af landbrugsvirksomhed fra far til søn. Faderen anvender virksomhedsordningen og ønsker, at sønnen skal succedere heri. Som en del af berigtigelsen af den overtagne landbrugsvirksomhed blev der givet et gavebeløb. SKAT og Skatterådet kom i det bindende svar frem til følgende:

"Det er SKATs opfattelse, at det gavebeløb, der indgår som en del af berigtigelsen af virksomhedsoverdragelsen, skal anses for en hævnning for overdrageren på overdragelsestidspunktet, dvs. den første dag efter indkomstårets udløb, hvorved størrelsen af konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen ikke påvirkes heraf, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Erhververen kan derfor fuldt ud overtage konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for virksomhedsoverdragelsen, uden at hævnningen (gaven) påvirker størrelsen heraf."

Denne fortolkning støtter den ovenfor nævnte ordlydsfortolkning af kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Afsluttende bemærkninger

På baggrund af ovenstående betragtninger og praksis er det vores opfattelse, at gaven på 1.067.041 kr. ikke skal betragtes som en hævnning i spørgers virksomhedsordning, og at der derfor kan svares "ja" til spørgsmål 3.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgers ægtefælle kan overtage alle spørgers driftsrelaterede aktiver med dertil hørende drift med skattemæssig succession, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 2.

Begrundelse

Ved overdragelse af virksomhedsaktiver mellem samlevende ægtefæller - bortset fra varelager - er der tvungen succession. Dette fremgår direkte af lovteksten i kildeskattelovens § 26 A, stk. 2.

Der ikke alene kan, men skal således ske skattemæssig succession. Der sker ikke succession i driften af virksomheden, men resultatet af virksomheden skal i udgangspunktet uforandret selvangives hos den ægtefælle, der driver virksomheden, jf. bestemmelsen i kildeskattelovens § 25 A, stk. 1.

Af anmodningens faktiske oplysninger fremgår det, at ægtefællen har overtaget driften af virksomheden fra og med den 1. januar 2020. På den baggrund skal resultatet af driften også fremadrettet selvangives hos denne.

Derfor kan Skattestyrelsen tilslutte sig spørgers opfattelse.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at ægtefællen kan indtræde i spørgers virksomhedsordning, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 4 og 6, i overensstemmelse med de anførte principper herfor?

Begrundelse

Indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst, hos den ægtefælle, der driver virksomheden, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 1.

Overdrages virksomhedens aktiver til ægtefællen, har dette som udgangspunkt ingen betydning for beskatningen af virksomhedens resultat, idet dette skal beskattes hos den ægtefælle, der driver virksomheden, jf. også besvarelsen af spørgsmål 1.

I det tilfælde virksomhedsordningen anvendes, vil virksomhedsordningen fortsætte uden ændringer hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Kapitalafkastet skal dog selvangives hos den ægtefælle, der har rådighed over virksomheden, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 2.

Overtager en ægtefælle driften af virksomheden uden at overtage ejerskabet, skal virksomhedsresultatet fremadrettet beskattes hos pågældende ægtefælle. Anvendes virksomhedsordningen, indtræder ægtefællen i virksomhedsordningen herunder indskudskonto, konto for opsparet overskud og mellemregningskonto samt alle aktiver og gæld mv., der indgik i ægtefællens virksomhedsordning.

I tilfælde hvor såvel ejerskabet som driften overdrages til ægtefællen, var der tidligere ikke mulighed for at indtræde i overdragerens virksomhedsordning. I sådanne tilfælde skulle der ske ophørsbeskatning efter bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 15, stk. 1. Dette ville medføre endelig beskatning af opsparede overskud, og at ægtefællen ved en eventuel indtræden i virksomhedsordningen skulle opføre ny indskudskonto m.v. Se herom SKM2001. 290. LR.

Afgørelsen i Ligningsrådet gav anledning til den nu gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4 - 7, hvorefter den erhvervende ægtefælle kan vælge at indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, forudsat overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb.

Det fremgår af forarbejderne, herunder ministersvaret til spørgsmål 7 og 8, at formålet med indførelsen af bestemmelsen var at smidiggøre overdragelsen af en erhvervsvirksomhed mellem ægtefæller. Efter de gældende regler var det kun muligt at gennemføre overdragelsen i to tempi, overdragelse af driften i år

1 og dernæst overdragelse af ejerskabet i år 2. På denne måde kunne virksomhedsordningen fortsætte uforandret hos ægtefællen uden ophørsbeskatning.

Hvis ægtefællerne vælger at gøre brug af bestemmelsen i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, skal den erhvervende ægtefælle således indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen. Dette indebærer, at virksomhedsordningen ved begyndelsen af indkomståret overtages af den erhvervende ægtefælle med de samme aktiver og den samme gæld, som indgik i overdragerens virksomhedsbalance ved udgangen af det foregående indkomstår.

Skattestyrelsen skal henlede opmærksomheden på, at bestemmelsen om overtagelse af opsparet overskud ved succession efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, har en ganske anden affattelse. I disse tilfælde overtages alene det opsparede overskud, men ikke indskudskonto, mellemregningskonto mv. Der sker således ikke en indtræden i overdragerens virksomhedsordning, som tilfældet er efter kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Praksis vedrørende kildeskattelovens § 33 C stk. 5, kan således ikke anvendes analogt ved afgørelser, der vedrører kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Det fremgår af spørgers oplysninger, at udlejningsejendommen overdrages til ægtefællen med virkning fra den 1. januar 2020. Det fremgår også at likvide midler og værdipapirer ikke medfølger ved overdragelsen.

Det følger af det ovenfor beskrevne "kontinuitetsprincip", at den erhvervende ægtefælle skal overtage de samme aktiver og den samme gæld som overdrageren opgjorde i sin seneste virksomhedsbalance. Da overdrageren har valgt at beholde likvider og værdipapirer, vil dette blive anset for en hævning i virksomhedsordningen ultimo 2019, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

Den erhvervende ægtefælle kan således indtræde i overdragerens virksomhedsordning, både med og uden de likvide midler og værdipapirer.

Da spørger imidlertid har forudsat, at udtagelsen af likvider og værdipapirer kan ske uden om hæverækkefølgen i virksomhedsskattelovens § 5, må spørgsmålet besvares med "Nej".

Spørgers høringssvar til spørgsmål 2

"Kontinuitetsprincippet"

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med et "nej". Grunden hertil er, at Skattestyrelsen er af den opfattelse, at der i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, er et såkaldt "kontinuitetsprincip", som medfører, at ægtefællen ved indkomstårets begyndelse skal overtage de samme aktiver og den samme gæld, som indgik i spørgers status ved udgangen af det foregående indkomstår.

Det er vores opfattelse, at der ikke er lovhjemmel til det hævdede kontinuitetsprincip i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Stk. 4. Overdrages en virksomhed fra en ægtefælle til den anden ægtefælle, og anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen

virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den ægtefælle, som virksomheden overdrages til, indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for

opsparat overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb." [spørgers fremhævning]

Der fremgår ikke af bestemmelsen, at der skulle være et kontinuitetsprincip gældende, således at køberægtefællen skal erhverve de samme aktiver og den samme gæld, som indgik i sælgerægtefællens virksomhedsordning.

Det materielle krav, som fremgår af bestemmelsen, er, at der skal overdrages "en virksomhed". Dette er opfyldt i den foreliggende sag, hvilket Skattestyrelsen heller ikke ses at bestride.

Opfyldes det materielle krav om overdragelse af "en virksomhed", kan den ægtefælle, som virksomheden overdrages til, "indtræde" i overdragerens virksomhedsordning.

At "indtræde" i noget indebærer ikke et krav til, hvad der skal "overdrages", for at der kan ske indtræden. At kunne indtræde i overdragerens virksomhedsordning er blot den refleksvirkning, som bestemmelsen tilbyder, hvis der overdrages en virksomhed.

Det er derfor vores opfattelse, at der ikke er belæg for Skattestyrelsens fortolkning i indstillingen, hvor det hævdes, at "Dette [som ses at henvise tilbage til "indtræden"] indebærer [...]"

Efter vores opfattelse er "indtræden" blot en skatteretlig konsekvens, hvis bestemmelsen ønskes anvendt, men indeholder ikke et materielt krav til, hvad "overdragelsen" skal omfatte. Dette er reguleret i bestemmelsens første led og skal omfatte en virksomhed.

Yderligere fremgår der ikke noget om et "kontinuitetsprincip" i lovforarbejderne til LFF 2004-01-14 nr. 126, hvor bestemmelsen blev indsat. Der bliver dermed hverken i ordlyden eller i dennes lovforarbejder omtalt et kontinuitetsprincip eller noget svarende hertil. Det fremgår derimod af kildeskattelovens § 26 A, stk. 5, omkring deloverdragelse, at der netop ikke er et kontinuitetsprincip gældende, idet bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Stk. 5. Såfremt overdragelsen vedrører en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, if. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, kan ægtefællen overtage den del af indestående på konto for opsparat overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen, 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 opsparat overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene." [spørgers fremhævning]

Af det understregede fremgår, at der kan ske overdragelse af en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, og at ægtefællen i denne situation kan overtage en andel af saldi i virksomhedsordningen med skattemæssig succession.

Der gælder i sagens natur ikke et kontinuitetsprincip ved overdragelse af en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder.

Begrebet "virksomhed" anvendes i såvel bestemmelsens stk. 4 og stk. 5, uden at begrebet er defineret. Da virksomhedsbegrebet anvendes i stk. 5, hvor der i sagens natur ikke kan gælde et kontinuitetsprincip, kan der heller ikke gælde et kontinuitetsprincip i stk. 4, hvor det samme virksomhedsbegreb anvendes.

Det fremgår tillige, at der ved en deloverdragelse skal ses bort fra finansielle aktiver. Det vil sige, at en del af aktivmassen i virksomhedsordningen holdes udenfor ved beregningen af den forholdsmæssige fordeling. Dette taler tillige mod, at der gælder et kontinuitetsprincip.

Dette bekræftes yderligere i praksis på området inden for kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Det er stadig vores opfattelse, at kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, skal fortolkes, som tilfældet er for den tilsvarende successionsbestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, da dette fremgår af lovbemærkningerne til LLF 2004-01-14 nr. 126 til lovændringen af kildeskatteloven:

"Derimod vil en ægtefælle kunne overføre selve virksomheden til ejerens børn og børnebørn samt søskende og deres børn og børnebørn samt til visse medarbejdere og tidligere medarbejdere med succession i virksomhedsordningen og kapitalafkastordningen, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 og 6.

Det foreslås at sikre, at der uden beskatning kan ske overdragelse af en virksomhed mellem ægtefæller ved at give mulighed for succession i virksomhedsordningen, når en personligt ejet virksomhed overdrages mellem ægtefæller."

Ved indførelsen af kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, blev succesionsmuligheden for ægtefæller således identisk med successionsmuligheden for børn mv. Vi er dermed med henvisning til ovenstående ikke enig i Skattestyrelsens påstand om, at praksis om kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 og 6, ikke kan anvendes parallelt på kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Skatterådet har taget stilling til fortolkningen af kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, i SKM2020. 188. SR. I dette bindende svar overdrager en fader sin virksomhedsordning til sin søn af to omgange. Der indgås en 2019-aftale, hvor 8 ud af 9 udlejningsejendomme overdrages til sønnen, og der indgås en 2020-aftale, hvor den sidste udlejningsejendom overdrages til sønnen. I forbindelse med 2020-aftalen anfører Skatterådet følgende:

"Af pkt. 7.3 i "2020-aftalen" fremgår det desuden, at den endelige overdragelsesbalance skal omfatte alle aktiver, der indgår i kapitalafkastgrundlaget i spørgers virksomhedsordning, bortset fra finansielle aktiver.

Der er efter de to overdragelsesaftaler alene overdraget udlejningsejendomme samt overtaget et opsparet overskud. Således ses der ikke at være overdraget og vederlagt for et eventuelt andet aktiv omfattet af spørgers kapitalafkastgrundlag. Ligeledes vil de finansielle aktiver i spørgers virksomhedsordning ikke blive overdraget til sønnen."

Selvom Skatterådet anfører ovenstående, og dermed er opmærksom på, at finansielle aktiver ikke overdrages til sønnen, afviser Skatterådet ikke, at der kan ske succession i virksomhedsordningen i det bindende svar. Yderligere omtaler Skatterådet ikke, at der skulle være et kontinuitetsprincip gældende, som vil medføre, at der ikke er hjemmel til ovenstående.

På baggrund af ordlyden i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, og på baggrund af manglende beskrivelse af kontinuitetsprincippet i lovforarbejderne samt praksis og ovenstående begrundelse, er det vores opfattelse, at der ikke er lovhjemmel til at gøre et kontinuitetsprincip gældende i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Efter vores opfattelse er der dermed ikke lovhjemmel til at gøre gældende, at alle aktiver og gæld skal overdrages, førend køberægtefællen kan succedere i sælgerægtefællens virksomhedsordning.

Skattestyrelsen ses da heller ikke at have angivet en specifik lovhjemmel, der støtter Skattestyrelsens fortolkning.

Spørger har alene overdraget virksomhedens driftsrelaterede aktiver og forpligtelser, hvorimod likvide midler og værdipapirer mv. ikke overdrages. Dette skyldes, at en erhverver af en virksomhed som oftest ikke ønsker at finansiere overtagelse af likvide aktiver ud fra tanken om, at det ikke giver mening at "købe penge for penge".

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at betingelserne i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4 og 6, er opfyldte, og at Skattestyrelsen indstilling til spørgsmål 2 derfor skal ændres til "ja" med den virkning, at ægtefællen på retlig vis har overtaget spørgers virksomhedsordning, som opgjort ved udløbet af indkomståret 2019.

Hvis Skatterådet finder, at ægtefællen skal overtage de samme aktiver og den samme gæld, jævnfør det såkaldte kontinuitetsprincip, må dette have den konsekvens, at kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, ikke kan finde anvendelse.

Det kan derimod aldrig have den konsekvens, at sælgerægtefællen skal anses for at have foretaget en hævning i 2019 som anført af Skattestyrelsen jævnfør det nærmere anførte nedenfor.

Hævning i 2019

Ved besvarelse af spørgsmål 2 anfører Skattestyrelsen i sin indstilling, at da spørger vælger at beholde likvide midler og værdipapirer ved overdragelsen af virksomheden til ægtefællen den 1. januar 2020, vil dette blive anset for en hævning ultimo 2019, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

Det er vores opfattelse, at der aldrig kan blive tale om en hævning i 2019.

Overdragelsen af virksomheden er sket den 1. januar 2020, hvilket følger af overdragelsesaftalen. Da transaktionen er sket den 1. januar 2020, vil den postulerede hævning også skulle ske i 2020. Af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 4, fremgår følgende:

"Beløb, der overføres mellem virksomhedsordningen og privatøkonomien, skal bogføres særskilt for hver post med virkning fra det tidspunkt, hvor overførslen finder sted, jf. dog stk. 5."

Ovenstående bevirker efter vores opfattelse, at en transaktion, der er foretaget i 2020, aldrig kan anses for at være foretaget i 2019. Dette vil i givet fald kræve en særskilt lovhjemmel i virksomhedsskatteloven.

Denne lovhjemmel eksisterer ikke.

Der er i specifikke bestemmelser i virksomhedsskatteloven indsat en direkte lovhjemmel til, at visse overførsler mellem privatøkonomien og virksomhedsordningen skal anses for at være foretaget på et givent tidspunkt. Dette fremgår af følgende bestemmelser:

- virksomhedsskattelovens § 16, stk. 2
- virksomhedsskattelovens § 16 a, stk. 4
- virksomhedsskattelovens § 16 b
- virksomhedsskattelovens § 16 c

Ovenstående bevirker efter vores opfattelse, at der skal være indsat en direkte lovhjemmel til at fravige udgangspunktet i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 4.

Der findes ikke en sådan lovhjemmel til, at en overdragelse mellem ægtefæller den 1. januar 2020 kan medføre, at der skal være sket en hævning i overdragerens virksomhedsordning i 2019.

På baggrund heraf, er det vores opfattelse, at såfremt der er tale om en hævnning, kan hævnningen ikke ske ultimo 2019.

At en eventuel hævnning ikke kan være sket forud for overdragelsestidspunktet, fremgår tillige af Skatterådets bindende svar, refereret i SKM2016. 296. SR. Det bindende svar omhandler overdragelse af en landbrugsvirksomhed fra far til søn. Faderen anvender virksomhedsordningen og ønsker, at sønnen skal succedere heri.

Skatterådet har i dette bindende svar taget stilling til, om sønnens overtagelse af faderens private gæld som en del af berigtigelsen af en ejendomshandel, er til hinder for, at sønnen kan succedere i samtlige saldi for opsparet overskud i virksomhedsordningen. I forbindelse hermed har Skatterådet også taget stilling til, hvorvidt denne gældsfrigørelse hos faderen skal anses for en hævnning i dennes virksomhedsordning. Hertil har Skatterådet udtalt følgende:

"Ved at lade privat gæld indgå som en berigtigelsesdel ved virksomhedsoverdragelsen opnår spørger (faderen) en privat gældsfrigørelse, dvs. en vederlæggelse, som provenumæssigt tilkommer virksomhedsordningen. SKAT er derfor enig i, at denne vederlæggelse uden om virksomhedsordningen udgør en hævnning for spørger (faderen).

Da denne hævnning finder sted i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen dagen efter udløbet af spørgers (faders) indkomstår, påvirker hævnningen ikke størrelsen af konto for opsparet overskud ved udløbet af overdragerens indkomstår."

Skatterådets fortolkning understøtter vores fortolkning af, at en eventuel hævnning i forbindelse med overdragelse af virksomhed fra sælgerægtefællen til køberægtefællen ikke kan henføres til 2019, men derimod skal anses for sket "dagen efter udløbet af overdragerens indkomstår", hvilket i dette tilfælde vil sige den 1. januar 2020.

Skattestyrelsens bemærkninger til spørgers høringssvar til spørgsmål 2

Skattestyrelsen kan ikke tilslutte sig spørgers opfattelser i høringssvaret og skal i det hele henvise til den af Skattestyrelsen anførte indstilling og begrundelse til nærværende spørgsmål.

Særligt skal det dog bemærkes, at kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, alene hjemler adgang for en erhverver omfattet af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, til at indtræde i overdragerens opsparede overskud, og derfor ikke i øvrige dele af overdragerens virksomhedsordning.

Da ægtefæller ikke er omfattet af personkredsen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, og da det materielle indhold af kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, ikke er identisk med indholdet af reglerne om ægtefællers universalsuccession efter kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, finder kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, eller praksis efter denne bestemmelse, ikke anvendelse ved en ægtefælles indtræden i virksomhedsordningen efter kildeskattelovens § 26 A, stk. 4. Dette betyder også, at de af spørgeren nævnte afgørelser, der vedrører overdragelser til børn mv. ikke finder anvendelse i nærværende situation.

Baggrunden for vedtagelsen af kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, skyldtes, som anført, SKM2001. 290. LR, hvoraf det fremgår, at der ikke kunne besvares bekræftende på spørgerens ønske om ægtefællens samtidige overtagelse af virksomheden og indtræden i virksomhedsordningen. Havde der således ikke været tale om en samtidig overdragelse, ville spørgerens ægtefælle kunne indtræde i virksomhedsordningen, "dvs. i kapitalindestående, kapitalafkastgrundlag, indskudskonto, opsparet overskud og hensættelse til senere hævnning" efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 1.

En ægtefælle havde før lovændringen derfor kun mulighed for at indtræde i den anden ægtefælles virksomhedsordning ved anvendelse af kildeskattelovens § 25 A, stk. 1. Principperne herfra blev derfor videreført i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, når der samtidig sker overdragelse af en erhvervsvirksomhed. Overdragelse af en virksomhed til en ægtefælle sker fortsat efter reglerne i kildeskattelovens § 26 A, stk. 2, hvorfor det virksomhedsbegreb, der anføres § 26 A, stk. 4, knytter sig til virksomhedsbegrebet i stk. 2.

Når ægtefæller vælger at gøre brug af bestemmelsen i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, skal den erhvervende ægtefælle indtræde i overdragerens virksomhedsordning, som opgjort ved udgangen af overdragerens forudgående indkomstår. Dette er udtryk for et kontinuitetsprincip.

Dette indebærer, at virksomhedsordningen ved begyndelsen af indkomståret overtages af ægtefællen med de samme aktiver og den samme gæld mv., som indgik i overdragerens virksomhedsbalance ved udgangen af det forudgående indkomstår.

Det er efter kildeskattelovens § 26 A, stk. 6, en betingelse, at den erhvervende ægtefælle opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I, ligesom det i øvrigt er en betingelse, at den erhvervende ægtefælle også er den, der driver virksomheden, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, som anført i Skattestyrelsens indstilling og begrundelse til spørgsmål 1.

Når samtlige betingelser er opfyldte, kan bestemmelsen i kildeskattelovens § 26 A, stk. 4, anvendes, hvorefter ægtefællen kan indtræde i spørgers virksomhedsordning med virkning fra og med dagen efter udløbet af overdragerens seneste indkomstår, hvilket konkret vil sige fra og med den 1. januar 2020.

Spørger har anført, at en del af de likvide midler samt værdipapirerne fra spørgers virksomhedsordning ikke er overdraget til ægtefællen.

Den erhvervende ægtefælles åbningsbalance svarer således ikke til spørgers virksomhedsbalance opgjort dagen før overdragelsen.

Dette finder Skattestyrelsen som et udtryk for, at spørger har udtaget de finansielle aktiver forinden ægtefællens indtræden i spørgers virksomhedsordning.

Som anført ovenfor, er det en betingelse for den erhvervende ægtefælles mulighed for at indtræde i spørgers virksomhedsordning, at overdragelsen finder sted dagen efter udløbet af spørgers indkomstår, men også at ægtefællen driver virksomheden fra og med den 1. januar 2020.

Dette indebærer efter Skattestyrelsens opfattelse, at ægtefællen indtræder i alle aktiver og gæld mv. i virksomhedsordningen med virkning fra og med dagen efter udløbet af spørgers indkomstår, hvorfor spørger ikke efterfølgende kan udtage de af virksomhedsordningen omfattede finansielle aktiver.

Som anført, skal den erhvervende ægtefælle overtage de samme aktiver og den samme gæld mv., som spørger har opgjort i sin balance for virksomheden dagen før overdragelsen til ægtefællen.

Da de finansielle aktiver ikke er omfattet af den virksomhedsbalance, som ægtefællen indtræder i den 1. januar 2020, må de finansielle aktiver efter Skattestyrelsens opfattelse være hævet af spørger i indkomståret 2019, hvilket udgør en overførsel for spørger, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

Det bemærkes, at en udtagning af de finansielle aktiver vil medføre beskatning af spørger af et opsparet overskud, helt eller delvist, og dermed en reduktion af det opsparede overskud, hvorved ægtefællen ikke kan indtræde i et opsparet overskuds størrelse, som påtænkt.

Virksomhedsskattelovens § 15

Efter pkt. 1 i den af spørger og dennes ægtefælle den 1. januar 2020 indgåede overdragelsesaftale fremgår det:

"Sælger overdrager til Køber Virksomheden, herunder dennes aktiver og den dertilhørende drift, således at driften overgår til Køber med virkning fra den 1. januar 2020, og hvorefter Sælger er ophørt med at drive selvstændig virksomhed."

Dette finder Skattestyrelsen som et udtryk for, at spørger er ophørt med at anvende virksomhedsordningen.

På baggrund heraf skal Skattestyrelsen henvise til L 1030/1992 om indførelse af kapitalafkastordningen, forenkling af reglerne om flere virksomheder mv.

Ved lovændringen blev virksomhedsskattelovens kapitel 5 om afståelse, ophør og omdannelse også ændret, og det fremgår således bl.a. af LFF 1992-11-18, nr. 96:

"Til § 15

Til stk. 1 og 2

Hvis den skattepligtige ophører med at anvende virksomhedsordningen, skal indestående på konto for opsparet overskud efter de gældende regler medregnes i den personlige indkomst for det indkomstår, der følger efter det indkomstår, hvor ordningen senest har været anvendt. Virksomhedsordningen kan også anvendes i det indkomstår, hvor virksomheden ophører.

Reglerne anvendes analogt ved salg af en virksomhed. De gældende regler om virksomhedsophør ved salg af en virksomhed stiller virksomhedsejeren bedre i skattemæssig henseende, end hvis den pågældende havde beholdt virksomheden og hævet et beløb svarende til virksomhedens egenkapital. Dette skyldes, at indestående på konto for opsparet overskud først skal efterbeskattes i det følgende år, uanset at beløbet er overført til privatøkonomien året før.

Det foreslås derfor, at såfremt den skattepligtige afstår sin virksomhed eller ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, medregnes indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst i ophørsåret. Det foreslås samtidig, at efterbeskatning ikke finder sted, hvis den pågældende inden udløbet af det efterfølgende indkomstår har påbegyndt ny erhvervsvirksomhed. I forslaget er det et udtrykkeligt krav, at den regnskabsmæssige adskillelse mellem virksomhedens økonomi og privatøkonomien opretholdes også i den periode, hvor den skattepligtige ikke rent faktisk driver nogen virksomhed. Kontinuiteten i virksomhedsskatteregnskabet vil i modsætning til den gældende ordning bevirke, at det ikke vil være muligt at overføre virksomhedens midler til privatforbrug samtidig med, at hele indestående på konto for opsparet overskud kan videreføres uden hel eller delvis efterbeskatning i samme indkomstår. Opretholdes den regnskabsmæssige adskillelse, uden at den skattepligtige når at købe en anden virksomhed, medregnes indestående på konto for opsparet overskud ultimo afståelsesåret med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat ved opgørelsen af den personlige indkomst i det efterfølgende indkomstår. Herved undgås, at ansættelsen for afståelsesåret skal genoptages. Den skattepligtige kan således i realiteten vælge, om konto for opsparet overskud skal efterbeskattes i ophørsåret eller i det efterfølgende år, alt efter om den regnskabsmæssige adskillelse opretholdes eller ej. Udskydes efterbeskatningen, vil den skattepligtige dog ikke kunne få virksomhedens midler frigjort til privatområdet i ophørsåret uden om hæverækkefølgen.

Til stk. 3

Efter forslaget § 1, nr. 5, skal flere forskellige virksomheder anses som een virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen. Bestemmelserne om ophør vil derfor ikke finde anvendelse ved salg af en af flere virksomheder, en virksomhed, der er udskilt fra den bestående virksomhed eller ved salg af en ideel andel. Salgssummen indgår i virksomhedsordningen på samme måde som ved salg af et enkelt aktiv. Der sker således ikke nogen regulering af opsparet overskud eller indestående på indskudskonto, og opgørelsen af overskud og overførsler sker under eet for hele indkomståret både for den afståede virksomhed og den resterende virksomhed.

Ophørsreglerne vil således kun finde anvendelse ved totalt ophør med selvstændig erhvervsvirksomhed på samme måde som investeringsfondshenlæggelser kun efterbeskattes, såfremt den skattepligtige ophører med eller afhænder samtlige virksomheder." [Skattestyrelsens fremhævninger]

Efter Skattestyrelsens opfattelse har den anførte beskatning ved udtagelse af midler til privatområdet ved totalt ophør efter virksomhedsskattelovens § 15, stk. 1, været gældende siden vedtagelsen af L1030/1992.

Det bemærkes i denne forbindelse, at det i bestemmelsen anførte princip efter Skattestyrelsens opfattelse er en generel regel, der gælder i alle tilfælde af totalt ophør eller afståelse af hele virksomheden og således også ved succession, virksomhedsomdannelse og overdragelse til ægtefælle.

Baggrunden herfor er, som angivet i bemærkningerne, at en skattepligtig ikke kan "få virksomhedens midler frigjort til privatområdet i ophørsåret uden om hæverækkefølgen".

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at gaven på 1.067.041 kr. ikke betragtes som en hævning i spørgers virksomhedsordning.

Begrundelse

Det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 2, at kontinuitetsprincippet medfører, at virksomhedsordningen uforandret føres videre hos den erhvervende ægtefælle med de aktiver og den gæld, der indgik i overdragerens virksomhedsbalance i det forudgående indkomstår.

Hævninger i virksomhedsordningen er udtryk for, hvilke værdier der overføres fra virksomhedsordningen til privatsfæren.

Gaven vil således ikke blive anset for hævet.

Spørgers høringssvar til spørgsmål 3

Vi er enige med Skattestyrelsens indstilling til svar i spørgsmål 3. Vi er dog uforstående overfor begrundelsen herfor, og ønsker denne uddybet eller ændret.

For det første nævner Skattestyrelsen kontinuitetsprincippet igen. Hertil henviser vi til vores bemærkning til spørgsmål 2, hvor vi er af den opfattelse, at der ikke kan gøres et kontinuitetsprincip gældende i forhold til kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

For det andet skriver Skattestyrelsen følgende:

"Hævninger i virksomhedsordningen er udtryk for, hvilke værdier der overføres fra virksomhedsordningen til privatsfæren. Gaven vil således ikke blive anset for hævet."

Ud fra disse refererede sætninger kan vi ikke læse en begrundelse for, hvorfor gaven således ikke vil blive anset for hævet.

Efter vores opfattelse kan gaven på 1.067.041 kr. fra spørger til ægtefællen ikke anses for at være en hævning i spørgers virksomhedsordning, idet spørger pr. 1. januar 2020 ikke længere er indehaver af virksomheden (og dermed saldi i virksomhedsordningen). Gaven skal derfor efter vores opfattelse anses for en privat disposition, som ikke skal betragtes som en hævning i spørgers virksomhedsordning.

Vi henviser til vores bemærkninger til spørgsmål 3 i anmodning om bindende svar, hvor der er henvist til SKM2016. 296. SR, der ligeledes belyser dette spørgsmål.

Af det bindende svar fremgår følgende vedrørende tidspunktet for, hvornår en gave kan anses for at være en hævning:

"Det er SKATs opfattelse, at det gavebeløb, der indgår som en del af berigtigelsen af virksomhedsoverdragelsen, skal anses for en hævning for overdrageren på overdragelsestidspunktet, dvs. den første dag efter indkomstårets udløb, hvorved størrelsen af konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen ikke påvirkes heraf, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5. Erhververen kan derfor fuldt ud overtage konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for virksomhedsoverdragelsen, uden at hævningen (gaven) påvirker størrelsen heraf."

Dette understøtter vores argumentation ovenfor.

Skattestyrelsens bemærkninger til spørgers høringssvar til spørgsmål 3

Spørger har i sit høringssvar henvist til SKM2016. 296. SR. Heraf fremgår det, at en gave på overdragelsestidspunktet, dvs. dagen efter udløbet af overdragerens indkomstår, udgør en hævning, der ikke kan reducere størrelsen af det opsparede overskud i overdragerens forudgående indkomstår.

Skattestyrelsen finder ikke, at nævnte afgørelse, der vedrører en successionsoverdragelse til en søn efter kildeskattelovens § 33 C, har nogen betydning for spørgers situation.

Dette skyldes, at spørgers virksomhed i dette konkrete tilfælde er overdraget til ægtefællen, og at ægtefællen har valgt at indtræde i overdragerens virksomhedsordning, hvilket omfatter samtlige konti, aktiver og gæld mv. omfattet af virksomhedsordningen, som opgjort dagen før overdragelsen, jf. kildeskattelovens § 26 A, stk. 4.

Ægtefællen fortsætter således med virksomhedsordningen med uændrede værdier, konti, mv., dvs. at kontinuiteten er opretholdt.

Der er således ikke ved denne overdragelse foretaget en hævning af værdier fra virksomheden. Den omhandlede gave til ægtefællen, dvs. virksomhedens nettoværdi, er derfor ikke hævet ud af virksomhedsordningen, men hidrører fra spørgers private formuesfære og videreføres uændret hos ægtefællen.

Gaven kan således ikke udgøre en hævning efter virksomhedsskattelovens § 5.

Skattestyrelsen skal bemærke, at en gave til ægtefællen er skatte- og afgiftsfri, samt at der ikke herved er taget stilling til gavens værdi.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 25 A, stk. 1 og 2

Stk. 1. 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.

Kildeskattelovens § 26 A, 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.

Praksis

SKM2014. 732. LSR

Udlejning af garage ansås for udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed, og klageren var derfor berettiget til at anvende virksomhedsordningen.

Spørgsmål 2 og 3

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 26 A, stk. 4 og 6

Stk. 4. Overdrages en virksomhed fra en ægtefælle til den anden ægtefælle, og anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den ægtefælle, som virksomheden overdrages til, indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparat overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb.

Stk. 6. Overtagelse efter stk. 4 og 5 forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I. Det er endvidere en betingelse for overtagelse efter stk. 5, at overdragerens eventuelle negative indskudskonto er udlignet inden overtagelsen. Såfremt den erhvervende ægtefælle ønsker at indtræde i overdragerens stilling med hensyn til beskatning efter virksomhedsordningen, skal beslutning herom senest meddeles i forbindelse med afgivelse af overdragerens oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2.

Virksomhedsskattelovens § 5, stk. 1

Overførsel af værdier og beløb omfattet af § 4 b, stk. 1, fra virksomheden til den skattepligtige anses for foretaget i nedennævnte rækkefølge:

1. Kapitalafkast efter § 7, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13.
2. Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13.
3. Overskud i det pågældende år:
 1. Kapitalafkast efter § 7, der overføres til den skattepligtige inden udløbet af oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13, for indkomståret.
 2. Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1.
4. Opsparet overskud.
5. Indestående på indskudskonto.

Virksomhedsskattelovens § 15, stk. 1

Afstår den skattepligtige sin virksomhed, eller ophører den skattepligtige med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, medregnes indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst i samme indkomstår, jf. § 10, stk. 3. Opretholdes den regnskabsmæssige opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi efter § 2, stk. 1, i hele det indkomstår, hvori afståelsen eller ophøret finder sted, kan virksomhedsordningen anvendes til og med udløbet af indkomståret. I så fald indgår salgssummen i virksomhedsordningen. Indestående på konto for opsparet overskud ved indkomstårets udløb med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst i det efterfølgende indkomstår.

Forarbejder

Lovbemærkninger til Lov nr. 1030/1992 om indførelse af kapitalafkastordningen, forenkling af reglerne om flere virksomheder, mv. (ændring af afståelses-, ophørs- og omdannelsesreglerne i virksomhedsskattelovens kapital 5)

Der henvises til citatet i foranstående "Skattestyrelsens bemærkninger til spørgers høringssvar til spørgsmål 2".

Lovbemærkninger til Lov 2004-06-09 nr. 458 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (ændring af kildeskattelovens § 26 A)

" Lovforslaget har til formål at udvide ægtefællers muligheder for at succedere i virksomhedsordningen. Nærværende lovforslag imødekommer hermed et forslag fra erhvervslivet om at udvide ægtefællers muligheder for succession i virksomhedsordningen.

Ligningsrådet har i en konkret afgørelse fundet, at en skatteyder, der drev en virksomhed under virksomhedsordningen, ikke kunne overdrage virksomheden til sin ægtefælle, således at ægtefællen succederede i ordningen, dvs. i kapitalindestående, kapitalafkastgrundlag, indskudskonto, opsparet overskud og hensættelse til senere hævnning (afgørelsen er offentliggjort i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2001,638). Forespørgeren ønskede, at ægtefællen ud over at overtage driften også skulle erhverve selve virksomheden.

Efter kildeskatteloven § 25 A skal indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af indkomsten hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Det er således muligt for ægtefællen at succedere i ordningen, hvis blot det alene er driften, der vandrer mellem ægtefællerne, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 1. Desuden kan overdragelse af aktiverne ske med succession, jf. kildeskattelovens § 26 A og B. Efter bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 15 ophører virksomhedsordningen derimod, hvis virksomhedens ejerforhold ændres.

I afgørelsen fra Ligningsrådet blev der lagt vægt på, at såfremt både drift og ejerskab overgår til ægtefællen, vil denne ikke kunne succedere i virksomhedsordningen, da der er tale om en virksomhedsoverdragelse. Virksomhedsordningen blev derfor i det foreliggende tilfælde anset for ophørt, jf. virksomhedsskattelovens § 15, stk. 1, med den konsekvens, at indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat blev medregnet til den personlige indkomst i det pågældende indkomstår.

Virksomhedsordningen indeholder en række særlige regler om beregning af den selvstændige erhvervsdrivendes indkomst. Virksomhedsordningen har blandt andet som formål, at der gives den skattepligtige mulighed for skattemæssig udjævning af indkomster fra gode år til mindre gode år. Herved undgås utilsigtede virkninger af den progressive beskatning.

Erhvervsdrivende, der vælger at blive beskattet under virksomhedsordningen, kan opspare det overskud, der ikke hæves i virksomheden. Det opsparede overskud beskattes hermed alene med en foreløbig virksomhedsskat. Virkningen af at anvende virksomhedsordningen er, at det opsparede overskud først endeligt beskattes som personlig indkomst i det år, hvor det hæves af den erhvervsdrivende fra konto for opsparet overskud.

En ægtefælle kan imidlertid ønske at overføre driften af virksomheden til den anden ægtefælle.

Indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, skal medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Det følger af kildeskattelovens § 25 A, stk. 1. Dog skal kapitalafkast efter virksomhedsskattelovens § 7, der overføres til den skattepligtige, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og kapitalindkomst hos den af ægtefællerne, der har rådighed over virksomheden, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 2, der henviser til lovens § 24 A. Det følger af denne bestemmelse, at det afgørende i denne henseende er, hvem af ægtefællerne der efter ægteskabslovgivningen har rådighed over kapitalgodet, eller for så vidt angår kapitaludgifter, hæfter for betalingen.

Når en ægtefælle overtager driften af en virksomhed, som den anden ægtefælle tidligere har drevet under virksomhedsordningen, vil ægtefællen, der nu driver virksomheden, ud over indkomst som nævnt i kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, også være rette skattesubjekt for så vidt angår opsparet overskud under virksomhedsordningen inklusive overskud fra årene før, vedkommende overtog driften. Begrundelsen for dette er, at anvendelsen af de generelle bestemmelser i kildeskattelovens § 25 A ikke medfører, at man kan anse virksomhedsordningen for ophørt. Virksomhedsordningen kan kun anses for ophørt, hvis den skattepligtige ønsker det, hvis virksomhedens ejerforhold ændres, eller hvis virksomhedsejerens skattepligt til landet ophører.

På samme måde som i virksomhedsordningen kan en ægtefælle overtage driften af en virksomhed som hidtil har været drevet - eller i overvejende grad har været drevet - af den ene ægtefælle uden, at kapitalafkastordningen anses for ophørt. Den ægtefælle, der overtager driften, succederer hermed i kapitalafkastordningen.

Overdragelse af aktiverne i en erhvervsvirksomhed kan ske med succession, jf. kildeskattelovens § 26 A og B. Det er med disse regler fundet rimeligt, at afskrivningerne foretages på de aktiver, der anvendes i den pågældende virksomhed, uanset om aktiverne tilhører den anden ægtefælle. Ved overdragelse med succession forstås, at overdragelsen ske uden skattemæssige konsekvenser. Overdragelse af aktiver fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælles erhvervsvirksomhed udløser hermed ikke beskatning af fortjeneste eller giver adgang til fradrag for tab. Den ægtefælle, der erhverver aktiverne succederer således i den overdragende ægtefælles skattemæssige stilling. Det vil sige, at afskrivninger fortsættes på det hidtidige grundlag. Dog succederes, der ikke i virksomhedsordningen efter denne bestemmelse.

I visse tilfælde ønsker ægtefællerne foruden at overføre driften af virksomheden eller enkelte aktiver, der anvendes i virksomheden, også at overføre selve virksomheden til den anden ægtefælle. I disse tilfælde må den skattepligtiges virksomhedsordning anses for ophørt, og ægtefællen etablerer herved en ny virksomhedsordning.

Efter reglen i virksomhedsskatteoven § 15, stk. 1, skal den skattepligtige, der ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, der har været drevet under virksomhedsordningen, medregne indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den dertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst i ophørsåret.

Derimod vil en ægtefælle kunne overføre selve virksomheden til ejerens børn og børnebørn samt søskende og deres børn og børnebørn samt til visse medarbejdere og tidligere medarbejdere med succession i virksomhedsordningen og kapitalafkastordningen, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 og 6.

Det foreslås at sikre, at der uden beskatning kan ske overdragelse af en virksomhed mellem ægtefæller ved at give mulighed for succession i virksomhedsordningen, når en personligt ejet virksomhed overdrages mellem ægtefæller.

En tilsvarende mulighed foreslås indført for indestående på konjunkturudligningskontoen i kapitalafkastordningen.

Der er tale om en udvidelse af de successionsadgange, der i dag findes i henholdsvis kildeskattelovens § 26 A, hvorefter ægtefællen kan overdrage aktiver med succession og kildeskattelovens § 33 C, hvorefter der er mulighed for, at ejerens børn og børnebørn samt søskende og deres børn og børnebørn samt visse medarbejdere og tidligere medarbejdere kan succedere i konto for konjunkturudligningsordningen i kapitalafkastordningen ved overdragelse i levende live.

Når der overdrages med succession, betyder det, at overdrageren ikke beskattes af sin fortjeneste ved overdragelsen. I stedet indtræder (succederer) erhververen i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til konto for opsparet overskud. Erhververen overtager i princippet en udskudt skat svarende til den skattebesparelse, som overdrageren opnår." [Skattestyrelsens fremhævnings]

Uddrag af spørgsmål/svar til lovforslaget:

Spørgsmål 7: Når man kan overføre opsparingskontoen i en virksomhedsskatteordning til en ægtefælle ved succession, betyder det så ikke, at den personlige indkomst reelt overføres til beskatning fra den ene ægtefælle til den anden, og kan man ikke herigennem undvige progressionen i indkomstskattesystemet?

Svar: For at kunne undvige progressionen i indkomstskattesystemet kræves det, at den ene ægtefælle har en væsentlig lavere indkomst end den anden ægtefælle. Ifølge de eksisterende regler beskattes overskud fra en erhvervsvirksomhed hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Såfremt driften af virksomheden overføres fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle, kan dette ske uden beskatning. Når virksomheden drives i virksomhedsordningen, kan selve virksomhedsordningen også overføres uden beskatning i tilfælde, hvor driften overføres fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle. Hermed succederer ægtefællen i indskudskonto, konto for opsparet overskud og hensættelser til senere faktisk hævning. Når driften og virksomhedsordningen kan vandre mellem ægtefællerne, vil ægtefællerne hermed allerede i dag i et vist omfang kunne undgå progressionen i indkomstskattesystemet. Dette er en konsekvens af den sambeskatning, der foretages i ægtefællebeskatningen. Herudover kan ejerskabet til en virksomhed efter de eksisterende regler overdrages til den anden ægtefælle uden beskatning, såfremt det fortsat er den samme ægtefælle, der driver virksomheden før og efter overdragelsen. Hermed vil virksomhedsordningen ikke ophøre, idet beskatningen fortsat foretages hos samme ægtefælle både før og efter overdragelsen. Disse to regler betyder reelt, at en virksomhed kan overdrages mellem ægtefæller med succession i virksomhedsordningen, såfremt dette gøres successivt over flere indkomstår. Rent praktisk foregår dette ved, at ejerskabet overdrages til ægtefællen i det ene indkomstår, men fortsat drives af den anden ægtefælle og driften af virksomheden overdrages i det efterfølgende indkomstår. Herved kan virksomhedsordningen overgå til den anden ægtefælle uden beskatning og herved opnås også, at både ejerskab og driften af virksomheden overdrages med succession i virksomhedsordningen. De foreslåede regler bevirker, at tidspunktet for, hvornår ejerskab og drift af en virksomhed kan overdrages med succession fra en ægtefælle til den anden, fremrykkes i forhold til de eksisterende regler, således at overdragelsen af ejerskab og drift ikke behøver at ske successivt, men kan ske samtidigt. Herved smidiggøres overdragelsen af en erhvervsvirksomhed mellem ægtefæller til gavn for erhvervslivet. Da det allerede i dag er muligt at overføre driften af virksomheden med den virkning, at virksomhedsordningen følger med og det samtidigt er muligt, at ejerskab og drift kan overdrages uden beskatning og med succession i virksomhedsordningen, hvis dette gøres successivt, kan progressionen i indkomstskattesystemet undgås i samme omfang, efter de foreslåede regler som efter gældende regler. Spekulationsmulighederne i forbindelse med indkomstudjævning mellem ægtefæller er dog begrænset af, at virksomheden skal overdrages dagen efter udløbet af det indkomstår, der ligger forud for overdragelsen. Dette medfører, at indkomstforholdene for ægtefællerne i overdragelsesåret, samt senere år endnu ikke er kendt på overdragelsestidspunktet, hvorved direkte spekulation undgås.

Spørgsmål 8: Kan man overføre en fortrinsvis passiv virksomhed ved succession, som f.eks. en udlejningsejendom med tilhørende opsparingsordning, til en ægtefælle?

Svar: Efter reglerne i virksomhedsskatteloven kan virksomhedsordningen ikke anvendes på indkomst fra virksomhed omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13. Disse regler omhandler blandt andet indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere er større end 10 og den skattepligtige ikke i væsentlig omfang deltager i driften af virksomheden eller indkomst ved udlejning af afskrivningsberettiget fast ejendom og inventar heri, uanset antallet af ejere, når formidling eller administration af udlejning varetages af en anden virksomhed for flere end 10 personer og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentlig omfang. Disse typer af passiv virksomhed kan derfor ikke overdrages med succession i virksomhedsordningen, efter de foreslåede regler. Derimod vil anden passiv virksomhed end virksomhed nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 og 13 godt kunne overdrages med succession mellem ægtefællerne, når virksomheden drives i virksomhedsordningen. En passiv virksomhed kan ligeledes overdrages efter de eksisterende regler, såfremt dette gøres successivt, jf. mit svar på spørgsmål 7.

Praksis

SKM2001. 290. LR

Ligningsrådet fandt ikke, at en skatteyder, der drev en virksomhed under virksomhedsordningen, kunne overdrage virksomheden til sin ægtefælle, således at hun succederede i ordningen, dvs. i kapitalindestående, kapitalafkastgrundlag, indskudskonto, opsparet overskud og hensættelse til senere hævning. Da der var tale om overdragelse af en virksomhed, skulle virksomhedsordningen anses for ophørt, jf. virksomhedsskattelovens § 15, stk. 1.