

Offentliggjort d. 24. februar 2015

Generationsskifte af landbrugsejendom - kursansættelse af eventualskat - SKM2015.131.LSR ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Ved Landskatterettens kendelse ref. i SKM2015.131.LSR anerkendte Landskatteretten, at en latent skattebyrde ved overdragelse af landbrugsejendomme med succession efter kildeskattelovens § 33 C kunne ansættes til kurs 79.

Efter **kildeskattelovens § 33 C** kan en virksomhed overdrages indenfor den nære familie samt til søskende og søskendebørn med skattemæssig succession. § 33 C finder anvendelse, uanset hvordan købesummen berigtiges, dvs. uanset om købesummen erlægges fuldt ud eller berigtiges helt eller delvist ved gave.

Den omstændighed, at erhververen overtager en latent skattebyrde ved overdragelse af en virksomhed med skattemæssig succession, vil i sagens natur påvirke værdiansættelsen af virksomheden. Der er ikke i kildeskatteloven taget stilling til principperne for værdiansættelsen ved overdragelse med succession. Spørgsmålet blev imidlertid berørt i flere af Skatteudvalgets spørgsmål til Skatteministeren i forbindelse med udvalgets behandling af lovforslaget fra 1988, jf. nærmere FT 1988/89, tillæg B, sp. 206. Skatteministeren tilkendegav dengang bl.a., at *"Spørgsmålene vedrører den indflydelse, som succession får på prisdannelse i familiehandel. Jeg er ikke i tvivl om, at såfremt en virksomhed overdrages med succession i en familiehandel, vil dette betyde, at overdragelsesprisen ved sådanne handler sættes ned. Erhververens afskrivninger bliver nemlig mindre ved succession. Han bliver derfor ikke i stand til at finansiere en højere pris. Forslaget gavner både den ældre og den yngre generation"*. Af beregningseksempler angivet a.s. fremgår videre, at reglerne fører frem til markant forskellige overdragelses-

Offentliggjort d. 24. februar 2015

summer for den overdragne virksomhed, afhængigt af, om overdragelsen sker med eller uden succession, hvis der skal opnås neutralitet for overdrageren. Se herom tillige Tommy V. Christiansen, Revisorbladet 1989, nr. 2, s. 9.

Uanset de klare tilkendegivelser om betydningen af et vilkår om skattemæssig succession for værdiansættelsen af den overdragne virksomhed indtog skattemyndighederne efterfølgende det standpunkt, at der ikke var grundlag for at tage hensyn til den latente skat ved værdiansættelsen.

Først ved Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2008.876.LSR, omtalt i JUS 2008/46, blev fastslået, at der ved værdiansættelsen af det overdragne ved overdragelse med succession skal tages hensyn til den latente skattebyrde, der er knyttet til det overdragne.

Kildeskattelovens § 33 C suppleres af **lovens § 33 D**, hvorefter der ved en overdragelse af et aktiv med skattemæssig succession, der **berigtiges helt eller delvist ved gave**, skal tages hensyn til den latente skattebyrde ved successionen ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomstbeskatningen af erhververen. I tilfælde, hvor der skal erlægges gaveafgift, skal der i tilknytning til aktiverne i gaveopgørelsen optages passivposter til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvare vedrørende disse aktiver. I tilfælde, hvor gaven skal indkomstbeskattes hos erhververen efter statsskattelovens § 4, litra c, ned sættes gavs værdi med et beløb svarende til en passivpost til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvare vedrørende disse aktiver.

Ved SKAT's meddelelse ref. i SKM2011.406.SKAT, omtalt i JUS 2011/25, tilkendegav Skatteministeriet sidenhen, at parterne – som det anføres i styresignalet – ”...*har krav på det største af de nedslag, der kan beregnes med udgangspunkt i henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og kildeskattelovens § 33 D*”, og videre, at der ikke skal gives nedslag efter begge bestemmelser. Denne retsopfattelse er efterfølgende tiltrådt af Landsskatteretten, således i kendelserne ref. i SKM2012.477.LSR og SKM2012.479.LSR samt i den nedenfor omtalte kendelse af 3. juli 2012.

Spørgsmålet om **fastsættelse af kursværdien** af den latente skattebyrde har selvsagt væsentlig betydning ved anvendelsen af § 33 C. Der blev ikke ved Landsskatterettens

Offentliggjort d. 24. februar 2015

kendelse ref. i SKM2008.876.LSR taget nærmere stilling til dette spørgsmål, idet Landsskatteretten alene anførte, at:

”De overdragne aktiver, der omfattes af successionen, skal værdiansættes til handelsværdien under hensyntagen til den udskudte skatteforpligtelse. Der er ikke i kildeskattelovens § 33 C fastsat nærmere regler for værdiansættelsen. Hvorvidt og hvornår forpligtelsen bliver aktuel afhænger af en række fremtidige dispositioner vedrørende virksomheden såsom eventuel salg, virksomhedsomdannelse mv. Da der ikke er tale om en faktisk betalingsforpligtelse men en eventualforpligtelse, skal skatteforpligtelsen kursfastsættes således, at overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel. En kursfastsættelse til pari vil ikke afspejle eventualforpligtelsens handelsværdi, der må antages at ligge under kurs 100. Der skal derfor i forbindelse med en overdragelse foretages en konkret vurdering af, til hvilken kursværdi forpligtelsen skal fragå ved opgørelsen af handelsværdien for aktiverne.”

Problemstillingen er tillige omtalt i styresignalet ref. i SKM2011.406.SKAT, uden at styresignalet dog kommer synderligt meget tættere på en angivelse af praktisk anvendelige principper for kursansættelsen. Det anføres således i styresignalet med henvisning til SKM2008.876.LSR blot, at skatteforpligtelsen skal kursfastsættes således, at overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel, at en kursfastsættelse til pari ikke vil afspejle skatteforpligtelsens handelsværdi, og at kursen må antages at ligge under kurs 100.

Som anført i JUS 2011/25 må der antages at ligge nogen vejledning i praksis om kursansættelse af latent skatter ved skilsmissegifte. Problemstillingen er bl.a. omtalt af Jørgen Dissing, Rev. & Regn. 1985, s. 256 ff. med en gennemgang af Vestre Landsrets dom af 4. februar 1985. Herudover kan peges på bl.a. UfR 1980.646 ØL, UfR 1981.138 VL, UfR 1983.245/1 ØL, UfR 1989.417 VL, T:FA 1997.5 VL, T:FA 1999.249 ØL, T:FA 2000.258 VL, T:FA 2000.293 ØL, T:FA 2001.24 VL, T:FA 2003.33 ØL, T:FA 2003.418 VL, T:FA 2005.402 VL, T:FA 2007.346 VL, (passivering med 30 %), og T:FA 2008.270 VL. Videre kan henvises til bl.a. den nærmere omtale af problemstillingen af Irene Nørgaard i Familieret, 2003-udgaven, s. 599 ff. samt af Linda Nielsen i Familieformueretten, 1993. s. 371 – 399.

SKM2015.131.LSR

Offentliggjort d. 24. februar 2015

Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2015.131.LSR drejer sig om netop denne problemstilling.

Den konkrete sag drejede sig om en overdragelse af to landbrugsejendomme fra en morbroder til dennes 31-årige nevø i 2007. Købesummen var i skødet fastsat til 10,2 mio. kr., hvoraf de 8,6 mio. kr. var henført til de to landbrugsejendomme, 1,1 mio. kr. var henført til maskiner og inventar og 500.000 kr. til betalingsrettigheder. Overdragelsen var efter skødet foretaget med skattemæssig succession i ejendomsavance og genvundne afskrivninger vedrørende driftsbygninger, inventar og betalingsrettigheder.

SKAT Ejendomsvurdering ansatte efter en besigtigelse i marts 2009 handelsværdien for de to landbrugsejendomme til 16,4 mio. kr. excl. betalingsrettigheder.

I forbindelse med en skattesag ved Landsskatteretten om bl.a. denne værdiansættelse, jf. nærmere nedenfor, oplyste skatteyderen, at han havde beregnet overdragelsesprisen excl. betalingsrettigheder og uden skattemæssig succession til 15,62 mio. kr. Af referatet af SKAT's afgørelse i denne sag oplyses videre, at det ikke mellem parterne var aftalt/beregnet konkret, hvor meget den latente skat udgjorde, og at det blot var oplyst efterfølgende, at den latente skattebyrde svarede til forskellen mellem overdragelsessummen og handelsprisen.

1. sag ved Landsskatteretten

Ved Landsskatterettens kendelse af 3. juli 2012 i sagen behandlet under jr. nr. 10-00679 tiltrådte Landsskatteretten SKATs værdiansættelse af ejendommene til 16,4 mio. kr. Denne værdiansættelse indebar, at der ved overdragelsen fra morbror til nevø var ydet en gave.

Ved samme kendelse tilkendegav Landsskatteretten, at en skatteyder havde valgfrihed mellem, hvorvidt den latente skat skulle udlignes efter kildeskattelovens § 33 C eller efter § 33 D, og videre, at en skatteyder ikke havde krav på compensation for den latente skattebyrde efter begge bestemmelser. Landsskatteretten havde ikke i den konkrete sag taget stilling til, hvilken af de to bestemmelser, der førte frem til det gunstigste resultat for skatteyderen, der i stedet lod det op til SKAT at træffe afgørelse herom.

Offentliggjort d. 24. februar 2015

Landsskatteretten overlod herefter til SKAT at foretage den nærmere talmæssige opgørelse på grundlag af skatteyderens valg af opgørelsesmetode.

2. sag ved Landsskatteretten

Ved denne efterfølgende opgørelse var der **uenighed** mellem skatteyderen og SKAT **for det første** om værdiansættelsen af ejendommene.

Efter skatteyderens opfattelse skulle ejendommene således værdiansættes til 15,62 mio. kr. i overensstemmelse med skatteyderens beregning af værdien uden skattemæssig succession, da denne ”beregnete” værdi kun i beskedent omfang afveg fra den af SKAT skønnede værdi på 16,4 mio. kr., og da der efter skatteyderens opfattelse var tale om en overdragelse mellem uafhængige parter. Skatteyderen gjorde i den forbindelse gældende, at vurderingen af, hvorvidt den mellem parterne aftalte værdiansættelse afveg fra den af SKAT skønnede handelsværdi på 16,4 mio. kr., ikke kunne foretages på grundlag af den aftalte værdi, dvs. 9,7 mio. kr. excl. betalingsrettigheder, der var fastsat på vilkår om succession, men måtte foretages på grundlag af den ”beregnete værdi” uden skattemæssig succession, således at der var sammenlignelighed i forudsætningerne for de to værdiansættelser.

SKAT fastholdte derimod værdiansættelsen på 16,4 mio. kr. med henvisning til Landsskatterettens forudgående kendelse af 3. juli 2012 i sagen.

Under en ny klagesag til Landsskatteretten, jf. SKM2015.131.LSR, fastholdte Landsskatteretten SKAT’s værdiansættelse. Som begrundelse henviste Landsskatteretten til, at *”Den af SKAT Ejendomsvurdering fundne værdiansættelse på 16.400.000 kr. har afvejet væsentligt fra den hidtidige offentlige ejendomsvurdering samt den mellem parterne aftalte overdragelsespris, hvorved SKAT har været berettiget til at prøve værdien og efterfølgende ansætte værdien af de omhandlede ejendomme til det nævnte beløb, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, og afskrivningslovens § 45, stk. 3. Der er herved henset til, at den af repræsentanten oplyste værdi uden succession ikke er aftalt mellem parterne.”*

Landsskatterettens begrundelse for tilsidesættelse af den aftalte værdiansættelse – nemlig *at den af repræsentanten oplyste værdi uden succession ikke er aftalt mellem parter-*

Offentliggjort d. 24. februar 2015

ne – er iøjnefaldende, men skal muligvis ses i lyset af parternes, vel ret beset noget lem-fældige, tilgangsvinkel til værdiansættelsen, jf. herved SKAT's bemærkning om, at "det ikke mellem parterne var aftalt/beregnet konkret, hvor meget den latente skat udgjorde, og at det blot var oplyst efterfølgende, at den latente skattebyrde svarede til forskellen mellem overdragelsessummen og handelsprisen."

Mellem skatteyderen og SKAT forelå **for det andet** uenighed om tilbagediskonteringsfaktoren.

Der var **enighed** mellem skatteyderen og SKAT om, at der ved beregningen af kursværdien for den latente skat skulle anvendes en ejertid på 20 år samt en finansieringsrente på 4,63 pct.

Uenigheden bestod i, at der ved beregningen af tilbagediskonteringsfaktoren efter skatteyderens opfattelse skulle anvendes en efter-skat-rente, medens der efter SKAT's opfattelse skulle anvendes en bruttorente.

Landsskatteretten tilkendegav med henvisning til SKM2008.876.LSR **for det første**, at der skal foretages en konkret vurdering af kursværdien, og at en kursfastsættelse til pari ikke afspejlede skatteforpligtelsens handelsværdi.

Landsskatteretten tilkendegav **herefter** vedrørende den konkrete sag som rettens opfattelse af dette spørgsmål, at beregningen af nedslaget og dermed kursværdien af den latente skattebyrde skulle foretages ved anvendelse af en **efter-skat rente**, da klageren herved ville blive stillet som ved overdragelse uden succession, hvorimod klageren ville blive ringere stillet ved successionen ved anvendelse af en før-skat rente. Landsskatteretten henså i den forbindelse bl.a. til skatteyderens illustration heraf samt ministersvar, jf. bilag 25 til L 194 fra 2001/2002, 2. samling.

Denne værdiansættelse førte i den konkrete sag frem til en kursansættelse af den latente skattebyrde til kurs 79.

Med Landsskatterettens indledende præcisering af, at kursansættelsen er baseret på en konkret vurdering, kan offentliggørelsen af kendelsen på den ene side næppe anses som

Offentliggjort d. 24. februar 2015

en generel udmelding om kursfastsættelsen i denne type sager. På den anden side synes der at kunne hentes en betydelig vejledning i præmisserne for kursansættelsen, der givetvis vil forekomme i andre sager vedrørende fast ejendom erhvervet som anlægsaktiv og med det nuværende renteniveau, idet rentens størrelse selvsagt har betydning for beregningen af den kapitaliserede værdi.

Fra hidtidig praksis se tillige SKM2014.751.SR, hvor et generelt spørgsmål om anvendelse af kurs 80 blev besvaret med et nej.

— o —