

Offentliggjort d. 16. september 2008

## **Konsekvenser af uberettiget succession ved generationsskifte når landbrugsejendommen videresælges – SKM2008.682<sup>©</sup>**

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Skatterådet fandt ved et bindende svar af 19/8 2008, at der ikke var hjemmel til at beskatte en svigersøn af genvundne afskrivninger ved svigersønnens afståelse af en landbrugsejendom, som svigersønnen havde erhvervet af sin svigerfader med skattemæssig succession, uanset at svigerbørn ikke kan succedere efter kildeskattelovens § 33 C.*

Sagen drejede sig om den specielle situation, hvor en skatteyder *med urette* havde gjort brug af et givet lovkompleks. Spørgsmålet var nærmere, hvorledes der skulle forholdes, når det viste sig, at forudsætningerne for at anvende lovkomplekset ikke var opfyldt.

Problemstillingen har tidligere været forelagt for Højesteret i forbindelse med påkendelse af sagen ref. i TfS 2003, 769. Den pågældende sag drejede sig om en assurandør, der gennem nogle år anvendt virksomhedsskatteordningen. Skattemyndighederne fandt imidlertid, at assurandøren ikke drev selvstændig virksomhed, og iværksatte derfor ophørsbeskatning af opsparet overskud med tillæg af virksomhedsskat i medfør af virksomhedsskatteovens § 15 b, stk. 1.

Ophørsbeskatningen blev opretholdt af Højesteret, der med en stadfæstelse af landsrettens dom tiltrådte, at det hverken efter ordlyden af eller forarbejderne til virksomhedsskatteovens § 15 b, stk. 1 var en forudsætning for anvendelsen af denne bestemmelse, at den skattepligtige havde været berettiget til at anvende virksomhedsordningen forud for sit ophør hermed, når blot ordningen faktisk har været anvendt. *Da* skatteyderen havde valgt at benytte virksomhedsordningen for indkomstårene 1990 - 1996, og ind-

Offentliggjort d. 16. september 2008

komsten for disse år herefter alene havde været undergivet en foreløbig beskatning, *da* sagsøgeren var ophørt med at anvende virksomhedsordningen, og *da* der ikke var grundlag for at forstå udtrykket "ophører" i virksomhedsskattelovens § 15 b, stk. 1 således, at bestemmelsen kun skulle være gældende for sagsøgeren, hvis hans anvendelse af virksomhedsordningen i indkomstårene 1990 til og med 1996 havde været berettiget, blev ophørsbeskatningen som nævnt opretholdt.

Med dommen tiltrådte Højesteret således, at en skatteyder kunne exitbeskattes efter virksomhedsskatteloven, selv om det ikke var muligt at anvende virksomhedsskatteloven på den pågældende aktivitet.

Ligeledes kan i denne sammenhæng nævnes TfS 2004, 806 H, hvor en skatteyder havde selvangivet en bådudlejningsvirksomhed som erhvervsmæssig virksomhed, og herunder foretaget skattemæssige afskrivninger på båden. Efter skattemyndighedernes opfattelse var der ikke tale om erhvervsmæssig virksomhed. Myndighederne anså herefter båden for overført til privat benyttelse og beskattede de genvundne afskrivninger efter afskrivningslovens § 32. Her fandt såvel Vestre Landsret som Højesteret, at det ikke var forudsætning for anvendelsen af afskrivningslovens § 32, at et formuegode forud for overførelsesåret skattemæssigt med rette havde været anvendt erhvervsmæssigt.

I Skatterådets bindende svar af 19/8 2008 var problemstillingen om uberettiget anvendelse af et lovkompleks og exitbeskatning fremme på ny, men sagen mandede ud i en noget anderledes løsning end de tidligere nævnte sager fra Højesteret.

Sagen drejede sig i sin enkelhed om et ægtepar, der i 1999 i lige sameje havde erhvervet en landbrugsejendom af hustruens far med skattemæssig succession. Spørgsmålet var nu, hvorledes der ved et salg efter ægtefællernes separation i december 2007 skulle forholdes med hensyn til beskatningen af manden, der *som svigersøn ikke* var omfattet den *successionsberettigede personkreds* i kildeskattelovens § 33 C.

Ved købet af landbrugsejendommen var de daværende ægtefæller succederet i svigerfaderens genvundne afskrivninger, men ikke i ejendomsavance. Af skødet fremgik, at

Offentliggjort d. 16. september 2008

landbrugsejendommens driftsbygninger var værdiansat til 700.000 kr., samt at de af svigerfaderen foretagne afskrivninger udgjorde 656.636 kr.

Da svigersønnen i overvejende grad havde drevet ejendommen, var afskrivningerne på ejendommen efter erhvervelsen medregnet ved svigersønnens indkomstopgørelse i medfør af kildeskattelovens § 25 A.

Efter det af svigersønnen oplyste havde skattemyndighederne i en agterskrivelse af 3. maj 2004 foreslået en ændring til indkomstopgørelsen for indkomståret 2002 som følge af en ny opgørelse af afskrivningsgrundlaget for driftsbygninger m.m. Ifølge agterskrivelsen var ændringerne en følge af, at overdragelsen var sket med succession til en datter (hustruen) efter reglerne i kildeskattelovens § 33 C. I et til agterskrivelsen vedlagt arbejdsnotat havde skattemyndighederne opgjort et afskrivningsgrundlag for driftsbygningerne til et beløb svarende til de af svigerfaderen foretagne afskrivninger, dvs. de 656.636 kr. Agterskrivelsen af 3. maj 2004 medførte ikke en ændring i opgørelsen af afskrivningsgrundlaget. Det afskrivningsgrundlag, som blev opgjort ved spørgers selvangivelse for indkomståret 1999, var således ikke efterfølgende blevet ændret.

Spørgsmålet i sagen drejede sig nu om, hvorvidt svigersønnen ved et salg af dennes andel af landbrugsejendommen kun skulle genbeskattes af de afskrivninger, som svigersønnen selv havde foretaget i sin ejertid, eller om svigersønnen tillige skulle beskattes af afskrivninger foretaget af svigerfaderen i dennes ejertid.

Skatterådet tog her afsæt i, at ejendommen var blevet overdraget til ægtefællerne i lige sameje. Da svigerbørn imidlertid ikke kunne benytte reglerne om succession, skulle svigersønnens anskaffelsessum have været fastsat til 350.000 kr., svarende til 50 pct. af anskaffelsessummen for bygningerne på 700.000 kr. Svigerfaderen skulle således have været beskattet af 50 pct. af de genvundne afskrivninger, svarende til den andel, som svigersønnen ikke kunne succedere i. Det betød efter Skatterådets opfattelse samtidig, at svigersønnen ved et eventuelt salg kun skulle beskattes af de afskrivninger, der var foretaget i hans ejertid - dvs. fra og med erhvervelsen i indkomståret 1999.

Offentliggjort d. 16. september 2008

Vedrørende spørgsmålet om skattemyndighedernes tidligere gennemgang af sagen, anførte Skatterådet, at skattemyndighedernes korrektion alene var blevet foretaget, da man i regnskabet fejlagtigt havde beregnet afskrivningerne på grundlag af de akkumulerede afskrivninger pr. 1/10 1999. Videre fremgik af myndighedernes kendelser, at skattemyndighederne var gået ud fra, at ejendommen var blevet overdraget til datteren alene, da dette var betingelsen for skattemæssig succession efter kildeskattelovens § 33 C. Svigersønnen havde således været bekendt med, at skattemyndighederne fejlagtigt var gået ud fra, at hele ejendommen var blevet overdraget til hustruen, men havde undladt at gøre opmærksom på sagens rette sammenhæng.

Rådet konkluderede dernæst, at der intet var, der tydede på, at skattemyndighederne havde været bekendt med, at der fejlagtigt var sket succession for så vidt angik svigersønnens andel, og at skattemyndighederne ikke havde en pligt til efterfølgende kontrol af disse overdragelser.

Ligeledes henviste Rådet til, at svigerfaderen var afgang ved døden i 2003, hvorfor SKAT næppe ville kunne genoptage hans skatteansættelse med henblik på efterbeskatning af genvundne afskrivninger vedrørende den del, der var overdraget til svigersønnen.

Endelig tilføjede Skatterådet, at såfremt man havde ønsket, at svigersønnen skulle indgå med en ejerandel på 50 % af ejendommen, kunne man i stedet have overdraget ejendommen fra svigerfaderen til hustruen med fuld succession efter reglerne om succession, jf. kildeskattelovens § 33 C, for efterfølgende at overdrage 50 % af ejendommen også med fuld succession til svigersønnen, men denne gang i henhold til reglerne i kildeskattelovens § 26 A, stk. 2. Denne fremgangsmåde var således godkendt i en ikke offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten af 28. juni 2000.

På denne baggrund var det Skatterådets opfattelse, at overdragelsen af 50 % af ejendommen til svigersønnen med succession ikke var sket med det formål at unddrage skat, uanset at svigersønnen ikke var omfattet af den successionsberettigede personkreds.

Offentliggjort d. 16. september 2008

Rådet lagde således til grund, at parterne på overdragelsestidspunktet ikke havde været opmærksom på dette forhold.

Sammenfattende var det Skatterådets opfattelse, at der ikke i lovgivningen var hjemmel til at beskatte svigersønnen af de afskrivninger, som svigerfaderen havde foretaget, og som svigersønnen fejlagtigt var sukkederet i.

Skatterådets afgørelse - der vel næppe ligger på linie med de foran omtalte afgørelser fra Højesteret – udmærker sig ved grundige og stringente præmisser med respekt af legalitetsprincippet.

— o —