

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. september 2023

Generationsskifte af landbrugets stuehuse mv.©

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

www.V.dk

Højesteret fik i sag afgjort den 1. september 2023 forelagt spørgsmålet om, hvorvidt et udlejet stuehus til en landbrugsejendom kunne gaveoverdrages til et barn med skattemæssig succession - og dermed om der var grundlag for at beregne gaveafgiften med en reduceret afgiftssats efter de i 2018 gældende regler. Højesterets dom hviler på en nærmere stillingtagen til rækkevidden af særreglerne for overdragelse af landbrugsejendomme med skattemæssig succession.

Gaveoverdragelsen og arveudlæg kan som udgangspunkt udløse skatter og/eller afgifter **både** hos gavegiveren eller dødsboet (ved arv), **og** hos modtageren.

Skatte- og afgiftsmæssigt kan en gaveoverdragelse eller et arveudlæg (overgang til arvingen) derfor - og alt omstændighederne - være en ganske kompliceret affære.

Disse almindelige skatteregler gælder som udgangspunkt også for overdragelse af en erhvervsvirksomhed. Overgang af en virksomhed til næste generation udløser således *som udgangspunkt* skat af den kapitalgevinst på virksomhedens aktiver, som foreligger på overdragelsestidspunktet.

Overdrages virksomheden helt eller delvist som gave eller arv, skal der endvidere svares afgift med 15 pct. af gaven eller arvets værdi.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. september 2023

Overdragelse med skattemæssig succession

Som en undtagelse til det ovenfor omtalte udgangspunkt har det siden 1989 været muligt at generationsskifte erhvervsvirksomheder med skattemæssig succession. Det betyder, at den skat, som hviler på kapitalgevinster på virksomhedens aktiver, ikke udløses ved generationsskiftet, men først på det senere tidspunkt, hvor barnet sælger virksomheden.

Fast ejendom kan dog som udgangspunkt kun overdrages med skattemæssig succession for så vidt angår den del af ejendommen, som anvendes i erhvervsvirksomheden. Anvendes mere end halvdelen af ejendommen i virksomheden, kan hele ejendommen overdrages med succession. Denne regel betegnes i praksis som ”halvdelsreglen”.

Udlejning af fast ejendom anses – i denne sammenhæng – som udgangspunkt *ikke* som erhvervmæssig virksomhed

Reduceret gaveafgift

For så vidt en erhvervsvirksomhed kunne generationsskiftes med skattemæssig succession, havde parterne ved hel eller delvis gaveoverdragelse af virksomheden i perioden 2016 – 2019 endvidere ret til at anvende en reduceret sats for beregning af gaveafgift henholdsvis boafgift. Afgiften var således 13 pct. for gaver ydet i 2016 og 2017, 7 pct. for gaver ydet i 2018 og 6 pct. for gaver ydet i 2019. Afgiften var tilsvarende reduceret ved arv. Reglerne om en reduceret afgiftssats blev ophævet efter regeringsskiftet i 2019.

I forarbejderne loven om de reducerede afgiftssatser blev præciseret, at tanken var at forbeholde afgiftslempe til ”reelle erhvervsvirksomheder”. I loven om afgiftslemperne blev derfor angivet, at den reducerede afgiftssats skulle anvendes ved overdragelse af virksomheder, der opfyldte betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession.

Videre fremgik af forarbejderne, at en reduktion af afgiftssatsen beroede på en vurdering af det enkelte overdragne aktiv, idet der således skulle foretages en vurdering af muligheden for succession og afgiftsreduktion ”aktiv for aktiv”.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. september 2023

Generationsskifte af landbrugsejendomme

Reglerne om beskatning ved overdragelse (salg) af en erhvervsvirksomhed gælder også for overdragelse af landbrugsejendomme. Overdragelse af en landbrugsejendom til næste generation vil således som udgangspunkt medføre beskatning af de ved overdragelsen realiserede kapitalgevinster.

En landbrugsejendom kan dog som udgangspunkt endvidere generationsskiftes med skattemæssig succession, for så vidt ejendommen opfylder lovens grundkrav om, at ejendommen kan anses som en "erhvervsvirksomhed".

For landbrugsejendomme er udgangspunktet ligeledes - dvs. på samme måde som for andre virksomheder - at udlejning ikke anses som en erhvervmæssig virksomhed i forhold til reglerne om skattemæssig succession.

Men netop for landbrugsejendomme har der gennem mange år været medtaget den undtagelse i loven, at udlejning af fast ejendom, som ved den offentlige vurdering blev registreret som *benyttet* til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, alligevel kunne overdrages med skattemæssig succession.

Med henblik på overgangen til vurdering efter vurderingsloven fra 2017, betegnet "ejendomsvurderingsloven", blev successionsreglerne i 2017 ændret til, at der kan ske overdragelse med skattemæssig succession, hvis en ejendom efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom.

Med henvisning til forarbejderne har der efter Højesterets opfattelse ikke med de forskellige formuleringer af bestemmelsen været tilsigtet en forskellig retstilstand.

Overdragelse med reduceret boafgift

Overdragelse af en landbrugsejendom til næste generation helt eller delvist som en gave har endvidere i perioden 2016 – 2019 kunnet foretages efter reglerne om en reduceret sats for beregning af gaveafgift, hvis betingelserne for at kunne overdrage ejendommen med skattemæssig succession i øvrigt var opfyldt.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. september 2023

Overdragelse af stuehuse på landbrugsejendomme

I krydsfeltet mellem disse regler blev i sagen afgjort ved Højesterets dom af 1. september 2023 rejst spørgsmålet om, hvorvidt den reducerede afgiftssats kunne anvendes ved gaveoverdragelse af et udlejet stuehus på en landbrugsejendom.

Mere vigtigt er imidlertid, at dommen samtidig involverede en vurdering af reglerne for overdragelse af landbrugsejendomme med skattemæssig succession.

Baggrunden for sagen var, at en fader havde overdraget en landbrugsejendom på 21 ha. til sin datter i 2018. Af den offentlige vurdering fremgik, at ejendommens benyttelse var ”bebygget landbrug.” Faderen havde dyrket jorden. Ejendommen var bebygget med en række driftsbygninger og et stuehus. Stuehuset var udlejet til en fremmed, og faderen havde ikke selv boet i stuehuset.

Overdragelsen af landbrugsejendommen til datteren indebar, at hun modtog en gave på ca. 3,5 mio. kr.

Spørgsmålet var nu, om afgiften af den del af gaven, som vedrørte stuehuset, skulle opgøres med 15 pct., som er lovens udgangspunkt, eller med blot 7 pct. efter de dagældende, særligt lempelige regler.

Efter skattemyndighedernes opfattelse skulle afgiften af gaven vedrørende stuehuset beregnes med 15 pct.

Heroverfor anførte datteren, at reglerne om den lempelige gaveafgift henviste til reglerne om skattemæssig succession som *den eneste betingelse* for at kunne anvende den reducerede afgiftssats på 7 pct.

Og da familien opfyldte lovens betingelser for skattemæssig succession, havde familien efter datterens opfattelse et retskrav på, at gaveafgiften blev beregnet med 7 pct.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. september 2023

Højesteret dom af 1. september 2023

Højesteret var delt i spørgsmålet om, hvorvidt datteren skulle afregne gaveafgift med 7 eller med 15 pct.

Et flertal på 3 af de 5 deltagende dommere nåede frem til, at afgiften skulle beregnes med 15 pct. af den del af gaven, som vedrørte stuehuset. Som begrundelse anførte flertallet blandt andet, at

”Efter den dagældende bestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., anses udlejning af fast ejendom ikke for erhvervsmæssig virksomhed. En undtagelse gælder dog for udlejning af fast ejendom, der benyttes til landbrug mv., jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, således at udlejning i sådanne tilfælde anses for erhvervsmæssig virksomhed.

Den nævnte undtagelse giver en særlig adgang til at overdrage udlejede landbrugsejendomme mv. med skattemæssig succession, sådan at fortjeneste ved overdragelsen ikke beskattes hos overdrageren.

Som anført blev bestemmelsen oprindeligt indført i 1993. Det fremgår af forarbejderne [...], at bestemmelsen skulle finde anvendelse ved familieoverdragelse af ”bortforpagtede landbrugsejendomme”.

Efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder finder vi, at det ikke er ved enhver udlejning af fast ejendom, der efter vurderingsloven er henført til kategorien landbrugsejendom, at der er adgang til overdragelse med skattemæssig succession.

I den foreliggende sag var stuehuset på overdragelsestidspunktet udlejet til beboelse og blev ikke benyttet til landbrugsmæssige formål.

Vi finder på den baggrund, at udlejningen af stuehuset ikke var en del af [faderens] landbrugsvirksomhed, og at udlejningen ikke kan anses for erhvervsvirksomhed efter den særlige undtagelse vedrørende landbrugsejendomme i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt. [særreglen om bortforpagtning]”

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. september 2023

Flertallet af Højesterets dommere tog herefter stilling til, om ”halvdelsreglen”, jf. ovenfor, kunne føre frem til, at datteren i sidste ende have krav på, at gaveafgiften blev beregnet med 7 pct.

Halvdelsreglen indebar i den konkrete sag, at hele landbrugsejendommen kunne overdrages med skattemæssig succession, da stuehuset kun udgjorde en mindre del (24 pct.) af den samlede ejendomsværdi.

Højesterets flertal fandt imidlertid ikke, at det kunne føre til, at datteren havde krav på en afgiftsreduktion. Begrundelsen var, at det efter reglerne om den reducerede afgiftssats

”... alene er den erhvervsmæssigt anvendte del af et aktiv, der medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningen, og at dette også gælder for ejendomme, uanset at hele ejendommen kan overdrages med succession efter halvdelsreglen.

Det forhold, at stuehuset kunne overdrages med succession i medfør af halvdelsreglen, fører således ikke til, at værdien af stuehuset kan medregnes til virksomheden ved afgiftsberegningen ...”

Mindretallet på 2 af de 5 deltagende dommer tilkendegav derimod blandt andet, at:

”Det følger af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, at ejendommen ..., kunne overdrages med skattemæssig succession, hvis ejendommen i sin helhed blev anvendt i [faderens] erhvervsvirksomhed.

Udlejningen af stuehuset er sket som en del af [faderens] samlede erhvervsvirksomhed, og udlejningen må derfor som udgangspunkt anses for erhvervsmæssig, medmindre andet følger af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt.

Vi finder, at den dagældende bestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 6. pkt., som følge af henvisningen til vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, må forstås således, at det er afgørende, hvorledes ejendommen skal kategoriseres i henhold til disse bestemmelser, idet henvisningen ville være overflødig, hvis der skulle foretages en selv-

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. september 2023

stændig vurdering af anvendelsen af ejendommen ud fra andre kriterier end vurderingslovens kriterier.

...

Ejendommen er ifølge ejendomsvurderingen benyttet som landbrugsejendom, og rigtigheden af denne kategorisering er ikke anfægtet. Herefter er den omstændighed, at virksomheden har bestået i bl.a. udlejning af stuehuset, ikke til hinder for, at ejendommen i sin helhed kunne overdrages med skattemæssig succession, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1...

Konsekvenser af flertallets afgørelse

Med flertallets udtalelse om, ”at det ikke er ved enhver udlejning af fast ejendom, der efter vurderingsloven er henført til kategorien landbrugsejendom, at der er adgang til overdragelse med skattemæssig succession”, har Højesteret lagt an til en mere snæver afgrænsning af området for overdragelse af landbrugsejendomme med skattemæssig succession.

Det må således forventes, at skattemyndighederne vil anlægge en konkret vurdering af, om givne, udlejede dele af en landbrugsejendom kan anses for anvendt til landbrugsmæssige formål, og hvorvidt der alternativt er grundlag for at anvende halvdelreglen. Eksempelvis kan nævnes tilfælde, hvor overflødiggjorte landbrugsbygninger er udlejet til ikke-landbrugsmæssige formål, eksempelvis udlejning af en overflødiggjort lade til lagerplads for andre virksomheder eller private.

Højesteret ophævede sagsomkostningerne for Højesteret med henvisning til sagens principielle karakter og videregående betydning.

— 0 —