

## **Skat når erhvervsdrivende arver erhvervsmæssige aktiver<sup>©</sup>**

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

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

I en afgørelse fra Skatterådet fra 25. juni 2019, ref. i SKM2019.346.SR, afviste Skatterådet en urimelig hård beskatning af en erhvervsdrivende arving, der havde arvet en virksomhed. En afgørelse, der bl.a. vil kunne få betydning ved generationsskifte af virksomheder, herunder landbrugsejendomme, når arvingen i forvejen driver erhvervsmæssig virksomhed.

### **Grundprincippet i virksomhedsskatteordningen**

Personer, der driver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, kan anvende virksomhedsskatteordningen. Ordningen indebærer bl.a., at den del af virksomhedens overskud, der forbliver i virksomhedsskatteordningen, beskattes med en foreløbig á conto-skat på 22 pct. Endelig beskatning som personindkomst finder først sted, når det opsparede overskud hæves.

Overførsel af værdier fra ejeren til virksomhedsskatteordningen kan ske som indskud, således at indskuddet tilføres indskudskontoen. Indestående på indskudskontoen kan først hæves, når alt opsparet overskud er hævet og beskattet.

Alternativt kan etableres en mellemregningskonto ved indsættelse af kontante midler, som kan henstå uforrentet og hæves igen uden om hæverækkefølgen, dvs. uden yderligere beskatning.

## Nettometoden

Da virksomhedsskatteordningen blev indført i 1986 <sup>(1)</sup>, kunne skatteyderen dengang opgøre årets indskud og hævninger som en nettoværdi.<sup>(2)</sup>

Med nettoprincippet var der mulighed for, at skatteyderen kunne vælge at opgøre de beløb, som i løbet af indkomståret var blevet hævet, som en nettoværdi, dvs. med fradrag af beløb, der blev indskudt i samme år. Skatteyderen kunne hvert år vælge mellem at opgøre indskud og overførsler som bruttoværdier eller som nettoværdier.

Nettometoden går i korthed ud på, at det beløb, som virksomhedsejeren har hævet fra virksomheden til personlig beskatning, kan opgøres som samtlige beløb, der overføres fra virksomheden til privatøkonomien, med fradrag af indskud, der overføres fra privatøkonomien til virksomheden.

Overføres i løbet af året f.eks. 1.000.000 kr. af virksomhedens indkomst til privatøkonomien, og indskydes i samme år f.eks. 600.000 kr., har den skattepligtige netto kun hævet 400.000 kr. Ved at vælge nettometoden beskattes den skattepligtige kun personligt af 400.000 kr. som hævet virksomhedsindkomst. Der er reelt i dette år kun overført 400.000 kr. til privatøkonomien. De resterende 600.000 kr. af virksomhedens overskud kan da spares op til den foreløbige virksomhedsbeskatning.

Den skattepligtige har dog "lånt" 600.000 kr. af virksomheden og skal derfor indtægtsføre en såkaldt "rentekorrektion". Rentekorrektionen er et udtryk for den fordel, som virksomhedsejeren kan opnå ved at låne beløbet i virksomheden fremfor eksempelvis i et pengeinstitut.<sup>(3)</sup>

---

<sup>1</sup> Jf. lov nr. 144 af 19. marts 1986.

<sup>2</sup> Jf. Lov nr. 144 af 19. marts 1986 (oprindelig virksomhedsskattelov) § 11, stk. 3. Den skattepligtige kan opgøre årets indskud efter § 3, stk. 1, og overførsler efter § 5 som en nettoværdi.

<sup>3</sup> FT 1985/86 Tillæg A, sp. 3791-3792

Offentliggjort på Vidensportalen, V.dk, d. 13. august 2019

### **Overgang fra nettometoden til bruttometoden**

Nettoprincippet blev i 1992 ændret til et bruttoprincip, som i lovbemærkningerne - med enkelte modifikationer - blev beskrevet således:<sup>(4)</sup>

Afskaffelsen af nettoprincippet indebærer, at alle hævninger - i overensstemmelse med virksomhedsskatteordningens hovedprincip - skal indgå i hæverækkefølgen, uanset om der for samme indkomstår foretages indskud. Bruttohævninger vil derfor som udgangspunkt blive beskattet som personlig indkomst. I det ovenfor anførte eksempel indebærer det, at hele det overførte beløb på 1.000.000 kr. anses for hævet.

### **Konsekvenser af overgang til bruttometoden**

Lovændringen i 1992, hvorefter nettometoden blev ændret til en bruttometode, blev anskueliggjort i en afgørelse fra Landsskatteretten i 2005 (SKM2005.537.LSR)

I denne sag var der tale om en skatteyder, der dels drev virksomhed som vognmand og dels drev en landbrugsejendom. Begge virksomheder var omfattet af virksomhedsskatteordningen.

Skatteyderen havde i 1981 købt en bolig, som i en årrække blev anvendt til beboelse for skatteyderen og hans familie. Siden flyttede familien fra ejendommen, som i 1998 blev udlejet.

Da skatteyderen anvendte virksomhedsskatteordningen vedrørende vognmandsforretningen og landbruget, og da udlejningen af ejerboligen også måtte anses som en erhvervmæssig virksomhed, skulle ejendommen efter Skats opfattelse være indgået i virksomhedsskatteordningen. Det skyldes, at har en skatteyder én gang valgt at anvende virksomhedsskatteordningen på en erhvervmæssig aktivitet, skal samtlige skatteyderens

---

<sup>4</sup> Lovbemærkningerne til den senere lov nr. 344 af 14. maj 1992, hvor nettoprincippet blev ophævet og erstattet af bruttoprincippet

Offentliggjort på Vidensportalen, V.dk, d. 13. august 2019

erhvervsmæssige aktiviteter efter loven indgå i virksomhedsskatteordningen. Man kan således ikke vælge at holde enkelte erhvervsmæssige aktiviteter udenfor virksomhedsskatteordningen. Skatteyderen blev følgelig – alt i overensstemmelse med disse regler – tvunget til at anvende virksomhedsskatteordningen også for denne ejendom, da den nu var udlejet.

Efter Skats opfattelse var ejendommen følgelig overgået fra den private sfære til virksomhedsskatteordningen og måtte anses for indskudt på indskudskontoen.

Ejendommen var imidlertid behæftet med et prioritetslån. Da bruttometoden skulle anvendes, blev denne prioritetsgæld anset som en hævning med deraf følgende beskatning.

Man kan her rejse spørgsmålet om, hvorfor der skal ske beskatning, når der indskydes nettoværdier i virksomhedsskatteordningen, hvis der er friværdi i ejendommen efter fradrag af prioritetsgælden. Det skyldes, at indskuddet i virksomhedsskatteordningen ikke kan foretages over mellemregningskontoen. Ejendommen indgår efter bruttometoden på indskudskontoen med ejendommens værdi uden fradrag af prioritetsgælden. Så tilbage står, at prioritetsgælden betragtes som en hævning efter bruttoprincippet.

### **Erhvervelse af erhvervsmæssige aktiver ved arv**

En tilgrænsende problemstilling kan opstå, hvis en erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsskatteordningen, arver ejendomme, som har været anvendt erhvervsmæssigt af arveladeren og efterfølgende vil blive anvendt erhvervsmæssigt af arvingen, og som er behæftet med lån, når arven modtages.

Her er der på den ene side ikke tale om overgang fra privat anvendelse til erhvervsmæssig anvendelse, da aktiver og gæld ikke på noget tidligere tidspunkt har været ejet privat. Aktiverne og gælden bliver med andre ord ikke blot overført fra den private sfære til virksomhedsskatteordningen.

**Offentliggjort på Vidensportalen, V.dk, d. 13. august 2019**

Eksempelvis kan man forestille sig, at en landmand, der anvender virksomhedsskatteordningen, har forældre, der ligeledes driver en landbrugsejendom i virksomhedsskatteordningen, og som ved forældrenes bortgang arver forældrenes landbrugsejendom med indestående lån.

Arvingen kan i denne situation ikke holde det arvede landbrug udenfor virksomhedsskatteordningen, men er tvunget til at lade gården indgå i sin virksomhedsskatteordning. Det kan selvsagt medføre særdeles ubehagelige skattemæssige konsekvenser, hvis der er en betydelig prioritetsgæld i de arvede ejendomme, og bruttoprincippet skal anvendes som i sagen fra 2005.

Er der f.eks. tale om en landbrugsejendom med en værdi på 20 mio. kr. og en prioritetsgæld på 17 mio. kr., vil arvingen modtage nettoværdier på 3 mio. kr. Men efter bruttometoden vil det skattemæssigt blive lagt til grund, at der er indskudt 20 mio. kr., og samtidig hævet 17 mio. kr. fra virksomhedsskatteordningen med deraf følgende beskatning. Det vil efter omstændighederne stille arvingen i en umulig situation.

Denne problemstilling, dvs. spørgsmålet om, hvorvidt nettoprincippet eller bruttoprincippet skal anvendes ved arveovergang, forelå til bedømmelse i en netop afgjort sag fra Skatterådet, offentliggjort som SM2019.346.SR.

**SKM2019.346.SR**

I denne sag havde en søster i 2017 overtaget virksomhedsaktiver og -passiver fra en afdød søskendes dødsbo til en samlet nettoværdi på i alt 22 mio. kr. Endvidere havde søsteren overtaget nogle ikke-erhvervsmæssige aktiver.

Søsteren havde gennem en årrække valgt at lade sig beskatte i virksomhedsordningen. Hun stod dog ikke i en låst situation, da hun havde mulighed for at overgå til beskatning i kapitalafkastordningen inden 30. juni 2019 for indkomståret 2017.

Offentliggjort på Vidensportalen, V.dk, d. 13. august 2019

Søsteren ønskede imidlertid alle virksomhedsaktiver og al erhvervsmæssig gæld placeret i virksomhedsordningen, men således at den overtagne gæld ikke blev betragtet som en hævnning.

*Søsteren anførte til støtte for, at bruttoprincippet ikke skulle finde anvendelse, bl.a. følgende: "Det følger af virksomhedsskattelovens § 3, stk. 1, at hvis der sker overførsel af aktiver fra privatområdet til virksomhedsordningen, er der tale om indskud på indskudskontoen. Alternativt kan disse bogføres på mellemregningskontoen, jf. virksomhedsskattelovens § 4 a. Indskud af aktiver bortset fra kontanter skal altid bogføres på indskudskontoen. Gæld, der overføres fra privatområdet, bogføres på hævekontoen, medmindre mellemregningskontoen jf. virksomhedsskattelovens § 4 a anvendes."*

Videre anførte søsteren, at: *"Det er vores opfattelse, at der ikke er tale om overførsel af aktiver og passiver fra privatområdet, idet der er tale om arveudlagte virksomhedsaktiver, der skal indgå i en eksisterende virksomhedsordning på lige fod med enkelt aktiver og egentlig erhvervsvirksomhed, der købes af en erhvervsdrivende, der i forvejen anvender virksomhedsordningen. Der er tale om aktiver, der er anvendt i modtagerens virksomhed siden arveudlægget og dermed ikke aktiver, der har været anvendt privat."*

Efter Skattestyrelsens opfattelse og dermed i indstillingen til Skatterådet, skulle der ske beskatning i overensstemmelse med princippet i afgørelsen omtalt i SKM2005.537.LSR, dvs. efter bruttoprincippet.

Skatterådet fraveg imidlertid Skattestyrelsens indstilling med følgende begrundelse:

*"Skatterådet kan ikke tiltræde Skattestyrelsens indstilling. Skatterådet finder, at det bruttoprincip, der gælder ved overførsel af aktiver og gæld til virksomhedsordningen fra den skattepligtiges samlede formue, ikke finder anvendelse, når der som her er tale om en arvet virksomhed, der skal tilføres en eksisterende virksomhedsordning, og hvor de arvede aktiver ikke har været anvendt privat af arvingen. I dette tilfælde kan tilgangen på indskudskontoen efter Skatterådets opfattelse opgøres som et nettobeløb, således at den til ejendommene knyttede gæld kan modregnes i tilgangen på indskudskontoen. Det*

Offentliggjort på Vidensportalen, V.dk, d. 13. august 2019

*beløb, der skal tilgå indskudskontoen (nettobeløbet) kommer dermed i overensstemmelse med det arvede beløb.”*

Afgørelsen må antages at have stor betydning for de ikke sjældne tilfælde, hvor en skatteyder arver belånte aktiver, og hvor arvingen i forvejen driver en erhvervmæssig virksomhed i virksomhedsskatteordningen, som det belånte aktiv pligtmæssigt skal indgå i. Formentligt vil afgørelsen have særlig stor betydning for familier beskæftiget i landbruget.

Sagen rejser nogle spørgsmål, som i den konkrete sag ikke blev rejst overfor Skatterådet, og som Skatterådet efter reglerne for Skatterådets virke følgelig ikke tog stilling til, herunder behandlingen af boafgift samt passivposter, som følge af, at arvingen overtog latente skatter mv.

— o —