

Offentliggjort d. 3. marts 2023 på Vidensportalen V.dk

Gaveoverdragelse af landbrug til lav gaveafgiftssats[©]

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

www.v.dk

Med virkning fra 2016 og frem til udgangen af 2019 var det muligt at generationsskifte aktive erhvervsvirksomheder ved gave eller arv til en særligt lav afgiftssats. De lempelige afgiftsregler blev ophævet (rullet tilbage) i slutningen af 2019 med virkning fra 1. januar 2020.

Mange virksomheder blev generationsskiftet med den lave afgiftssats for øje samt ved brug af andre særlige regler som eksempelvis succession. Men nu er skattemyndighederne ved at se generationsskifterne efter i sømmene – herunder generationsskifter af landbrug.

Generationsskifte med succession

Beskatningen ved generationsskifte af aktive erhvervsvirksomheder indenfor den nære familie har gennem mange år været ganske gunstige for familien set under ét. I første række kan her nævnes muligheden for at overdrage en virksomhed med skattemæssig succession til næste generation. Og som en overbygning hertil gives en lempelse i gave- eller arveafgiften som følge af, at erhververen af virksomheden overtager en skatteforpligtelse ved successionen.

Skattemæssig succession betyder, at den beskatning, som ellers indtræder ved ejerskifte, udskydes til næste generation. Har virksomheden været drevet i en årrække, eller er virksomheden med årene blevet meget værdifuld, kan succession betyde, at der på den korte bane spares meget betydelige beløb i skat.

Skatten bortfalder dog ikke, men udskydes til det tidspunkt, hvor den næste generati-

Offentliggjort d. 3. marts 2023 på Vidensportalen V.dk

on sælger virksomheden. I så fald skal næste generation betale både den udskudte skat og skat af de værdistigninger, der måtte være indtrådt i næste generations ejertid. Successionen er ikke begrænset til én generation, men kan udskydes gennem flere generationer.

Afgift af gaver og arv

Generationsskiftes en virksomhed helt eller delvist ved gave eller arv, dvs. at virksomhedsejeren forærer virksomheden til et barn (gratis), eller at virksomheden overgår til virksomhedsejeren barn som arv, skal der betales gave- eller boafgift (arveafgift) af de værdier, som barnet modtager som gave eller arv.

Gave- og boafgiften ved overgang til et barn har frem til 2016 og på ny fra 2020 været på 15 pct. af de overdragne værdier, når bortses fra diverse bundfradrag. Gaveafgiften har imidlertid været en torn i øjet på mange virksomhedsejere, som havde vanskeligt ved at trække midler ud af virksomheden til finansiering af afgiften.

I 2017 vedtog et flertal i Folketinget derfor at reducere afgiften ved overdragelse af aktive *virksomheder*. Afgiften blev således nedsat til 13 pct. i 2016 og 2017, 7 pct. i 2018, 6 pct. i 2019 og 5 pct. i 2020 og senere år. Da den nuværende regering tiltrådte i 2019, blev afgiftslempelserne imidlertid rullet tilbage, således at afgiften siden 1. januar 2020 også vedrørende virksomheder har været 15 pct.

Skattemæssig succession og lempelig afgift

Reglerne om en lempelig gave- og gaveafgift i 2016 – 2019 var et langt stykke ad vejen bygget ovenpå reglerne om skattemæssig succession. Det var således en betingelse for afgiftsberigtigelse efter de lave afgiftssatser, at virksomheden kunne overdrages med skattemæssig succession. Hertil kom visse yderligere betingelser.

Reglerne om skattemæssig succession er møntet på, hvad der kan betegnes som ”aktive” virksomheder – dette som modsætning til virksomheder, der i hovedsagen har karakter af ”passiv kapitalanbringelse”.

Offentliggjort d. 3. marts 2023 på Vidensportalen V.dk

Virksomhed i personligt regi

For overdragelse af virksomheder drevet i personligt regi betyder det bl.a., at der kun kan ske overdragelse af en fast ejendom med skattemæssig succession - og i perioden fra 2016 – 2019 til en lav afgiftssats - i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens erhvervsvirksomhed. Hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens erhvervsvirksomhed, kan hele ejendommen dog overdrages med skattemæssig succession. Ved opgørelsen af den erhvervmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund.

Endvidere gælder den væsentlige undtagelse fra reglerne om succession, at udlejning af fast ejendom i denne sammenhæng ikke anses om erhvervmæssig virksomhed. Er der imidlertid tale om udlejning af fast ejendom, som efter den ny vurderingslov er anset som en landbrugs- eller skovejendom, kan der dog ske overdragelse med succession.

Virksomhed i selskabsform

For virksomheder drevet i selskabsform, f.eks. et anpartsselskab, betyder det, at succession er udelukket, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. En regel, som i praksis betegnes som ”pengetank-reglen”. Et selskabs virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse, hvis mindst 50 pct. af selskabets indtægter stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., eller hvis handelsværdien af selskabets sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver, opgjort som et gennemsnit over de seneste tre år. Se nærmere artiklen ”Generationsskifte af ejendomsselskaber med succession”.

Også her gælder der en særlig regel for landbrug: Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.

Offentliggjort d. 3. marts 2023 på Vidensportalen V.dk

Generationsskifte af landbrugsejendomme

Mange virksomhedsejere benyttede de gunstige afgiftsregler frem til 2019 til at generationsskifte virksomheder til børn helt eller delvist som gave.

De meget gunstige regler om skattemæssig succession og en lav gave-/arveafgiftssats indebar at den skatte- og afgiftsmæssige belastning udløst ved generationsskiftet var yderst behersket. Dette gjaldt også for overdragelse af landbrugsejendomme.

I en konkret sag afgjort af Landskatteretten den 2. november 2020 blev generationsskiftet dog ikke helt så lukrativt, som parterne havde forventet, da skattemyndighederne havde gennemgået sagen. Sagen var ifølge Skattestyrelsens oplysninger den første offentliggjorte afgørelse vedrørende spørgsmålet om anvendelse af forskellige afgiftsgrundlag ved en overdragelse omfattet af de lempelige afgiftsregler.

Landskatterettens kendelse af 2. november 2020

Sagen drejede sig i sin enkelhed om en landbrugsejendom, som en fader havde overdraget til en datter i 2018 med skattemæssig succession. Faderen havde aldrig boet på ejendommen, og stuehuset var udlejet til en fremmed.

Ejendommen var i 2018 vurderet til 4.200.000 kr. med en stuehusværdi på godt 1 mio. kr. Faderen havde foræret ejendommen til datteren, og med et nedslag på 15 pct. efter +/- 15 pct.s reglen opgjorde familien den afgiftspligtige værdi af ejendommen til 3.570.000 kr. Familien havde herefter beregnet gaveafgift med 7 pct. af de 3.570.000 kr.

Efter skattemyndighedernes opfattelse kunne stuehuset imidlertid ikke overdrages med skattemæssig succession, da stuehuset ikke var en ”driftsbygning”, men var udlejet til en fremmed til beboelse. Det var i den forbindelse Skattestyrelsens opfattelse, at den overdragne virksomhed skulle vurderes aktiv for aktiv i forhold til, om betingelserne for skattemæssig succession var opfyldt.

Offentliggjort d. 3. marts 2023 på Vidensportalen V.dk

Efter myndighedernes opfattelse skulle der derfor svares afgift med 15 pct. vedrørende stuehuset.

Familien stod fast på synspunktet om, at der kun skulle svares gaveafgift med 7 pct. vedrørende hele landbrugsejendommen, og indbragte skattemyndighedernes afgørelse for Landsskatteretten.

Landsskatterettens afgørelse

Men familien fik ikke medhold i Landsskatteretten ved afgørelsen ref. i SKM2021.88.LSR

Flertallet på to af de tre deltagende dommere i Landsskatteretten lagde ved denne afgørelse vægt på, at reglerne om en lempet gaveafgift gjaldt for overdragelse af virksomhed, og at udlejning af stuehuset, der var særskilt vurderet, ikke i denne forbindelse kunne anses som en del af den pågældende landbrugsvirksomhed, da stuehuset var udlejet til beboelse til tredjemand. Endvidere lagde flertallet vægt på, at udlejning af stuehuset til beboelse ikke i sig selv kunne anses som en erhvervsvirksomhed, der kunne gaveoverdrages med nedsat afgift.

Det tredje medlem af Landsskatteretten stemte for at give familien medhold, da stuehuset efter dette retsmedlems opfattelse måtte anses som en integreret del af landbruget. Udlejningen af stuehuset til beboelse måtte derfor efter retsmedlemmets opfattelse også anses som en del af landbrugsvirksomheden med den følge, at gaveafgiften vedrørende stuehuset skulle beregnes med 7 pct. i lighed med gaveafgiften vedrørende resten af landbrugsejendommen.

Med afgørelsen har Landsskatteretten trukket en meget snæver grænse for anvendelsen af den lempede gave-/boafgift ved generationsskifte af landbrugsejendomme.

— 0 —