

Skatteministeriet
Nicolai Eigtsveds Gade 28
1402 København K
Att.: Henrik Møller Nielsen

Landbrug & Fødevarer F.m.b.A.

Agro Food Park 15
DK 8200 Aarhus N

T +45 3339 4000
E info@lf.dk
W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Høringssvar er sendt til lovgivningoekonomi@skm.dk med kopi til KLH@skm.dk og HMN@skm.dk

Høring over udkast til lovforslag om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love, j. nr. 2024 - 995

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til lovforslag om ændring af boafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love, som er sendt i høring den 28. juni 2024.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor:

Generelle bemærkninger

Landbrug & Fødevarer kan støtte op om initiativerne i aftalen "Et stærkere erhvervsliv", der giver bedre muligheder for at generationsskifte den familieejede virksomhed.

Generelt er der tale om et forslag med gode elementer, særligt med genindførelse af nedsat bo- og gaveafgift, samt udvidelse af adgangen til succession ved aktiv udlejningsvirksomhed.

Landbrug & Fødevarer så gerne, at bo- og gaveafgiften blev sat yderligere ned og gerne blev fjernet helt, som er tilfældet i flere andre nabolande. Landbrug & Fødevarer ser desuden gerne at reglerne udstrækkes til også at omfatte eftergivelse af gæld, som hidrører fra overdragelse af virksomhed, der er omfattet af reglerne om nedsat bo- og gaveafgift.

Ydermere i forhold til genindførelsen af nedsat bo- og gaveafgift ser Landbrug & Fødevarer gerne, at reglerne gennemgås i forhold til den praksis, som udviklede sig under de hidtidige regler.

Med hensyn til retskravet på en skematisk værdiansættelse af virksomheder finder Landbrug & Fødevarer, at muligheden reelt ikke er anvendelige ved overdragelse af den personlig drevne virksomheder.

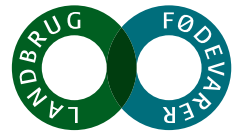
Landbrug & Fødevarer havde gerne set, at den objektivisering som de skematiske regler er udtryk for, blev udvidet til også at give retskrav på at anvende 20 pct. reglen på en erhvervsjendom, der indgår i en virksomhed, der kan overdrages med nedsat bo- og gaveafgift. Der henvises til bemærkningerne nedenfor.

Specielle bemærkninger

1. Nedsat bo- og gaveafgift

1.1 Problemstillinger ved nuværende praksis

De regler som gjaldt under den hidtidige ordning, anser Skatteministeriet ifølge de almindelige bemærkninger (s 21) indeholder en balanceret afgrænsning. Landbrug og Fødevarer er enig i, at der fortsat er behov for opstilling af værnsregler. Den praksis, som udviklede sig under de



dagældende regler før 2020, har dog vist nogle situationer, hvor afgrænsningen rammer landbrugserhvervet uforholdsmæssigt hårdt.

1.1.1. Allokering af gave til virksomheden

Nedsat bo- og gaveafgift gives alene til erhvervmæssige aktiver, mens der skal svares almindelig afgift af privat formue. Det kan give nogle afgrænsningsproblemer ved blandet benyttede aktiver. Særligt i forhold til landbrugsejendomme, hvor der stort set altid er et stuehus, der ofte anvendes privat. En gave på stuehuset er med 15 pct. gaveafgift, mens en gave på erhvervsdelen vil være med nedsat afgift. Landmænd vil derfor gerne henfører gaven til erhvervsdelen, mens købesummen for stuehuset betales fuldt ud.

Dette blev under de tidligere regler ikke anerkendt af Skattestyrelsen, der fordelte en gave ved overdragelse af en landbrugsejendom forholdsmæssigt mellem erhvervsdel og stuehuset. Denne praksis blev godkendt af Landsskatteretten ved afgørelse af 3. december 2022 i j.nr. [20-0072630](#) hvor landsskatteretten fordelte gaven forholdsmæssigt på erhvervsdelen og stuehuset, uanset at parterne havde aftalt, at gaven vedrørte virksomheden.

Da langt de fleste landbrug drives i personlig regi, og hvor langt de fleste landmænd skal opfylde landbrugslovens beboelseskrav ved at bo på (hoved-)ejendommen, har denne fortolkning den konsekvens, at hovedparten af landmænd ikke vil kunne få fuld nedsættelse af bo- og gaveafgiften.

Eksempel

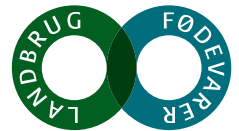
En landbrugsejendom til 10 mio. kr., hvoraf stuehuset udgør 1,5 mio. kr. overdrages med en gave på 4 mio. kr. Der succederes i avancer for 2,5 mio. kr. svarende til en passivpost på 750.000 kr.

Hvis det anerkendes at gaven på 4 mio. kr. vedrører virksomheden, vil den afgiftspligtige gave efter fradrag af passivposten være på 3,25 mio. kr., således at der skal svares 325.000 kr. i gaveafgift (der ses bort fra det gaveafgiftsfrie beløb). Men efter Landsskatteretten praksis skal afgiften opgøres således:

Forholdsmæssigt fordelt	Erhverv	Stuehus (privat)	Samlet
Overdragelsessum	8.500.000 kr.	1.500.000 kr.	10.000.000 kr.
Gældsovertagelse /kontant berigtigelse	-5.100.000 kr.	-900.000 kr.	-6.000.000 kr.
Gave	3.400.000 kr.	600.000 kr.	4.000.000 kr.
Passivpost	-750.000 kr.		-750.000 kr.
Afgiftspligtig beløb	2.650.000 kr.	600.000 kr.	3.250.000 kr.
Gaveafgift 10 / 15 pct.	265.000 kr.	90.000 kr.	355.000 kr.
Gaveafgift i pct.			10,9 pct.

Eksemplet viser, at gaveafgiften vil være på 10,9 pct. selvom gaven på 4 mio. kr. er væsentlig under værdien af virksomheden. Landbrugere, der bor på landbruget og ønsker at generationsskifte, kan således ikke opnå en gaveafgift svarende til den nedsatte afgift på 10 pct.

Selvom en fast ejendom civilretlig er ét aktiv, sker der både skattemæssigt og vurderingsmæssigt en opsplitning i den erhvervmæssige del og den private del. Vurderingsmæssigt vil der være en særskilt vurdering af stuehuset. Ejendomsavance beregnes alene for den erhvervmæssige del. Ligesom den private del af en blandet benyttet ejendom ligger i privatområdet, mens den



erhvervsmæssige del indgår i virksomheden, hvor virksomhedsejeren anvender virksomhedsordningen.

Det er dermed i overensstemmelse med den skatte- og vurderingsmæssige opdeling at give mulighed for, at en gave kan henføres til virksomheden, uden at dette omfatter stuehuset.

Landbrug og Fødevarer mener derfor, at det bør være muligt, i de tilfælde det ønskes, og hvor der indgår en blandet benyttet ejendom i virksomheden, at berigtigelsen skal kunne opdeles så gaven kun vedrører virksomhedsdelen og ikke stuehuset, som benyttes privat.

1.1.2. Overdragelse hvor længstlevende ægtefælle har overtaget virksomhed med succession
Ved SKM2033.366.VLR fandt landsretten, at en ægtefælle der havde overtaget en landbrugsejendom fra sin afdøde ægtefælle, ikke opfyldte betingelserne om aktiv deltagelse i boafgiftslovens § 1a, stk. 2, nr. 2, hvorfor landbrugsejendommen ikke kunne udloddes med nedsat boafgift.

Længstlevende sad i uskiftet bo, hvor det fremgår af dødsboskattelovens § 59, at længstlevende succederer i afdødes skattemæssige stilling. Vestre Landsret fandt ikke, at dette kunne udstrækkes til boafgiftslovens regler, hvorfor længstlevende selvstændigt skulle opfylde betingelserne i boafgiftslovens § 1a, for at ejendommen kunne udloddes fra længstlevendes bo. Da betingelsen om aktiv deltagelse i § 1a, stk. 2, nr. 2, ikke var opfyldt, kunne landbrugsejendommen ikke udloddes med nedsat boafgift.

Skattemæssigt succederer en ægtefælle fuldt ud i afdødes skattemæssige stilling, når længstlevende får boet efter sin ægtefælle udleveret som uskiftet bo. Det fremgår af dødsboskattelovens § 59. I forhold til retten til at oprette en ophørspension, er der i pensionsbeskatningslovens § 15a, stk. 2, givet særskilt regler om, at en længstlevende ægtefælle der overtager en virksomhed med succession efter dødsboskattelovens § 36, § 43 eller § 59 anses for at have drevet selvstændig erhvervsmæssig virksomhed eller været hovedaktionær i samme periode, som afdøde havde drevet sådan virksomhed eller været hovedaktionær forud for dødsfaldet.

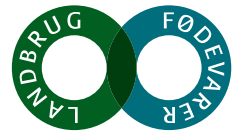
Landbrug & Fødevarer mener, at en længstlevende ægtefælle som overtager en ejendom fra en tidligere ægtefælle med succession, også i forhold til bo- og gaveafgift bør kunne indtræde i afdødes afgiftsmæssige stilling, såvel i forhold til ejertid som i forhold til arbejdsindsatsen, som en tidligere ægtefælle har ejet og deltaget i driften forud for dødsfaldet.

1.1.3. Virkningstidspunkt

Med ændringen, jf. § 1, nr. 18 ændres »søskende og disses børn« til: »søskendes børn«. Det vil sige at "søskende" i boafgiftsloven § 23 a, stk. 1, 2. pkt., udgår med hensyn til at kunne overtage en virksomhed med nedsat gaveafgift fra en barnløs gavegiver.

§ 1, nr. 18, at der er tale om en konsekvensændring af at søskende indsættes i kredsen af gaveafgiftspligtige i boafgiftsloven § 22, jf. lovforslaget § 1, nr. 13.

De to bestemmelser har dog forskelligt virkningstidspunkt. § 1, nr. 13, har virkning fra den 1. januar 2027, mens § 1, nr. 18, har virkning fra den 1. oktober 2024.



Da boafgiftslovens § 22, stk. 5, jf. lovforslagets § 1, nr. 14, foreslås ophævet fra 1. oktober 2024, vil søskende til gavegiver uden afkom ikke kunne overtage virksomhed med gaveafgift i perioden 1. oktober 2024 til den 31. december 2026.

Da § 1, nr. 18 alene er en konsekvensændring af § 1, nr. 13, er det vores opfattelse at, ændringerne bør have samme virkningstidspunkt, dvs. den 1. januar 2027.

Det er også således virkningstidspunktet er fastsat for de tilsvarende ændringer i forhold til boafgift gennemført ved L482 af 22. maj 2024, § 3, nr. 1-3.

Denne problemstilling er særskilt fremsat på mail den 9. juli 2024.

1.1.4. Regulering ved salg inden 3 år – bortfald af beregning af afgift efter § 23a

Beholdes virksomheden ikke i 3 år fra erhvervelsen, vil afgiften blive omberegnet til almindelig afgift forholdsmæssigt for perioden som virksomheden ikke beholdes. Søskendes børn og børnebørn vil kunne overtage en virksomhed fra en barnløs gavegiver med nedsat gaveafgift i stedet for indkomstskattepligt. Det foreslås i § 1, nr. 20, at ved salg inden 3 år vil adgangen til afgift efter § 23a, stk. 1 bortfald, således at der i stedet beregnes indkomstskattepligt. Det fremgår af de specielle bemærkninger (side 92), at indkomstkatten reduceres forholdsmæssigt.

Det fremgår ikke nærmere hvorledes indkomstkatten konkret skal beregnes. Størrelsen af indkomstkatten af et gavebeløb, der medregnes i den personlige indkomst, afhænger af årets øvrige indkomster. Ved bortfald af adgangen til at få nedsat gaveafgift, vil der kunne være forskel på om et forholdsmæssigt gavebeløb tillægges indkomsten, om den tillægges i gaveåret eller i det år hvor virksomheden sælges, eller om der beregnes en indkomstskat af gaven ud fra forholdene i gaveåret, således at der opkræves en forholdsmæssig del af en sådan skat, uden at skatteansættelsen i øvrigt genoptages.

Eksempel:

En niece modtager 1. januar 2025 en virksomhed med en gaveværdi på 1,2 mio. kr. med nedsat gaveafgift, og betaler 120.000 kr. i gaveafgift.

Hvis gaven var indkomstbeskattet i 2025, ville det udløse en skat på 45 pct. eller 540.000 kr.

Niecen sælger virksomheden i januar 2027 og skal derfor have genberegnet afgiften til en indkomstskattepligt for det sidste år.

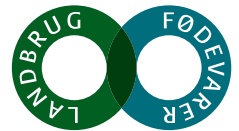
Skal niecens personlig indkomst i 2025 forhøjes med 400.000 kr. svarende til 1/3 af gavebeløbet på 1,2 mio. kr., således at indkomstopgørelsen for 2025 genoptages med opkrævning af restskat på 180.000 kr. samt rentetillæg efter kildeskattelovens § 61?

Hvis niecens indkomstopgørelse for 2025 genoptages, hvorledes godskrives niecen for den forholdsmæssige del af gaveafgiften, der nu erstattes med indkomstskattepligten?

Eller skal niecen i 2027 betale 1/3 af den beregnede indkomstskat af gaven dvs. 180.000 kr., dog således at der godskrives 40.000 kr. (10 pct. af 400.000 kr.) svarende til den forholdsmæssige del af gaveafgiften, der allerede er betalt, således at der opkræves yderligere 140.000 kr. der forrentes som angivet i boafgiftslovens § 26 a, stk. 3?

1.2. Gaveoverdragelse til søskende

Søskende anses som nærtstående i relation til gaveafgiftsreglerne – det er Landbrug & Fødevarers opfattelse at nevøer og niecer også bør omfattes.



Landbrug & Fødevarer finder det meget positivt, at søskende nu kan arve og modtage gaver på lige fod med andre nærtstående. Desværre gælder lempelsen kun for arv til søskende og ikke til deres børn eller børnebørn. Det betyder, at hvis man begunstiger en nevø eller niece via arv, så skal de fortsat betale arveafgift på op til 36,25 pct. Konsekvensen er en stigende kompleksitet i bo- og gaveafgiftsloven, stik mod regeringens ambition om regelforenkling. Ikke mindst fordi der for få år siden blev indføjet en særregel for barnløse, der tillader generationsskifte af en erhvervsvirksomhed til nevøer og niecer til nedsat bo- og gaveafgift.

Landbrug & Fødevarer vil derfor gerne opfordre til, at tillægsafgiften fjernes ved generationsskifte til nevøer og niecer.

1.3. Overdragelse af aktiv udlejningsvirksomhed med nedsat afgift.

Adgangen til succession foreslås udvides til også at omfatte aktiv udlejningsvirksomhed. Dette finder Landbrug & Fødevarer meget positivt. Dette sker dels ved ændringer til kildeskattelovens § 33 C, (udkastets § 7, nr. 1) og ved ændring af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34 (udkastets § 2, nr. 2 og 3).

Da nedsat afgift er betinget af, at virksomheden kan overdrages med succession, medfører ændringen, at personlig virksomhed, som består i aktiv udlejningsvirksomhed, kan overdrages med nedsat gaveafgift.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at udlejning af et stuehus eller andre boliger på en landbrugsejendom eller anden virksomhedsgrund kan overdrages med nedsat bo- og gaveafgift, forudsat at udlejningen opfylder definitionen på aktiv udlejningsvirksomhed i den foreslåede aktieavancebeskatningslov § 34, stk. 7? Det opfordres til at dette tydeligt fremgår af bemærkningerne til loven.

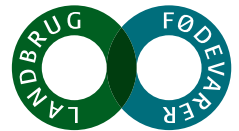
Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis landbrugsejendommen i SKM2023.590.HR var overdraget under de foreslåede regler, ville gaven vedrørende stuehuset have været omfattet af nedsat gaveafgift?

Reglerne om, at aktiv udlejningsvirksomhed kan overdrages med succession, foreslås ændret med virkning fra 1. januar 2025. Det er en betingelse for at overdrage en virksomhed med nedsat bo- og gaveafgift, at arvelader/gavegiver har ejet og deltaget aktivt i driften i ikke uvæsentligt omfang i mindst 1 år forud for dødsfaldstidspunktet/tidspunktet for gaveoverdragelsen.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at en ejer af en udlejningsvirksomhed, som opfylder betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, kan overdrage udlejningsvirksomheden med nedsat gaveafgift den 1. januar 2025, hvis ejeren har ejet udlejningsvirksomheden i mindst 1 år, og ejeren eller dennes nærtstående har deltaget aktivt i driften af udlejningsvirksomheden i et ikke uvæsentligt omfang i mindst 1 år af ejertiden, jfr. boafgiftslovens § 23a, stk. 2, nr. 2?

2. Retskrav på skematisk værdiansættelse

Det foreslås, at der skal være retskrav på skematisk værdiansættelse af virksomheder, hvor betingelserne for udlodning/overdragelse med nedsat bo- og gaveafgift er opfyldt. Den skematiske værdiansættelse skal alene finde anvendelse i forhold til bo- og gaveafgift, men ikke i forhold til avancebeskatning.



2.1. Skematisk værdiansættelse af landbrugsvirksomheder

Den skematiske værdiansættelse omfatter såvel værdiansættelse af virksomhed drevet i selskabsform, som i personligt regi. Det fremgår af den foreslåede formulering af boafgiftslovens § 12a, stk. 1, og § 12a, stk. 2, 2. punktum, ligesom der er en særregel i § 12a, stk. 7, om fradrag for driftsherreløn ved beregning af den kapitaliserede merindtjening.

Den skematiske værdiansættelse af personlig drevne virksomheder vil således være den regnskabsmæssige egenkapital reguleret efter § 12a, stk.3, tillagt værdi af merindtjening opgjort efter fradrag af driftsherreløn. Det fremgår af § 12a, stk. 3, at fast ejendom skal reguleres til handelsværdien.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis den skematiske værdiansættelse er valgt, vil Skatteforvaltningen skulle acceptere en værdiansættelse efter en § 11-vurdering efter ejendomsvurderingsloven, eller såfremt denne vurdering ikke er indhentet, en dagsværdi i regnskabet opgjort efter årsregnskabslovens regler, som udtryk for ejendommens handelsværdi?

Overdragelse af den personlige drevne virksomhed består i overdragelse af en række aktiver. Værdiansættelse af aktiverne ved udlodning fra dødsbo, eller ved gaveoverdragelse er i dag omfattet af værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, ændret ved cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021). Efter dette vil en værdiansættelse af den faste ejendom inden for +/- 15 pct. af den offentlige vurdering, som udgangspunkt skulle accepteres som udtryk for handelsværdien af ejendommen. Denne +/-15 pct. regel ændres til en 20 pct. regel, når der foreligger en ny vurdering efter ejendomsvurderingsloven og gælder også for en § 11-vurdering.

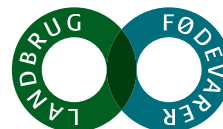
Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved udlodning eller overdragelse af personlige virksomheder med anvendelse af den skematiske værdiansættelse i § 12a, vil handelsværdien af den faste ejendom efter stk. 3 kunne fastsættes efter +/-15 pct. reglen, så længe der ikke foreligger en vurdering efter ejendomsvurderingsloven, og når en sådan foreligger kan handelsværdien fastsættes til +/- 20 pct. af en § 11-vurdering, jf. værdiansættelsescirkulærets punkt 6, som affattet ved cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021?

Værdien af virksomheden opgøres som egenkapitalen evt. reguleret med tillæg af en kapitaliseret værdi af merindtjeningen. Den kapitaliserede værdi af merindtjeningen afløser det nuværende goodwillcirkulære, der alene er vejledende. En forudsætning for at anvende goodwillcirkulæret er, at der overdrages goodwill. Der beregnes derfor ikke goodwill for virksomheder, der ikke har en kundekreds. Landbrugsvirksomheder der afsætter deres varer til andelsselskaber og lignende har ikke en kundekreds tilknyttet, hvorfor der ikke beregnes goodwill i disse virksomheder.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at konsekvensen af retskravet på at kunne anvende den skematiske værdiansættelse er, at der skal beregnes en kapitaliseret værdi af merindtjeningen, og alene hvor denne er 0 eller negativ, vil den indgå i værdiansættelsen med 0 kr.?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at såfremt den annualiserede omsætningsvækst, jf. bilag 1, nr. 1, er negativ, indgår merværdi med 0 kr. uanset afkast af investeret kapital er positiv, idet levetiden sættes til 0 år?

Såfremt det er tilfældet, skal Landbrug og Fødevarer opfordre til, at dette kommer til at fremgå af bemærkningerne til bestemmelsen, i hvilke tilfælde værdien af merindtjeningen sættes til 0 kr.



Den annualiserede omsætningsvækst beregnes ud fra ændringen i kr. i omsætning fra år 1 til år 5. Der tages ikke højde for om væksten skyldes inflation eller består i en reel omsætningsstigning. Da den annualerede omsætningsvækst indgår som et parameter ved fastsættelse af levetiden for merindtjeningen vil en høj inflation medføre at levetiden sættes højere, end hvis inflationen er lav. Tilsvarende i brancher hvor der kan være store konjunkturudsving. Dermed kan levetiden og i den sidste ende kapitaliseringen af merindtjeningen blive vilkårlig afhængig af inflation/konjunktur, uden at der er tale om en reel omsætningsstigning.

Landbruget oplevet i stigende grad store udsving i konjunkturerne. Dermed kan landbrug, der ikke har nogen goodwill, med de skematiske regler for værdiansættelse opleve at skulle tillægge en høj værdi af en merindtjening, som kan være begrundet i en stigende konjunktur. Landbrug & Fødevarer skal derfor opfordre til, at Skatteministeriet overvejer om omsætningen korrigeres for inflation inden beregning af omsætningsvæksten.

For personlig drevne virksomheder opgøres den kapitaliserede værdi af merindtjeningen efter regulering for driftsherreløn. Denne udgør halvdelen af den beregnede merindtjening, men sættes mindst til 250.000 kr. og højst til 1 mio. kr. Særligt synes 1 mio. kr. at være lavt sat som et maksimum for driftsherreløn, og da disse beløb ikke er reguleret, vil denne problemstilling forventes at blive større over årene. Den maksimale driftsherreløn bør enten sættes væsentlig højere, f.eks. til 2 mio. kr. eller beløbet bør følge reguleringen efter personskattelovens § 20.

2.2. Værdiansættelse i dødsboer

Efter den foreslåede boafgifts § 12a (udkastets § 1, nr. 9) kan boet vælge en skematisk værdiansættelse af virksomheder, som kan udloddes med nedsat boafgift.

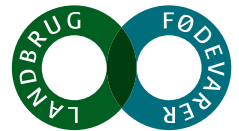
Boet har retskrav på at kunne anvende den skematiske værdiansættelse, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt (virksomheden er omfattet af nedsat boafgift). Det betyder efter de almindelige bemærkninger side 28, 4. afsnit, og side 31, 4. og 5. afsnit, at skatteforvaltningen alene skal kontrollere beregningen og ændre denne hvis værdien efter den skematiske model ikke er korrekt opgjort, ligesom skatteforvaltningen ikke vil have mulighed for at kræve handelsværdien anvendt, eller fravige den skematiske værdiansættelse, uanset handelsværdien måtte være kendt.

Bestemmelsen om skematisk værdiansættelse indsættes i boafgiftslovens § 12a, og dermed i forlængelse af reglerne om værdiansættelse i dødsboer i boafgiftslovens § 12. § 12 fordeler kompetencen til at fastsætte værdierne i boopgørelsen mellem skifteretten og Skattestyrelsen.

Det foreslås, at hvis den skematiske værdiansættelse er anvendt og Skatteforvaltningen finder værdiansættelsen ikke svarer til "en værdi opgjort efter § 12a", kan skatteforvaltningen både ændre i værdiansættelsen eller anmode om en sagkyndig vurdering efter § 12, stk. 2. Se også de specielle bemærkninger (side 67). Vil boet ikke acceptere en ændring fra skatteforvaltningens side har boet 4 uger til at anmode om en sagkyndig vurdering.

En sagkyndig vurderingsmand udmeldt af skifteretten vil skulle ansætte handelsværdien af den pågældende virksomhed, jf. § dødsboskiftelovens § 93.

Ved retskrav på en skematiske værdiansættelse bør Skattestyrelsen være afskåret fra efter § 12, stk. 2, at anmode om en sagkyndig vurdering. Der er tillige behov for særskilt regulering af, hvorledes en ændring af beregningen konkret skal foregå, så boet har andre reaktionsmuligheder end alene at få udmeldt en skønsmænd til at værdiansætte virksomheden til handelsværdien.



Det er forudsat at valget af den skematiske værdiansættelse sker ved, at boet anvender den skematiske værdi i boopgørelsen. Det fremgår af de specielle bemærkninger til § 11, at kompetencefordelingen mellem skifteretten og Skattestyrelsen opretholdes, således at værdiansættelsen henfører under skifterettens kompetence, og derfor efterprøves i det judicielle system.

For det tilfælde at skifteretten ikke kan godkende boopgørelsen med en værdiansættelse efter den skematiske regel, f.eks. fordi der er mindreårige arvinger, kan Skatteministerens da bekræfte, at boet i forhold til boafgiften har retskrav på, at denne beregnes ud fra den skematisk opgjorte værdi, selvom arvedelingen sker ud fra den godkendte boopgørelse?

Med boafgiftslovens § 12 blev indført et enstrengt system for værdiansættelse i dødsboer, hvor den værdi som fremgår af boopgørelsen, er afgørende i forhold til både beskatning og arvedelingen.

Hvis udlodning sker uden succession, skal beskatningen i boet ske efter handelsværdien, jf. forslagets § 4, nr. 1 og 2, også hvor værdiansættelsen i boopgørelsen er værdien opgjort efter boafgiftslovens § 12a. I så fald vil der være 2 værdiansættelser, én værdiansættelse i forhold til boafgiften (den skematiske værdi) og én værdiansættelse i forhold til avanceopgørelsen (handelsværdien). Dermed forlades det enstrengede system.

Det er uklart hvorledes værdiansættelse til handelsværdi ved avanceopgørelsen indgår i det eksisterende system efter § 12 med Skifteretten som godkender af boopgørelsen.

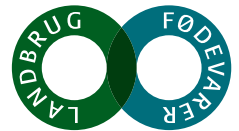
Kan Skatteministeriet bekræfte, at en handelsværdi med henblik på avanceopgørelse efter dødsboskattelovens § 27 og § 28 ikke vil fremgå af boopgørelsen, men alene er en værdiansættelse i forhold til boets beskatning, og dermed en værdiansættelse, som alene er underlagt Skattestyrelsens kompetence?

Hvis Skatteministeriet kan bekræfte ovenstående, kan ministeriet da tillige bekræfte, at boet kan anmode om bindende svar på værdien til brug for avanceberegningen?

Det fremgår af bemærkningerne til ændringen af dødsboskattelovens § 27, (side 104) at *"Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at handelsværdien fortsat vil skulle anvendes ved opgørelsen efter dødsboskattelovens § 6 af, om boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen overstiger grundbeløbet, dvs. til afgørelse af om dødsboet er skattepligtigt"*.

Det følger af ordlyden af dødsboskatteloven § 6, at det er værdi på skæringsdagen i boopgørelsen som anvendes ved afgørelsen af om boet er skattefritaget eller ej. Da valget af den skematiske værdiansættelse sker i boopgørelsen forekommer bemærkningen at være i strid med gældende ret. Landbrug & Fødevarer finder det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at den nye dobbelt værdiansættelse får betydning for boets skattepligtsforhold alene gennem en bemærkning i forarbejderne ved ændring af andre bestemmelser end § 6. Ligesom der også kunne stilles spørgsmål ved, om der kan laves en sådan fundamental ændring af opgørelsen vedrørende boets skattepligtig uden en ændring af teksten i dødsboskattelovens § 6.

For de tilfælde at boet vælger at værdiansætte efter den skematiske regel, men samtidig i forhold til opgørelsen af skattepligt efter dødsboskattelovens § 6 skal oplyse den faktiske handelsværdi, vil



muligheden for at bruge en skematisk værdiansættelse ikke føre til den forudberegnelighed, som er det bærende hensyn bag en skematisk værdiansættelse.

Der er således mange forhold som taler imod et dobbelt værdiansættelsessystem. Landbrug og Fødevarer skal derfor opfordre Skatteministeriet til at genoverveje at opretholde et enkelt værdiansættelsessystem på dødsboområdet, hvor der sikres mulighed for, at dødsboer kan vælge en skematisk værdiansættelse, med den konsekvens det måtte have i forhold til arvedeling, boafgift og eventuel beskatning. Det skal bemærkes, at den skematiske værdiansættelse alene er muligt, såfremt der er adgang til succession, hvorfor hensynet til at opretholde en beskatningsret til en anden højere værdi virker formålsløst.

2.3 Skematisk værdiansættelse og nedsat boafgift

Det er en betingelse for at have retskrav på skematisk værdiansættelse, at betingelserne om nedsat boafgift i boafgiftslovens § 1a, stk. 1-3, er opfyldt. Reelt er adgangen til skematisk værdiansættelse med forslaget § 1, nr. 5, betinget af 3 års ejertid er opfyldt, da en omberegning af afgift ved salg inden 3 års ejertid skal ske efter handelsværdien, og ikke den skematiske værdiansættelse.

Landbrug og Fødevarer har forståelse for denne "værnsregel" mod at udnytte adgangen til en måske lavere værdiansættelse. Omberegning af afgiften i §1b, stk. 1, skal dog efter § 1b, stk. 2 ikke ske ved arvingens død, livstruende sygdom eller ved gave til kredsen i boafgiftslovens § 22, samt ved virksomhedsomdannelse eller omstruktureringer. Hvorfor ændringen ikke her betyder betydning i disse tilfælde.

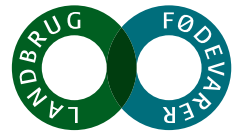
Landbrug og Fødevarer skal opfordre til, at dette kommer til at fremgå af bemærkningerne til bestemmelsen.

2.4 Skematisk værdiansættelse og passivposter

Overdrages en virksomhed med succession og anvendes skematisk værdiansættelse foreslås det i boafgiftslovens § 13a, stk. 3 (udkastets § 1, nr. 10) og i kildeskattelovens § 33 D, stk. 3, (udkastets § 7, nr. 4), at i de tilfælde hvor parterne har valgt at anvende skematisk værdiansættelse, skal passivposten beregnes på denne værdiansættelse, og at et eventuelt nedslag i værdiansættelsen på grundlag af en fremtidig latent skattetilsvær ikke kan overstige passivposterne.

Landbrug & Fødevarer kan tilslutte sig, at passivposterne ved anvendelse af den skematiske værdiansættelse beregnes ud fra denne værdi. Overdrages virksomheden med succession, vil der dermed ikke være behov for at opgøre handelsværdien, og den skematiske værdiansættelse bliver den eneste værdiansættelse, der dermed også kan lægges til grund for beregning af passivposter opgjort efter boafgiftslovens § 13a, stk. 3 og kildeskattelovens § 33 D, stk. 3.

Landbrug & Fødevarer finder det problematisk, at familievirksomhederne ved valget af skematisk værdiansættelse afskæres fra at anvende nedslag i prisen for at overtage den latente skatteforpligtigelse. Som det fremgår af SKM 2011.507.SKAT kan parterne i en overdragelse med succession kompensere køberen for at overtage den latente skatteforpligtigelse, enten ved at anvende den skematiske opgjorte passivpost, eller at give et markedsmæssigt nedslag for den latente skattebyrde. Parterne kan vælge den metode, som giver det bedste resultat. Den foreståede regel, om at nedslaget ikke kan sættes højere end passivposterne, medfører reelt, at det ikke er muligt at anvende et nedslag i værdien.



Ved at parterne alene kan fradrage den skematiske opgjorte passivpost, og ikke give nedslag i værdien for den latente skattebyrde – opgjort ud fra den skematiske værdiansættelse af virksomheden – da vil parterne have behov for at fastlægge handelsværdien af virksomheden, og heri fradrage den markedsværdien af den latente skattebyrde, for at afgøre om handelsværdien efter nedslag for at overtage den latente skattebyrde, er mindre end den skematisk opgjorte værdi efter fradrag af passivposter. Og med usikkerhed om handelsværdien kan godkendes vil forslaget om indførelse af et retskrav på at anvende en skematisk opgjort værdi, ikke give den forudberegnelighed eller sikkerhed for værdiansættelsen, som der er behov for ved generationsskifte af den familieejede virksomhed.

3. Succession i udlejningsvirksomheder

Landbrug og Fødevarer kan støtte forslaget om at udvide muligheden for succession i aktiv udlejningsvirksomhed.

3.1. Aktiv udlejningsvirksomhed

Aktiv udlejningsvirksomhed er defineret i det foreslåede aktieavancebeskatningslov § 34, stk. 7, og omfatter udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, hvor ejerandelen af den faste ejendom er mere end 50 pct. og hvor opgaven med indgåelse af leje- eller bortforpagtningsaftalen mv. ikke er overladt til en uafhængig fysisk eller juridisk person. Desuden skal ejendommen have været ejet i mindst 1 år, hvor ejendommens i hele perioden skal have været udlejet aktivt.

Ved opgørelse af ejerandelen medregnes ejerandele der direkte eller indirekte besiddes af personkredsen aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 nr. 1, og i boafgiftslovens § 22, stk.1. Det fremgår af de almindelige bemærkninger side 39, at kravet om 50 pct ejerandel, indebærer et krav om bestemmende indflydelse, og at der ved opgørelse af ejerandelene medregnes såvel ejerandel som ejes direkte som indirekte via selskaber, som er ejet af familiemedlemmer.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ejerandelen opgøres i forhold til den aktionær, som ønsker at overdrage med succession?

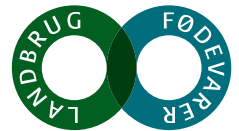
Spørgsmålet kan belyses med følgende eksempel: En ejendom er ejet af 3 selskaber i lige forhold. De to selskaber er ejet af to søskende, mens det sidste selskab er ejet af en nabo til ejendommen. De to søskende vil hver især kunne medregne deres andel af ejendommen til selskabets aktive virksomhed, da de ved opgørelsen af ejerandelen kan medregne deres søskendes indirekte ejerandel. Derimod vil naboen ikke kunne opfylde ejerandelen, hvorfor ejendommen i hans selskab må henføres til passiv virksomhed.

Det fremgår at de almindelige bemærkninger side 41 og 42, at der ikke sker ændring i de tilfælde hvor bortforpagtning af land- og skovbrugsejendomme i dag anses for aktiv virksomhed, således at de særlige betingelser ikke kræves opfyldt i disse tilfælde.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis et selskab ejer 1/3 af en ejendom, der er vurderet som landbrug, og hvor selskabet bortforpagter sin andel, vil selskabets andel af ejendommen og forpagtningsafgiften være at anse for aktiv virksomhed i forhold til pengetankreglen?

3.2. Aktiv udlejningsvirksomhed i kildeskattelovens § 33 C

Det foreslås i § 7, nr. 1, at muligheden for succession i aktiv udlejningsvirksomhed som defineret i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, indsættes i kildeskatteloven § 33 C, stk. 1, 6. punktum. Der henvises i de almindelige bemærkninger side 45 øverst, samt til de almindelige bemærkninger i punkt 2.3.1.2.



Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved opgørelsen af om en personlig ejet udlejningsejendom anses for aktiv udlejningsvirksomhed opgøres ejerandelen ved at medregne ejerandele, som ejes af den personlige erhvervsdrivendes nærtstående direkte eller gennem selskaber?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at til personkredsen medregnes også en ejerandel, som erhververen allerede har i ejendommen?

Spørgsmålet kan belyses med følgende eksempel: En far og en søn ejer en udlejningsejendom med halvdelen hver. Faren ønsker nu at overdrage sin andel af udlejningsejendommen til sønnen med succession. Faren kan overdrage sin andel med succession, da han anses for at drive aktiv udlejningsvirksomhed, idet sønnens andel medregnes ved opgørelsen af om farens ejerandelen er over 50 pct.

Højesteret traf ved SKM2023.590.HR afgørelse om, at udlejning af stuehuset på en landbrugsejendom, under en tidligere formulering af kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, nr. 6, ikke var omfattet af landbrugsudtagelsen, da stuehuset ikke var benyttet til landbrugsmæssige formål. Afgørelsen blev truffet med dissens, hvor 2 højesteretsdommere fandt, at hele ejendommen var omfattet af undtagelsen som følge af ejendommens kategori.

Af ordlyden i den nugældende bestemmelse er bortforpagtning af ejendom "som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom" at anse for erhvervmæssig virksomhed. Der stilles efter ordlyden ikke krav om benyttelsens karakter, men alene om ejendommens vurderingsmæssige kategorisering.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at bortforpagtning af stuehuset på en ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, er omfattet af landbrugsudtagelsen, således at stuehuset kan overdrages med succession, uanset at betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, om aktiv udlejningsvirksomhed, er opfyldt? Herunder også de ejendomme, som efter de kommende nye kategoriseringer med natur også er omfattet af landbrugsundtagelsen.

3.2.1 *Beskrivelsen af gældende ret vedrørende kildeskatteloven er upræcis. (side 44)*

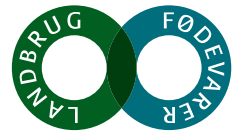
Side 44 øverst:

"En undtagelse gælder dog for udlejning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovbrugsejendom, der anses for erhvervmæssig virksomhed."

Sprogligt henviser "der" til landbrugs- eller skovbrugsejendom. Sætningen kan derfor læses som om det er en yderligere betingelse, at landbrugs- eller skovbrugsejendommen er erhvervmæssigt drevet. Det som undtagelsen betyder, er, at i relation til kildeskattelovens § 33 C anses bortforpagtning af landbrugs- og skovbrugsejendomme for erhvervmæssig virksomhed. Landbrug & Fødevarer skal opfordre til at sætningen omformuleres, således "der anses for erhvervmæssig virksomhed" slettes. Derudover opfordrer vi til, at der tages højde for de ændringer, der kommer til at ske vedr. naturejendomme. Således disse også omfattes.

3.3 *Ikrafttræden i forhold til pengetankreglen*

Aktiv udlejningsvirksomhed som defineret i forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, medfører, at aktiverne og indtægterne vedrørende udlejningsvirksomhed, der opfylder definitionen, skal anses for at vedrører den aktive virksomhed.



De forskellige bestemmelser hvor aktiv udlejningsvirksomhed indgår i pengetankreglen skal efter forslaget § 13, stk. 4, have virkning for udlodning og overdragelser som sker den 1. januar 2025 eller senere.

Det fremgår af de specielle bemærkninger, at for dødsboer, hvor der indgår aktiv udlejningsvirksomhed, betyder reglen, at dødsboer kan udlodde med succession den 1. januar 2025, selvom afdøde er afdøet ved døden før den 31. december 2024.

Der er dog ingen steder i bemærkningerne forholdt sig til ikrafttræden i forhold til beregning af pengetankreglen, som tager udgangspunkt i en opgørelse af et gennemsnit for de seneste 3 år.

Eksempel

Et selskab driver maskinstation, og har tillige en række ejendomme, som i en årrække har været udlejet til beboelse. Selskabet forestår selv administrationen af lejemålene. Der er tale om aktiv udlejningsvirksomhed. Set over de seneste 3 år udgør handelsværdien af de udlejede ejendomme mere end halvdelen af selskabets samlede aktiver.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved opgørelsen af hvorvidt pengetankreglen er opfyldt ved udlodning eller overdragelse den 1. januar 2025, skal indtægter og værdien af ejendommene fra den aktiv udlejningsvirksomhed henføres til den aktive del af virksomheden, også for de forudgående 3 år, således at selskabet i ovenstående eksempel kan overdrages med succession.

Pengetankreglen anvendes også ved opgørelsen af om en personlig erhvervsdrivende opfylder betingelserne for at kunne opspare på en ophørspension i pensionsbeskatningslovens § 15a, stk. 2, ved indenfor de seneste 15 år i mindst 10 år har drevet erhvervsmæssig virksomhed som defineret i § 15a, stk. 4.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ved opgørelsen af om en selvstændig erhvervsdrivende opfylder kravet om, at virksomheden ikke i overvejende grad har bestået i passiv kapitalanbringelse 10 år inden for de seneste 15 år forud for overdragelsen, henføres såvel indtægterne som værdien af ejendomme, som indgår i en aktiv udlejningsvirksomhed, det den aktive del af virksomheden?

Såfremt Skatteministeriet kan bekræfte dette, skal Landbrug & Fødevarer opfordre til, at dette præciseres i lovforslaget.

Ønskes ovenstående uddybet er I velkommen til at kontakte undertegnede.

Med venlig hilsen

Benedikte Boisen Rolighed
Chefkonsulent

Erhverv

M + 45 2870 8076
E bcb@lf.dk

Jane Karlskov Bille
Chefkonsulent

Skat

M +45 2323 2145
E jkb@lf.dk