

Skatteministeriet
Att. Peter Bak

Langhøjvej 1, True
DK-8381 Tilst
CVR.nr.: 29 32 39 09
Tlf. +45 86 86 53 53
Fax +45 86 16 76 76
www.agroskat.dk
agroskat@agroskat.dk

14. april 2008

Høringssvar vedr. L 167

- Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, dødsboskatteloven og kildeskatteloven. (Mere ensartet beskatning af generationsskifte i levende live og ved død).

1. Definition af nær medarbejder

1.1. Henstilling

Indtil videre er reglerne om succession til nær medarbejder kun anvendt i meget begrænset omfang inden for landbruget. Derfor er det hensigtsmæssigt, at reglerne forbedres på en række områder. Forslaget er et skridt i den rigtige retning, men det vurderes, at hvis man virkelig skal opnå en succes med disse regler, bør de forbedres yderligere.

Derfor henstiller agroSkat as, at man forbedrer forslaget på nedennævnte områder enten nu eller inden for de kommende år:

- at man anvender en "rullende" opgørelse af perioden inden for hvilken, beskæftigelsen skal have fundet sted, ved opgørelsen af tilbagesalgperioden og ved køb af yderligere andele i interessentskaber.
- at man øger passivposten i det mindste på området for indkomstskattepligtige gaver
- at man ved successive erhvervelser i større udstrækning sidestiller personligt drevne virksomheder med selskaber
- at man får en bedre afklaring ved succession i en blandet anvendt ejendom

Problemstillingen og begrundelserne er anført nedenfor.

1.2. Arbejdsomfang

Det foreslås i L 167 § 1, nr. 5 at ændre definitionen af nær medarbejder i aktieavancebeskatningslovens § 35 fra en medarbejder, der har arbejdet fuld tid i sammenlagt 3 år inden for de seneste 4 år til at have arbejdet et timeantal svarende til 3 års fuldtidsbeskæftigelse inden for de seneste 5 år. I § 2, nr. 8 er der foreslået en tilsvarende ændring i kildeskattelovens § 33 C.

1.2.1. Opgørelse af timeantal

I de gældende regler defineres fuldtidsbeskæftigelse svarende til ATP reglerne, således at medarbejderen anses for fuldtidsbeskæftiget, hvis der er indbetalt ATP som fuldtidsbeskæftiget i minimum 3 år.

Der er ikke i lovforslaget eller i bemærkningerne nærmere beskrevet, hvordan man skal opgøre det faktiske timeantal eller hvilken norm, der skal lægges til grund for en fuldtidsbeskæftigelse.

Det er således bl.a. ikke taget hensyn til, om man ved overarbejde m.m. kan reducere beskæftigelsesperioden i forhold til en faktisk periode på 3 år.

1.2.2. Beskæftigelse i købsåret

For at kunne anses for en nær medarbejder, skal medarbejderen efter de gældende regler have været fuldtidsbeskæftiget i mindst 3 år inden for de seneste 4 afsluttede indkomstår forud for købsåret. Det er købers indkomstår, der anvendes ved denne opgørelse. I lovforslaget ændres de seneste 4 år til at være de seneste 5 år.

Man medregner derfor ikke beskæftigelsen i selve købsåret ved opgørelsen af arbejdskravet.

Hvis en medarbejder, der ikke tidligere har været beskæftiget i den pågældende virksomhed, fuldtidsansættes f.eks. 1. april 2006, vil han egentlig den 1. april 2009 have været beskæftiget i 3 år.

Men da beskæftigelsen skal have fundet sted inden for de seneste 4 (fremover 5) afsluttede indkomstår, medregnes beskæftigelsen i købsåret ikke. Medarbejderen vil derfor først den 1. januar 2010 opfylde kravet om 3 års beskæftigelse inden for de seneste 4 afsluttede indkomstår.

Man bør ændre reglerne således, at også beskæftigelse i det år, hvori man køber virksomheden, medregnes ved opgørelsen af 3 års kravet til beskæftigelsen.

Hvis medarbejderen er fuldtidsbeskæftiget, bør det derfor være tilstrækkeligt, at medarbejderen har været beskæftiget i et timeantal svarende til en fuldtidsbeskæftigelse i 3 år inden for en "rullende" 5 års periode forud for købet af virksomheden (eller købet af aktierne). Ved køb den 1. april 2009 bør det derfor være tilstrækkeligt, at medarbejderen har været beskæftiget i et timeantal svarende til mindst 3 års beskæftigelse inden for 5 års perioden, dvs. fra 1. april 2004 til 31. marts 2009.

1.2.3. Tilbagesalgsregel

Det foreslås, at der indføres en "tilbagesalgsregel", således at en person, der har erhvervet virksomheden ved succession, kan sælge aktiverne tilbage igen til den tidligere ejer med succession.

Man begrænser denne tilbagesalgsregel til kun at gælde i de første 2 år efter erhvervelsen af aktiverne med succession.

Det må være hensigtsmæssigt at have en sådan "ventil" på en overdragelse med succession, således at man kan komme tilbage til udgangssituationen igen. Reglen kan bl.a. være relevant i den situation, hvor køber og sælger ejer virksomheden i fællesskab, men hvor det viser sig, at man ikke kan enes om at drive virksomheden i fællesskab, og hvor det er den tidligere ejer, der overtager virksomheden igen.

Det kan dog diskuteres, om ikke åremålet burde være lidt længere.

I lovteksten angives, at det er en betingelse, at virksomheden eller andelen heraf i første omgang blev erhvervet ved succession. Da man fra aktiv til aktiv kan vælge succession eller ej, må denne betingelse formentlig forstås således, at det er det aktiv (eller de aktiver), man har erhvervet ved succession, der kan sælges tilbage til den tidligere ejer igen med succession.

Tilbagesalget skal foretages inden for 2 år efter den første overdragelse. Det bør præciseres, om denne regel er en opgørelse af 2 års perioden fra dato til dato, eller om reglen skal forstås således, at tilbagesalget blot skal ske senest i det andet år efter det indkomstår, hvori man købte ejendommen.

Hvis man f.eks. har købt virksomheden med succession den 1. april 2008, skal tilbagesalget så ske senest den 1. april 2010, eller er det tilstrækkeligt, at tilbagesalget sker senest 31. december

2010, dvs. senest i det andet indkomstår efter det indkomstår (2008), hvori man købte ejendommen?

På samme måde som anført ovenfor vedr. beskæftigelseskravet på 3 år inden for de seneste 5 år bør man ved tilbagesalgsreglen også anvende en opgørelse fra dato til dato.

Det bør overvejes at forlænge perioden inden for hvilken, der kan ske tilbagesalg med succession, til 5 år, hvorved der skabes symmetri med den 5-årige periode, der opereres med forud for den første overdragelse.

1.2.4. Køb af yderligere andele

Den nuværende 5 års regel i kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, 2. punktum om køb af yderligere andele af en personligt ejet virksomhed skal formentlig fortolkes som en 5 års periode fra dato til dato, dvs. at hvis første del er købt f.eks. 1. april 2008, så skal yderligere andele købes senest 31. marts 2013, hvis man skal opfylde 5 års reglen.

Alle ovennævnte 3 regler for opgørelse af tidsperioden bør være koordineret til en dato til dato regel.

1.3. Nær medarbejder succession fra dødsbo

Det foreslås, at en nær medarbejder kan succedere fra arbejdsgivers dødsbo. Man foreslår reelt 2 regler på dette område, idet reglen kan anvendes både, hvor den nære medarbejder er arving i boet, jf. forslaget til ændring i dødsboskatteovens § 27, stk. 3, og hvor den nære medarbejder ikke er arving i boet, jf. forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 35, stk. 4 og kildeskattelovens § 33 C, stk. 12.

Man bør præcisere forskellen i disse 2 regler. Efter agroSkats opfattelse vil forskellen på disse 2 regler være:

I tilfælde, hvor den nære medarbejder ikke er arving i boet, må en gave (kompensation) for den overtagne udskudte skat fra boet skulle opfattes som en indkomstskattepligtig gave for medarbejderen, og heri kan medarbejderen modregne en beregnet passivpost, jf. nedenfor.

Hvis den nære medarbejder også er arving via testamente fra afdøde, eller hvis medarbejderen undtagelsesvis er legal arving, er kompensationen formentlig en arv, hvoraf der betales boafgift og tillægsboafgift, medmindre parterne har boet sammen i minimum 2 år, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra d, eller den legale arving er forældre, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra b, hvorved der alene skal betales bopafgift. Passivposten kan modregnes i den afgiftspligtige arv.

1.4. Sidestilling mellem personlig virksomhed og selskaber

Ved overdragelse af aktier kan der succederes i sælgers aktieavance, hvis den nære medarbejder har været ansat i selskabet i mindst 3 år inden for de seneste 4 indkomstår (fremover 5 år).

Det er i denne forbindelse underordnet, om medarbejderen samtidigt er medejer af selskabet.

Aktionærer, der sammen driver en virksomhed som aktieselskab, og hvor aktionærerne er beskæftiget i selskabet, kan derfor succedere i hinandens aktieavance forudsat, at man har været beskæftiget i mindst 3 år i selskabet inden for de seneste 5 år.

Aktionærer, der er ansat i selskabet, er derfor ofte nære medarbejdere i forhold til hinanden.

Da der ifølge lovforslaget L 167, § 1, nr. 1 og 2 fremover ikke stilles krav om, at overdrageren er hovedaktionær, og erhververen fremover kan succedere ved en overdragelse af en aktiepost på

ned til 1 pct., vil aktionærer, der er sammen om en virksomhed, i mange tilfælde kunne succedere indbyrdes i aktieavancen.

Derfor kan man ved selskaber, hvori aktionærene er ansat, løbende ændre på ejerskabet til aktierne i selskabet uden, at der derved udløses beskatning, idet overdragelse kan ske med succession efter reglen om nære medarbejdere. Som følge heraf er det bl.a. begrænset, hvad tilbagesalgsregelen i forslaget til § 34 A betyder vedr. succession i aktieavancen. Reglen får normalt kun betydning, hvis den oprindelige ejer ikke længere er beskæftiget i selskabet.

Hvis man derimod er "beskæftiget" i en personligt ejet virksomhed, er medejeren i skattemæssig henseende personligt erhvervsdrivende, og optjener derfor ikke anciennitet som lønmodtager til senere at overtage en resterende del af virksomheden med succession.

På dette område er der således en væsentlig forskel på, om virksomheden drives som selskab eller som personlig virksomhed.

I landbruget er der en række ældre landmænd, som gerne vil inddrage en medarbejder som medejer med henblik på, at han senere kan overtage den resterende del af virksomheden med succession. Den unge landmand vil på sin side også gerne overtage virksomheden med succession men er i mange tilfælde ikke indstillet på at skulle arbejde i virksomheden i 3 år uden også at være medejer af virksomheden samtidig med, at han gerne vil sikre sig, at han kan overtage hele virksomheden senere hen.

Det må forventes, at der vil være en væsentlig større interesse for at anvende reglerne, hvis reglerne blev ændret således, at "junior" og "senior" i en periode kan drive dele af virksomheden som selvstændigt erhvervsdrivende, f.eks. ved at besætning og driften af jorden og evt. en af ejendommene indgår i et interessentskab ejet af "junior" og "senior" i mindst 3 år, hvorefter "junior" kan overtage den resterende del af virksomheden med succession.

Ved at sidestille et interessentskab med et aktie- eller anpartsselskab og anvende den selskabsretlige definition af hvornår der er tale om en nær medarbejder, vil et glidende generationsskifte af en personligt ejet virksomhed kunne ske på tilsvarende måde som et glidende generationsskifte af en virksomhed ejet gennem et aktie- eller anpartsselskab.

Det ses i andre sammenhænge, at man trækker anden lovgivning ind ved definition af begreber i skatteretten. Således er definitionen af koncernforbindelse i årsregnskabsloven anvendt i selskabsskattelovgivningen vedr. sambeskatning.

Det forudsættes, at erhververen i en periode på 3 år inden for de seneste 5 år forud for en overdragelsen har haft en arbejdsindsats i interessentskabet svarende til en fuldtidsbeskæftiget. Også en arbejdsindsats i en tidligere personligt drevet virksomhed kan medregnes.

Ved afgørelse af hvilke aktiver, der kan overdrages med succession, vil interessentskabets aktiver selvfølgelig være omfattet.

Ved succession i aktier kan der også succederes i en aktieavance, selvom man kun har været beskæftiget i et koncernforbundet selskab. Ved en personlig virksomhed bør man derfor også kunne succedere i aktiver, der ikke direkte ejermæssigt er inddraget under interessentskabet, men af den ene interessent er stillet til rådighed for (udlejet) til interessentskabet.

Ved at sidestille interessentskaber med aktie- og anpartsselskaber i relation til definition af nær medarbejder er der skabt grundlag for, at visse interessentskaber kan opløses ved succession men dog kun interessentskaber, hvori man er beskæftiget i et ikke uvæsentligt omfang i en årrække. Men dette er jo ikke anderledes end, at personer, der ejer en virksomhed i selskabsform, kan opløse samejet til aktierne ved succession, hvis aktionærene (køberne) er beskæftiget i selskabet.

Det henstilles derfor, at man overvejer at sidestille personligt ejerskab med selskabseje ved definition af nær medarbejder.

2. Succession i ejendomsavancen

Efter den nuværende regel i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, 3. punktum kan der kun succederes i ejendomsavancen, hvis man anvender mere end 50 pct. af ejendommen i skatteydernes erhvervs-virksomhed. I denne opgørelse skal man hense til den vurderingsmæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund, jf. 4. punktum.

I den nuværende bestemmelse i § 33 C, stk. 1, 5. punktum nævnes, at udlejning af anden fast ejendom end landbrug ikke anses for erhvervsmæssig anvendelse.

Der synes ikke at være praksis for, hvorledes reglerne skal fortolkes, når mere end 50 pct. af ejendomsværdien er henført til erhverv, jf. 4. punktum, men kun en mindre del af den erhvervsmæssige anvendte del af ejendommen anvendes i egen virksomhed, jf. 5. punktum. Formentlig medfører § 33 C, stk. 1, 5. punktum, at mere end 50 pct. af ejendommen skal anvendes erhvervsmæssig i 5. punktums forstand, dvs. der ses bort fra udlejning, medmindre der er tale om en landbrugsejendom m.v., jf. umiddelbart nedenfor.

I bemærkningerne til ændringen i L 85 i samlingen 1999/2000 (bemærkning til § 10, nr. 2 i ændringsloven), hvor man indførte 50 pct. reglen ved succession i levende live, nævnes således, at formålet med ændringen var at forhindre, at en erhvervsmæssig anvendelse (dvs. ikke til udlejning) af et kælderværelse kunne bevirke, at man kunne succedere i en ejendomsavance vedr. hele ejendommen.

Der synes at være forudsat, at enten succederer erhververen efter gældende regler i hele ejendomsavancen, eller også succederer erhververen ikke i nogen del af ejendomsavancen. Hvis f.eks. 25 pct. bliver anvendt til udlejning, succederes der i hele ejendomsavancen.

I L 167 foreslås det at ophæve denne 50 pct. regel. I bemærkningerne til L 167 nævnes, at man foreslår indført regler om succession i den del af avancen, der vedrører den erhvervsmæssigt anvendte del af ejendommen.

For at forhindre et misbrug af reglen, som man var opmærksom på i 1999, jf. bemærkningerne til L 85 (1999/2000), synes det at være hensigtsmæssigt, at der ved delvis udlejning anvendes en regel om forholdsmæssig succession i den del af ejendommen, der ikke udlejes.

En regel om forholdsmæssig succession må i givet fald også gælde ejendomme, hvor mindre end 50 pct. anvendes til udlejning m.m. Dette vil antagelig være en skærpelse af reglerne.

Hvis bestemmelsen skal forstås, som tilsyneladende forudsat i bemærkningerne i L167 om forholdsmæssig succession, bør dette fremgå af selve lovteksten.

Hvis man kun kan succedere i en del af ejendomsavancen på en ejendom, der dels anvendes i egen virksomhed og dels udlejes, skal man også forholde sig til i hvilken udstrækning, der kan succederes i genvundne afskrivninger på den pågældende ejendom.

3. Aktier

Det må anses for hensigtsmæssigt at justere reglerne om succession i aktieavance i levende live således, at de svarer til reglerne i dødsboskatteloven.

4. Etableringskonto

Det foreslås, at indskud på en etableringskonto kan overtages af ægtefællen.

Da man i forvejen kan anvende indskud til forlods afskrivning ved ægtefællens etablering af virksomhed, jf. § 5, stk. 7 i etableringskontoloven, og da de skattemæssige konsekvenser af en sådan anvendelse flyttes til den ægtefælle, der driver virksomheden (evt. ejer aktierne), vil forslaget kun have yderst begrænset betydning.

Umiddelbart vil forslaget tilsyneladende kun få selvstændig betydning i de tilfælde, hvor ægtefællerne efterfølgende skilles. Derudover vil ændringen kunne få betydning, hvis den oprindelige indskyder på grund af aldersgrænserne i § 8 ikke længere selv kan etablere selvstændig virksomhed eller deltage i en etablering af ægtefællens virksomhed.

Der vil evt. også kunne være marginale forskelle på efterbeskatningen af ikke anvendte indskud afhængigt af, om det er indskyder, der efterbeskattes, eller det er ægtefællen, der skal efterbeskattes af ikke anvendte indskud.

5. Passivpost

Nedenfor foreslås, at man øger passivposten til 50 pct. eller svarende til ca. 80 pct. af skattekravet. På den måde kan man i større udstrækning sikre, at køber kan få en passende kompensation for den overtagne skattebyrde, således at fordelene ved successionen bliver i virksomheden og ikke medtages af sælger, der går ud af erhvervet.

Der er nærmere redegjort for problemstillingen nedenfor. Redegørelsen tager bl.a. udgangspunkt i SKM2007.231.SR. Selvom denne afgørelse vedrører succession til et søskendebarn så vil de samme forhold være tilstede ved succession til en nær medarbejder samt i øvrigt ved alm. familie-succession.

Det skal understreges, at agroSkat ikke er part i den pågældende sag men alene har oplysningerne fra den offentliggjorte afgørelse.

Ved succession kan der beregnes en passivpost på 30 pct. af den indkomst, som sælger ellers skulle have medregnet til indkomsten, hvis virksomheden ikke var blevet overdraget ved succession. Passivposten for aktieavance er på 22 pct. Disse passivposter svarer kun til ca. halvdelen af den overtagne latente skattebyrde.

Passivposten kan modregnes i en gaveafgiftspligtig eller indkomstskattepligtig gave ydet af sælger ved overdragelsen af virksomheden.

Ved succession til en nær medarbejder kan passivposten således modregnes i en indkomstskattepligtig gave, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1.

I Skattedepartementets høringskommentar på en henvendelse fra Foreningen af Registrerede Revisorer vedr. L 194 i samlingen 2001/02 (2. samling) fremgår det, at prisen på en virksomhed mellem uafhængige parter vil være lavere, når virksomheden overtages med en latent skattebyrde. Det må herved være forudsat, at man kan kompensere køber for den overtagne skattebyrde ved en lavere prisfastsættelse af virksomheden.

Ifølge svaret kan man tilsyneladende kun foretage en priskorrektion i en handel mellem uafhængige parter. Uafhængige parter må dog også kunne indregne en gave i handlen og modregne passivposten i denne gave. Hvis parterne indsætter en gave i handlen, hvori man modregner en passivpost, har parterne jo principielt også tilkendegivet, at der er ydet gave. Det er derfor spørgsmålet, om der herefter reelt er tale om uafhængige parter, når man indfører en gave i handlen.

Hvis man alene skal foretage korrektionen ved en prisreduktion, vil denne prisreduktion ofte blive så stor, at det kan være vanskeligt for parterne at dokumentere, at der ikke er en indkomstskatte-

pligtig gave i handlen. Hvis det er tilfældet, skal værdien af aktiverne i princippet fastsættes til værdien i handel og vandel, jf. forudsætningsvis nedennævnte afgørelse.

Når en køber overtager en virksomhed med succession, spares en avanceskat hos sælger. Til gengæld påtager køber sig en latent skattebyrde, som udløses ved et senere salg af virksomheden.

I praksis må køber og sælger derfor blive enige om hvilken kompensation, sælger skal yde til køber, for at der opnås en "fair" kompensation for den overtagne skattebyrde. I praksis er der reelt 2 måder, hvorpå denne kompensation kan indbygges i handlen, nemlig ved en lavere prisfastsættelse, jf. høringskommentaren vedr. L 194 i samlingen 2001/02, 2. samling, eller ved, at sælger yder en gave, som nedsættes med passivposten. I praksis gennemføres kompensationen ofte ved en blanding af både en lidt lavere prisfastsættelse end værdien i handel og vandel og en gave svarende til passivposten.

I Skatterådets afgørelse SKM2007.231.SR havde ejerne (3 søskende) af en virksomhed indhentet et købstilbud på ca. 72 mio. kr. for virksomheden. En overdragelse til 72 mio. kr. ville samlet for de 3 ejere udløse en skat på ca. 32 mio. kr. Efter skat ville de 3 ejere tilsammen få et provenu på ca. 40 mio. kr.

Man påtænkte i stedet at sælge virksomheden til sønnen af den ene af ejerne. Dette salg skulle ske ved succession. De 3 ejere var indstillet på, at man kun skulle have samme nettoprovenu efter skat som ved salg til 3. mand.

Det fremgår imidlertid af Skatterådets afgørelse i SKM2007.231.SR, at Skatterådet var af den opfattelse, at der ikke var tale om salg til en uafhængig part (i modsætning til høringskommentaren, jf. ovenfor), og at skatteyderne derfor ikke kunne sælge til en lavere pris end det tilbud, de havde modtaget fra en uafhængig part.

I det bindende svar afgjorde Skatterådet således, at man herefter alene kan kompensere for den overtagne skattebyrde med et beløb svarende til passivposten.

I følgende tabel er vist sammenhængen mellem salg til 3. part, salg til søskendebarn med samme pris som ved salg til 3. part eller salg til søskendebarn med en passende prisreduktion og en gave svarende til den reducerede passivpost, der er resultatet af prisreduktionen.

Beregningerne tager udgangspunkt i afgørelsen SKM2007.231.SR.

Avancen og dermed den skattemæssige anskaffelsessum er beregnet på basis af oplysningen i sagen om, at et salg til 72 mio. kr. til 3. part vil udløse et skattekrav på ca. 32 mio. kr.

	Salg til uafhængig 3. part	Succession til søskendebarn	Prisreduktion til samme nettoprovenu som ved fri handel	Passivpost 50 pct.	Prisreduktion til samme nettoprovenu men passivpost på 50 pct.
Salgspris	72 mio.	72 mio.	49 mio.	72 mio.	62 mio.
Skattekrav	32 mio.	0 mio.	0 mio.		0 mio.
Passivpost		16 mio.	9 mio.	27 mio.	22 mio.
Gave svarende til passivpost		16 mio.	9 mio.	27 mio.	22 mio.
Nettoprovenu efter skat	40 mio.	56 mio.	40 mio.	45 mio.	40 mio.
Beregnet avance (60 pct.)	53 mio.	53 mio.	30 mio.	53 mio.	43 mio.
Beregnet anskaffelsessum	19 mio.	19 mio.	19 mio.	19 mio.	19 mio.

Det ses, at sælgernes nettoprovenu forøges fra 40 mio. kr. til 56 mio. kr., hvis man sælger virksomheden til 72 mio. kr. med succession til søskendebarnet og en gave svarende til passivposten.

Sælgerne får derfor 16 mio. kr. mere for virksomheden, hvis den sælges med succession. Hvis sælgerne afleverer dette provenu til køber som en yderligere gave, skal køber betale indkomstskat af de 16 mio. kr. Da den ene af de 3 sælgere var købers far, skal der dog kun betales gaveafgift af den tredjedel af gaven, der hidrører fra denne sælger.

Hvis der ikke havde foreligget familieforhold omfattet af gaveafgiftsreglerne fra den ene af sælgerne, ville skattekravet være på godt 10 mio. kr.

Specielt hvis gaven er indkomstskattepligtig, vil man derfor næppe handle på disse præmisser. Derfor kan handlen kun gennemføres, hvis man kan kombinere passivpost med en passende prisreduktion - men det sidste er meget usikkert, jf. Skatterådets afgørelse i 2007.231.SR

Hvis sælgerne ikke skal have mere ud af handlen end netto 40 mio. kr., skal salgsprisen reduceres til ca. 49 mio. kr., og med en reduceret passivpost får sælgeren netop en pris på 40 mio. kr. efter korrektion med en gave svarende til den reducerede passivpost. Denne beregning er også vist ovenfor.

Man kan selvfølgelig altid diskutere, om det er køber eller sælger, der skal have fordel af successionen. I eksemplet er fordelingen umiddelbart en skatteudskydelse på 32 mio. kr..

Men hvis man virkelig vil fremme købers etablering af selvstændig virksomhed bør en væsentlig del af successionsfordelen overføres til køber. Den nuværende sats på 30 pct. ved beregning af passivposten - uden korrektion i selve handelsprisen - er i mange tilfælde klart for lille kompensati-on til køber.

Det er også kun på den måde, at man bedst muligt sikrer sig, at formuen bliver i virksomheden til gavn for virksomhedens fortsatte udvikling.

Det kan ikke være hensigtsmæssigt, at sælger på ovennævnte måde endeligt sparer 72 - 56, dvs. 16 mio. kr. ved at sælge virksomheden med succession, mens køber ved at betale 16 mio. kr. mindre for virksomheden påtager sig en latent skattebyrde på 32 mio. kr.

Hvis køber ikke får kompensation for en væsentlig større del af den skat, som sælger sparer, løber køber en meget stor økonomisk risiko ved at overtage virksomheden med succession. Hvis man forestillede sig, at køber i ovennævnte sag overtog virksomheden med succession, og betalte netto 56 mio. kr. for virksomheden, og køber måtte sælge virksomheden inden for kortere tid til den forventede handelspris på 72 mio. kr., ville køber skulle betale 32 mio. i skat, hvoraf han kun har fået en kompensation på 16 mio. kr. Køber ville derfor stå tilbage med en skattegæld på 16 mio. kr.

Efter agroSkats opfattelse bør passivposten i stedet ændres til ca. 50 pct. af den overtagne indkomst eller svarende til ca. 80 pct. af den overtagne maksimale skattebyrde. Dette vil også svare til dødsboskatten, således at boafgiften er uændret, uanset om der succederes eller ej i fortjenesterne fra boet. Hvis denne passivpost samtidig anvendes ved bodelingen, vil også boets deling være uændret uanset succession eller ej.

Hvis passivposten forøges til 50 pct., vil sælgernes nettoprovenu i ovennævnte eksempel med en pris på 72 mio. kr. og en gave svarende til passivposten blive på 45 mio. kr. Sælgerne opnår derfor en nettofordel på 5 mio. kr. mere ved salg på successionsvilkår i stedet for salg i fri handel. Dette må i mange tilfælde anses for en passende "gulerod" for at sælge med succession til en nær medarbejder.

Hertil bør dog bemærkes, at sælgerne typisk selv har nogle muligheder for at udskyde noget af beskattningen, f.eks. ved ophørspension.

Hvis man vil fastholde en nettopris på 40 mio. kr., men ændrer passivposten til 50 pct., skal prisen reduceres til 62 mio. kr. Denne beregning er også vist i tabellen.

Hvis man anvender en passivpost på 50 pct., og køber senere sælger virksomheden til prisen på 72 mio. kr., vil køber "kun" stå tilbage med en skattegæld på ca. 5 mio. kr. Dette beløb svarer jo også til sælgernes nettofordel af at sælge med succession og en gave svarende til en passivpost på 50 pct.

En højere sats for beregning af passivposten vil formentlig i mange tilfælde lægge et pres på parterne for at kompensere køber på en mere fair måde end den nuværende sats på 30 pct.

Man vil også lettere kunne gennemskue handlen med en mere regulær beregning af passivposten, hvorimod man i dag formentlig forsøger sig med at indregne en del af kompensationen i prisfastsættelsen.

Dette bør dog ikke udelukke, at parterne selv kan indarbejde en mindre gave end svarende til den maksimale passivpost.

Ved overdragelse af unoterede aktier, bør passivposten tilsvarende være på ca. 35 pct. Passivposten ved succession i en opsparingsordning bør korrigeres tilsvarende, f.eks. til ca. 80 pct. af forskellen mellem virksomhedsskatten og et beskattingsniveau på 60 pct. Ved en succession i en opsparingsordning opsparet ved 25 pct. bør passivposten således være på 28 pct. af den opsparrede indkomst mod den nuværende passivpost på 18,75 pct.

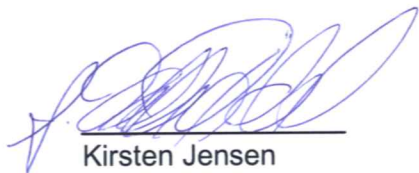
Det må forventes, at en sådan ændring af beregning af passivposten ikke vil medføre noget provenutab ved succession til en nær medarbejder eller til andre, hvor en gave er indkomstskattepligtig, jf. ovennævnte sag. Det begrundes med, at partnerne i disse tilfælde enten ikke vil bruge reglerne, eller man tilpasser handelspris m.m. i den udstrækning, man kan, således at man undgår en indkomstskattepligtig gave.

I den udstrækning flere benytter sig af reglerne, kan der selvfølgelig komme et provenutab.

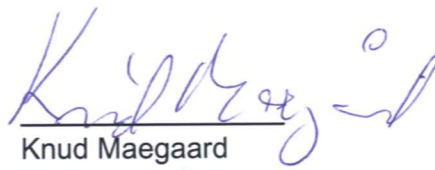
Derimod vil en forhøjelse af passivposten på gave- og boafgiftsområdet formentlig medføre et vist provenutab for det offentlige.

Hvis der ikke pt. er provenu til at øge passivposten på gave- og boafgiftsområdet, bør man i det mindste nu ændre passivposterne ved indkomstskattepligtige gaver, og så snarest foretage en tilsvarende ændring på gave- og boafgiftsområdet.

True, den 14. april 2008



Kirsten Jensen
Partner, agroSkat as



Knud Mægaard
Partner, agroSkat as