

NYT · MAJ 2022

Generationsskifte Omstrukturering

INDHOLD

Lovforslag L 177 om tilbagebetaling af ejendomsværdiskat til afsluttede dødsboer

Udkast til styresignal om +/- 15 %-reglen og "særlige omstændigheder"

Udkast til styresignal om genoptagelse som følge af Højesterets kendelse i SKM 2021.267

Spaltning - tilladelse - efterfølgende salg - ikke tilbagekaldelse af tilladelse

Boafgift mv. - skatteansættelse i afsluttet dødsbo - +/- 15 %-reglen - genoptagelse skifterettens kompetence.

LOVGIVNING MV.

Lovforslag L 177 om tilbagebetaling af ejendomsværdiskat til afsluttede dødsboer

Skatteministeren har fremsat lovforslag om tilbagebetaling af ejendomsværdiskat til afsluttede dødsboer i høring, jf. lovudkast omtalt i Gen-Om 3-2022.

Ved Lov 2017.654 er der som bekendt etableret en tilbagebetalingsordning, som rummer et tilbud om kompensation som al-

ternativ til klage til ejendomsjere, som har betalt grundskyld og ejendomsværdiskat af et for højt beskatningsgrundlag. Det foreslås i det aktuelle lovforslag, at dødsboer, der genoptages med henblik på modtagelse af kompensation, skal fritages for retsafgift, boskat og boafgift. Dette vil indebære en smidig genoptagelsesbehandling uden behov for tillægsboopgørelse mv. Er kompensationsbeløbet til et afsluttet dødsbo mindre end 1.500 kr. pr. ejendom, kan der ikke ske udbetaling af kompensation. Beslutning om genoptagelse træffes af skifteretten efter de almindelige regler i dødsboskiftelovens § 103, stk. 1, nr. 1.

Lovforslaget forventes vedtaget ved tredjebehandlingen den 7. juni 2022.

Udkast til styresignal om +/- 15 %-reglen og "særlige omstændigheder"
Skat har den 3. maj 2022 udsendt høringsudkast til styresignal om afgrænsning af "særlige omstændigheder" som undtagelsesområde til +/- 15 %-reglen.

Styresignalet lægger op til, at der altid skal foretages en konkret vurdering, og at en lang række forhold både hver for sig og tilsammen skal kunne begrunde, at der ikke består ret til anvendelse af +/- 15 %-reglen. Den konkrete vurdering skal inddrage, (i) om der kan peges på et eller flere konkrete

holdepunkter vedrørende den konkrete ejendom for, at værdiansættelse efter 15 %-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi, (ii) den tidsmæssige sammenhæng til gaveoverdragelsen og (iii) forskellen mellem værdien ifølge det konkrete holdepunkt og overdragelsesværdien ifølge 15 %-reglen.

De konkrete holdepunkter skal ifølge styresignalet omfatte en række mere eller mindre valide forhold: Faktisk handel af samme ejendom, udbud og købstilbud på ejendommen, indhentede vurderinger af ejendommen, belåning af ejendommen, arveafkald og -forsku, væsentlige renoveringer og eventuel dagsværdi ifølge et årsregnskab. Den tidsmæssige sammenhæng kan være på mere end tre år, og forskelsværdien behøver ikke at være mere end 20 % (eller lavere, hvis der er tale om store beløb).

Udkastet til styresignal er baseret på en sammenfatning af Skatterådets nye praksis, og styresignalet har derfor heller ikke større kvalitet end afgørelserne fra Skatterådet, jf. omtalen og kritikken i Gen-Om 10-2021.

Ud over at basere sig på delvist vidtløftige fortolkninger af de foreliggende domstolsafgørelser svigter styresignalet i alt væsentligt opgaven med at sikre tryk og forudberegnelighed i forbindelse med +/- 15 %-

reglen og ser helt bort fra, at Højesteret i SKM 2021.267 rent faktisk valgte at citere følgende ministersvar fra den 18. maj 2018: *”Der skal være tryghed og forudberegnelighed ved overdragelse af fast ejendommen for familien. Samtidig skal den enkelte boligejer ikke bære risikoen for den usikkerhed, der er forbundet med vurderingen, hvilket netop er formålet med +/- 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret. Det hensyn mener jeg også fortsat er varetaget med reglerne i cirkulæret, der i forbindelse med de nye ejendomsvurderinger og indførelsen af et forsigtighedsprincip vil blive ændret til +/- 20 pct.”*

Styresignalet vil ikke sikre tryghed og forudberegnelighed. Et kriterium, der rummer en lang række af ”holdepunkter” – og dertil skønskomponenter både på afstandsprocent og afstandstid – indeholder alt for meget skøn og slør og kan dermed kun efterlade usikkerhed. Når +/- 15 %-reglen i udgangspunktet rummer et retskrav, skal undtagelser fra reglen være præcise og afgrænsede – ellers undermineres retskravet, så det reelt ophører med at eksistere. Styresignalet iagttager ikke de helhedshensyn, som den samlede balance mellem hovedregel og undtagelser skal respektere, og man sigter enøjlet på en udvidelse af undtagelsesområdet.

Samtidig ignorerer styresignalet helt princippet om, at *”den enkelte boligejer ikke [skal] bære risikoen for den usikkerhed, der er forbundet med vurderingen, hvilket netop er formålet med +/- 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret.”* Ejendomsvurderingsloven er baseret på et grundprincip om periodiske ejendomsvurderinger med toårige intervaller. Dette indebærer, at der hvert andet år foretages en periodisk ejendomsvurdering, som det offentlige og ikke borgeren skal bære risikoen for. Den nødvendige konsekvens må og skal være, at tredjemandshandler, der ligger forud for seneste offentlige vurderingstermin, ikke kan anses som en særlig omstændighed. I modsat fald bliver det jo borgeren, der skal bære risikoen for den misvisende ejendomsvurdering. Det er derfor uacceptabelt, at Skat uden hensyntagen til vurderingssystemets vurderingsintervaller blot skal kunne basere sig på tredjemandshandler mere end tre år tilbage i tid.

Samlet set vil udkastet til styresignal udhule og underminere +/- 15 %-reglen i et sådant omfang, at den reelt er afgået ved døden, men blot holdes kunstigt i live. Om der er så meget liv i den politiske proces, at det endelige styresignal kan påvirkes, er vel tvivlsomt.

Man kan så mene, at Skat i den aktuelle sag var undskyldt, fordi afgørelsen blev truffet i november 2015, mens det omtalte retsforlig med Skatteministeriet først blev indgået i 2017. Imidlertid bekræfter retsforliget blot, at afgørelsen også i 2015 var ulovlig.

Udkast til styresignal om genoptagelse som følge af Højesterets kendelse i SKM 2021.267

Skat har den 3. maj 2022 udsendt høringsudkast til styresignal om genoptagelse af skatteansættelser og afgiftsberegning som følge af SKM 2021.267, hvor Højesteret underkendte Skats vidtgående afgrænsning af ”særlige omstændigheder” som undtagelsesområde til +/- 15 %-reglen.

Ifølge udkastet til styresignal tilkommer det skifteretten at bevilge genoptagelse, for så vidt angår afsluttede dødsboer, jf. tilsvarende utrykt LSR 08.03.2022 omtalt nedenfor. Krav på tilbagebetaling af gaveafgift er omfattet af den treårige forældelsesfrist, der ifølge udkastet skal regnes tilbage fra tidspunktet for Højesterets kendelse den 26. april 2021, det vil sige fra den 25. april 2018. Skat vil af egen drift genoptage anmeldte sager.

AFGØRELSER

Spaltning • tilladelse • efterfølgende salg • ikke tilbagekaldelse af tilladelse

SKM 2021.62 LSR: Koncernmoderselskabet M var ejet ligeligt af to uafhængige selskaber H1 og H2. I forbindelse med H2's indtræden som investor i august 2011 var der aftalt en overordnet hensigtserklæring om, at der inden for fem til seks år skulle søges gennemført et samlet salg af koncernen. M søgte og fik i december 2012 tilladelse til skattefritaget grenspaltning af to forretningsenheder F1 og F2 fra et datterselskab D til et søsterselskab S med virkning pr. 1. januar 2013.

Spaltningen var et led i en samlet omstrukturering, der skulle placere alle koncernens forretningsenheder som sideordnede datterselskaber. Ifølge ansøgningen var formålet med omstruktureringen og herunder spaltningen, at forenkle strukturen og sikre bedre fokus på hver enkelt forretningsenhed i koncernen. Det blev oplyst, at det langsigtede mål, inden for fem til seks år, efter udvikling af selskaberne var at gennemføre et salg. Skats tilladelse var med et sædvanligt vilkår om anmeldelse i tilfælde

af væsentlige ændringer, herunder frasalg mv., inden for en periode på tre år efter spaltningen. Grenspaltningen blev gennemført den 24. april 2013 med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2013.

I april 2014 modtog M henvendelse fra en udenlandsk koncern K1, som udtrykte interesse for at købe aktierne i D under forudsætning af, at H2 skulle udtræde af ejerkredsen, og at H1 ville geninvestere en del af et salgsprovenu i D, som skulle ejes af H1 og K i forholdet 20:80. Alternativt skulle H1 overtage aktierne i S, mens K skulle indtræde som hovedaktionær i M og dermed indirekte i D. I overensstemmelse med anmeldelsesvilkåret anmeldte M ad to omgange de mulige transaktioner til Skat. Skat bekræftede begge gange, at de påtænkte transaktioner ikke ville have betydning for tilladelsen. Forhandlingerne med K1 førte imidlertid ikke til nogen transaktion, og M fortsatte driften af koncernen og de enkelte datterselskaber, der alle viste forbedringer efter omstruktureringen.

Den 20. maj 2015 modtog M henvendelse fra en anden interesseret koncern K2, og der blev indledt forhandlinger om salg af D. Man anmodede den 2. september 2015 Skat om bekræftelse på, at et salg af D ikke ville have betydning for tilladelsen til skattefri spaltning. Den 23. september 2015 indgik M aftale om salg af D til K2. Den 25. november 2015 traf Skat afgørelse om tilbagekaldelse af tilladelsen til skattefri grenspaltning. Tilbagekaldelsen blev begrundet med, at det efterfølgende salg af D indebar, at *”det beskyttelsesværdige formål (den forretningsmæssige baggrund) med grenspaltningen ikke længere [kunne] anses for at være til stede”*, og at *”i hvert fald et af hovedformålene har været at sælge selskaberne uden at afregne skat”*.

Landsskatteretten ændrede Skats afgørelse, så tilladelsen til skattefri spaltning stod ved magt. Det var Landsskatterettens vurdering, at grenspaltningen fra D reelt var båret af ønsket om en optimering og udvikling af driften i hvert af de to selskaber og ikke skattemæssigt begrundet. Det efterfølgende salg af D, der var affødt af en uopfordret henvendelse fra K2, kunne derfor ikke føre til tilbagekaldelse af tilladelsen.

Kommentar

Afgørelsen er utvivlsomt rigtig.

Sagen minder på flere punkter om retsforliget af 3. marts 2017 (Gen-Om 6-2017), hvor Skatteministeriet anerkendte, at en tilsvarende tilbagekaldelse var uberettiget. Retsforliget er uddybet og kommenteret i TfS 2017.153.

Helt grundlæggende indebærer den særlige tilladelsesordning, som Danmark jo har implementeret i ABL og FUSL i medfør af fusionsskattedirektivet, at der består ret til at gennemføre blandt andet spaltning (FUSL § 15c) uden beskatning af aktionærer og selskaber, hvis de definitoriske (objektive) betingelser er opfyldt, og parternes (subjektive) hovedformål med den pågældende transaktion ikke er skatteundgåelse, jf. direktivets artikel 15 (tidligere artikel 13).

Direktivet er ved en række afgørelser fortolket af EU-Domstolen, og den herigenom fastlagte praksis ligger også til grund for den danske praksis. EU-Domstolen har således i Leur-Bloem-sagen, SU 1997.257, fastslået, at direktivet giver et *retskrav* på skattefritagelse, hvis de objektive og subjektive betingelser er opfyldt, og at dette retskrav ikke kan begrænses fx gennem et krav om, at ejerskabet til ombyggede aktier skal opretholdes i en vis periode efter transaktionen. Se *Fusionsskatteloven* s. 57-176.

I 2017-retsforliget tilsluttede Skatteministeriet sig, (i) at den subjektive hensigt – ligesom de objektive betingelser – skal bedømmes på tidspunktet for transaktionen, dvs. når parterne vedtager at gennemføre omstruktureringen, og (ii) at en tilladelse til en gennemført omstrukturering, der opfylder de objektive betingelser, kun kan tilbagekaldes, hvis tilladelsesmyndigheden godtgør, at parterne på beslutningstidspunktet subjektivt havde skatteundgåelse som det reelt væsentligste formål.

Det ligger derfor fast, at efterfølgende bevisenheder ikke i sig selv kan give lovligt grundlag for tilbagekaldelse, men kun kan have bevismæssig betydning ved en eventuel revurdering af parternes oprindelige subjektive formål. Dette er nu også, om end ikke i helt så klart sprog, som juraen tilsiger, indarbejdet i Juridisk Vejledning, jf. JV C.D.6.4.3.

På den baggrund er det helt utvivlsomt og åbenbart, at det er en *aldeles ikke-bæredygtig begrundelse* for tilbagekaldelse, når Skat i den aktuelle sag henviste til, at det efterfølgende salg af D indebar, at *”det beskyttelsesværdige formål (den forretningsmæssige baggrund) med grenspaltningen ikke længere [kunne] anses for at være til stede”*. Dette er ganske enkelt en ulovlig begrundelse.

Man kan så mene, at Skat i den aktuelle sag var undskyldt, fordi afgørelsen blev truffet i

november 2015, mens det omtalte retsforlig med Skatteministeriet først blev indgået i 2017. Imidlertid bekræfter retsforliget blot, at afgørelsen også i 2015 var ulovlig.

Særligt kritisabelt er det, at Skat ikke af egen drift genoptog sin 2015-afgørelse i konsekvens af Skatteministeriets retsforlig i 2017. Det var jo herefter åbenbart, at 2015-afgørelsen hvilede på en ulovlig begrundelse og burde have været genoptaget med henblik på en fornyet prøvelse baseret på lovlige kriterier. I stedet fastholdt man også for Landsskatteretten sine ulovlige synspunkter og gav først op, da Skatteankestyrelsen i 2020 indstillede sagen afgjort med de præmisser, som Landsskatteretten tiltrådte i sin afgørelse. Dette er ikke rimeligt hverken i forhold til den konkrete part eller i forhold til ressourcelasten af klagesystemet.

Boafgift mv. • skatteansættelse i afsluttet dødsbo • +/- 15-reglen • genoptagelse skifterettens kompetence
LSR 08.03.2022 (udtryk): I et dødsbo havde Skat begæret sagkyndig vurdering efter BGL § 12, stk. 2, og DBSL § 93 af en delvist udlejet blandet ejendom, der i boopgørelsen var værdiansat til 6.630.000 kr. svarende til den offentlige ejendomsværdi minus 15 %. Som begrundelse for begæringen havde Skat henvist til, at anvendelse af den offentlige ejendomsvurdering ville indebære en afkastgrad, der markant



oversteg et markeds-mæssigt afkast, og at der derfor forelå særlige omstændigheder, så +/- 15-reglen ikke kunne anvendes. Den udmeldte vurderingsmand fastsatte ejendommens værdi til 13.200.000 kr., og der blev på det grundlag udarbejdet tillægsboopgørelse med ændret beregning af boskat og afgift, og boet blev afsluttet.

Efter Højesterets kendelse i SKM 2021.267, der blandt andet fastslog, at sammenligning af en beregnet afkastprocent med markedsstatistikker ikke var en særlig omstændighed, der kunne føre til tilsidesættelse af +/- 15%-reglen, anmodede en repræsentant for boet Skat om at genoptage værdiansættelsen af ejendommen, så denne i stedet blev fastsat til værdien ifølge den oprindelige boopgørelse og med heraf følgende reduktion af boskatten. Skat afviste at genoptage værdiansættelsen, da det efter DBSL § 103 alene er skifteretten, der kan genoptage et bo. Skat havde derfor ikke kompetence til at ændre boets skatteansættelse.

Landskatteretten stadfæstede Skats afgørelse. Landskatteretten fastslog, at alene skifteretten har kompetence til genoptagelse af et bo, og at Skat ikke har kompetence til at ændre et bos skatteansættelse, medmindre skifteretten genoptager boet. Den omstændighed, at boets skatteansættelse var baseret på en sagkyndig vurdering - som Skat nu efter SKM 2021.267 ikke burde have fået medhold i - kunne ikke udvide Skats kompetence.

Nyhedsbrevet indeholder omtale af udvalgte afgørelser med relevante rådgivningsmæssige aspekter. Vi modtager altid gerne interessante afgørelser til kommentering mv.

Kommentar

Afgørelsen er formelt korrekt, men giver dog anledning til nogle bemærkninger, herunder af praktisk karakter.

Når et bo er afsluttet, har Skat ingen kompetence til at behandle boets skatteansættelser. Skats kompetence forudsætter naturligt nok, at der er et bo, og behandling af et afsluttet bos skatteansættelser forudsætter derfor, at boet som sådan genoptages, og den kompetence ligger utvivlsomt hos skifteretten.

Skifteretten kan efter DBSL § 103 genoptage et bo, fx hvis der efter afslutning af boet er fremkommet yderligere aktiver eller passiver. Et krav på tilbagebetaling af skat som følge af en forkert skatteansættelse er et krav, der kan danne grundlag for genoptagelse.

I den aktuelle sag var det efter SKM 2021.267 utvivlsomt, at Skat ikke kunne tilsidesætte +/- 15%-reglen med henvisning til den beregnede afkastprocent, og at Skat derfor ikke på det grundlag havde ret til at

begære sagkyndig vurdering. Boet havde i stedet ret til at anvende den offentlige ejendomsvurdering minus 15 % både ved skatteansættelsen og ved afgiftsberegningen. Derfor var boets skatteansættelse baseret på en for høj værdi, og boet ville have krav på genoptagelse af skatteansættelsen og afgiftsberegningen med henblik på tilbagebetaling af for meget betalt skat.

Ud fra det tilgængelige referat må det derfor antages, at skifteretten vil være forpligtet til at genoptage boet efter DBSL § 103. Og herefter vil Skat efter de almindelige genoptagelsesregler i SFL § 26 (ordinær) og § 27 (ekstraordinær) være forpligtet til at genoptage boets skatteansættelse.

Se ovenfor om udkast til styresignal vedrørende genoptagelse.

Har du spørgsmål til nyhedsbrevet, er du velkommen til at kontakte en af vores specialister på området. Du kan også rette henvendelse til din sædvanlige kontaktperson hos Bech-Bruun.



Michael Serup
Partner
T +45 72 27 33 02
E mcs@bechbruun.com



Lisbeth Povlsen
Managing associate
T +45 72 27 36 43
E lpo@bechbruun.com



Maj-Britt Gamborg Johansen
Senioradvokat
T +45 72 27 35 17
E mbjo@bechbruun.com



Björn Brügger
Senioradvokat
T +45 72 27 33 60
E bjb@bechbruun.com



Niklas Dyreborg Henriksen
Advokat
T +45 72 27 35 21
E ndh@bechbruun.com



Christian Løvgren
Advokat
T +45 72 27 36 52
E clhs@bechbruun.com