

NYT • AUGUST 2022

# Generationsskifte Omstrukturering

## INDHOLD

*Udkast til styresignal om aktiecirkulæret – udskudt skat knyttet til goodwill*

*Gaveafgift – fradrag af tinglysningsafgift – etablering af K/S – afgørelsesfristen efter anmeldelse*

*Værdiansættelse – fast ejendom – +/- 15 %-reglen – K/S – regnskabsværdi – ikke særlig omstændighed*

## LOVGIVNING MV.

Der er ingen relevante verserende lovforslag.

**Udkast til styresignal om aktiecirkulæret • udskudt skat knyttet til goodwill**

Skat har udarbejdet udkast til styresignal vedrørende behandlingen af udskudt skat knyttet til beregnet goodwill ved værdiansættelsen af aktier/anparter i henhold til aktiecirkulæret, TSS-cirkulære 2000-9.

Styresignalet vil fastslå, at der ved værdiansættelsen af unoterede aktier/anparter skal afsættes et passiv vedrørende udskudt skat, hvis der ved værdiansættelsen aktiveres goodwill, som ikke i forvejen er aktiveret i selskabets balance. Hvis der

aktiveres goodwill med en værdi på 100, skal der således afsættes 22 i udskudt skat, så nettoværdien af selskabet alene forøges med 78.

Styresignalet bekræfter blot den naturlige forståelse af aktiecirkulæret, og som praksis så vidt ses altid har været, men knytter sig til, at Skatteministeriet nu har tiltrådt dette nettoprincip i forbindelse med ankebehandlingen af en byretsdom (SKM 2021.627), der (fejlagtigt) nåede et andet resultat.

## AFGØRELSER

**Gaveafgift • fradrag af tinglysningsafgift • etablering af K/S • afgørelsesfristen efter anmeldelse**

LSR 02.06.2022: Ægteparret A og B ejede i fællesskab en række landbrugs- og udlejningsejendomme. I 2019 gav de ved gavebrev deres søn S en ideel andel på 9/10 af den samlede virksomhed og dermed en ideel andel på 9/10 af virksomhedens ejendomme. Det var et vilkår i gavebrevet, at A og B fortsat havde fuld hæftelse for alle forpligtelser knyttet til virksomheden, mens S ikke påtog sig nogen personlig hæftelse.

Gavebrevet indebar et samvirke mellem A og B samt S. Som følge af forskellen i personlig hæftelse måtte dette samvirke ifølge almindelig dansk selskabsret kvalificeres

som et kommanditselskab. Samvirket, og dermed kommanditselskabet, var en realitet i kraft af selve gavebrevet og opstod således uden en formel stiftelseshandling. Som juridisk ejer blev kommanditselskabet tinglyst som adkomsthaver på ejendommene.

A og B anmeldte gaven til Skat den 12. februar 2020 på den almindelige gaveanmeldelsesblanket og fratrak som angivet i blanketten den betalte tinglysningsafgift i den beregnede gaveafgift efter fradragsreglen i BGL § 29, stk. 2. Skat indkaldte yderligere materiale den 6. juli 2020 og modtog besvarelse den 10. juli 2020 og indkaldte herefter yderligere materiale den 16. juli 2020 og modtog besvarelse den 21. juli 2020.

Skat traf herefter den 4. september 2020 afgørelse om, at A og B ikke kunne fradrage den betalte tinglysningsafgiften i den beregnede gaveafgift. Det var Skats opfattelse, at ejendommene var overdraget til kommanditselskabet, og at tinglysningsafgiften derfor ikke knyttede sig til selve gaveoverdragelsen til S. Det var samtidig Skats opfattelse, at spørgsmålet om fradrag for tinglysningsafgift ikke var omfattet af 6-måneders-fristen i BGL § 27, stk. 2. Efter afgørelsen tiltrådte Skat, at der var tale om en gaveoverdragelse fra forældre til søn, og at kommanditselskabet var opstået i konsekvens af gavebrevet og ikke efter en selvstændig stiftelseshandling, men man

hævede i stedet det nye synspunkt, at fradragsretten for tinglysningsafgift ifølge BGL § 29, stk. 2, forudsætter, at der er "identitet" mellem de afgiftspligtige efter tinglysningsafgiftsloven og de afgiftspligtige efter bo-/gaveafgiftsloven.

Landsskatteretten fandt, at Skats afgørelse ikke var omfattet af afgørelsesfristen i BGL § 27, stk. 2, da spørgsmålet om fradrag af tinglysningsafgift ikke er et værdiansættelsesspørgsmål. Afgørelse om fradrag af tinglysningsafgift var derfor kun reguleret af de almindelige forældelsesfrister i forældelsesloven. Landsskatteretten fandt videre, at ejendommene var overdraget til kommanditselskabet og ikke til S, og at tinglysningsafgiften derfor ikke knyttede sig til den gaveafgift, der var udløst på gaven til S.

#### Kommentar

Afgørelsen er forkert – både materielt og for så vidt angår fristspørgsmålet.

Ifølge BGL § 29, stk. 2, kan tinglysningsafgift fratrækkes i gaveafgiften i forbindelse med gaveoverdragelse af fast ejendom: *"I gaveafgiften kan fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt ... i forbindelse med ejendomsoverdragelse."*

Det afgørende for fradragsretten er således ifølge ordlyden alene, om gavemodtager eller gavegiver har betalt tinglysningsafgift i forbindelse med "ejendomsoverdragelse". Er dette tilfældet, består der fradragsret. Der gælder ifølge ordlyden ikke yderligere kvalificerende betingelser for fradragsretten. Bestemmelsen stammer fra 1908-loven om arveafgift (Lov 1908.136). Det fremgår af forarbejderne, at fradragsretten er begrundet i, at den overdragelse, der udløser gaveafgift, ikke samtidig skal udløse tinglysningsafgift. Der er ikke i hverken ordlyd eller forarbejder – eller tidligere praksis – holdepunkter for, at der skal være "identitetssammenfald" mellem de personer, der hæfter for tinglysningsafgiften, og de der hæfter for gaveafgiften.

I tilfælde, hvor der sker overdragelse af en ideel andel af en ejendom, fx fra en far til en søn, opstår der et samvirke mellem faren, den hidtidige ene-ejer, og sønnen, den nye medejer. Dette samvirke kan juridisk kvalificeres som et sameje, hvis det blot er et fælles ejerskab om ejendommen, mens det juridisk skal kvalificeres som et interessentskab, hvis samvirket driver erhvervsvirksomhed, og som et kommanditselskab, hvis deltagerne i samvirket tillige har

## Når samvirket opstår i kraft af en gaveoverdragelse til sønnen, er den juridiske overdragelseshandling udtømt, og der kan ikke herefter tillige tales om en efterfølgende overdragelse til samvirket.

forskellig hæftelse. Den omstændighed, at der opstår et samvirke, der skal kvalificeres selskabsretligt på grundlag af indholdet af overdragelsen, ændrer jo imidlertid ikke på, at der er tale om en overdragelse fra far til søn. Der er ikke tale om en overdragelse til samvirket.

Tinglysningsmæssigt er det imidlertid det opståede samvirke, der skal tinglyses som adkomsthaver. Er samvirket et sameje, noteres ejerne med deres respektive ideelle andele, men er samvirket et interessentskab eller et kommanditselskab, er det selve den juridiske enhed, der skal tinglyses som adkomsthaver. Den omstændighed, at det er den juridiske enhed, der skal tinglyses som adkomsthaver, fordi der ved gaveoverdragelsen er opstået et samvirke, ændrer jo imidlertid ikke på, at der, i eksemplet, er tale om en gaveoverdragelse fra far til søn.

Derfor er betingelserne i BGL § 29, stk. 2, for fradrag af gaveafgift opfyldt i alle tilfælde, hvor enten gavegiver eller gavemodtager betaler både gaveafgiften og tinglysningsafgiften. Og efter TAL § 18 hæfter overdrager for tinglysningsafgiften.

Og derfor er Landsskatterettens afgørelse i den aktuelle sag forkert. Bedømt ud fra præmisserne er fejlkilden en blanding mellem fejlfortolkning af lovbestemmelsen og fejlfortolkning af den civilretlige jura i den konkrete sag.

For så vidt angår *lovfortolkningen* er det en fejl, at Landsskatteretten indfortolker en betingelse, der ikke er støtte for i hverken ordlyd eller lovforarbejder; nemlig at der kun består fradragsret, hvis det er gavemodtager, der tinglyses som adkomsthaver. Ifølge ordlyden er det jo således helt uden betydning, hvem der bliver tinglyst adkomsthaver, blot tinglysningsafgiften udløses i forhold til gavegiver eller gavemodtager. Dertil kommer, at det er uforeneligt med formålet at fortolke BGL § 29, stk. 2, så der udløses dobbelt afgift af samme overdragelse – ikke mindst i lyset af, at denne fortolkning vil ramme alle tilfælde, hvor et generationsskifte tilrettelægges glidende ved etablering af interessentskab

eller kommanditselskab. Landsskatteretten har overset den sunde fornuft – eller reale grunde, som man udtrykker det juridisk – der burde være vægtet ind i fortolkningen.

Dette skyldes så muligvis den anden fejlkilde, nemlig at man synes at have *fejlopfattet* den civilretlige jura i sagen – altså, hvordan man skal beskrive og forstå det, når der ved gavebrev "opstår" et samvirke. I juraens verden opstår samvirket "eo ipso", der betyder "i sig selv" eller "derved", og det udtrykker, at samvirket opstår som en konsekvens af selve overdragelsen. Når en far overdrager en ideel halvdel af en ejendom til sin søn, opstår der "eo ipso" et samvirke, og dette skal så kvalificeres juridisk/selskabsretligt, men samvirket opstår "eo ipso" i kraft af overdragelsen og uden selvstændige stiftelseshandlinger. Der kan derfor ikke samtidig både ske etablering af samvirket og overdragelse til samvirket. Når samvirket opstår i kraft af en gaveoverdragelse til sønnen, er den juridiske overdragelseshandling udtømt, og der kan ikke herefter tillige tales om en efterfølgende overdragelse til samvirket. Denne juridiske situation, hvor overdragelse og etablering af samvirke ikke kan adskilles, er således afgørende forskellig fra tilfælde, hvor der sker overdragelse til et samvirke, eller hvor far og søn ved fælles indskud etablerer et samvirke.

Denne grundlæggende forståelse synes Landsskatteretten at have fejlopfattet.

For så vidt angår *afgørelsesfristen* i BGL § 27, stk. 2, er det velkendt, at Skat skal træffe afgørelse senest seks måneder efter modtagelsen af en anmeldelse. Afgørelsesfristen knytter sig ifølge ordlyden til "værdiansættelse" af den anmeldte gave. Denne umiddelbart snævre formulering har i de senere år givet anledning til en række sager, hvor Skat i forskellige varianter har indtaget det synspunkt, at "værdiansættelse" kun angår selve værdiansættelsen af det overdragne aktiv og ikke andre forhold knyttet til selve gaven.

Dette synspunkt er oplagt forkert. Selv om bestemmelsen oprindeligt er født med det snævre udtryk "værdiansættelse", skal den

ses i sammenhæng med lovens øvrige bestemmelser knyttet til gaveanmeldelser, herunder § 28 om fradrag af passivposter, § 29 om adgang til modregning af udenlandsk afgift og tinglysningsafgift, § 30 om forfald og opkrævning af den endelige afgift samt § 38, der fastsætter forrentning med virkning fra anmeldelsestidspunktet.

Afgørelsesfristen kan derfor kun virke efter sit formål, hvis den omfatter Skats samlede sagsbehandling indtil og med afgørelsen af, om der skal ske opkrævning af en eventuel manglende afgift eller tilbagebetaling af for meget betalt afgift, jf. BAL § 30, stk. 2. Det er også sådan, man må forstå de relevante bidrag fra lovforarbejder mv.

I samme retning taler det forhold, at Skat har udformet en standardblanket til gaveanmeldelse. Ifølge blankettens pkt. 7 skal fratrækkes "modydelser, herunder overtagne gældsforpligtelser", og ifølge pkt. 8 skal fratrækkes "evt. passivpost" og "evt. tinglysningsafgift", inden den betalbare gaveafgift er endeligt opgjort. Det er fornuftsstridigt at hævde, at anmelder er forpligtet til at levere blanketoplysningerne, men at Skat ikke er forpligtet til at sagsbehandle disse oplysninger.

Derudover er det væsentligt, at BGL § 27, stk. 2, er den eneste formelle fristregel knyttet til anmeldte gaver inden for bo- og gaveafgiftslovens område. Forhold, der ikke omfattes af bestemmelsen, vil alene være omfattet af forældelsesloven. Antager man, at afgørelsesfristen ikke omfatter alle forhold, der har betydning

for Skats opkrævning af den korrekte afgift, og måske end ikke alle forhold, der omfattes af anmeldelsesblanketten, vil man få den absurde retsstilling, at Skat inden for afgørelsesfristen kan færdigmelde sin sagsbehandling og godkende den beregnede afgift, men at Skat alligevel inden for den treårige forældelsesfrist kan fremsætte korrektionskrav knyttet til den gaveanmeldte disposition. Dette vil være uantageligt.

Derfor var det korrekt og velgørende, at Landsskatteretten med SKM 2021.460 fastslog, at afgørelsesfristen for "værdiansættelse" skal forstås bredt og derfor også omfatter "ændring af opgørelsen af fradrag for latent skatteforpligtelse" (passivpost) knyttet til skattemæssig succesion, jf. Gen-Om 1-2022.

Den nu foreliggende afgørelse gør det imidlertid meget vanskeligt at finde nogen rød tråd i Landsskatterettens retsopfattelse, der fremstår lidt, som vinden blæser, og med den vilkårlighed, der kan ligge i forskellige dommerbesætninger i de forskellige sager. Når afgørelsesfristen ifølge 2021-afgørelsen omfatter anmeldelsesblankettens "fradrag" for latent skatteforpligtelse, hvorfor omfatter afgørelsesfristen så ikke tillige blankettens "fradrag" for tinglysningsafgift? Afgørelsen leverer ikke selv noget svar.

Af de anførte grunde er afgørelsen også på dette punkt forkert.

Afgørelsen er indbragt for domstolene.

#### Værdiansættelse • fast ejendom • +/- 15 %-reglen • K/S • regnskabsværdi • ikke særlig omstændighed

SKM 2022.412 LSR: A ejede henholdsvis 2,5/13 og 9,5/21 i to kommanditselskaber K1 og K2, der begge ejede flere ejendomme. I K1 var ejendommene ifølge årsrapporten 2019 medtaget til en dagsværdi på 140.000.000 kr. med en afledt egenkapital på 88.988.488 kr. I K2 var ejendommene ifølge årsrapporten 2019 medtaget til en dagsværdi på 29.750.000 kr. med en afledt egenkapital på 17.795.152 kr.

A overdrog ved gavebrev den 20. marts 2020 sine anparter i K1 og K2 til sine to døtre med halvdelen til hver. Overdragelsen skete med virkning fra den 1. januar 2020. Værdien af andelene i K1 og K2 blev opgjort ved anvendelse af de offentlige ejendomsværdier med fradrag af 15%. De offentlige ejendomsværdier var for K1 98.500.000 og for K2 23.980.000.

Skat fandt, at forskellen imellem de regnskabsmæssige dagsværdier af ejendommene og de offentlige ejendomsværdier med fradrag af 15% var så væsentlig, at dette udgjorde en særlig omstændighed, så kommanditandelene ikke kunne værdiansættes på grundlag af +/- 15 %-reglen. Skat fastsatte i stedet værdien på grundlag af en udtalelse fra Vurderingsstyrelsen, der havde skønnet, at handelsværdien for udvalgte ejendomme skulle forhøjes (i) fra 29.500.000 til 47.000.000 kr., (ii) fra 23.980.000 til 53.000.000 kr. og (iii) fra 69.000.000 kr. til 120.000.000 kr.



Landsskatteretten fastslog, at Skat skal acceptere en værdiansættelse på +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering, medmindre der foreligger særlige konkrete omstændigheder. Det var i den forbindelse Landsskatteretten opfattelse, at det forhold, at ejendommene var indregnet til dagsværdi i årsrapporterne, ikke i tilstrækkelig grad dokumenterede en faktisk handelsværdi og derfor ikke udgjorde en særlig konkret omstændighed.

#### Kommentar

Afgørelsen må anses for korrekt, således som Højesteret indtil videre har fastlagt de juridiske rammer for +/- 15 %-praksis.

Som senest omtalt i Gen-Om 7-2022 må Højesterets kendelser i SKM 2016.279 (Gen-Om 3-2016) og SKM 2021.267 (Gen-Om 4-2021) samlet set forstås sådan, at kun *faktiske aktuelle handelsværdier* kan tilsidesætte +/-15 %-reglen. Det juridisk afgørende er således ikke, om det konkrete ejendomsværdi ikke er aktuelt retvisende, men om der kan godtgøres en konkret aktuel handelsværdi, der kan sættes i stedet for den offentlige ejendomsværdi, så der ikke skal udøves et skøn baseret på generelle salgsstatistikker og antagelser om afkastkrav. En regnskabsmæssig værdiansættelse udgør ikke dokumentation for en konkret aktuel handelsværdi, uanset at den er baseret på et dagsværdiprincip.

Når man læser Højesterets kendelser, må det undre, at Skat fortsat her i 2022

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

kan hævde, at den regnskabsmæssige værdiansættelse skal udgøre en særlig omstændighed, og at man fortsat gør dette synspunkt gældende også i nye sager.

I den forbindelse er det relevant, at Folketingets Ombudsmand i juni 2021 bad Skat om at redegøre for, hvilken betydning man i den fremtidige praksis, herunder ved udformningen af det endelige styresignal om +/- 15 %-reglen, ville tillægge Højesterets kendelse i SKM 2021.267. Hertil svarede Skat i august 2021:

*”Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Højesterets kendelse ved SKM2021.267. HR har betydning for indholdet af ovennævnte udkast til styresignal om særlige omstændigheder, idet enkelte af de i udkastet beskrevne holdepunkter for, at værdiansættelsen efter +/- 15 pct.-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi, bør udgå af udkastet til styresignalet. Det drejer sig om det i udkastet til styresignalet anførte under punktet ‘afkastgraden’, i afsnittet ‘Investerings- og erhvervsejendomme, idet afkastgraden på baggrund af ovennævnte kendelse fra Højesteret ikke kan anses som særlige omstændigheder.*

*Det samme gør sig gældende for så vidt angår den regnskabsmæssige værdi baseret på ledelsens egen vurdering i form af afkastgraden, som efter styrelsens opfattelse ligeledes på baggrund af Højesteretskendelsen må være underkendt.”*

Skat informerede altså i august 2021 Ombudsmanden om, at man efter Højesterets kendelse ikke kunne opretholde synspunktet om, at ejerens regnskabsmæssige værdiansættelse kan udgøre en særlig omstændighed. Men som den aktuelle sag, der er afgjort 4. maj 2022, og den utrykte LSR 30.06.2022 omtalt i Gen-Om 7-2022 viser, vælger Skat altså fortsat at føre sager baseret på netop dette synspunkt. Dette er ikke rimeligt overfor de pågældende borgere og vanskeligt foreneligt med god forvaltningsskik.

Landsskatterettens seneste afgørelser indikerer heldigvis, at man står fast og afgør sagerne på det retlige grundlag, som Højesteret har fastlagt.

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