



NYT

Generationsskifte Omstrukturering

Indhold

- Lovforslag L 76 om tilbagerulning af nedsat bo- og gaveafgift
- Vedtægtsændringer – opgivelse af bestemmende indflydelse – afståelse
- Gave – fra svigersøn til svigerforældre – skattepligtig indkomst – uden bundfradrag efter BGL.

Lovgivning mv.

Lovforslag L 76 om tilbagerulning af nedsat bo- og gaveafgift

Skatteministeren har den 20. november 2019 fremsat lovforslag om tilbagerulning af den nedsatte bo-/gaveafgift på familievirksomheder, så der vil gælde en *ensartet afgift* på 15 %, hvad enten der er tale om aktiv eller passiv formue. Den særlige undtagelse fra tillægsboafgift for barnløse opretholdes.

Det foreslås samtidig, at der for familievirksomheder (afgrænset som i de gældende regler) indføres et retskrav på *betalingshenstand* uden krav om sikkerhedsstillelse. Henstand skal kunne gives med en afdragsperiode på 30 år. Henstand skal forrentes med en rente svarende til standardrenten efter SEL § 11 B, stk. 2, der for 2019 er 2,7 %. Standard-

renten beregnes på grundlag af et simpelt gennemsnit af kassekreditrenten for ikkefinansielle selskaber i månederne juli-september forud for indkomståret.

Lovforslaget bekræfter, at værdiansættelsen af familievirksomheder som hovedregel skal ske efter aktie- og goodwillcirkulærerne, men at disse kan fraviges, hvis den konkrete virksomhed må forventes at have fremtidig vækst og afkast, der afviger fra dens historiske vækst og afkast, og den skaber ikke uvæsentlige immaterielle aktiver. Der pågår politiske drøftelser om yderligere sikring af principperne for værdiansættelse.

Lovforslaget skal træde i kraft med virkning for gaver og dødsfald fra den 1. januar 2020 og senere.

Afgørelser

Vedtægtsændringer • opgivelse af bestemmende indflydelse • afståelse

SKM 2019.31 SR: Forældrene F og M ejede sammen med deres tre børn selskabskapitalen i holdingselskabet H, der ejede ejerandele i underliggende selskaber. Selskabskapitalen var opdelt i A-andele med stemmer og

B-andele uden stemmer. F og M ejede alle A-andelene (42,38 %, i forholdet 50,0006:49,9994), mens børnene lige-ligt ejede alle B-andelene (57,62 %). Alle kapitalandele havde lige økonomiske rettigheder. Fordelingen af stemmerrettighederne var ifølge det oplyste oprindeligt begrundet i et krav fra medejerne i et underliggende selskab om, at F skulle have bestemmende indflydelse, men da man i 2017 havde afhændet aktieposten i dette selskab, ønskede man nu at etablere lige stemmerettigheder til alle kapitalandele.

Man ønskede derfor nu at gennemføre en vedtægtsændring og ophæve klassedelingen, så alle kapitalandele havde ens stemmerettigheder. Dette ville indebære, at forældrene ville få reduceret deres stemmeandel fra 100 % til 42,38 %, mens børnene ville få forøget deres stemmeandel fra 0 % til 57,62 %. Selv om ingen af parterne ville have bestemmende indflydelse efter vedtægtsændringen, ville denne dog flytte den bestemmende indflydelse fra forældrene under ét til børnene under ét.

Det var oplyst, at det ene barn var mindrerigt, og at stemmeretten på hendes kapitalandel ville blive udøvet af M, indtil datteren fyldte 21. år. I kraft af dette

forhold ville forældrene således bevare praktisk bestemmende indflydelse i en periode efter vedtægtsændringen.

Skatterådet fandt, at vedtægtsændringen skulle kvalificeres som en afståelse af alle kapitalandele i selskabet, da alle kapitalandele ville få væsentligt ændrede stemmerettigheder, og at der således ikke ville være identitet mellem kapitalandelene henholdsvis før og efter vedtægtsændringen. Der blev lagt afgørende vægt på, at vedtægtsændringen ville indebære, at F ville opgive sin bestemmende indflydelse, mens det var uden betydning, at den bestemmende indflydelse ikke ville overgå til én kapital ejer.

Kommentar

Afgørelsen cementerer den praksis, der har udviklet sig – uden at afgørelsen er rigtig af den grund.

Som bekendt kan vedtægtsændringer efter omstændighederne kvalificeres som afståelse af den samlede aktiekapital. Det følger af forarbejderne til ABL § 30, at vedtægtsændringer, der medfører en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder (formueforrykkelse), normalt vil indebære en sådan *ændring af aktiernes identitet*, at de skal sidestilles med afståelse, mens vedtægtsændringer, der alene angår aktiernes stemmeret, kun "undtagelsesvis" kan kvalificeres som afståelse. Der skal dog altid foretages en samlet bedømmelse af vedtægtsændringens indhold, væsentlighed og formål. Det udvidede afståelseskriterium skal sikre afståelsesbeskatning af vedtægtsændringer, der "blot" er et surrogat for en aktieoverdragelse.

Administrativ praksis har imidlertid udviklet sig med et indhold, der ikke længere er foreneligt med lovgrundlaget. Hvor der foreligger familieinteressesfællesskab, er det "undtagelsesvis" nu blevet den praktiske hovedregel, og der statueres afståelsesbeskatning reelt alene på grundlag af interessesfællesskabet, mens tilsvarende vedtægtsændringer udenfor interessesfællesskab friholdes for beskatning.

Som der er redegjort for i *Generationskifte-Omstrukturering* (2019) s. 86 ff, har Skatterådet og Landsskatteretten i en række afgørelser antaget, at ændring af stemmerettigheder indenfor et fami-

"Beskatning kræver imidlertid et lovgrundlag, og det er vanskeligt at nå til anden konklusion, end at praksis i dag har udviklet sig, så den ikke længere har tilstrækkelig forbindelse til lovgrundlaget."

lieinteressesfællesskab udløser afståelsesbeskatning: I SKM 2007.433 (Gen-Om 7-2007) blev en fars stemmevægt reduceret fra 50 % til 5,56 %, mens sønnens stemmevægt steg tilsvarende. I SKM 2011.757 ville en påtænkt ophævelse af aktieklasserne indebære en stemmeforskydning på 46,96 % i sønnens favør. I SKM 2012.257 (Gen-Om 5-2012) ville en samlet omstrukturering flytte stemmerettigheder mellem to holdingselskaber ejet af en far og tre sønner. Og i den aktuelle sag har Skatterådet så fundet, at en fars opgivelse af stemmemajoritet skal udløse afståelsesbeskatning, selv om de opgivne stemmer ikke tilføres en bestemt aktionær, men blot fordeles ligeligt mellem alle (familie)aktionærer.

Det er karakteristisk for afgørelserne, at de alle, med visse nuancer, begrundes med, at de pågældende aktier skiftede "identitet" som følge af den konkrete vedtægtsændring. Denne præmis er i sig selv juridisk bæredygtig og i tråd med formuleringen i forarbejderne til ABL § 30. Hvis nogle aktier skiftet identitet, må det sidestilles med, at aktionæren har byttet sine oprindelige aktier mod at få andre aktier, og dette er omfattet af det almindelige afståelsesbegreb, jf. "bytte" i ABL § 30.

Imidlertid er virkeligheden reelt, at det ikke er aktiernes identitet, men *aktionærernes identitet*, der i administrativ praksis er afgørende for den skattemæssige kvalifikation. Således fastslog Landsskatteretten allerede med TfS 1993.285, at ophævelse af forskellig udbytteret og stemmevægt på børsnoterede A-aktier og B-aktier ikke udløser afståelsesbeskatning, fordi der var tale om uafhængige aktionærer. Tilsvarende ses i en række andre afgørelser, jf. fx SKM 2011.169 SR (Gen-Om 4-2011) og for nylig i SKM 2019.267 SR og SKM 2019.269 SR.

Stemmeændringer indenfor et familieinteressesfællesskab udløser således i praksis afståelsesbeskatning, medmindre den konkrete ændring dokumenteres at have en forretningsmæssig begrundelse, fx som følge af særlige *regulatoriske forhold* for det pågældende selskab. Dette gælder således SKM 2013.190 SR, hvor Skatterådet tiltrådte, at to brødre, der ejede 50:50 i et revisionselskab, kunne gennemføre stemmeretsforskydning for at opfylde kravet i revisorlovens § 13 om, at højst 10 % af aktiekapitalen må ejes aktionærer, der ikke er fuldtidsbeskæftiget i revisionselskabet (Gen-Om 3-2013). Se ligeledes LSR 08.08.2013 og LSR 04.11.2016 (Gen-Om 2-2017), der angik ophævelse af stemmedifferentiering i landbrugsselskaber efter liberaliseringen af landbrugsloven.

Derfor er realiteten i gældende administrativ praksis, at "aktiernes identitet" blot er en *skinbegrundelse* for beskatning af familieinteressesfællesskaber. Det er ikke aktiernes identitet, der er afgørende. Det er ikke afgørende, om der sker formueforrykkelse mellem aktionærene. Det er heller ikke afgørende, om stemmeændringer indebærer egentlig formueforrykkelse. Det afgørende er, om vedtægtsændringen finder sted indenfor et familieinteressesfællesskab. Hvis dette er tilfældet, kvalificeres vedtægtsændringen som afståelse, *medmindre* det kan godtgøres, at ændringen er forretningsmæssigt begrundet, fx i regulatoriske forhold.

Dette kan selvfølgelig umiddelbart forekomme legitimt i den armslængdetidsalder, skatteretten i dag befinder sig i. Beskatning kræver imidlertid et lovgrundlag, og det er vanskeligt at nå til anden konklusion, end at praksis i dag har udviklet sig, så den ikke længere har tilstrækkelig forbindelse til lovgrundlaget.



Lovens udgangspunkt er et *objektivt afståelsesbegreb*, "salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse", der gælder for alle både udenfor og indenfor interessefællesskab – og uanset trosretning. Og forarbejderne udvider så dette afståelsesbegreb til at omfatte vedtægtsændringer, der må sidestilles med afståelse – men fortsat baseret på et objektive kriterium: ændring af aktiernes *identitet*, fordi dette må sidestilles med "bytte". Og man introducerer så et subjektivt element i denne vurdering, nemlig at der kan lægges vægt på aktionærsammensætning og formål.

Og supplerende hertil anfører man så i lovbemærkningerne: "*Vedtægtsændringer, der alene angår aktiernes stemmeret, fører kun undtagelsesvis til, at der skattemæssigt anses for at foreligge afståelse. Vedtægtsændringer, der alene angår stemmeretten kan f.eks. være ændringer, der betyder, at der knyttes stemmeret til en aktiekasse, ændringer, hvor der foretages en opdeling i aktieklasser med forskellig stemmeret eller*

ændringer, som indebærer forskydning af stemmeret inden for en eksisterende aktiekasseopdeling."

Lovbemærkningerne er altså både udtrykkelige og uddybende med, at stemmeændringer kun *undtagelsesvis* skal anses som afståelse. Og det anføres ikke, at stemmeændringer indenfor interessefællesskaber er udenfor undtagelsesområdet i større omfang end ændringer udenfor interessefællesskaber. Almindelige juridiske fortolkningsprincipper, selv i armslængde-tider, fører derfor til, at det udvidede afståelsesbegreb skal *anvendes ensartet* både indenfor og udenfor interessefællesskaber, så nogenlunde identiske vedtægtsændringer udløser samme skatteretlige virkninger. Selv om det efter lovbemærkningerne er legitimt at lægge en vis vægt på et konkret interessefællesskab, er det for vidtgående helt generelt at lægge afgørende vægt på interessefællesskabet, så dette i sig selv bliver udslagsgivende for den skatteretlige bedømmelse.

Derfor er den aktuelle afgørelse juridisk forkert. Skatterådet følger ukritisk Skats indstilling og lægger udelukkende vægt på interessefællesskabet uden at forholde sig til de konkrete oplysninger om den forretningsmæssige begrundelse for den oprindelige stemmefordeling i selskabet, og at det netop var bortfaldet af denne oprindelige forretningsmæssige begrundelse, der var årsag til, at man i familien ønskede at ophæve stemmedifferentieringen mellem kapitalklasserne. Alene ved ikke at undersøge og overveje den oplyste forretningsmæssige begrundelse udsætter Skatterådet den pågældende familie for en negativ særbehandling.

Afgørelsen understreger derfor behovet for, at administrativ praksis bliver prøvet for domstolene. Praksis har simpelthen bevæget sig for langt væk fra lovgrundlaget. Og når denne prøvelse på et tidspunkt sker, må domstolene også forelægges den fundamentale problematik, at der igennem den administrative praksis søges gennemført en afståelsesbeskatning, der er helt uden sammenhæng med den konkrete gevinst/formueforrykkelse, der er forbundet med en given vedtægtsændring.

Hvis der sker formueforrykkelse, bør der ske afståelsesbeskatning af den, der afgiver formue, og gavebeskatning hos den, der modtager formue, men det fremstår som en meningsløs straffeekspedition at gennemføre afståelsesbeskatning af alle aktionærer; særligt i tilfælde hvor der blot er tale om stemmeændringer uden nogen kvantificerbar økonomisk værdi. Hvis man læser aktieavancebeskatningslovens forskellige principper med balanceret syn, kan man nå et resultat, hvor der udløses balanceret og økonomisk korrekt beskatning.

Når man iagttager den selvbekræftende dynamik, som administrativ praksis nogle gange udvikler sig i – den ene afgørelse bliver fortolket og udvidet af den næste, og snart har man mistet funderingen i den oprindelige lovhjemmel – må man i øvrigt også forvente det synspunkt, at *stemmebegrænsninger i en ejeraftale* kan kvalificeres som afståelse af aktier.

Et helt umiddelbart synspunkt kan jo være, at en ejeraftale blot er udtryk for omgåelse af praksis om vedtægtsændringer – og når man kan beskatte vedtægtsændring af stemmerettigheder, kan man vel også beskatte aftalæ-

dring af stemmerettigheder. I stigende grad synes "omgåelse" jo at være det magiske ord for, at der kan ses bort fra det konkrete lovgrundlag. Hokus pokus. Når sagen kommer, skal man huske den juridiske tænkehat.

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

Gave • fra svigersøn til svigerforældre • skattepligtig indkomst • uden bundfradrag efter BGL

LSR 31.07.2019 (19-0032825): A og hans ægtefælle påtænkte at tage imod gaver fra sin svigersøn. A's datter var død kort tid forinden. Gaverne ville ikke overstige beløbsgrænsen for afgiftsfri gaver, og A ønskede derfor bekræftet, at han og hans hustru kunne modtage gaverne afgiftsfrit.

Landskatteretten fandt – ligesom Skat – at gaver til svigerforældre ikke er omfattet af gaveafgiftsreglen i BGL § 22, og at sådanne gaver derfor er skattepligtige efter SL § 4 – uden bundfradrag. Der blev i den forbindelse henvist til, at udgangspunktet efter statsskatteloven er, at gaver (der ikke er såkaldte lejlighedsgaver) indgår i den almindelige indkomst, medmindre de er omfattet af bo- og gaveafgiftsloven. Da svigerforældre ikke er omfattet af den gaveafgiftspligtige personkreds i BGL § 22, kunne gaven fra svigersønnen til A ikke fritages fra indkomstskattepligt.

Kommentar

Afgørelsen er korrekt, og selv om den ikke kan siges at være principiel, har den praktisk interesse.

Som Landskatteretten korrekt angiver i sine præmisser, følger det af SL § 4, at gaver indgår i den skattepligtige ind-

komst, men SL § 5 gør så undtagelse for gaver, der omfattes af bo- og gaveafgiftsloven. Derfor er det *afgrænsningen af personkredsen omfattet af gaveafgift*, der afgør, om gaver mellem givne personer er skattepligtige eller afgiftspligtige.

Den gaveafgiftspligtige personkreds er afgrænset i BGL § 22 og er selvfølgelig og velbegundet, når det drejer sig om den nære familie, dvs. bedsteforældre, forældre, børn, hvor gaver kan flyde begge veje underlagt gaveafgift og dermed også omfattet af den årlige bundgrænse for afgiftsfrie gaver. Men udenfor den nære familie fremstår afgrænsningen på nogle punkter vilkårlig og ubegundet. Fx kan stedforældre og bedsteforældre give afgiftsfrie gave, mens dette ikke gælder stedbedsteforældre. Hvorfor ikke? I nutidens forskelligartede familiemønstre kan relationen mellem stedbedsteforældre og stedbørnebørn være absolut lige så tæt som mellem biologiske bedsteforældre og børnebørn. Og tilsvarende kan forældre give afgiftsfrie gaver til svigerbørn (dog indenfor en lavere årlig beløbsgrænse), mens gaver den modsatte vej fra svigerbørn til svigerforældre ikke er omfattet af gaveafgiften. Sådant er det ifølge lovtæksten. Hvorfor? Det indeholder forarbejderne ingen forklaring på. Og en forklaring ville da også næppe være velbegundet.

Og selv om det i visse tilfælde er muligt rent juridisk at anvende analogi som fortolkningsredskab, så man herigennem kan sikre, at en lovbestemmelse finder anvendelse på ensartede tilfælde, der ikke kan rummes af dens ordlyd, kan en sådan analogi ikke finde anvendelse i et tilfælde som BGL § 22, der meget præcist – og uden logik – afgrænser den afgiftspligtige personkreds. Lovgiver har truffet et valg, som så er gældende ret – uanset logik og rimelighed.

Den manglende logik i gavebeskatningen understreges yderligere, når man sammenholder bo- og gaveafgiftslovens principper for gaveafgift med principperne for boafgift. Fx kan stedbørn give stedforældre gaver omfattet af gaveafgift, men stedforældre kan ikke arve stedbørn med almindelig boafgift, for her skal i stedet betales tillægsboafgift (yderligere 25 %). Hvorfor? Og hvis arvingen ikke er omfattet af boafgiftskredsen, skal der (blot) betales tillægsboafgift, mens en gave til samme person i levende live udløser indkomstbeskatning. Hvorfor? Tja, sådan er det bare.

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
Senioradvokat
T +45 72 27 36 43
E lpov@bechbruun.com



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



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



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