



Indhold

- Lovforslag L 156 om skattefritaget overdragelse til erhvervsdrivende fonde
- Omgørelse – udlodning af udbytte til udligning af aktionærlån ifølge LL § 16 E – afslag
- Spaltning – grenkrav – adskillelse af drift og driftsmidler – ikke tilladelse.

Lovgivning mv.

Lovforslag L 156 om skattefritaget overdragelse til erhvervsdrivende fonde

Skatteministeren har den 26. marts 2020 fremsat lovforslag om skatte- og afgiftsfritaget aktieoverdragelse til erhvervsdrivende fond mod udskudt betaling af en såkaldt stifterskat. Lovforslaget er justeret i forhold til høringsudkastet, jf. Gen-Om 10-2019.

Skatte- og afgiftsfritagelsen vil omfatte aktier i selskaber, der opfylder betingelserne for skattemæssig succession, jf. ABL § 34. Fonden skal have til formål at eje og drive virksomheden i det pågældende selskab og skal efter overdragelsen besidde mere end 50 % af stemmerettighederne og mindst 25 % af kapitalen i selskabet og skal mindst have forholdsmæssig udbytte. Det er således ikke et krav, at den isolerede aktiepost, der overdrages, i sig selv opfylder betingelserne. Det er en betingelse, at værdien af aktierne (fraregnet

stifterskat) tilgår fondens grundkapital og således ikke kan uddeles.

Der skal ved overdragelsen opgøres en aktieavance efter almindelige regler, og den udskudte skat (stifterskat) skal tilføres en saldo, der forfalder i takt med, at fondens modtager udbytter eller afstår de modtagne aktier. Saldoen skal forrentes med diskontoen med tillæg af 1% (dog mindst 1%). Der er således i forhold til høringsudkastet ikke ændret på, at der alene sker fritagelse for bo-/gaveafgiften, mens avanceskatten principielt blot udskydes (med finansiering via fremtidige udbyttebetalinger fra det overtagne selskab).

Lovforslaget vil – i modsætning til høringsudkastet – bevare den eksisterende mulighed for at foretage skattefri aktieoverdragelse til almenvælgørende fonde via holdingselskaber. Efter de gældende regler kan et holdingselskab således foretage gaveoverdragelse af datterselskabsaktier til en fond uden beskatning af hovedaktionæren, forudsat at fonden har et almennyttigt eller almenvælgørende formål. Ifølge lovforslaget oprettholdes denne mulighed, men forudsat at der er opnået tilladelse fra Skatterådet. Er der tale om en udenlandsk fond, er det endvidere en betingelse, at hovedaktionæren har givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på at disponere over midlerne i det overtagne selskab, og at fonden er skattemæssigt hjemmehørende i et land, som Danmark udveksler oplysninger med. Er disse

betingelser ikke opfyldt, vil aktieoverdragelse til en fond via holdingselskab skulle anses som skattepligtigt udbytte til hovedaktionæren.

Forslaget skal træde i kraft den 1. juli 2020.

Afgørelser

Omgørelse • udlodning af udbytte til udligning af aktionærlån ifølge LL § 16 E - afslag

SKM 2020.129 LSR: A, der var eneaktionær i selskabet H, havde ifølge selskabets årsrapport for 2013/14 en gæld til selskabet på 583.290 kr. Der blev for at udligne lånet vedtaget et udbytte på 590.000 kr. Udbyttet blev modregnet A's gæld til selskabet.

Skat foretager for 2014 beskatning af gældsbeløbet på 583.290 kr. som yderligere løn til A, jf. LL § 16 E. I 2016 skifter selskabet revisor, der anser den manglende indeholdelse af udbytteskat af udbyttet på 590.000 kr. som en forglemmelse og derfor indberetter udbyttet og sørger for indbetaling af indeholdt udbytteskat.

Revisor anmodede herefter om tilladelse til skatteretlig omgørelse af udbytteudlodningen, så den skulle anses for sket i form af selskabets fordring på A. Revisor henviste i den forbindelse til, at det af SKM 2014.825 og efterfølgende af Juridisk Vejledning fremgik, at ud-

lodning af en fordring, der skatteretligt var anset som udbyttet ifølge LL § 16 E, kan udloddes selskabsretligt uden skatteretligt at anses som (yderligere) udbytte. Det var ifølge revisor en fejl, at udbyttebeslutningen i 2014 ikke havde beskrevet udbyttet som en udlodning af selskabets fordring mod A.

Landsskatteretten fandt – ligesom Skat – at der ikke kunne gives tilladelse til skatteretlig omgørelse. Det var i den forbindelse Landsskatterettens opfattelse, at udbyttebeslutningen ikke havde haft utilsigtede skattemæssige virkninger, da der blot var indtrådt sædvanlig udbyttebeskatning. Dertil kom, at den ønskede omgørelse ikke var civilretligt mulig, da selskabets fordring mod A var definitivt udlignet og ophørt. Landsskatteretten henviste herved til SKM 2018.624 H.

Kommentar

Afgørelsen må anses som forkert – af flere grunde.

Adgangen til skatteretlig omgørelse er som bekendt fastsat i SFL § 29 og forudsætter, at der sker efterfølgende ændring af en "privatretlig disposition". Der er ingen tvivl om, at en udbytteudlodning er en privatretlig disposition. Se uddybende *Generationskifte-Omstrukturering* (2019) s. 125 ff.

Det ligger også fast, at der kun kan ske skatteretlig omgørelse, hvis der sker ændring af det civilretlige grundlag. Dette indebærer ikke, at den privatretlige disposition skal kunne omgøres civilretligt med tilbagevirkende kraft – det kan ingen dispositioner – men det er en betingelse, at der etableres en sådan efterfølgende ændring af den privatretlige disposition, at der foreligger et ændret civilretligt grundlag, som den skatteretlige omgørelse kan hvile på. Kan der ikke etableres et ændret civilretligt grundlag, fx fordi en civilretlig fordring er ophørt og ikke kan reetableres, kan der heller ikke ske skatteretlig omgørelse, jf. fx SKM 2018.624 H. Skatteretlig omgørelse kan ikke blot bestå i skatteretlige posteringer uden noget korresponderende civilretligt grundlag.

I den aktuelle sag var revisors omgørelsesanmodning nok formuleret lidt klunnet. Anmodningen gik på, at "parterne i relation til den i 2015 gennemførte udlodning [skulle] stilles som om, at udlodningen af aktionærlånet/fordringen via

”Den omstændighed, at mellemværendet mellem A og selskabet var ophørt ved modregning, udelukker ikke, at modregningen tilbageføres, så mellemværendet genopstår.”

modregning [blev anset] for udlodning af løn.” Anmodningen var således ikke helt klar, og formentlig havde revisor heller ikke gjort sig den underliggende korresponderende civilret helt klar.

Men det ønskede indhold af omgørelsen kunne man vel ikke rigtig være i tvivl om: Den skatteretlige omgørelse skulle indebære, at der ikke ville blive udløst dobbeltbeskatning af A. Og i det lys tilside-satte både Skat og Landsskatteretten den almindelige forvaltningsretlige vejledningspligt. Det fremgår udtrykkeligt af JV A.A.14.1.4, at Skat er forpligtet til at vejlede om muligheden for skatteretlig omgørelse, hvis man, navnlig inden for interessefællesskaber, varsler en ansættelsesændring, og omgørelse af den privatretlige disposition må anses for et nærliggende og relevant alternativ til beskatning. Denne vejledningspligt må anses som udslag af kravet om god forvaltningssskik og må gælde tilsvarende, når den skattepligtige fremsætter en omgørelsesanmodning, som med lidt omformulering kunne opfylde omgørelsesbetingelserne.

A kunne således i stedet – med lidt omformulering – have anmodet om skatteretlig omgørelse af selve udbytteudlodningen i 2015, så udbyttet blev tilbageført til selskabet. Dette ville kræve tilbageførsel af den gennemførte modregning, så A fortsat ville have en gæld til selskabet. Det er utvivlsomt, at denne tilbageførsel ville indebære ændring af det civilretlige grundlag og dermed opfylde betingelserne for skatteretlig omgørelse. Den omstændighed, at mellemværendet mellem A og selskabet var ophørt ved modregning, udelukker ikke, at modregningen tilbageføres, så mellemværende genopstår. Der er tale om en ændring, som de deltagende parter, A og selskabet, gyldigt kan vedtage. Og en sådan ændring skal derfor også kunne danne grundlag for skatteretlig

omgørelse, hvis de almindelige omgørelsesbetingelser er opfyldt. Det kan ikke tillægges betydning for adgangen til skatteretlig omgørelse af en udbytteudlodning, om udlodningen er berigtiget ved kontant udbetaling, der tilbageføres, eller modregning, der tilbageføres.

Kvalificeret på denne måde er den aktuelle sag ikke sammenlignelig med SKM 2018.624 H, som Landsskatteretten henviste til i sine præmisser. Der var i højesteretssagen tale om omgørelse af en koncerntern overdragelse af en fordring, som i mellemtiden var ophørt med at eksistere. Overdragelse af en ophørt fordring har, i modsætning til tilbageførsel af modregning mellem to parter, ingen civilretlig substans.

Det fremstår også forkert, at Landsskatteretten i relation til omgørelsesbetingelserne i SFL § 29 når frem til, at den konkrete udbytteudlodning ikke har haft (væsentlige) utilsigtede skattemæssige virkninger. Højesteret har i SKM 2006.629 fastslået, at det afgørende alene er, om de faktiske skattemæssige virkninger var uforudsete, da dispositionen blev foretaget.

Den omstændighed, at der er tale om en almindelig eller sædvanlig virkning, har ikke i sig selv betydning (men kan selvfølgelig føre til skærpet krav til bevisførelsen for, at virkningen var uforudset).

Der må ud fra det offentliggjorte referat lægges til grund, at A ved udbyttebeslutningen havde den forventning, at denne blot ville udligne aktionærlånet og derfor ikke ville udløse selvstændig beskatning. Derfor burde Landsskatteretten have fastslået, at den selvstændige beskatning af udlodningen var en utilsigtet virkning.

A burde således have haft tilladelse til skatteretlig omgørelse.



Spaltning • grenkrav • adskillelse af drift og driftsmidler • ikke tilladelse

SKM 2020.134 Skat: H1 og H2 ejede i forholdet 1/3 og 2/3 selskabet E1, der drev entreprenørvirksomhed særligt med jord- og kloakarbejde og opgravning for fjernvarme, og i samme forhold selskabet D. H2 ejede derudover et særskilt selskab E2, der ligeledes drev entreprenørvirksomhed inden for murer, beton, jord og kloak. H1 og H2 ønskede nu at sammenlægge driften af de to entreprenørvirksomheder.

Først skulle H2 overdrage 1/3 af E2 til H1. Dernæst ville ejerne etablere et fælles holdingselskab for E1, E2 og D. Herefter skulle E1 og E2 grensplates, så virksomhedsaktiviteterne blev tilført et nystiftet modtagende selskab E3, mens E1 og E2 hver for sig beholdt egne driftsmidler, som skulle leases til det fælles driftsselskab.

Der var i begge selskaber tale om et betydeligt antal entreprenørmaskiner. For E1 havde maskinparken en oprinde-

lig anskaffelsessum på ca. 57,5 mio. kr., der regnskabsmæssigt var afskrevet til 36,5 mio. kr. E1 havde ikke hidtil udlejet maskiner til tredjemand, men der var lejlighedsvist sket udleje til E2 som led i parternes hidtidige samarbejde. E2 havde egne værkstedsfaciliteter, mekanikere, smede mv. og havde hidtil leveret værkstedsassistance til E1. Selskaberne ville som led i driftssammenlægningen etablere en fælles organisation til optimal udnyttelse af deres respektive driftsmateriel. E1 havde herudover tre lastbiler, der blev anvendt i driften af en mindre vognmandsvirksomhed med kørsel for fremmede.

Skat fandt, at der ikke kunne gives tilladelse til skattefri spaltning, da den påtænkte udskillelse fra E1 ikke opfyldte kravet om at være en virksomhedsgren. Det var i den forbindelse Skats opfattelse, at grenkravet som hovedregel kun er opfyldt, hvis udskillelsen omfatter samtlige virksomhedens aktiver og passiver, således som virksomheden er afgrænset forud for udskillelsen. Da E1's

driftsmateriel måtte anses som en integreret del af E1's entreprenørvirksomhed, var opdeling af driftsaktivitet og driftsmateriel i strid med grenkravet. Da vurderingen af grenkravet skulle ske ud fra forholdene forud for udskillelsen, var det uden betydning, at E1 efter udskillelsen kunne drive selvstændig virksomhed med udlejning af driftsmateriel.

Skat fandt dog, at E1 kunne beholde de tre lastbiler, der indgik i den selvstændige vognmandsvirksomhed.

Kommentar

Afgørelsen er i overensstemmelse med praksis og formentlig rigtig – men illustrerer også, at praksis er unødigt rigid.

I overensstemmelse med fusions-skattedirektivet definerer FUSL 15 c, stk. 2, en virksomhedsgren som "alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, hvilket vil sige en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler." Og EU-Domstolen har i Andersen og Jensen ApS-sagen (TfS 2002.211), præmis 35 fastslået, at "bedømmelsen af, om bedriften kan fungere selvstændigt, i første række skal ske ud fra et funktionelt synspunkt – de overførte aktiver skal kunne fungere som en selvstændig virksomhed, uden at der hertil er behov for yderligere investeringer eller tilførsler".

Det er derfor vanskeligt at komme udenom, at der ved afgrænsningen af "alle aktiver og passiver" skal tages udgangspunkt i virksomhedens hidtidige faktiske organisation. Dette har Skattedepartementet således også betonet allerede i TfS 1996.899. Derfor er det i relation til grenkravet som udgangspunkt ikke tilstrækkeligt, at det modtagende selskab blot lejer "sit" driftsmateriel fra det indskydende selskab. Se *Fusions-skatteloven* s. 548 f.

Det er på den anden side også åbenbart, at formålet med greddefinitionen ikke er at afskære forretningsmæssigt begrundet omstrukturering; særligt ikke når der er tale om etablering af fusionslignende samarbejde mellem uafhængige virksomheder. Formålet med greddefinitionen er (blot) at sikre, at den virksomhed, der udskilles, har substans, og at reglerne ikke bruges til skattefritaget overdragelse af enkeltaktiver. Se *Fusions-skatteloven* s. 547 ff.

Derfor er der grund til at nærlæse de nuancer, som faktisk indgår i den retsopfattelse, som Skattedepartementet fastlagde i TfS 1996.899 (understregning foretaget hér):

”Departementet opfatter lovens ordlyd således, at der skal være tale om en materielt identificerbar enhed i selskabet, og at vurderingen heraf baserer sig på forholdene, inden den påtænkte opdeling gennemføres. Ved denne vurdering kan der efter Departementets opfattelse herefter ikke som det overvejende væsentlige lægges vægt på spørgsmålet om evnen til at fungere ved hjælp af egne midler.

Der skal i højere grad anlægges en organisationsmæssig synsvinkel. Dette indebærer, at der skal tages stilling til, om den gruppe aktiver og passiver, der ønskes tilført, tilsammen udgør en selvstændig bedrift eller en samlet enhed. I den forbindelse kan en række vejledende kriterier inddrages, uden at opfyldelsen af enkeltkriterier dog i sig selv vil være udslagsgivende for den samlede bedømmelse:

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

Gruppen af aktiver og passiver skal udgøre et eller flere afgrænsede forretningsområder i forhold til den samlede virksomhed. Denne afgrænsning mellem forretningsområder kan eksempelvis være begrundet i, at der er tale om forskellige emneområder eller om forskellige geografiske områder og lign. Således vil en division eller en afdeling, der arbejder på tværs af flere divisioner, som udgangspunkt kunne anses som en virksomhedsgren. Der kan dog ikke ubetinget stilles krav om, at der er tale om en decideret afdeling eller filial af virksomheden eksempelvis med egen bogholderifunktion.”

Som det ses, lagde departementet op til konkret og individuel vurdering, der ikke skal være rigid.

Som udgangspunkt må en virksomheds driftsmateriel anses som en integreret del af virksomheden. Det vil i almindelighed have en vis kunstighed over sig, hvis en virksomhed i forbindelse med en selskabsopdeling omdefinierer sit driftsmateriel til at være leasingaktiver.

I den aktuelle sag var den ønskede opdeling imidlertid fuldt forretningsmæssigt begrundet uden nogen kunstighed. Derfor kunne Skat formentlig inden for rammerne af direktiv- og lovtæst og praksis have lagt vægt på nuancerne i Skattedepartementets afgørelse fra 1996 og have tilladt den ønskede grenspaltning.

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 lpo@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



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