



NYT

Generationsskifte Omstrukturering

Indhold

- Succession – helejet solcellepark aktiv kapital – delejet vindmøllepark passiv kapital
- Boafgift – arveafkald – afdøde bosat i Dubai – arvinger i Danmark – afgiftsfri i Danmark.

Lovgivning mv.

Folketinget er på sommerferie.

Afgørelser

Succession • helejet solcellepark aktiv kapital • delejet vindmøllepark passiv kapital

SR 24.09.2019 (utrykt): Forældrene F og M ejede via deres personlige holding-selskab FM Holding et helejet datterselskab FM Energy, der drev elproduktionsvirksomhed med 100 % ejerskab af et solcelleanlæg samt en ejerandel i en vindmøllepark. FM Holding ejede samtidig en kapitalandel i familiens ejendoms-selskab, der i det væsentlige var blevet generationsskiftet til F og M's tre voksne børn. Man ønskede nu at generations-skifte anparter i FM Holding til børnene med skattemæssig succession.

Solcelleanlægget bestod af en solcellepark ved Hamborg, der på årlig basis producerer strøm svarende til det årlige forbrug i ca. 2.000 danske husstande. Den solproducerede strøm afsættes på det offentlige elnet i Tyskland. Der var tale om en jordbaseret solcellepark, hvor solcellerne er monteret på stativer på jorden. Som supplement til den solafhængige elproduktion havde selskabet investeret i vindbaseret elproduktion i form af en ejerandel i et mindre antal landbaserede vindmøller i tyske vindmølleparker. Den vindproducerede strøm blev afsat på det offentlige elnet i Tyskland. Solcelleparken og vindmølleparken var organiseret i separate kommanditselskaber og var som projekter udbudt af en professionel udbyder.

FM Energy havde beslutningsansvaret for alle spørgsmål vedrørende solcelleparkens vedligeholdelse, nye investeringer, salg af el, refinansieringer mv. Selskabet havde indgået aftale med en ekstern partner om bogføring, overvågning af solcelleparkens produktionstal mv. og varetagelse af den daglige kontakt med servicepartneren. Derudover havde selskabet indgået aftale med en lokal driftstekniker om løbende tilsyn af parken og håndtering af eventuel udskiftning af solceller. Selskabet sikrede

sig løbende, at aftalepartnerne levede op til aftalt kvalitet mv. og kunne om nødvendigt selv tage over på de nævnte opgaver eller indgå aftaler med andre partnere.

M og en af ægteparrets sønner var bestyrelsesmedlemmer i solenergiselskabet, og familien havde elektronisk adgang til de løbende drifts- og produktionstal samt løbende kontakt med den lokale driftscontroller. Derudover foretog familien, særligt den ene søn, månedlige kontrolbesøg på anlæggene og afholdt møder med den ansvarlige driftstekniker, når det var relevant.

FM Energy's vindinvestering bestod i en mindre ejerandel i vindmøllesekskabet, der havde investeret i en række udenlandske enheder, der hver for sig ejede og drev en eller flere vindmøller. FM Energy havde investeret en egenkapital på i alt 13.450.000 kr. og havde en resthæftelse på 18.750.000 kr. Familien var ikke repræsenteret i bestyrelsen i vindmøllesekskabet og havde ikke nogen aktiv deltagelse i selskabets drift af vindmølleparker.

Skatterådet lagde med henvisning til SKM 2018.459 SR til grund, at solceller og vindmøller skal kvalificeres som

passive kapitalaktiver i relation til betingelserne for skattemæssig succession i ABL § 34, fordi de må sidestilles med fast ejendom. Skatterådet fandt imidlertid samtidig, at passive kapitalaktiver efter omstændighederne kan anses som aktive kapitalaktiver, hvis de indgår i en egentlig aktiv virksomhed. Det var konkret Skatterådets opfattelse, at FM Energy drev aktiv virksomhed med solenergiproduktion, og at selskabets solcelleanlæg derfor måtte anses som aktiv kapitalanbringelse, men at andelen i vindenergiselskabet måtte anses som en passiv kapitalanbringelse.

Kommentar

Afgørelsen har principiel betydning – men både præmisser og resultat har juridiske mangler.

Skatterådets udgangspunkt er juridisk forkert, fordi SKM 2018.459 er juridisk forkert, jf. i Gen-Om 9-2018 samt *Generationskifte-Omstrukturering* (2019) s. 355 ff.

Det ligger efter ABL § 34 fast, at det som udgangspunkt er *aktivitets* karakter og ikke *aktivitetens* karakter, der er afgørende for kvalifikationen som passiv eller aktiv kapitalanbringelse. Et passivt kapitalaktiv kan dog kvalificeres som aktivt, hvis det indgår i en aktiv virksomhed, jf. nedenfor, men et aktivt kapitalaktiv kan ikke omkvalificeres og anses som passivt, fordi det indgår i en passiv virksomhed. Af den grund kan driftsmidler, der udlejes, ikke anses som passiv kapital ligesom fast ejendom, der udlejes, selv om der ikke nødvendigvis er nævneværdig forskel på karakteren af udlejningsaktiviteten, jf. SKM 2018.113 SR (Gen-Om 3-2018).

Solceller og vindmøller kun anses som passiv kapital, hvis de som aktiver har væsentligt de samme karakteristika som de passive kapitalaktiver, der er opregnet i lovtæksten *“fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.”*. Og det må nøgternt vurderet lægges til grund, at solceller og vindmøller *ikke kan sidestilles* med fast ejendom (jord og bygninger). Uanset om man måtte kunne finde visse fællestræk mellem solceller/vindmøller og jord/bygninger, er der flere og mere *væsentlige forskelle*, således at en samlet vurdering må føre til, at solceller/vindmøller ikke kan anses som *“fast ejendom ... el.lign.”* Særligt det ene forhold, at solceller/vindmøller er *elproduktionsenheder*, er i sig selv et

“Uanset om man måtte kunne finde visse fællestræk mellem solceller/vindmøller og jord/bygninger, er der flere og mere væsentlige forskelle, således at en samlet vurdering må føre til, at solceller/vindmøller ikke kan anses som “fast ejendom ... el.lign.” ”

afgørende forskelligt karaktertræk, der udelukker, at disse aktiver kan sidestilles med fast ejendom.

Ud over, at dette – nøgternt vurderet – må være konklusionen ud fra en objektiv sammenlignelighedsanalyse, understøttes det af, at opsamlingskriteriet *“el.lign”* i praksis fortolkes meget, meget snævert. Således fastslog Skatterådet i SKM 2012.728, at det tidligere kriterium *“udlejningsejendomme”* ikke omfattede fx ejendomsprojekter, der endnu ikke havde været udlejet. Ligeledes fastslog man i SKM 2015.577, at *“udlejningsejendomme”* ikke omfatter *“udlejning”* af parkeringspladser i p-hus. I det lys er der så markante og væsentlige forskelle mellem solceller/vindmøller og jord/bygninger, at det synes at ligge helt uden for sandsynlighedsskalaen at sidestille disse aktiver – når det nu ligger fast, at det er aktivt og ikke aktiviteten, der er afgørende.

Jamen, vil nogle måske anføre, i forbindelse med ændringen af *“udlejningsejendomme”* til *“fast ejendom”* ved Lov 2017.683 indføjede man også udtrykket *“passiv kapitalanbringelse”* i lovtæksten, og derfor skal man måske fortolke *“el.lign.”* noget bredere, så det rummer flere passive investeringer. Svaret på det er et nej. Lovteksten definerer *“passiv kapitalanbringelse”* som *“fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.”*. Derfor kan der ikke udledes andet og mere af udtrykket *“passiv kapitalanbringelse”*.

Samtidig viser lovbemærkningerne utvetydigt, at formålet med den ændrede ordlyd udelukkende var at udvide afgrænsningen af passiv kapital til også at omfatte ubebyggede grunde og ejendomsprojekter: *“Desuden justeres bestemmelsen, således at det udtrykkeligt af bestemmelsen fremgår, at besiddelse af fast ejendom, herunder*

også ubebyggede grunde og ejendomsprojekter, medregnes ved opgørelsen af, om pengetankreglen er opfyldt.”

Tilsvarende er understreget i Skatteministeriets notat af 26. oktober 2016 forud for, at der mellem forligspartierne bag finansloven blev opnået enighed om den tekniske udmøntning af aftalen om nedsat bo- og gaveafgift, så skatteministeren efterfølgende kunne fremsætte lovforslag L183/2017. Der er således ikke i forarbejderne dækning for, at det ændrede kriterium for passiv kapital skulle udvide til andet og mere end ubebyggede grunde og ejendomsprojekter.

Endelig er det bemærkelsesværdigt, at Skat og Skatterådet har valgt at ignorere, at Ligningsrådet i SKM 2003.48 rent faktisk fastslog, at vindmøller skal kvalificeres som aktiv kapital (og ikke som *“udlejningsejendomme”*). Det samme gentog Skatterådet i SKM 2013.398. Disse afgørelser, der altså udtrykte fast administrativ praksis indtil SKM 2018.459, er end ikke omtalt i denne afgørelse.

Det samme gælder Skatteministeriets svar til Klima-, Energi og Bygningsministeriet som grundlag for ministersvar nr. 46 til lovforslag L86/2012 (om Danmarks strategi for vedvarende energianlæg): *“... lovforslaget ikke ændrer reglerne for, hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at der kan succederes. Skatteministeriet oplyser endvidere, at det derfor kan bekræftes, at VE-anlæg ... også i forhold til successionsreglerne anses for en erhvervsmæssig virksomhed, der kan overdrages med succession ...”*. Dette helt firkantede udsagn om retsgrundlaget i 2012 indgår slet ikke i Skats juridiske redegørelse til Skatterådet i forbindelse med SKM 2018.459.



Og når retsstillingen forud for Lov 2017.683 således var klar og entydig, står det så meget desto mere tydeligt, at det skal tages for pålydende, når lovbestemmelserne i 2017 udelukkende omtalte ubebyggede grunde og udlejningsejendomme. Når det i praksis lå fast, at solceller og vindmøller ikke skulle anses som "udlejningsejendomme ... el.lign.", skal der helt konkrete holdepunkter til for at antage, at de efter lovændringen skal anses som "fast ejendom ... el.lign.", og sådanne holdepunkter findes ikke i lovbestemmelserne.

Af disse grunde er det forkert, at Skatterådet både i SKM 2018.459 og i den aktuelle 2019-afgørelse kvalificerer solceller og vindmøller som passiv kapital. Som nævnt i Gen-Om 3-2019 var det besluttet, at Skatterådet på sit april-møde i år skulle tage stilling til en anmodning om genoptagelse af SKM 2018.459 blandt andet under hensyntagen til synspunkterne ovenfor. Sagen blev imidlertid taget af dagsordenen. I stedet har Skatterådet nu i forbindelse med den aktuelle sag haft lejlighed til at

tage stilling til alle relevante fortolkningsbidrag, og da rådet ikke har fundet grund til at ændre sin fortolkning af lovgrundlaget, vil det være op til Landskatteretten at afgøre fortolkningen af "fast ejendom ... el.lign." i de sager, der allerede er påklaget og nu afventer sagsbehandling.

Skatterådet fandt jo imidlertid i den aktuelle sag alligevel frem til et i det væsentlige rigtigt materielt resultat, fordi det konkrete selskab blev anset for at drive *aktiv virksomhed* med sit solcelleanlæg (men ikke med sin ejerandel i en vindmøllevirksomhed).

Baggrunden for dette resultat findes i forarbejderne til Lov 2017.683, hvor lovbestemmelserne giver hjemmel til en omkvalifikation fra passiv kapital til aktiv kapital (men ikke omvendt), hvis aktivet indgår i en egentlig aktiv virksomhed. Denne omkvalifikation er i forarbejderne illustreret, for så vidt angår fast ejendom, der jo efter sin karakter skal anses som passiv kapital, men som kan omkvalificeres til at blive anset som aktiv kapital,

hvis ejendommen konkret er integreret i en virksomhed som fx domicil- eller lagerejendom eller som et omsætningsaktiv, fx ubebygget jord eller midlertidigt udlejede huse, der indgår i et typehusholdningsfirmaets omsætning af færdigbyggede huse.

Der er således i kraft af lovbestemmelserne hjemmel til at omkvalificere et passivt kapitalaktiv, hvis det indgår i en aktiv virksomhed. Lovbestemmelserne giver imidlertid ikke nogen nærmere anvisning af de kriterier, der er afgørende for, om en virksomhedsaktivitet skal anses for aktiv i denne særlige forstand. Man må nøjes med at deducere ud fra lovbestemmelsernes eksempler. En domicil- eller lagerejendom kan anses for aktiv kapital, fordi ejendommen danner fysisk ramme for virksomheden. Ubebygget jord eller midlertidigt udlejede huse kan anses for aktiv kapital, hvis der er tale om omsætningsaktiver i en producerende og sælgende virksomhed.

Derfor kan solceller/vindmøller anses som aktiv kapital, hvis de udelukkende eller i det væsentlige producerer strøm til brug for ejerens virksomhed. Ligeledes kan solceller/vindmøller anses som aktiv kapital, hvis de er omsætningsaktiver i en virksomhed med opførelse og salg af solceller/vindmøller. Dette er til dels illustreret i et utrykt bindende svar, Skat 21.12.2018, jf. omtalen i Gen-Om 3-2019, hvor ejeren siden 1979 havde haft en aktiv rolle inden for den danske vindmølleindustri, hvilket gav en særlig forståelsesramme for hans ejerskab til nu tre resterende off-shore vindmøller, som var ejet af et elproduktionselskab, som han ønskede at overdrage med skattemæssig succession til sine børn og børnebørn.

Det utrykte bindende svar fra 2018 dannede imidlertid også grundlag for den aktuelle sag, og Skatterådet har med sin afgørelse nu fastslået, at elproduktionsvirksomhed kan anses som en aktiv virksomhed, så de solceller/vindmøller, der indgår i virksomheden, kan anses som aktiv kapital. Det fremstår umiddelbart som en logisk kortslutning, at man på den ene side kvalificerer disse aktiver som passiv kapital, *fordi man ser bort fra*, at der er tale om elproduktionsenheder, og så på den anden side kvalificerer virksomhedsaktiviteten som aktiv virksomhed, *fordi man lægger vægt på*, at der er tale om elproduktionsenheder, der indgår i en elproduktionsvirksomhed.

Det ses forudsætningsvist af Skatterådets præmisser, at man ved vurderingen har lagt afgørende vægt på, at ejerfamilien i sagen yder en *aktiv personlig deltagelse*, jf. tilsvarende Skats utrykte bindende svar fra 2018. Det må antages, at Skatterådet har afledt dette synspunkt fra udtrykket "passiv" kapitalanbringelse, så man modsætningsvist anerkender, at en aktiv indsats kan gøre passiv kapital til aktiv kapitalanbringelse.

Skatterådets præmisser giver ikke grundlag for at fastlægge en specifik mindstetærskel for aktiv indsats, men man har lagt vægt på, at familiens selskab ejede et helt produktionsanlæg, som familien selv var involveret i driften af, og ikke blot en (passiv) andel af en virksomhed, som var drevet af andre. Således kvalificerede man det helejede solcelleanlæg som aktiv kapital, mens den mindre andel i en vindmølevirksomhed blev kvalificeret som passiv kapital.

Hvis man ser bort fra, at selve kvalifikationen af solceller/vindmøller som passiv kapital er juridisk forkert, er resultatet i den aktuelle sag vel sympatisk og måske i tråd med en gennemsnitsopfattelse af, hvornår der bør være adgang til skattemæssig succession.

Afgørelsen giver imidlertid derudover nogle måske videregående perspektiver. For når solceller/vindmøller skal anses som passiv kapital, fordi de må sidestilles med fast ejendom, kan fast ejendom så også anses som aktiv kapitalanbringelse, hvis ejerfamilien i en ejendomsvirksomhed yder en aktiv indsats, der kan sidestilles med den aktuelle ejerfamilies indsats i elproduktionsvirksomheden?

Ud fra en juridisk betragtning synes svaret at måtte være et klart ja. Det vil være juridisk forkert, hvis en ligeartet aktiv indsats tillægges forskellig betydning i relation til ligeartede passive kapitalaktiver. Derfor synes Skatterådets afgørelse at åbne for, at fx også udlejningsejendomme i familieejede ejendomsvirksomheder vil kunne kvalificeres som aktiv kapitalanbringelse, hvis ejerfamilien yder en egentlig aktiv indsats i virksomheden. I tilfælde, hvor der er tale om en egentlig familieejet og -drevet ejendomsvirksomhed vil et sådant resultat måske også være i tråd med en gennemsnitsopfattelse af, hvornår der bør være adgang til skattemæssig succession.

Samlet set lægger Skatterådets afgørelse således et mere positivt spor for skattemæssig succession af familieejede virksomheder end det isolerede resultat i SKM 2018.459 SR.

Som nævnt ovenfor er SKM 2018.459 SR og flere tilsvarende afgørelser indbragt for Landsskatteretten, der således skal tage stilling til Skatterådets grundlæggende kvalifikation af solceller/vindmøller. Ud fra betragtningerne ovenfor er der gode grunde til at forvente, at Landsskatteretten vil bekræfte, at solceller/vindmøller skal anses som aktiv kapital. Dette kan man så i mellemtiden tage i betragtning ved rådgivning om generationskifte.

Boafgift • arveafkald • afdøde bosat i Dubai • arvinger i Danmark • afgiftsfri i Danmark

SR 25.06.2019 (utrykt): A døde i 2017 efter i flere år at have været bosiddende i Dubai (De Forenede Arabiske Emirater). Han efterlod sig aktiver både i Danmark og i udlandet. De danske aktiver i form af ideelle andele i to ejendomme og en bankkonto var omfattet af et dansk henvisningsskifte ved en dansk skifteret. Alle øvrige aktiver skulle skiftes i Dubai, hvor A havde domicil ved sin død. A efterlod sig hverken ægtefælle eller livsarvinger. Han havde ikke oprettet testamente, og både efter dansk lovgivning og Sharia Lov i Dubai var A's forældre hans legale arvinger.

I forbindelse med indledningen af skifte, der pågik i både Danmark og Dubai, besluttede A's forældre at give arveafkald, så A's bror B fik status som enearving i boet. Det fremgik af arveafkaldet, at det omfattede al arv, uanset om arven var omfattet af skifte i Danmark eller i Dubai. Arveafkaldet blev indleveret til den danske skifteret sammen med anmodning om henvisningsskifte og blev samtidig indleveret til domstolen i Dubai.

Da det var usikkert, om man i Dubai kunne håndtere et arveafkald, som dette kendes efter dansk ret, indeholdt arveafkaldet en fuldmagt fra B til forældrene, så de i forhold til retten i Dubai kunne forestå de nødvendige formelle skiftehandlinger, og herunder om nødvendigt kunne lade sig registrere som formelle ejere af de udenlandske aktiver, men sådan at det i det indbyrdes forhold mellem B og forældrene lå fast,

at dette i givet fald ville ske på vegne af B og med pligt til at registrere B som reel ejer efter afslutningen af de formelle skiftehandlinger.

Skatterådet bekræftede, at forældrenes arveafkald til fordel for B ikke skulle anses som en afgiftspligtig gave til B. Det var i den forbindelse Skatterådets opfattelse, at BGL § 5, der giver hjemmel til, at der kan gives arveafkald, uden at dette anses som en selvstændig afgiftsdisposition, ikke er begrænset til at finde anvendelse på arv belagt med dansk boafgift. Da det konkrete arveafkald var civilretligt bindende og opfyldte betingelserne i BGL § 5, måtte afkaldet tillægges afgiftsmæssig virkning for den samlede arv og herunder også den del af arven, der ikke var omfattet af skiftet i Danmark. B skulle derfor anses som arving efter A og kunne derfor modtage A's udenlandske formue uden afgift i Danmark.

Kommentar

Afgørelsen er rigtig og har principiel betydning.

BGL § 5 indeholder hjemmel til, at arvinger kan give afkald på arv med afgiftsmæssig virkning, forudsat at visse tids- og indholdsmæssige betingelser er opfyldt. Den tidsmæssige betingelse fremgår af BAL § 5, stk. 4, hvorefter afkaldet skal være meddelt over for skifteretten inden indlevering af endelig boopgørelse, dog senest inden udlodning i et bo påbegyndes. Indholdsmæssigt skal afkaldet være blankt, hvilket vil sige, at den arvedeling, der ville have fundet sted, hvis afkaldsgiver var død før arveladeren, ikke må forrykkes. Herudover må afkaldsgiver ikke knytte betingelser til arveafkaldet, jf. BGL § 5, stk. 2.

Hvis et arveafkald opfylder disse betingelser, anses den afkaldsbegunstigede, der drager fordel af afkaldet som arving i relation til boafgiftsberegningen, og der udløses altså kun én afgift. Opfylder afkaldet ikke betingelserne, anses afkaldet som en gave fra afkaldsgiver til den afkaldsbegunstigede med heraf følgende gavebeskatning. BGL § 5 hjemler med andre ord fritagelse for gavebeskatning.

I den aktuelle sag måtte det lægges til grund, at arveafkaldet var et civilretligt bindende afkald på arv fra A's forældre til fordel for B og havde til virkning, at B blev retmæssig ejer af alt, hvad A

efterlod sig, uanset om aktiverne skulle skiftes i Danmark eller i Dubai. Det var endvidere klart, at afkaldet var meddelt rettidigt, og at det var blankt, så det opfyldte betingelserne i BGL § 5.

Spørgsmålet var, om der i BGL § 5 var hjemmel til at sondre mellem arv i Danmark og arv i udlandet, altså om den særlige afgiftsfritagelse kun omfatter arv, der skiftes i Danmark, og som er underlagt dansk boafgift.

Der er ikke i ordlyden i BGL § 5 holdpunkter for en sådan indskrænkende fortolkning. Samtidig fører en undersøgelse af bestemmelsens forhistorie til, at bestemmelsen er en kodificering af tidligere praksis baseret på afgiftsforordninger fra 1792 og 1810, og at den udtrykker det grundlæggende skatteretlige princip, at afkaldsgiver ikke bliver rette indkomstmotager til arv, hvis afkaldet gives, før den arveberettigede

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

har "befattet sig med boet", og at der i dette tilfælde derfor ikke sker nogen gaveafgifts- eller indkomstskattepligtig overgang fra afkaldsgiver til den afkaldsbegunstigede.

Derfor gælder den samme retstilstand både inden for og uden for BGL § 5's direkte anvendelsesområde. Og derfor er der ikke hjemmel til at sondre mellem arv, der skiftes i Danmark, og arv, der skiftes i udlandet. Det afgørende er alene, om de tids- og indholdsmæssige betingelser i BGL § 5 er opfyldt.

Det var de i den aktuelle sag, og forældrene kunne derfor sikre et afgiftsfrit generationskifte til B ved at give afkald på deres legale arv efter A.

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