

Masterafhandling Master i Skat foråret 2019.

Kjeld Birk,

CBS, Handelshøjskolen København.

Vejleder: Martin Nors Hansen.

**Den godkendte revisors ansvarspådragelse med fokus på
generationsskifte**

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. Metode.....	Side	5
1.1 Indledning	”	5-6
1.2 Problemformulering.....	”	6-7
1.3 Problemafgrænsning.....	”	7
1.4 Metodevalg	”	7
2. God revisorskik contra god rådgiverskik	”	7
2.1 God revisorskik	”	7-9
2.2 God rådgiverskik	”	9-11
3. Ansvarsgrundlaget	”	11
3.1 Erstatningsansvaret	”	11-14
3.2 Straffeansvaret	”	14-16
3.3 Disciplinæransvaret	”	16-18
3.4 Delkonklusion erstatningsansvaret, straffeansvaret, disciplinæransvaret	”	18
4. Generationsskifte af familieejet virksomhed med succession	”	18-19
5. Økonomiske konsekvenser for overdrager og erhverver	”	19-22
6. Redegørelse for pengetankreglen.....	”	22
6.1 Pengetankreglens formål	”	22
6.2 Passiv virksomhed	”	22
6.3 Pengetankreglens anvendelsesområde.....	”	22-23
6.4 Pengetankreglens historiske baggrund.....	”	23-25
7. Case pengetankreglens 50 % begrænsning	”	25
7.1 Indledende bemærkninger	”	25
7.2 Indtægtssiden	”	25-26
7.3 Delkonklusion for indtægtssiden	”	26
7.4 Mellemløbet omkring rådgivning	”	26-27
7.5 Aktivsiden	”	27
7.5.1 Goodwill	”	27-29
7.5.1.1 Delkonklusion goodwill.....	”	29
7.5.2 Grunde og bygninger	”	29
7.5.2.1 Delkonklusion Grunde og bygninger	”	30

7.5.3 Lovændringen af 01.07.2017	”	30-32
7.6 Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	”	32
7.7 Færdigvarer og handelsvarer	”	32
7.8 Mellemløbskommentar aktivers værdiansættelse	”	32
7.9 Tilgodehavender for salg og tjenesteydelser	”	32-33
7.10 Pengeudlån	”	33-34
7.11 Delkonklusion debitorer og pengeudlån	”	34
7.12 Igangværende arbejder for fremmed regning	”	34
7.13 Andre tilgodehavender	”	34
7.14 Likvide beholdninger	”	35
7.15 Forudbetalinger	”	35-36
7.16 Sammenfattende aktivanalyse case A&B A/S	”	36
7.17 Delkonklusion Case pengetankreglens 50 %'s begrænsning	”	36
8. Alternative modeller	”	36
8.1 Alternativ 1	”	37
8.2 Alternativ 2	”	37-38
8.3 Alternativ 3	”	38-39
8.4 Delkonklusion Alternative modeller	”	39
9. Ansvarspådragelse med begrundelse i case	”	39
9.1 Nedsættelse af pengetankprocenten til 50 % i 2011	”	39-40
9.2 Tilpasning af aktiver for at komme under grænsen	”	40-42
9.3 Fejlrådgivning der med sikkerhed medfører tab	”	42
9.4 Delkonklusion Revisoransvaret ved rådgivning	”	43
10 Omgåelsesklausulen i Ligningslovens § 3	”	43
10.1 Historisk baggrund og legalitetsprincippet	”	43-44
10.2 Handlingers konsekvens grundet Ligningslovens § 3	”	44-47
10.3 Delkonklusion Omgåelsesklausulen i Ligningslovens § 3	”	47
11. Omgørelse	”	47-49
12. Konklusion	”	49-51
13. Perspektivering	”	51-52
14. Litteraturliste	”	52-53
15. Doms- og afgørelsesregister	”	53

Bilag:

Bilag 1 Analyse af regnskabsposter

Bilag 2 Beregning af goodwill TSS-cirkulære 2000-10

Bilag 3 Strukturændring generationsskifte

Bilag 4 Ejerstruktur grenspaltning

Anvendte forkortelser:

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
BAL	Boafgiftsloven
BR	Byretsdom
FED	Forsikrings- og Erstatningsretlig Domssamling
FUL	Fusionskatteloven
GRL	Grundloven
HR	Højesteretsdom
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
JV	Juridisk Vejledning
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
LSR	Landsskatteretten
RL	Revisorloven
SEL	Selskabsskatteloven
SKL	Skattekontrolloven
SL	Selskabsloven
SR	Skatterådet
STRFL	Straffeloven
VLD	Vestre Landsrets dom
VSL	Virksomhedsskatteloven
ØLD	Østre Landsrets dom
ÅRL	Årsregnskabsloven

1. Metode.

1.1 Indledning.

Den godkendte revisors ansvarspådragelse er afhængig af hvilke arbejdsopgaver han eller hun udfører.

Af Revisorlovens § 16 stk. 1 og Erklæringsbekendtgørelsens § 1¹ fremgår det, at godkendte revisorer² er offentlighedens tillidsrepræsentant og de skal ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, udføre deres opgaver i overensstemmelse med god revisorskik.

Når revisor påtegner eller erklærer sig med sikkerhed, er der tale om en erklæring omfattet af Revisorloven, og udførelsen af det arbejde der ligger til grund for påtegningen/erklæringen er underlagt et fra Erhvervsstyrelsen administreret revisortilsyns kvalitetskontrol³, og i tilfælde af mangler i det udførte arbejde, vil revisor eller revisionsvirksomheden kunne indbringes for Revisornævnet⁴, der kan sanktionere med bøder og frakendelse af godkendelse som revisor jf. Revisorlovens §§ 43 og 44.

Når den godkendte revisor udfører rådgivningsopgaver, der ikke er rådgivning direkte knyttet til en erklæring, er der ikke mulighed for indbringelse for Revisornævnet af den udførte rådgivningsydelse og dermed ikke mulighed for pålæggelse af et disciplinæransvar. God rådgiverskik har ikke på samme måde som god revisorskik et sanktionsnævn.

Mangler ved en rådgivningsopgave fra den godkendte revisor kan kun indbringes for de civile domstole, til afgørelse af en ansvarspådragelse i form af et eventuelt erstatningsansvar og/eller straffeansvar.

Kapitalselskaber⁵ der jf. Selskabsloven § 144 er underlagt revisionspligt, skal på generalforsamlingen vælge en godkendt revisor, der skal forestå revisionen af selskabets årsregnskab og afgive en revisionspåtegning herom, henholdsvis en revisorerklæring når der er tale om udvidet gennemgang eller review eller andre erklæringer med sikkerhed⁶.

Hvis kapitalselskabet har fravalgt revision og kun ønsker hjælp til opstilling af en årsrapport efter reglerne i Årsregnskabsloven, er det også kun en godkendt revisor der kan afgive en såkaldt assistanceerklæring⁷ på årsrapporten.

¹ Bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer.

² Statsautoriserede og registrerede revisorer.

³ Jf. RL § 29.

⁴ Jf. Bekendtgørelse om Revisornævnet.

⁵ Aktie- og anpartsselskaber jf. SL § 1 samt iværksætterselskaber jf. SL § 357 a og partnerselskaber jf. SL § 358.

⁶ Jf. Bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer §§ 9, 12 og 16 samt ÅRL § 135.

⁷ Jf. ÅRL § 135 a, stk. 1.

Den godkendte revisor har således eneret på afgivelse af erklæringer på kapitalselskabers årsregnskaber, og i kraft af den tilknytning den godkendte revisor herved har til kapitalselskabet og dets ejere, vil det ofte være den godkendte revisor der bliver anmodet om rådgivning, når kapitalselskabets ejere eksempelvis vil foretage generationsskifte.

Rådgivning om generationsskifte er en opgave der udføres kun til hvervgivers eget brug, og opgaven falder derfor udenfor den regulering af den godkendte revisors opgaver, der fremgår af Revisorlovens § 1, stk. 2 og 3.

Da den civile ret er eneste reguleringsområde for ansvarspådragelse for den godkendte revisors rådgivningsydelser, hvilket grundlag for ansvarspådragelse ved rådgivningsydelser kan den godkendte revisor så blive mødt med og ud fra hvilke kriterier?

Dette spørgsmål vil jeg søge at belyse ved gennemgang af en praktisk case omkring generationsskifte.

Grundet den turbulens procentsatser for opfyldelse af pengetankreglen jf. Aktieavancebeskatningsloven § 34, har haft i årene 2000 til 2011, samt den ved lov nr. 683 af 8/6 2017 ændrede ordmæssige fortolkning af, hvad der skal forstås ved driftsaktiver, har jeg valgt, at gennemgangen skal foregå med basis i et generationsskifte af et selskab, der som udgangspunkt ønskes gennemført ved familiemæssig succession.

De skatteretlige regler og økonomiske konsekvenser for familiemæssigt generationsskifte ved succession samt en gennemgang af pengetankregelns anvendelsesområde og historiske baggrund, er derfor også en del af afhandlingen.

1.2 Problemformulering

(punktopdelingen relaterer sig til punktopdelingen i konklusionen i afsnit 12).

Punkt 1. Jeg vil undersøge de juridiske og ansvarspådragende forskelle, der ligger i på den ene side godkendte revisorerers revisoransvar ved udførelsen af deres arbejdsopgaver efter RL § 16 stk. 1 om "god revisorskik", og på den anden side godkendte revisorerers rådgiveransvar efter begrebet "god rådgiverskik".

Punkt 2. Til belysning af den godkendte revisors rådgiveransvar analyseres det juridiske grundlag for at foretage et generationsskifte med familiemæssig succession jf. Aktieavancebeskatningslovens § 34, i relation til en praktisk case, hvor en juridisk analyse af pengetankreglen indgår.

Punkt 3. Grundet pengetankreglen forhindrer generationsskiftet kan ske ved familiemæssig succession, fremlægges generationsskiftemodeller der medfører 1) omstrukturering efter reglerne i ABL § 36, stk. 6 og FUL § 15 a, stk. 1, 2) tilbagesalg til udstedende selskab efter reglerne i LL § 16 B, stk. 2, nr. 6 samt 3) grenspalning efter reglerne i FUL § 15 C, stk. 2, med en efterfølgende diskussion af mest fordelagtige model for overdrager og erhverver.

Punkt 4. Omgåelsesklausulen jf. Ligningslovens § 3 kan medføre, at Skatterådet vil afgøre skattemæssigt foretagne dispositioner som værende ikke-reelle, jf. Ligningslovens § 3, stk. 2 og 7. Jeg vil derfor gennemgå baggrund, formål og forudsætninger for omgåelsesklausulens anvendelse ud fra en i casen foretagen disposition.

Punkt 5. Afslutningsvis vil jeg undersøge om omgørelse jf. Skattekontrollovens § 29, kan lade sig gøre ved en udvalgt disposition fra casen, hvor rådgiver har foretaget en klar rådgivningsfejl.

1.3 Problemafgrænsning.

Det er en forudsætning i afhandlingen, at generationsskiftet sker i levende live, hvorfor skifte ved dødsbo ikke behandles.

Afhandlingen behandles efter danske skatteregler med de EU-direktiver der er implementeret i dansk lovgivning samt forordninger, der er udstedt af EU og derfor har umiddelbar retsvirkning i Danmark.

International skatteret vil således ikke yderligere blive behandlet i afhandlingen.

Omkring revisors rådgiveransvar bliver godkendte revisorerers garantforsikringer og revisoransvarsforsikringer ikke behandlet, da det kun er begrebet ansvarspådragelse der behandles, og ikke hvorledes der kan forsikres imod et erstatningsansvar,

1.4 Metodevalg.

Afhandlingen er aflagt efter juridisk metode.

Hvor det er muligt og hensigtsmæssigt er der refereret til note- og teksthenvvisninger til litteratur, national lovgivning, lovforarbejder, domme fra civile domstole, landsskatteretsafgørelser, skatterådsafgørelser, artikler m.v.

2. God revisorskik contra god rådgiverskik.

2.1 God revisorskik.

Ansvarspådragelsen omkring den gode revisorskik har hjemmel i Revisorlovens § 16 stk. 1, hvoraf det fremgår at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og revisor skal udføre sine opgaver i overensstemmelse med god revisorskik.

Revisorlovens § 16 stk. 1, med henvisning til samme lovs § 1 stk. 2, vedrører kun de tilfælde hvor revisor afgiver erklæringer med sikkerhed⁸. RL § 1, stk. 3 vedrører endvidere

⁸ Hvilket vil sige revisionspåtegninger på selskabers årsrapporter eller andre erklæringer afgivet med sikkerhed, der i øvrigt kræves i h.t. lovgivningen og som ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug (se endvidere Erklæringsbekendtgørelsen).

erklæringsafgivelse uden sikkerhed men også omfattet af "god revisorskik" jf. RL § 16, stk. 1.

Erklæringsafgivelse efter såvel RL § 1, stk. 2 som stk. 3 er underlagt eventuel sanktionsmulighed ved fremlæggelse i Revisornævnet.

Ved den godkendte revisors arbejdsopgaver, der ikke vedrører erklæringsområdet, er Revisorloven således ikke gældende i bedømmelsen af de udførte opgaver, herunder rådgivningsydelse der ikke direkte knytter sig til en erklæringsopgave.

Eller som udtrykt af Sten Bønsing⁹: "Hvor begrebet god skik anvendes i lovgivningen, tjener det forskellige formål. Det er slet ingen selvfølge, at begrebet er tænkt til at have erstatningsretlige følger. Når udtrykket anvendes inden for særlige brancher, f.eks. god advokatskik og god revisorskik, er der formentligt sjældent tænkt i erstatningsretlige baner, men snarere i f.eks. disciplinærretlige".

IESBA¹⁰ har i 2014 udsendt "Code of Ethics for Professional Accountants" som FSR - danske revisorer har direkte oversat til "Retningslinier for revisors etiske adfærd"¹¹ og hvoraf det fremgår at FSR – danske revisorerers medlemmer skal:

1. Optræde neutralt som offentlighedens tillidsrepræsentant, når lovgivning, regulering eller forholdene i øvrigt stiller krav herom.
2. Overholde lovgivning og professionsregler, herunder standarder og "Ethiske regler for revisorer".
3. Optræde loyalt overfor klienter, offentlighed og kolleger.
4. Iagttage integritet, fortrolighed, professionel adfærd, kompetence og objektivitet i alle arbejdsmæssige sammenhænge
5. Analysere, overveje og reagere på uafhængigheds- og kompetencetrusler ved erklæringsopgaver, **rådgivningsydelser** og andre forhold.
6. **Rådgive** klienter indenfor rammerne af relevant lovgivning og øvrig regulering.
7. Kommunikere rettidigt, klart og entydigt.
8. Løse enhver opgave under udvisning af tilstrækkelig omhu uden hensyntagen til forhold såsom eventuelle honorarbegrænsninger.

Som det fremgår er "**rådgivningsydelser**" nævnt i pkt. 5, og "**rådgive**" i pkt. 6, men den rådgivning der her refereres til er den tilstødende rådgivning der ydes i forbindelse med erklæringsafgivelse og ikke skattemæssig rådgivning der ligger udover den skattemæssige rådgivning der knytter sig direkte til kapitalselskabets regnskabsaflæggelse¹².

Den godkendte revisor er underlagt forsikringskrav og uddannelseskrav for at kunne opnå beskikkelse som godkendt revisor¹³ og krav om løbende efteruddannelse i form af 120

⁹ Se "Erstatning – en antologi", Forlaget Thomson.

¹⁰ International Ethics Standards Board for Accountants.

¹¹ Der er i 2019 udkommet en omstrukturering af de etiske regler fra IESBA som FSR – Danske Revisorer har sendt i høring med høringsfrist til 15.04.2019 og forventet ikrafttræden 15.06.2019.

¹² Cfr. Revisoransvar 8. udgave side 83.

¹³ Jf. RL § 3.

timers undervisning på master-niveau i fagene regnskab, revision og skat¹⁴. Derudover er det en betingelse for at vedblive at være godkendt revisor, at godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder lader sig underkaste kvalitetskontrol¹⁵. Mere herom i afsnit 3.3.

2.2 God rådgiverskik.

Hvor det ovenfor i afsnit 2.1 fremgår at ansvarspådragelsen ved udførelse af revisionsopgaver omfattet af begrebet "god revisorskik", bliver kontrolleret og sanktioneret med hjemmel i Revisorloven, findes der ikke et tilsvarende tilsyn med forud fastsatte sanktionsmuligheder for begrebet god "rådgiverskik", for den type rådgivning der ikke knytter sig til en erklæringsopgave og kun er til hvervgivers eget brug.

Ansvarspådragelsen ved den type rådgivning løses alene gennem de civile domstole.

FSR – danske revisorerers responsumudvalg har til formål at afgive responsa i sager om godkendte revisorer med beskikkelser og godkendte revisionsvirksomheder.

Responsumudvalget forholder sig kun til godkendte revisorerers udførelse af deres arbejdsopgaver efter Revisorloven, herunder honorarspørgsmål, og da kun i form af saglige og faglige udtalelser til brug for eventuelle erstatningssager m.v.

Responsumudvalget har ikke i sig selv mulighed for pålæggelse af sanktioner overfor godkendte revisorer. Responsumudvalget overfører heller ikke ved egen drift sager til bedømmelse i Revisornævnet.

Responsumudvalget afgiver udtalelser der vedrører den gode revisorskik som godkendte revisorer skal efterleve men kan også vedrøre god rådgiverskik, i det omfang rådgivningen der knytter sig til en påtegning og/eller erklæringsafgivelse. Altså rådgivning der ikke kun er til hvervgivers eget brug.

Til belysning af hvornår Responsumudvalget behandler god rådgivningsskik for rådgivning der ikke kun er til hvervgivers eget brug gennemgås responsasager fra perioden 2010 – 2018 på området for revisors assistance og rådgivning med SKAT¹⁶:

I Responsa nr. 1362 af 05.09.2014 har revisor undladt at gøre en koncernledelse opmærksom på, at sambeskatningsregler i koncerner medfører at administrationsselskabet hæfter for datterselskabers skattebetalinger. Følgende bemærkninger fra sagen vedrørende god rådgiverskik skal fremhæves: "Udvalget når frem til at revisor ikke **generelt** er forpligtet til uopfordret at rådgive om betaling af skat og restskat for at overholde god revisorskik" samt: "Indgår revisor derfor en **aftale** om sådanne arbejdsopgaver, stiller det afledt et krav til revisor om at gøre ledelsen opmærksom på de afledte skattemæssige konsekvenser". Ordet generelt er vigtigt i sagen

¹⁴ Jf. RL § 4.

¹⁵ Jf. RL § 29.

¹⁶ Jf. Revisions og Regnskabsvæsen 8. 2018.16.

for Responsumudvalget meddelte også, at revisor i den konkrete sag skulle have informeret ledelsen bedre, men det der skal fremhæves er omtalen af, at der ved aftale er et større krav til revisors professionsansvar.

I Responsa nr. 1422 af 07.10.2016 bliver det dog modsætningsvis konkretiseret, at en revisors tilknytning til et selskab generelt omfatter, at revisor bistår med og har kendskab til den gældende lovgivning omkring opgørelse af selskabets skattepligtige indkomst, også uden at det fremgår af en konkret aftale.

I Responsa nr. 1384 af 23.03.2015 fremgår det, at: "Rådgivning forudsætter sædvanligvis en skriftlig aftale d.v.s. et aftalebrev, hvor revisor bl.a. beskriver arten og omfanget af den aftalte rådgivning".

Som responsa sagerne fremhæver, skal revisor generelt bistå med skattekompetence til brug for selskabers almindelige skattemæssige gøremål, som opgørelse af selskabets skattepligtige indkomst, samt orientere om eventuelle tilstødende problemer ved f.eks. sambeskatningsspørgsmål m.v.

Rådgivning derudover omkring f.eks. regnskabsassistance, økonomistyring m.v. skal fremgå af et skriftligt aftalebrev, hvor aftalebrevet vedrører det der kan kaldes den daglige drift i form af bogføringsassistance m.v.

Det er den type rådgivning der er omfattet af god rådgivningsskik i Revisorloven, idet den vedrører det grundlag der foreligger til brug for afgivelse af en erklæring med sikkerhed.

En rådgivningsopgave om generationsskifte har i modsætning til ovenstående rådgivningsopgaver intet med den daglige regnskabsaflæggelse at gøre, og kræver derfor sit helt eget opgave konkretiserede aftalebrev, der f.eks. skal kunne anvendes som dokumentation til fremlæggelse i tilfælde af eventuel afgrænsning af ansvarspådragelse.

Aftalebrevet udgør det kontraktgrundlag der skal ligge til grund for rådgivningen.

Også citat: ¹⁷"I FSR's Etikudvalg og Bestyrelse: Retningslinier for revisors etiske adfærd (udkast), maj 2004 anføres det direkte i pkt. 33, at skatterådgivning skal dokumenteres, enten i form af et brev eller som et notat i arbejdspapirerne", og Nikolaj Vinther anfører endvidere: "Dette notat afgrænser ofte rådgivningsopgaven, påpeger risici ved iværksættelsen af dispositionen, og indeholder ofte en anbefaling, f.eks. valg af en bestemt metode eller f.eks. indhentelse af bindende forhåndsbesked/ligningssvar".

Citatet omhandler ligeledes den rådgivning der knytter sig til regnskabsaflæggelsen og afgivningen af påtegning og/eller erklæring og ikke til rådgivning der kun er til hvergivers eget brug.

Skal **god rådgivningsskik** være opfyldt i denne opgaves tema, skal der således inden opgaven påbegyndes udarbejdes et aftalebrev, der konkretiserer at der er tale om en rådgivningsopgave, der udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug.

¹⁷ Note gengivet fra Nikolaj Vinther Erstatning – en antologi, Forlaget Thomson.

Herefter er opgaven som udgangspunkt kategoriseret udenfor erklæringsområdet jf. Revisorloven og dermed, hvad opgavens konkrete indhold angår, udenfor anlæggelse af en disciplinæransvarssag i Revisornævnet.

Heri ligger den væsentlige forskel i ansvarspådragelsen for "god revisorskik" contra "god rådgiverskik".

Som en sidebemærkning skal nævnes at hvad det **civilretlige ansvar** angår, må hvervgiver ikke efterfølgende kunne dokumentere i en eventuel anlagt erstatningssag, at det var revisors beslutning, at det var den og den model der skulle anvendes. Revisor skal objektivt oplyse om modellernes fordele og ulemper, hvorefter beslutningen om valg af model skal komme fra hvervgiver. Heri ligger at den godkendte revisor ikke må være beslutningstager men kun rådgiver.

3. Ansvarsgrundlaget.

Revisor kan ved sin rådgivning ifalde 3 former for ansvarspådragelse, nemlig erstatningsansvar, strafansvar og disciplinæransvar.

3.1 Erstatningsansvaret.

Citat: "I erstatningsretlig sammenhæng er konsekvensen, at der på disse områder må anvendes en juridisk-faglig målestok som grundlag for culpa-vurderingen".¹⁸

De objektive elementer i culpa-vurderingen må vurderes ud fra, hvorvidt revisor har levet op til den faglige og professionelle standard der må forventes, mens de subjektive kriterier omfatter uagtsomhed og forsæt. Uagtsomhed spænder fra simpel til grov uagtsomhed. "Ved simpel uagtsomhed har skadevolder ikke forudset skaden, men burde ved bedre omtanke have indset faren.

Ved grov uagtsomhed har skadevolder ikke forudset skaden, men burde have indset faren."¹⁹

Følgende 4 erstatningsansvarsgrunde skal alle tillige være opfyldt:

1. Der skal være **lidt et tab**

2. Revisor skal have udvist en **culpøs, retsstridig og ansvarspådragende handling**, hvor der i det culpøse skal ligge en uagtsom og/eller forsættelig handling.

3. Der skal foreligge **årsagssammenhæng (kausalitet)** mellem den culpøse handling og det lidte tab.

¹⁸ Citat fra "Revisor ansvar" 8. udgave.

¹⁹ Citat fra Complet Kompendium i Erhvervsret afsnit 14.1.

4. Tabet skal være en **påregnelig (adækvat) følge** af den handling eller undladelse heraf, der er foretaget.

1 TABET

Det lidte tab skal kunne kapitaliseres i penge. Tab i affektionsværdi kan der således ikke kræves erstatning for.

Eksempler på afgørelser der omhandler tab:

I Tfs 2003.647 H blev revisor sagsøgt med krav om erstatning grundet der efter sagsøgers mening var lidt et tab i forbindelse med en virksomhedsomdannelse af sagsøgers virksomhed til et anpartsselskab. Sagsøger ville gerne have været rådgivet om optagelse af et samtidigt banklån efter en lånemodel, der som en sidebemærkning, muligvis ville blive stadfæstet som værende omgåelse af hensigten med skatteretten jf. omgåelsesklausul i LL § 3. Højesteret kom bl.a. frem til: "at det påståede tab alene var opgjort som en likviditetsforskel". Erstatningsansvaret falder således på, at **der ikke er lidt et tab**.

I samme dom havde revisor kun rådgivet indehaveren om skatte**pligtig** omdannelse af virksomheden til et selskab, og ikke rådgivet om muligheden for en skatte**fri** omdannelse. I den del af dommen, som ikke blev påanket af revisoren, blev sagsøgeren tilkendt en erstatning på kr. 50.000 til afholdelse af efterfølgende revisor- og advokatomkostninger til foretagelse af en skattefri omdannelse af virksomheden til selskab.

I Tfs 2003, 674 V kunne **der ikke påvises et tab**, hvorfor retten ikke fandt grundlag for at pålægge revisoren et erstatningsansvar.

Revisoren havde ydet rådgivning i forbindelse med en omdannelse af en personligt drevet fiskerivirksomhed til et selskab uden succession og havde i den forbindelse ikke meddelt den selvstændige erhvervsdrivende at dette ville udløse latent skat.

Selv om Landsretten fandt at revisoren havde forsømt sine forpligtelser som rådgiver manglede der at blive sandsynliggjort et tab, for at pålægge revisoren et erstatningsansvar.

I Tfs 2006.14 Ø blev revisor sagsøgt fordi sagsøger mente sig berettiget til yderligere erstatning for revisorens ansvarspådragende rådgivning. Sagsøgerens personligt drevne virksomhed skulle have været omdannet til et selskab efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse. På grund af en ubestridt fejl begået af revisoren blev omdannelsen ikke anset for skattefri og sagsøgeren blev pålignet en restskat på 2.144.995 kr. Sagsøgeren gjorde gældende at være berettiget til en samlet erstatning svarende til den pålignede restskat, mens revisoren – under hensyn til at fejlen alene havde periodemæssig virkning – gjorde gældende, at erstatningen skulle udmåles på grundlag af en kapitalisering af det, som følge af rådgivningsfejlen årligt lidte rentetab på 78.721,50 kr. Landsretten udtalte, at ved opgørelsen af erstatningskrav, der lides løbende i en uvis fremtid, skal erstatningen udmåles efter en kapitaliseringsfaktor på 10, svarende til 787.215 kr., hvilket udgjorde den allerede ydede erstatning.

De 3 afgørelser dokumenterer, at det er altafgørende omkring erstatningsansvar for tab, at der rent faktisk er lidt et tab og at tabet kan bevises.

Revisor kan ikke blive gjort erstatningsansvarlig, hvis der ikke kan påvises og bevises et tab.

2, 3 og 4. CULPA, KAUSALITET OG ADÆKVANS.

Bonus pater er jf. Bo von Eybens juridiske ordbog af 2016 et juridisk gennemsnitsmenneske; en fiktiv person, som ville handle fornuftigt i en given situation.

Hvis en sådan person forvolder en skade ved en handling der kan tilregnes skadevolder som værende mere eller mindre uagtsom eller forsætlig (også kaldet **culpøs**), kan skadevolderen ifalde et ansvarspådragende erstatningsansvar.

Der skal være en årsagssammenhæng (kausalitet) mellem den ansvarspådragende handling eller undladelse heraf samt lidt et tab ved handlingen og tabet skal være en påregnelig (også kaldet adækvat) følge af handlingen eller undladelsen.

En rådgiver er underlagt et strengere ansvar end det almindelige bonus pater ansvar. En rådgivers ansvar betegnes som et professionsansvar hvor uagtsomhedsnormen er skærpet.

Den professionelle rådgiver bliver i den forbindelse således ikke betragtet som et juridisk gennemsnitsmenneske men sammenlignet med andre personer indenfor samme professionsområde. Sammenligningen går ikke på den dygtigste udøver men på den almindeligt gode rådgiver indenfor området.

Det eventuelle erstatningsansvar for professionsrådgiveren, omfatter også tilregneligheden for culpa handlingen.

Eksempler på afgørelser der omhandler culpa, kausalitet og adækvans:

I U.2015.2075 (Memory Card Technology A/S dommen) stadfæster Højesteret at revisorerne har handlet ansvarspådragende, men at de ansvarspådragende handlinger ikke har haft en årsagssammenhæng til det for selskabets konkursbo lidte tab. Sagen omtales kun kort, da der ikke er tale om en rådgivningssag. Det er kun for at give et eksempel på, at der kan udvises ansvarspådragende culpøs adfærd, men såfremt der ikke kan påvises årsagssammenhæng til det lidte tab, er der intet erstatningsansvar at ifalde for skadevolder.

I U.1997.697 bliver revisor erstatningspligtig overfor en bank der tildeler et factoringsselskab en kassekredit på 1 mio. kr., bl.a. på betingelse af revisor hver måned gennemgår faktureringsgrundlaget og afgiver erklæring til banken herom. Højesteret finder at revisors undladelse af at foretage visse revisions handlinger og manglende meddelelser til banken om, at factoringsselskabet havde ladet en rentefaktura og fakturaer vedrørende leasingarrangementer indgå i debitor massen, medfører culpa ansvar for revisor. Revisors culpøse undladelser af revisions handlinger blev dømt som værende påregnelige og have årsagssammenhæng til bankens tab og revisor blev derved fundet erstatningsansvarlig.

Dette er igen en sag der ikke vedrører rådgivning men på trods heraf kan anvendes som et eksempel på, at når der foreligger culpahandling, årsagssammenhæng, påregnelighed og tab, så bliver revisor erstatningsansvarlig.

I FED 1998.1650 VLD af 08.10.1998 udfører revisor en fejlagtig skatteberegning, men bliver frifundet da der ikke kan påvises tab.

Det interessante her er, at kunne der påvises et tab, må man modsætningsvis gå ud fra at revisor var blevet erstatningsansvarlig. Dette på trods af at revisor ikke havde beregnet sig honorar for ydelsen.

Havde der været lidt et tab, tror jeg alligevel ikke revisor kan ifalde erstatningsansvar, da der efter min mening ikke kan statueres hverken kausalitet og/eller adækvans i sagen.

Den udførte handling indeholder uagtsomhed (culpa) og manglende opfyldelse af professionsansvaret (det må tilregnes en almindelig kompetent bonus pater revisor at kunne foretage en korrekt skatteberegning), mens jeg ikke finder der hverken er årsagssammenhæng (kausalitet) da en fejlagtig skatteberegning ikke i sig selv har en årsagssammenhæng til et lidt tab, medmindre eksempelvis den fejlagtige skatteberegning medfører, at opdragsgiveren foretager økonomiske dispositioner for de skattepenge han tror han ikke skal betale, hvorefter han får en restskat han ikke kan udrede, og derved påføres et tab. Af samme årsager kan jeg heller ikke få øje på påregneligheden.

Men Venstre Landsret behøver jo heller ikke at forholde sig til kausalitet eller adækvans da sagen er afgjort, i og med der ikke er lidt et tab.

Anderledes forholder det sig i FED2005.299, VLD af 10.02.2005, hvor revisor bliver dømt for fejlagtig rådgivning om et aktiesalg. Revisor havde rådgivet at aktiesalget ville være skattefrit, hvilket det ikke var (dette skulle dog helt til Højesteret for at blive afgjort). Skadelidte måtte udrede en skat der kunne være undgået, og revisor blev dømt til at betale erstatning til skadelidte, for den skat på kr. 18.423.030 den fejlagtige rådgivning medførte, samt skadelidtes sagsomkostninger ved fremførelse af sagen i Landsskatteretten, Landsretten og Højesteret på kr. 1.398.408. Sagsomkostningerne i retsinstanterne omfattede i første omgang afgørelse af om aktierne kunne sælges skattefrit og derefter sagen vedrørende erstatningskravet.

I sagens afgørelse om erstatningskravet mod revisor anføres det, at der foreligger såvel kausalitet som adækvans. Tabet foreligger selvfølgelig også og bonus pater ansvaret i form af det skærpede professionsansvar ligeledes. I Landsrettens begrundelse er direkte nævnt at revisor udfører en professionel fejl.

Landsretten afviste endvidere, at der skulle være grundlag for nedsættelse eller bortfald af sagsøgte erstatningsansvar baseret på § 24 i Erstatningsansvarsloven. Dette kan tilregnes at revisors lovpligtige forsikringsdækning skal udrede erstatningen.

3.2 Straffeansvaret.

For at ifalde strafansvar gælder både ved den godkendte revisors opgaver aflagt efter "god revisorskik" og "god rådgiverskik", at der skal foreligge såvel objektivt gerningsindhold som subjektiv tilregnelighed i form af uagtsomhed eller forsæt.

Dette er de almindelige straffebetingelser.

Straffelovens §§ 155, 156 og 157 anvender formuleringen: "Når nogen, som virker i offentlig tjeneste eller hverv". Strafferammen er bøde eller fængsel i op til 4 måneder. Særlovgivningen jf. RL § 54 straks ndf. hjemler samme strafferamme.

Revisors afgivelse af erklæringer betragtes som et samfundsmæssigt kvalitetsstempel på godt og ondt for det emne der erklæres om jf. ordlyden i RL § 16, stk. 1: "Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2". Dermed betragtes erklæringsafgivelsen som udført i offentlig tjeneste eller hverv og skal jf. RL § 16, stk. 1 udføres efter normen for god revisorskik.

Af RL § 54 fremgår straffebestemmelser²⁰ for delikter begået ved overtrædelse af Revisorloven og jf. lovens § 54, stk. 4, kan den godkendte revisor straffes med bøde eller fængsel i op til 4 måneder hvis han: "under udførelsen af opgaver efter (RL) § 1, stk. 2 og 3, afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har".

RL § 54, stk. 1 hjemler endvidere også straf for delikter begået ved overtrædelse af EU-forordning 537/2014 omkring revision af virksomheder med interesse for offentligheden.

Overtrædelse af normen for "god revisionsskik" har derfor strafferetligt hjemmel i Strfl §§ 155-157 og RL § 54 og straffes med bøde eller fængsel op til 4 måneder.

Som nævnt ovenfor gælder det også for den godkendte revisors udførelse af rådgivningsopgaver efter "god rådgiverskik", at det objektive gerningsindhold og den subjektive tilregnelser skal være tilstede for at ifalde strafansvar.

Der er imidlertid ingen særlovgivning at henlægge hjemlen til strafansvar til, som der er ved RL § 54 ved udførelse af arbejdsopgaver efter "god revisorskik" jf. ovenfor, så eksempel på strafudmåling ved manglende udvisning af "god rådgiverskik", hvis sagen vedrører overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen er jf. JV A.C.3.8.1, i de tilfælde hvor Skattestyrelsen har mulighed for at afslutte en straffesag administrativt, ifaldelse af bøde på mellem kr. 5.000 og kr. 50.000 til rådgiver.

I Tfs 2011.752 H blev revisor dømt efter straffeloven, for ikke at have udvist påpasselighed ved udarbejdelse af regnskab og selvangivelse, hvilket ikke drejede sig om en forkert afgivet erklæring eller mangelfuld rådgivning, men at han ved udvisning af grov uagtsomhed havde forbrudt sig mod Skattekontrollovens § 13.

Byretten angav som begrundelse for dommen: "henset til revisorerne uddannelsesmæssige baggrund og deres sagkundskab på regnskabsområdet...generelt må stilles høje krav til revisorerne påpasselighed, ved deres udarbejdelse af regnskaber

²⁰ Svarende til Straffelovens §§ 155-157.

og selvangivelser". Dommen vedrører således ikke rådgivning eller mangel på samme, men forsømmelighed på et område der ligger udover erklæringsområdet²¹.

I 2014.405.BR bliver rådgiver (revisor) tiltalt for ved udvisning af grov uagtsomhed at medvirke til urigtige selvangivelser for en klient.

I 2014.406.BR bliver rådgiver (revisor) også tiltalt for udarbejdelse af urigtige selvangivelser men slipper med udvisning af simpel uagtsomhed og straffrihed.

I 2014.514.BR fik rådgiver (revisor) en bøde på kr. 15.000 for at fortsætte med at selvangive en klient efter reglerne i VSL i årene 2008-2011 uagtet klienten havde afstået virksomheden i 2007.

I 2016.572.ØLR blev rådgiver (revisor) dømt for forsætlig moms- og skattesvig af særlig grov karakter og blev idømt fængsel i 2 år og 6 måneder, en bøde på kr. 4.870.000 og frakendelse af retten til at udøve revisionsvirksomhed og frakendelse af retten til at være optaget i Erhvervsstyrelsens revisorregister.

Der kan således jf. ovenfor ifaldes et strafferetligt rådgiveransvar i mange relationer hvor skatte- og afgiftsunddragelse er en følge af den udviste uagtsomhed og selvfølgelig generelt for øvrige strafferetlige overtrædelser som i 2016.572.ØLR ovenfor.

Manglende udvisning af "god revisorskik" reguleres altså strafferetligt under særlovgivning i RL mens manglende udvisning af "god rådgiverskik" strafferetligt kan sanktioneres af f.eks. Skattestyrelsen, ved afgivelse af rådgivning der medfører skatte- og afgiftsunddragelse.

Udført rådgivning omkring generationsskifte kan selvfølgelig godt være mangelfuld.

Lars Bo Langsted kommenterer at: "Dette har antageligt den afsmittende effekt, at rådgivning og/eller assistance, uanset hvor ringe og fejlbehæftet den måtte være, ikke kan medføre straf efter straffelovens §§ 156 og 157"²².

Rådgivning om generationsskifte, der ikke omfatter overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen eller andre direkte strafferetlige delikter, kan måske godt være mangelfuld og dermed opfylde tilregnelsen om uagtsomhed hos rådgiver, men opfyldelsen af et objektivt gerningsindhold efter straffeloven skal også være tilstede.

3.3 Disciplinæransvaret.

Jf. Revisorlovens § 44, stk. 1 der henviser til lovens § 1, stk. 2 og 3 er Revisornævnets kompetenceområde kun omfattet af de områder hvor revisor fungerer som offentlighedens tillidsrepræsentant nemlig ved 1) revisionspåtegninger (stk. 2), 2) andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug (stk. 2) samt

²¹ Som defineret i RL § 1, stk. 2 og 3.

²² Citat side 396 i "Revisor ansvar" 8. udgave.

erklæringer uden sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug (stk. 3).

Sager om mangelfuld rådgivning kan således ikke indbringes for Revisornævnet.

Lovhjemlen til pålæggelse af sanktioner grundet ifaldelse af et disciplinæransvar fremgår af Revisorlovens §§ 43-47.

Overtrædelse af "God revisorskik" kan koste bøder op til kr. 600.000 for den enkelte revisor og kr. 1.500.000 for en revisionsvirksomhed, jf. RL § 44, stk. 1 og stk. 6.

Under god revisorskik jf. afsnit 2.4 ndf. kan også henhøre god rådgiverskik jf. afsnit 2.5 ndf., men kun i den forbindelse hvor den afgivne rådgivning har en tilknytning til en erklæring afgivet efter Revisorlovens § 1, stk. 2 og 3.

Citat²³ : "Disciplinæransvaret er en art "straf", der kan pålægges for forseelser, der ikke er så grove som dem, der kan eller bør rammes af strafansvar, og som ikke nødvendigvis opfylder betingelserne for erstatningsansvar."

Det subjektive ansvarsgrundlag er forsæt eller uagtsomhed mens citat Lars Bo Langsted²⁴: "ingen, der indtil nu har ment, at objektivt ansvar var anvendeligt indenfor disciplinærområdet".

Revisornævnet er med hjemmel i Revisorloven nedsat af Erhvervsstyrelsen og dermed Erhvervsministeriet og er et offentligtretligt nævn bestående af en formand og en eller flere næstformænd, hvoraf mindst en skal være landsdommer, samt derudover mindst 16 medlemmer der repræsenterer statsautoriserede og registrerede revisorer samt regnskabsbrugerne. Afgørelser træffes ved almindelig stemmeflerhed.

Revisornævnet sanktionerer godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder og Revisortilsynet²⁵ indbringer sager for Revisornævnet, når der ved udførelse af den lovpligtige kvalitetskontrol²⁶ findes fejl omkring udførelsen af den godkendte revisors afgivelse af revisionspåtegninger og revisionserklæringer, der har hjemmel i RL § 1, stk. 2 og 3.

Derudover kan alle der har en retlig interesse indbringe et forhold omkring godkendte revisorers udførelse af deres hverv som offentlighedens tillidsrepræsentant for nævnet, jf. RL § 43, stk. 6.

²³ Citat side 473 i "Revisor ansvar" 8. udgave.

²⁴ Citat side 546 i "Revisor ansvar" 8. udgave.

²⁵ Revisortilsynet er etableret i 2003 og er administreret af Erhvervsstyrelsen til varetagelsen af kontrol med godkendte revisorers udførelse af deres hverv.

²⁶ Jf. RL § 29.

Efter samme paragraf kan Erhvervsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, Revisortilsynet og FSR – danske revisorer uanset retlig interesse indbringe klager.

En afgørelse fra Revisornævnet er øverste administrative afgørelse og kan ikke ankes til øvrig administrativ myndighed, men kan godt ankes til de civile domstole.

Derudover har Erhvervsstyrelsen i 2017 udgivet en vejledning²⁷ der behandler trusler mod revisors uafhængighed i forbindelse med levering af ikke-revisionsydelser, herunder skatterelaterede ydelser, for børsnoterede virksomheder, penge- og realkreditinstitutter samt forsikringselskaber (PIE-virksomheder). Alene de adressater vejledningen henvender sig til gør, at den ikke er gældende i det forhold der behandles i denne opgave.

3.4 Delkonklusion erstatningsansvar, straffeansvar og disciplinæransvar.

Ved rådgivning, hvor der ikke er tale om tilknyttet rådgivning til en erklæringsopgave, men alene tale om en rådgivningsydelse der kun er til brug for hvervgiver, vil disciplinæransvar ikke komme på tale, da revisor i den forbindelse ikke optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Erstatningsansvaret er gældende når betingelserne jf. afsnit 3.1 er opfyldt.

Straffeansvaret er gældende når betingelserne jf. afsnit 3.2 er opfyldt.

4. Generationsskifte af familiejet virksomhed med succession.

At generationsskifte en familiejet virksomhed, som i denne afhandling forudsættes at være et familiejet aktieselskab: ”er ikke et entydigt begreb, men anvendes i almindelighed i erhvervsmæssig virksomhed enten til familiemedlemmer eller til tredjemand, såvel i levende live som ved død”²⁸.

Ved skattemæssig succession til familiemedlemmer forstås det forhold, at overdragers børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn²⁹, nuværende eller tidligere samlever gennem mindst 2 år³⁰ samt medarbejdere der inden for de sidste 5 år har været ansat i mindst 3 år³¹, erhverver kapitalsekskabet ved at indtræde i overdragers skattemæssige stilling, vedrørende de aktiver og forpligtelser der overdrages ved generationsskiftet.

²⁷ Vejledning om revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til revisionskunder af interesse for offentligheden.

²⁸ Citat fra Generationsskifte og omstrukturering 5. udgave, Jurist og Økonomforbundets Forlag.

²⁹ Jf. ABL § 34, stk. 1 nr. 1.

³⁰ Jf. BAL § 22 stk. 1 litra d.

³¹ Jf. ABL § 35 stk. 1.

Overdrager beskattes ikke af sin aktieavance på det tidspunkt, hvor aktierne overdrages. Beskatningen udskydes, indtil modtageren/erhververen efterfølgende afhænder aktierne. Modtageren skal anses for at have erhvervet aktierne til samme pris, på samme tidspunkt, og i samme hensigt som overdrageren³².

Erhverver kan efterfølgende udskyde sin beskatning ved videre succession til familiemedlemmer eller nære medarbejdere.

Aktierne skal overdrages i levende live mellem parterne³³ og der skal foreligge en aftale mellem parterne, om at anvende reglerne om succession³⁴.

Det er et krav at der overdrages mindst 1 % af den samlede aktie- eller anpartskapital³⁵.

5. Økonomiske konsekvenser for overdrager og erhverver.

De skattemæssige objektive konsekvenser ved overdragelsen er, at overdrager ikke beskattes af aktieavancen ved overdragelsen³⁶, mens erhverver succederer i overdragerens anskaffelsestidspunkt, hensigt og anskaffelsespris for aktierne og bliver beskattet på det grundlag, ved en eventuel senere afståelse af aktierne.

Erhverver kan dog også som tidligere nævnt vælge selv at overdrage med succession, når aktierne senere ønskes afhændet.

Vederlaget der skal udredes fra erhverver til overdrager kan: "således ske såvel ved en gaveoverdragelse³⁷ som mod vederlag, eller ved en kombination af disse to muligheder"³⁸.

Hvis der inddrages gave i overdragelsen, kan personkredsen nævnt i boafgiftslovens § 22 nøjes med at svare gaveafgift af gavens værdi³⁹, mens den personkreds der ligger derudover, skal beskattes af gaven som skattepligtig indkomst⁴⁰.

I berigtigelsen af overdragelsessummen kan der, når der indgår en gave i overdragelsen, indregnes en passivpost⁴¹. Passivposten må udgøre 22 % af den beregnede fortjeneste på aktierne opgjort efter ABL § 34.

³² Jf. ABL § 34 stk. 2.

³³ Jf. ABL § 34 stk. 1.

³⁴ Jf. Skatteretten 2, 7. udgave, 2015, side 527.

³⁵ Jf. ABL § 34 stk. 1 nr. 2.

³⁶ Det er jf. ABL § 34, stk. 4 en betingelse at der foreligger en gevinst ved overdragelsen for at der kan ske overdragelse med skattemæssig succession. Hvis der foreligger et tab skal dette fratrækkes som fradrag efter ABL hos overdrageren.

³⁷ Jf. KSL § 33 D.

³⁸ Citat side 32 i Generationsskifte og omstrukturering.

³⁹ 7 % i 2018, 6 % i 2019 og 5 % i 2020 og frem.

⁴⁰ Jf. Statsskatteloven § 4, stk. 1, litra c.

Værdiansættelsen ved overdragelsen skal for børsnoterede aktier ske til den officielt noterede kurs, mens unoterede aktier værdiansættes til indre værdi⁴² tillagt værdien af goodwill⁴³.

Jf. TSS-cirkulære 2000-9 kan korrektion af eventuel ejendomsværdi til handelsværdi ske i forhold til seneste offentlige ejendomsvurdering, tillagt eventuelle ombygninger der endnu ikke er inddraget i ejendomsvurderingen, samt afsættelse af udskudt skat. Handelsværdien kan også udledes af eksempelvis Colliers International beregningskemaer ud fra en afkast beregning.

Til belysning af gaveaspektet og passivpost problematikken for selskaber, angives nedenfor eksempler gengivet med udgangspunkt i SKM2011.406.SKAT, der godt nok er et styresignal der behandler, hvorfor der ikke både kan medregnes udskudt skat og passivpost i berigtigelsen af overdragelsessummen jf. KSL §§ 33 C og 33 D, altså for personligt ejede virksomheder, men selv om der ikke er noget der hedder udskudt skat ved familiesuccession for selskaber idet den udskudte skat er forudsat indregnet i værdiansættelsen, anvendes tillempede eksempler her:

Eksempel 1:

Selskabets aktiver værdiansættes efter reglerne beskrevet ovenfor	1.000.000
Selskabets gæld	- 500.000
Passivpost 22 % af laveste mulige fortjeneste på 500.000 lig med 110.000, hvor der tillægges hovedaktionærnedslag ⁴⁴ på 14 % (aktierne forudsættes anskaffet medio 1984) lig med 70.000, hvilket giver en total på	- 180.000

Gave	320.000
	=====

I gaveanmeldelsen indgår passivposten som en gældspost således, at gaven til afgiftsberegning (6 % i 2019⁴⁵ for personer omfattet af gaveafgiftskredsen⁴⁶ og skattepligtig indkomst for personer udenfor gaveafgiftskredsen⁴⁷) udgør kr. 320.000 (når der er tale om gave til gaveafgiftskredsen fratrækkes kr. 65.700 i de kr. 320.000 idet de jf. BAL § 22, stk. 1 er afgiftsfri).

⁴¹ Jf. KSL § 33 D, stk. 3.

⁴² Aktivposternes handelsværdi fratrukket udskudt skat og fratrukket selskabets gældsposter.

⁴³ Beregnet efter TSS-cirkulære 2000-10.

⁴⁴ Jf. ABL § 47.

⁴⁵ Jf. BAL § 23 a, stk. 4.

⁴⁶ Jf. BAL § 22.

⁴⁷ Jf. Statsskatteloven § 4 litra c.

Såfremt der ikke indgår gave i overdragelsen kan der ikke medtages passivpost og prisen på selskabet vil i et sådant tilfælde udgøre kr. 500.000.

Eksempel 2:

Selskabets aktiver værdiansættes efter reglerne beskrevet ovenfor	1.000.000
Selskabets gæld	- 500.000
Kontant betales	- 200.000
Passivpost 22 % og hovedaktionærnedslag 14 %	- 180.000

Gave	120.000
	=====

Gaveanmeldelsen vil her udgøre en gave værdi på 120.000 (fratrasket kr. 65.700 som i ovnf.)

I begge ovenstående eksempler indgår gave, som kun kan indgå såfremt følgende betingelser er opfyldt⁴⁸:

Overdragelsen skal kunne ske med succession, hvilket betyder at betingelserne for succession skal være opfyldt på overdragelsestidspunktet, hvilket f.eks. ikke er tilfældet for et "pengetankselskab".

Overdragelsen skal ske indenfor gaveafgiftskredsen jf. BAL § 22.⁴⁹

Gavegiver skal have ejet kapitalandelene i selskabet det seneste år forud for overdragelsen, og i denne periode må selskabets virksomhed ikke have været passiv pengeanbringelse, "pengetankselskab".

Gavegiver eller dennes nærtstående skal have deltaget aktivt i selskabets ledelse, hvilket vil sige direktion eller bestyrelse, i mindst et år af gavegivers ejertid. Selskabet må sandsynligvis heller ikke have været en "pengetank" i den pågældende ejerperiode.

Der skal af gavemodtager opretholdes et ejerskab af de overtagne kapitalandele i tre år og selskabet må ikke afhænde selskabets aktiver i denne periode. Hvis ejertiden på de tre år ikke overholdes, vil der ske en pro rata

⁴⁸ Jf. BAL §§ 23 a og 23 b.

⁴⁹ Personer udenfor gaveafgiftskredsen såsom søskende kan stadig godt være erhverver ved successionen jf. ABL § 34, stk.1 nr.1, men gaven bliver beskattet som almindelig skattepligtig indkomst efter SL § 4, litra c..

forhøjelse til 15 % gaveafgift, i forhold til den del af de tre års ejertid der ikke overholdes.

Der er således en samlet tidshorisont på fire år, nemlig et år forud og tre år efter overdragelsen, hvor selskabet ikke må have status som "pengetankselskab".

6. Redegørelse for pengetankreglen.

6.1 Pengetankreglens formål.

Pengetankreglens formål er at begrænse generationsskifte ved skattemæssig succession af familieejede kapitalselskaber, når der foreligger såkaldt "passiv virksomhed" i kapitalselskabet.

Pengetankreglens formål er derved at fungere som en værnsregel for, at det kun er reelle erhvervsvirksomheder med reel erhvervsaktivitet, der kan drage fordel af de gunstige skatteregler ved et generationsskifte med succession. Det skal derfor efter lovgivers mening, ikke være muligt at overdrage et familieejet kapitalselskab med skattemæssig succession, såfremt selskabet ikke har nogen erhvervmæssig aktivitet, eller hvor den erhvervmæssige aktivitet er af mere eller mindre underordnet betydning.

6.2 Passiv virksomhed.

Passiv virksomhed blev oprindeligt betegnet som, at virksomhedens aktivitet i overvejende grad bestod af "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el. lign"⁵⁰. Dette blev ved lovændring pr. 1. juli 2017⁵¹ i ABL § 34 stk. 1 nr. 3 ændret til "hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse jf. stk. 6" og i ABL § 34, stk. 6, 1. pkt. ændredes ordlyden: "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign. "til: "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign."

Fast ejendom blev herved udvidet i begrebssammenhængen omkring passiv pengeanbringelse, til også at omfatte fast ejendom der ikke blev benyttet til udlejning. Domicilejendom m.v. holdes dog stadig efter lovændringen udenfor pengetankreglen. Lov nr. 683 behandles mere indgående senere i afsnit 7.5.3 side 28-30.

6.3 Pengetankreglens anvendelsesområde.

Alle aktier, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, kan som udgangspunkt overdrages med succession, hvis betingelserne er opfyldt. Pengetankreglen i ABL § 34 er kun gældende ved succession af familieejede kapitalselskaber, og ikke ved succession af familieejede personlige virksomheder. Hvis en familieejet personlig virksomhed ønskes generationsskiftet med skattemæssig succession, kan det, som tidligere nævnt, ske efter reglerne i KSL § 33 C der ikke indeholder en pengetankregel.

⁵⁰ Jf. ABL § 34. 1 nr. 3 1. pkt.

⁵¹ Jf. Lov nr. 683 af 08.06.2017.

Det skal som parentes bemærkes, at hvis man afhænder sin familieejede virksomhed, hvad enten den er ejet i personligt regi eller selskabsform, udenfor successionsområdet, hvor skatten ved overdragelsen netop ikke bliver aktuel for overdrager, er der i Pensionsbeskatningslovens § 15 A en pengetankregel der medfører, at skattemæssigt overskud ved afhændelse af sin virksomhed, ikke kan indskydes på en pensionsordning, såfremt virksomheden kan kategoriseres som en i pengetankreglens regi "passiv virksomhed".

Det er endvidere et krav, at succession af aktier sker til en person som er fuldt skattepligtig til Danmark⁵². Derved sikres det, at en eventuel gevinst ved et senere salg af de overtagne aktier, bliver beskattet efter danske skatteregler.

Pr. 05.06.2015 blev der på VK-regeringens initiativ, nedsat en arbejdsgruppe med det formål, at fremkomme med en model, hvorefter skattemæssig succession af kapitalselskaber kan ske ved overdragelse til erhvervsdrivende fonde.

Arbejdsgruppen lagde i sin rapport op til, at pengetankreglen også skulle gælde ved overdragelse af kapitalselskaber med succession til erhvervsdrivende fonde.

Der er mellem jul og nytår 2018 etableret en politisk aftale⁵³ der gør det muligt, at overdrage virksomheder til erhvervsdrivende fonde med succession.

Loven er endnu ikke vedtaget men forventes at blive vedtaget i løbet af 2019. Det må derfor forventes, at pengetankreglen også vil komme til at gælde ved overdragelse til erhvervsdrivende fonde.

6.4 Pengetankreglens historiske baggrund.

Ved lov nr. 763 af 14.12.1988 blev der første gang indført regler omkring familiesuccession på aktier. Reglerne blev indført i ABL § 11 men havde kun forbehold omkring at stemmerettighederne i selskabet skulle udgøre mindst 15 %, samt en værnregel om 5 års besiddelsestid, hvis den overtagne aktiepost udgjorde mere end 25 % eller stemmerettighederne mere end 50 %.

Først den 04.10.2000 blev der fremsat lovforslag til Folketinget der indførte begrænsninger omkring succession i familieejede kapitalselskaber, hvis aktivmasse hovedsageligt omfattede passiv pengeanbringelse⁵⁴. Hensigten med lovforslaget var, at der kun skulle kunne ske overdragelse af aktier med succession i såkaldte reelle erhvervsvirksomheder til gavn for vækst, arbejdspladser og velfærd i samfundet, fremfor de henstod passivt i virksomhederne. Samtidigt skulle der indføres en objektiv væsentlighedsbedømmelse af, hvorvidt der var tale om passiv pengeanbringelse. Reglen blev i praksis døbt "Pengetankreglen".

⁵² Jf. KSL § 1.

⁵³ Jf. artikel fra Plesner Advokatpartnerselskab "Skatter og afgifter".

⁵⁴ Jf. Lovforslag nr. L 36 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven.

Det objektive grundlag for hvad der skulle forstås ved passiv pengeanbringelse fik i lovens § 11 stk. 9⁵⁵ følgende ordlyd: "såfremt mindst 25 % af selskabets indtægter opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra sådan aktivitet, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter værdipapirer eller lignende enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 25 % af handelsværdien af selskabets samlede aktiver."

Den 05.04.2002 fremsatte daværende skatteminister Svend Erik Hovmand herefter lovforslag⁵⁶ på vegne af VK-regeringen, som bestod i en forhøjelse af successionsgrænsen ved overdragelse af familieejede kapitalselskaber med mange finansielle aktiver. Lovforslaget hævede den procentvise grænse for pengetanksreglen fra 25 % til 50 %. Lovforslaget indeholdt også reglerne for succession til nære medarbejdere.

Baggrunden for ændringsforslaget fra VK-regeringen var en stor kritik fra erhvervsorganisationer, der siden starten af fremsættelse af det oprindelige lovforslag 36 og efterfølgende, havde kritiseret loven og lovforslagene for at være for restriktive.

Kritikken gik på 3 punkter:

- at normale erhvervsvirksomheder med et vist kapitalberedskab kunne blive ramt af reglerne
- velkonsoliderede virksomheder kunne tilskyndes til at opføre sig økonomisk uansvarligt for at komme under grænserne og
- grænsen på 25 % var så lav, at mange virksomheder indenfor en periode på 3 år tilbage i tiden, ville kunne risikere at komme over grænsen.

VK-regeringen var enige i denne kritik og foreslog derfor grænsen hævet til 50 %, hvilket blev vedtaget⁵⁷.

Pr.15.11.2006 fremsatte skatteminister Kristian Jensen herefter på vegne af VK-regeringen lovforslag⁵⁸ om forhøjelse af grænsen for pengetanksreglen til 75 %.

Til belysning af årsagerne til den politiske uenighed mellem blå og rød blok kan fra folketingsdebatten omkring L 83 anføres det meget symptomatiske for de respektive holdninger, at fra Venstres og Konservatives side fremførtes det synspunkt, at velkonsoliderede virksomheder havde bedre muligheder for at foretage store likviditetskrævende investeringer, og dermed vokse i volumen og aktivitet, til gavn for samfundet som helhed med en grænse på 75 %, mens Socialdemokratiets talsmand Svend Auken derimod lagde vægt på, at velkonsoliderede virksomheder efter hans mening, netop havde råd til at betale skatten ved et generationsskifte. Han kunne derfor ikke se nogen grund til at hæve grænsen til 75 %.

Lovforslaget endte med at blive vedtaget⁵⁹.

⁵⁵ Jf. Lov nr. 1285 af 20.12.2000.

⁵⁶ Jf. Lovforslag nr. 194 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven m.v.

⁵⁷ Jf. Lov nr. 394 af 06.06.2002.

⁵⁸ Jf. Lovforslag nr. 83 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre skattelove.

⁵⁹ Jf. Lov nr. 1580 af 20.12.2006.

I 2011 overgik regeringsmagten til rød blok og 21.11.2011 fremsatte daværende skatteminister Thor Möger Pedersen lovforslag⁶⁰ gående ud på, at grænsen ændredes tilbage til 25 %. Efter heftig debat ved lovforslagets 1. og 2. behandling i folketinget, udvalgsarbejder og ændringsforslag, blev lovforslaget vedtaget⁶¹, dog med den væsentlige ændring til det oprindelige forslag, at den oprindeligt foreslåede nedsættelse til 25 % undervejs af skatteministeren blev ændret til 50 %.

Fra år 2000 til år 2011 har der således været skiftet procentsats 4 gange. Set i sammenhæng med kravet i ABL § 34 stk. 6 om at grænserne for passiv pengeanbringelse skal være opfyldt for de seneste 3 regnskabsår, samt på datoen for overdragelsen af virksomheden og, at selskabets gennemsnitlige indtægter fra de seneste 3 regnskabsår, skal holde sig under grænsen, giver dette selvsagt uro omkring tilrettelæggelsen og rådgivningen af et generationsskifte.

7. Case pengetankreglens 50 % begrænsning.

Case A & B A/S, jf. Bilag 1.

7.1 Indledende bemærkninger.

Det skal indledningsvis tilføjes, at regnskabsårenes passiv-side ikke spiller nogen rolle hvad pengetankreglen angår, da det kun er selskabets indtjening og aktivside der er underlagt begrænsninger. Passiv-siden er i bilag 1 derfor kun taget med for fuldstændighedens skyld.

7.2 Indtægtssiden.

Den første analyse der skal foretages er, hvorvidt indtægter ved passiv pengeanbringelse overstiger 50 % af den samlede omsætning.

Det vil sige der opstilles en brøk, hvor der i tælleren anføres indtægten fra den passive pengeanbringelse, den ganges med 100 og i nævneren indsættes den samlede omsætning. Denne brøk skal opstilles for de seneste 3 afsluttede regnskabsår og skal baseres på den regnskabsmæssige nettoomsætning, med tillæg af øvrige regnskabsmæssige indtægter⁶².

Det er således omsætningen opgjort jf. ÅRL § 2⁶³ der skal indgå i brøken, da det retvisende billede af selskabets resultat jf. ÅRL § 11 skal fremgå af årsrapporten. Til dokumentation for at det er den regnskabsmæssige omsætning der skal anvendes, har

⁶⁰ Jf. Lovforslag nr. 30 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatteoven og forskellige andre love.

⁶¹ Jf. Lov nr. 1380 af 28.12.2011.

⁶² Jf. ABL § 34, stk.6.

⁶³ ÅRL af 10.12.2015.

Advokatrådet i år 2000⁶⁴ modtaget følgende svar fra skatteministeren omkring indtægtsopgørelsen:

”Den skattemæssige opgørelse indeholder således en række undtagelser, ligesom realisationsprincippet giver nogle tidsmæssige udfordringer, der gør skatteregnskabet uegnet til vurderingen. Årsregnskabet sigter imod at give et retvisende billede af selskabets indtægter fra forskellige kilder”.

Det er ydermere et krav, at der skal foretages en gennemsnitsberegning af de sidste tre afsluttede regnskabsårs omsætning opgjort på den måde, at procenterne for de enkelte år beregnes og derefter foretages en gennemsnitsberegning af procenterne⁶⁵. Beregningen må således ikke være en talmæssig sammenlægning af de tre års tal og en gennemsnitsberegning deraf.

I ovenstående case udgør Andre driftsindtægter kr. 336.294 og vedrører lejeindtægter fra selskabets udlejningsejendomme, altså indtægter fra pengetankaktiver jf. ABL § 34 stk. 1 nr. 3 og skal dermed indgå i brøkens tæller. Den samlede omsætning udgør i år 1 (8.982.912 + 336.294) kr. 9.319.206 som bliver tallet i nævneren. Brøken i år 1 vil således udvise at 3,61 % af omsætningen stammer fra pengetankaktiver. Brøken i år 2 vil udvise 6,50 % og brøken i år 3 vil udvise 10,03 %.

Den gennemsnitsprocent der skal beregnes vil således fremkomme ved regnestykket $(3,61 + 6,50 + 10,03)/3$ og udgøre 6,71 %.

7.3 Delkonklusion for indtægtssiden.

Grænsen jf. ABL § 34, stk. 6 udgør 50 % for indtægter erhvervet fra pengetankaktiver. Da gennemsnitsprocenten for den type af omsætning 3 år tilbage udgør 6,71 er selskabet således langt under grænsen.

Selskabet kan således godt foretage generationsskifte med succession jf. reglerne i ABL § 34, hvad indtægtssiden angår.

7.4 Mellemløst kommentar omkring rådgivning.

Det skal her nævnes, at det i situationen hvor selskabet netop ikke opfylder kravene 3 år tilbage, vil være i overensstemmelse med god rådgivningsskik, at kigge nærmere på om en omstrukturering, f.eks. en spaltning af selskabet, vil medføre at selskabet kan komme i mål med at holde sig indenfor 50 % grænserne, da det i den situation er selskabets indtægter og aktiverens værdi i den umiddelbare forlængelse af omstruktureringen, der skal lægges til grund for opdelingen af pengetankaktiver og ikke-pengetankaktiver, og ikke indtægter og aktivers værdi 3 regnskabsår tilbage i tiden⁶⁶. Tavlen vaskes ren, så at sige.

⁶⁴ Svar fra skatteministeren af 17.11.2000 på henvendelse fra Advokatrådet.

⁶⁵ Fastslået i SKM2006.953.SR.

⁶⁶ Fremgår eksempelvis af SKM2016.233.SR.

Såfremt rådgiver overser denne mulighed for generationsskifte med skattemæssig succession og dette efterfølgende kommer til at betyde tab for overdrager, og tabet kan bevises, vil rådgiver muligvis kunne ifalde et erstatningsansvar.

Der henvises til afsnit 3.1 på side 10 ovenfor, hvor Tfs.2003.647H, Tfs.2003.674V og Tfs-2006.14Ø bliver gennemgået omkring **Tabet** som grundlag for eventuelt erstatningsansvar.

7.5 Aktivsiden.

For at selskabet skal opfylde 50 % grænsen på aktivsiden, skal der opstilles en brøk hvor tælleren skal udvise handelsværdien af pengetank aktiverne (de såkaldt passive investeringer), og nævneren handelsværdien af de samlede aktiver.

Brøken skal holde sig under 50 % i de sidste tre afsluttede regnskabsår samt på tidspunktet for overdragelsen⁶⁷. Der skal ligesom på indtægtssiden foretages en gennemsnitsberegning, hvor gennemsnittet skal beregnes på basis af de enkelte års procentsatser for pengetankaktiver.

Aktiverne gennemgås enkeltvis: (det forudsættes at overdragelsen sker på den sidste dag i årsregnskab 3).

7.5.1 Goodwill.

Goodwill kan forekomme i formerne tilkøbt goodwill og eget oparbejdet goodwill.

Ved tilkøbt goodwill, også benævnt koncerngoodwill, forstås den merpris der gives ved køb af en virksomhed, hvor prisen ligger over virksomhedens indre værdi. Ved indre værdi forstås en virksomheds egenkapital, der udgør forskellen mellem virksomhedens regnskabsmæssige aktiver og virksomhedens regnskabsmæssige gæld. Aktivposterne kan værdiansættes til handelspriser med afsættelse af udskudt skat, hvilket kan korrigere den regnskabsmæssige indre værdi.

Såfremt der betales en pris ved køb af en virksomhed der ligger under virksomhedens indre værdi, er der tale om badwill.

Den regnskabsmæssige behandling af tilkøbt goodwill og badwill er normalt at goodwill aktiveres og afskrives lineært over 5 år (alt efter den fremtidige indtjeningshorisont), mens badwill indtægtsføres.

Da tilkøbt goodwill i alt væsentligt forekommer mellem uafhængige parter til såkaldt arms længde fastsat værdi, blander SKAT sig som udgangspunkt ikke i værdiansættelsen.

Eget oparbejdet goodwill må ikke løbende aktiveres i selskabets balance og vil derfor kun komme til udtryk, når en virksomhed skal handles, omdannes eller generationsskiftes.

⁶⁷ Jf. ABL § 34, stk. 6.

Ved goodwill forstås skatteretligt: "Den til en erhvervsvirksomhed knyttede kundekreds, forretningsforbindelse eller lignende". Dette er bl.a. fastslået ved 2005.148ØLR salg af revisionsvirksomhed og 2007.685.SR korrektion af goodwill ud fra en uafhængig køber vil tillægge kundekreds og forretningsforbindelser en goodwill værdi og modsætningsvis 2005.274.HR hvor Højesteret fastslog at der ikke skulle medtages goodwill ved en virksomhedsoverdragelse af en virksomhed der handlede med værdipapirer, da den forventning der måtte være til en fremtidig indtjening ved handel med værdipapirer, ikke knyttede sig til en oparbejdet kundekreds eller forretningsforbindelser.

Cirkulære om vejledende anvisning om værdiansættelse af goodwill⁶⁸ har som indledning: "Goodwill der handles mellem interesseforbundne parter, værdiansættes efter et skøn over handelsværdien under hensyntagen til de konkret foreliggende omstændigheder.

I visse brancher eksisterer der en kutyme for værdiansættelse af goodwill ved overdragelse mellem uafhængige parter. Sådanne kutymers kan ligeledes danne grundlag for værdiansættelse ved overdragelse mellem parter med interessefællesskab.

I situationer, hvor der ikke foreligger branchekutymers eller øvrige holdepunkter for værdiansættelsen af goodwill, kan denne baseres på den nedenfor beskrevne beregningsmodel".

Altså, såfremt der ikke foreligger en branchekutyme for handelsværdien af goodwill, som der f.eks. gør indenfor handel med revisionsvirksomheder, hvor FSR – danske revisorer jævnligt udgiver kutymers for, hvor stor en procentdel af sidste års omsætning der kan ligge til grund for en værdiansættelse, kan den i cirkulæret angivne beregningsmodel anvendes som en vejledning til, hvordan goodwill kan værdiansættes.

SKAT er ikke bundet af resultatet efter beregningsmodellen, da modellen kun er vejledende. Der kan være andre individuelle faktorer der indikerer en anden værdiansættelse.

Virksomheden i casen forudsættes at være en art virksomhed, der ikke forefindes goodwill kutymers for.

Beregningsmodellen kommer derfor i anvendelse jf. Bilag 2.

Som beregningsmodellen viser, bliver der kr. 0 at medregne i goodwill, primært grundet udviklingstendensen⁶⁹ i det driftsmæssige overskud, ikke har været konstant stigende.

Havde driftsresultatet i det sidste regnskabsår været mere end kr. 225.961, ville goodwill have haft en værdi der skulle medregnes.

I SKM2007.625.LSR anerkender Landsskatteretten, at eget oparbejdet goodwill skal medregnes ved opgørelsen af handelsværdien af virksomhedens samlede aktiver, og indgå som et ikke-pengetank aktiv i beregningen af, hvorvidt pengetankaktiver, i situationen en udlejningsejendom, udgør over 50 % af samlede aktiver til handelsværdi.

⁶⁸ CIR nr. 44 af 28.03.2000 (cirkulære nr. 2000-10).

⁶⁹ Jf. TSS cirkl. 2000-10 pkt. 3.4.

Afgørelsen vedrørte hvorvidt en læge kunne indskyde fortjeneste ved afhændelse af en udlejningsvirksomhed på en ophørspension i medfør af PBL § 15 A, hvor pengetankreglen fremgår af stk. 3 og stk. 4.

På trods af at virksomheden faktisk var opdelt i to virksomheder, nemlig lægevirksomheden og udlejningsvirksomheden, fandt Landsskatteretten, at virksomheden skulle ses under ét og at den internt oparbejdede goodwill i lægevirksomheden skulle betragtes som goodwill for den samlede virksomhed, og derfor medtages i beregningen som et ikke-pengetank aktiv.

7.5.1.1 Delkonklusion Goodwill.

Den foretagne beregning af værdiansættelsen af Goodwill udgør kr 0. Såfremt Goodwill jf. beregningen eller branchekutyme havde udgjort en værdi skulle denne indgå i pengetankbrøkens nævner. Goodwill er ikke et pengetank-aktiv og skal derfor ikke indgå i brøkens tæller.

7.5.2 Grunde og bygninger.

Såvel før som efter lov 683 af 01.07.2017 var og er udlejningsejendomme pengetankaktiver⁷⁰.

Værdiansættelsen af ejendommene skal som udgangspunkt ske til handelsværdier. Er der ikke mulighed for at fastslå en markedsværdi kan værdiansættelsen ske, jf. TSS cirkulære 2000-9 af 28.03.2000 ved, at den regnskabsmæssige værdi erstattes med værdien jf. sidste offentlige ejendomsvurdering og tillægges de ombygningsudgifter, der endnu ikke er indregnet i vurderingen. SKAT er ikke bundet af denne vurdering, hvis den ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi⁷¹. Som tidligere nævnt kan Colliers afkastmodel eksempelvis også anvendes.

I år 3 udgør Grunde og bygninger i alt kr. 5.433.300, hvoraf udlejningsejendommenes regnskabsmæssige værdi udgør kr. 4.065.751, mens øvrige ejendomme i regnskabsposten udgøres af egen domicilejendom på lejet grund kr. 1.253.318 samt diverse skure og redskabshuse kr. 114.231.

Den sidste offentlige ejendomsvurdering på udlejningsejendommene udgør kr. 4.600.000.

Egen domicilejendom udgøres af en bygning på lejet grund, hvorfor der ikke foreligger en offentlig vurdering på bygningen. Ejendommens anskaffelsessum er kr. 2.342.234 og forudsættes pænt vedligeholdt, hvorfor en anslået handelsværdi kan sættes til kr. 2.300.000 og vil indgå i brøkens nævner, da domicilejendom, jf. ovenfor, ikke er et pengetankaktiv.

Diverse skure og redskabshuse har en anskaffelsessum på kr. 184.320 og en forventet handelsværdi svarende til den nedskrevne bogførte værdi kr. 114.231.

⁷⁰ Fremgår bl.a. af SKM2018.215.SR m.fl.

⁷¹ Jf. JV C:B:3.5.4.3. og fremgår af SKM2013.841.HR.

7.5.2.1 Delkonklusion Grunde og bygninger.

Jf. ovenstående argumentation udgør pengetankaktivet udlejningsejendomme en værdi på kr. 4.600.000 og den samlede værdi på "Grunde og bygninger" år 3 udgør kr. 7.014.231. Der skal derfor medtages kr. 4.600.000 i pengetank-brøkens tæller og kr. 7.014.231 i nævneren

7.5.3 Lovændringen af 01.07.2017⁷²

Lov 683 indførte en ny formulering til ABL § 34 stk. 1 nr. 3, hvorefter skattemæssig succession i levende live kun kan ske i aktier i et selskab: "hvis virksomhed ikke i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6" og stk. 6 ændredes fra: "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign." til: "fast ejendom, kontanter og værdipapirer".

Dette foranledigede en række spørgsmål til SKAT bl.a. fra FSR – danske revisorer om afklaring af, hvilke aktiver der efter lovens indførelse kunne sidestilles med: "fast ejendom, kontanter og værdipapirer".

Hertil svarede SKAT, at opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver der anses for pengetanksaktiver stadig ikke var udtømmende, ligesom det heller ikke havde været før lovændringen.

SKAT angav som eksempel, at et typehusfirma som midlertidigt udlejede ny opførte boliger, ikke ville være et pengetankaktiv. Virksomhedens domicilejendom ville heller ikke være pengetanksaktiv⁷³. Derimod vil ubebyggede grunde og ejendomsprojekter skulle angives som "passiv pengeanbringelse". Dette behandles nærmere nedenfor.

I SKM2018.113.SR fastslog Skatterådet, at udlejede aktiver fra et leasingselskab, hvor leasingselskabet havde ejendomsretten og afskrivningsretten til aktiverne, ikke skulle anses som en passiv kapitalanbringelse, uanset hvad de leasede aktiver blev anvendt til, idet det afgørende var, om de konkrete aktiver i sin ordlyd lignede de i loven oplyste: "fast ejendom, kontanter eller værdipapirer".

SKM2018.459.SR bekræfter holdningen, at det ikke er formålet men den forudsætning, at aktivet ligner et af de direkte oplyste.

Sagen vedrørte hvorvidt en ejerandel af et solcelleanlæg via et P/S skulle anses for et pengetankaktiv og her fandt Skatterådet, at aktivet var omfattet af betegnelsen "fast ejendom".

En delkonklusion på de 2 afgørelser må være, at det ikke er formålet med aktivet der er afgørende men derimod, hvorvidt aktivet konkret kan falde ind under de sproglige betegnelser "fast ejendom, kontanter eller værdipapirer". Da SKM2018.459.SR udvider "fast ejendom" til også at omfatte et solcelleanlæg må det dog forventes, at der fremadrettet kan opstå tvivl om, hvor langt en udvidelse kan strække sig og alligevel stadig

⁷² Lov nr. 683 af 08.06.2017.

⁷³ Jf. JV C.B.2.13.1.

kan holde sig indenfor betegnelserne: "fast ejendom, kontanter eller værdipapirer" jf. straks ndf.

Professor Jane Bolander har i en artikel i SR-SKAT⁷⁴ behandlet de 2 skatterådsafgørelser i relation til lov nr. 683 og kommer i sin konklusion frem til at: "Det er lettere at forholde sig til bestemte aktiver fremfor at foretage en konkret vurdering i hver enkelt situation af, om en aktivitet må betegnes som passiv kapitalanbringelse eller ej". Hun konkluderer dog videre at: "Forudberegneligheden og administrationen forsvinder derimod med SKM2018.459.SR, hvor aktivgruppen udvides betragteligt, idet et solcelle anlæg anses for at kunne sidestilles med en fast ejendom. Det åbner samtidig for, at mange andre aktiver vil kunne falde ind under samme betegnelse".

Som det er anført ovenfor, er det selve benævnelsen "fast ejendom" der skal afgøre om et aktiv kan klassificeres som aktivt eller passivt.

Når et solcelleanlæg kan klassificeres som "fast ejendom" og dermed et pengetankaktiv, hvorfor skal ubebyggede grunde og ejendomsprojekter så klassificeres som et pengetankpassiv?

En ubebygget grund og et ejendomsprojekt kan f.eks. bare være i sin opstart til senere at kunne blive til et typehusfirma, der midlertidigt udlejer de ikke solgte ejendomme og dermed ikke udgøre et pengetankaktiv. Eller det kunne dreje sig om opførelse af selskabets fremtidige domicilejendom, som også vil indgå som et ikke-pengetankaktiv.

I SKM2012.728.SR bliver Skatterådet forelagt hvorvidt selskabet der ønsker overdragelse ved skattemæssig succession: "kan undlade at indregne værdien af ubebyggede grunde, som således ikke udlejes på tidspunktet for overdragelse med succession" henholdsvis: "kan undlade at indregne værdien af igangværende ejendomsprojekter, såfremt projektet ikke er færdiggjort på tidspunktet for overdragelsen med succession og dermed endnu ikke er udlejet".

Skatterådet svarede ja til begge spørgsmål hvilket indikerer, at ubebyggede grunde og igangværende ejendomsprojekter helt kan udeholdes af beregningen og således hverken skal indgå i tæller eller nævner i den brøk der skal afgøre, hvorvidt 50 %'s grænsen for pengetankaktiver er overskredet.

Som argumenteret ovenfor er det ikke formålet med aktivet, men alene hvorvidt aktivet er omfattet af "fast ejendom" betegnelsen, der afgør klassificeringen.

SKAT har i SKM2018.215.SR givet FSR – danske revisorer svar på spørgsmåls eksempler omkring hvornår ejendomsprojekter kan siges at indgå i den aktive del af virksomheden, og en af kommentarerne til spørgsmålene er: "Om et aktiv udgør en del af den aktive virksomhed, må bedømmes ud fra en konkret vurdering" og videre vedrørende et selskabs erhvervelse af en byggegrund, hvor selskabet er næringspligtigt med opførelse og efterfølgende salg af typehuse kommenterer SKAT: "Der skal foretages en konkret vurdering. I det skitserede eksempel, hvor det lægges til grund, at dispositionerne sker

⁷⁴ SR-SKAT December 2018.

kontinuerligt som led i selskabets sædvanlige virksomhed, kan den faste ejendom som udgangspunkt anses for et driftsaktiv.”

Der anlægges altså her en konkret vurderings betragtning og ikke en fastlagt ordlydsfortolkning fra SKATs side.

SKAT trækker her lidt i begge retninger omkring, hvorvidt det skal være en direkte sproglig fortolkning eller en formålsfortolkning, der skal anvendes ved kategoriseringen af ejendomme.

Indhentelse af et bindende ligningssvar⁷⁵ for en bekræftet stillingtagen til konkrete tilfælde af fast ejendoms kategorisering som driftsaktiv eller ej, må nok benyttes i mange tilfælde.

7.6 Andre anlæg, driftsmateriel og inventar.

Posten udgør i bogført værdi kr. 243.970, hvilket er den nedskrevne værdi efter foretagne lineære afskrivninger på 20 % p.a.⁷⁶. Såfremt regnskabsposten ikke udviser en retvisende værdi jf. ÅRL § 11, skal den reguleres i årsregnskabet. Derfor kan det konkluderes, at den bogførte værdi bør være den korrekte værdiansættelse, såfremt der ikke foreligger vidnesbyrd om handelsværdier der afviger fra de bogførte værdier. Og hvis der gør det, bør årsregnskabet reguleres til denne værdi (ved opskrivning eller nedskrivning).

Der er ikke tale om et pengetankaktiv hvorfor værdiansættelsen af driftsaktivet kun skal indgå i brøkens nævner.

7.7 Færdigvarer og handelsvarer.

Posten udgør i år 3 kr. 0 men i år 2 kr. 5.000 og i år 1 kr. 677.680. Posten skal udvise en retvisende værdi⁷⁷ i årsregnskabet idet der er pligt til at nedskrive for eventuel ukurans. Aktivet er et driftsaktiv og skal tælle med i brøkens nævner til bogført værdi.

7.8 Mellemløst aktivers værdiansættelse.

Det skal her nævnes, at når aktiverne ikke vedrører fast ejendom (kan dog værdiansættes efter TSS-cirkulære 2000-9), værdipapirer og kontanter, er der ikke, udover at værdiansættelsen skal ske til handelsværdier, deciderede foreskrevne retningslinier for værdiansættelse, bortset fra Goodwill, hvor TSS-cirkulære 2000-10 anviser beregningsmåde til at værdiansætte en virksomheds goodwill, når der sker overdragelse til nærtstående parter, hvor arms-længde princippet ikke anses for at være til stede.

7.9 Tilgodehavender for salg og tjenesteydelser.

Posten udgør i år 3 kr. 4.511.216

⁷⁵ Indsendes til skatteforvaltningen, koster 400 kr. og gælder i 5 år. Det er Skatterådet der skal afgive ligningssvar når det er sager om principielt indhold.

⁷⁶ Regnskabsmæssig afskrivning af driftsmidler jf. ÅRL § 43 og normal god regnskabsskik.

⁷⁷ Jf. ÅRL § 45.

Såfremt fordringerne vedrører almindelig omsætning, hvor der er normal betalingsfrist på f.eks. 3 uger, vil aktivets klassificering ikke give problemer, da det uden videre må betegnes som et ikke-pengetankaktiv⁷⁸.

Anderledes kunne man forestille sig det ville være, hvis fordringerne eksempelvis forudsættes erhvervet som led i samhandel med erhververe af større anlægsaktiver el.lign., hvor der eksempelvis oprettes et gældsbevis til finansiering af tilgodehavendet, og fordringen dermed ville ændre karakter til et pengeudlån.

Hvis gældsbeviset har form af et direkte pantebrev, kan det klassificeres som et værdipapir, hvorved der jf. ABL § 34 stk. 1, nr. 3 er tale om passiv investering. Jf. ABL § 34 stk. 5, 2. pkt. gælder pengetankreglen ikke for selskaber som er næringsdrivende ved drift af finansieringsvirksomhed. Så i det tilfælde det bliver statueret at aktiviteten medfører, at selskabet hører til den slags virksomheder, vil pengetankreglen slet ikke komme i spil. Det må dog anses ikke at komme på tale her, grundet der ikke er tale om finansieringsvirksomhed som hovedformål, men i stedet en form for kreditgivning af et debitortilgodehavende.

Hvis der skal statueres finansieringsvirksomhed, vil det kræve at selskabet yder direkte udlån der ikke er tilknyttet almindelig omsætning, og er omfattet af lov om finansiel virksomhed⁷⁹. Da der i eksemplet her er tale om finansiering i almindelig samhandel, bør der ikke være tale om ren finansieringsvirksomhed som nævnt i ABL § 34 stk. 5, 2. pkt. Se mere straks ndf. under Pengeudlån.

7.10. Pengeudlån.

Det vil være i fin sammenhæng med afsnittet ovenfor at behandle **Pengeudlån** her, så posterne **Igangværende arbejder** og **Andre tilgodehavender** behandles derefter. Posten andrager kr. 657.164 i år 3 og forudsættes at vedrøre deciderede udlån, der intet har med samhandel at gøre. Udlånene forudsættes juridisk set, at være sket ved stiftelsen af pantebreve.

I den første lov der indførte begrænsninger for passive pengeanbringelser⁸⁰ er det anført, at der i formuleringen "Besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign." skal forstås alle passive pengeanbringelser så som kontanter, bankindeståender, finansielle kontrakter, obligationer, aktier, anparter, andelsbeviser, investeringsforeningsbeviser m.v.⁸¹

Et udlån baseret på et pantebrev må omfattes af begrebet finansielle kontrakter og bør derfor være en passiv investering og medregnes som pengetankaktiv, der skal indgå i brøkens tæller.

⁷⁸ Jf. JV C.B.2.13.1.

⁷⁹ Jf. FSR – Danske Revisorer forespørgsel til skatteministeren ved høringssvar til L 183.

⁸⁰ Jf. Lov nr. 1285 af 20.12.2000 "Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven" (begrænsning på 25 %).

⁸¹ De almindelige bemærkninger til L 36 – 2000/01.

Juridisk vejledning kommenterer kun pengeudlån som⁸²: "Er fordringen derimod et pengeudlån, vil denne blive anset for en del af den passive virksomhed i selskabet."

Kriteriet for om der er tale om udlån afgøres af, om tilgodehavendet allerede på leveringstidspunktet har karakter af udlån, eller senere ændrer karakter til udlån⁸³.

Hvis der sælges et anlægsaktiv, eventuelt med en udbetaling og finansiering af restkøbsummen på vilkår der gør det muligt for erhververen, at forrente og afdrage pantebrevet via indtjeningen i sin erhvervsvirksomhed, bør der ikke være tale om et tilgodehavende, der på leveringstidspunktet af anlægsaktivet kan kategoriseres som rent udlån.

Forholdet må på leveringstidspunktet betragtes som en fordring erhvervet som led i reel samhandel.

Det kan så diskuteres om forholdet ændrer sig med tiden, fordi eksempelvis tidsperioden for afviklingen af pantebrevet udskydes på en sådan måde, at forholdet ændrer karakter til rent pengeudlån. Forholdet vil så kunne ændre karakter til et pengetankaktiv.

Det bør komme an på en individuel vurdering af det enkelte forhold.

7.11 Delkonklusion Debitorer og Pengeudlån.

Såfremt der ikke kan statueres pengeudlån for debitor tilgodehavender, bør denne post ikke være et pengetank-aktiv og skal derfor kun indgå i pengetank-brøkens nævner. Pengeudlån er et pengetank aktiv og skal indgå såvel i brøkens tæller som nævner.

7.12 Igangværende arbejder for fremmed regning.

Posten udgør kr. 168.250 i år 3.

SKM2014.672.SR tager stilling til det direkte spørgsmål om: "Kan Skatterådet bekræfte, at der ved opgørelsen af aktivkriteriet i pengetankreglen efter ABL § 34, stk. 6, kan ske medregning af bruttoværdien af igangværende arbejder for fremmed regning?"

Hertil svarede Skatterådet: "ja".

Posten skal derfor medtages som driftsaktiv og skal kun indgå i brøkens nævner.

7.13 Andre tilgodehavender.

Posten udgør kr. 0 i år 3 og kr. 25.000 i år 2 og år 1.

Posten vedrører betalte deposita omkring egen domicilejendom.

Da egen domicilejendom jf. JV C.B.2.13.1 m.fl. ikke anses for et pengetankaktiv må deposita vedrørende den type ejendom også kunne klassificeres som et ikke-pengetank aktiv. Posten skal derfor kun indgå i pengetank-brøkens nævner.

⁸² JV C.B.2.13.1.

⁸³ Kan eksempelvis udledes af kommentarer i SKM2006.110.LSR

7.14 Likvide beholdninger.

Posten udgør i år 3 kr. 4.074.990 og henhører efter ordlyden i ABL § 34, stk. 6 til passiv pengeanbringelse og er dermed et pengetankaktiv.

Men dette kan drages i tvivl.

Pr. 29.03.2017 afgav Skatteministeriet høringsskema og modtagne høringssvar til folketingets skatteudvalg omkring L 183, hvoraf det på side 16 og 17 som høringssvar til spørgsmål fra Dansk Erhverv fremgår at: "Det er endvidere ikke udelukket, at en kontantbeholdning delvist kan henføres til virksomhedens løbende (aktive) drift, hvis kontantbeholdningen f.eks. stammer fra kundernes forudbetalinger, der er bestemt til viderebetaling til virksomhedens underleverandører, der er direkte knyttet til kundeleverancen.

Det vil jf. JV C.B.2.13.1 være op til virksomheden at godtgøre denne sammenhæng. Det er ikke tilstrækkeligt, at kontantbeholdningen kan siges at udgøre nødvendig driftskapital, herunder til betaling af kreditorer i almindelighed, eller påtænkes investeret i driften i øvrigt.

Høringssvaret til L 183 kan vel siges at være i modstrid med LV C.B.2.13.1, hvor det udover det nævnte i afsnittet ovenfor direkte står anført at: "En likvid beholdning i et selskab bliver altid anset for passiv pengeanbringelse, uanset den driftsmæssige tilknytning til selskabets virksomhed."

JV henviser til SKM2003.458LR og henviser til, at Ligningsrådet dér bemærker, at ABL § 34, stk. 6 er en objektiv regel.

Afgørelsen SKM2003.458.LR ligger før 01.07.2017 hvor Lov 683 trådte i kraft og hvor høringssvaret til L 183 fra SKAT var tilknyttet, så det kan formodes at Lov 683 og høringssvarene til L 183 efterfølgende har indført en ny retstilstand, omkring likvide beholdninger der stammer fra forudbetalinger, men hvor selskaberne, for at de likvide midler der ønskes kategoriseret som driftsaktive, har en direkte bevisbyrde at løfte, omkring det forhold, at likviditeten for forudbetalingerne er knyttet direkte til underleverandørerne, der efterfølgende skal betales af selskabet, til udførelse af de opgaver der foreligger forudbetalinger for.

I denne case forudsættes det, at der ikke er tale om likviditet i form af forudbetalinger der er direkte knyttet til underleverandører, hvorfor de likvide beholdninger anses for passiv pengeanbringelse og et pengetanksaktiv, der skal indgå i brøkens tæller og nævner.

7.15 Forudbetalinger.

Posten Forudbetalinger indgår ikke i casens aktivside jf. Bilag 1, hvorfor den diskuteres særskilt.

Det kan diskuteres, om ikke eventuelle forudbetalinger helt skal holdes udenfor aktiv/passiv beregningen, i vurderingen af pengetank aktiver.

En forudbetaling der vedrører endnu ikke leverede varer, er jo på sin vis kun et udtryk for en periodisering mellem, at de varer der er betalt forud for, vil komme til at indgå som varelager el.lign. i selskabet og derefter må formodes, at indgå i noget selskabet skal viderefakturere til en kunde. Det kunne eksempelvis også være et forudbetalt rådgiverhonorar.

Under den forudsætning vil forudbetalingen efterfølgende kun have en driftsvirkning i selskabet og dermed ikke komme i betragtning som værende hverken passiv eller aktiv investering og dermed bør holdes helt udenfor analysen.

7.16 Sammenfattende aktivanalyse case A & B A/S.

Hvorvidt selskabet overskrider 50 % grænsen for pengetankaktiver kan herefter opgøres i en brøk, hvor tælleren udgøres af udlejningsejendommenes værdi kr. 4.600.000, pengeudlån kr. 657.164 og likvide beholdninger kr. 4.074.990, i alt kr. 9.332.154 mens nævneren udgøres af værdien af de samlede ejendomme kr. 7.014.231, andre anlæg, driftsmidler og inventar kr. 243.970, tilgodehavender for salg og tjenesteydelser kr. 4.511.216 og igangværende arbejder kr. 168.250, i alt kr. 11.937.667. Når tælleren ganges med 100 og divideres med nævneren giver det 78,17 %, hvilket overstiger grænsen på 50 %.

Efter samme princip forudsættes procenterne for 2. og 3. sidste år til at udgøre henholdsvis 61,7 % og 52,1 %. Gennemsnittet for de tre år er herefter $(78,17+61,7+52,1)/3 = 63,99 \%$.

7.17 Delkonklusion Case pengetankreglens 50 %'s begrænsning.

Da gennemsnitsprocenten for de sidste 3 regnskabsår udgør 63,99 % pengetankaktiver og grænsen er 50 % er konklusionen herefter, at selskabet ikke kan foretage generationsskifte med skattemæssig succession efter reglerne i ABL § 34.

God rådgiverskik fra revisor, alene omkring aktivernes korrekte kategorisering, må være opfyldt såfremt han foretager de undersøgelser og analyser der fremgår ovenfor.

Såfremt selskabet havde holdt sig under 50 %'s grænsen ud fra en fejl kategorisering af aktiverne, og generationsskiftet var gennemført med succession, vil revisors rådgiveransvar ganske givet medføre, at revisor vil blive gjort erstatningsansvarlig såfremt hans fejlagtige analyse af pengetankaktiver medfører, at SKAT ved en efterfølgende prøvelse erklærer, at generationsskiftet ikke kan gennemføres med succession og dette medfører tab for A og B.

Hvad rådgivning omkring anderledes aktiv masse angår henvises til afsnit 8.2 ndf.

8. Ansvarspådragelse med begrundelse i ovenstående case.

Nedenfor behandles 3 situationer fra ovenstående opgave behandling, der eventuelt ville kunne medføre erstatningsansvar.

8.1 Nedsættelse af pengetankprocenten til 50 % i 2011.

Som tidligere omtalt blev pengetankprocenten nedsat fra 75 til 50 % i 2011, og A & B A/S ville have kunnet gennemføre generationsskiftet med succession, hvis procenten var 75.

Såfremt det har været fuldstændigt oplagt dels, at der ville ske regeringsskifte fra blå til rød blok og dels, at procenten derefter ville blive sænket til 50, vil simpel uagtsomhed måske kunne tilregnes den revisor, der følger selskabet dagligt, og derigennem jævnlige bliver adviseret om at et generationsskifte er nært forestående, at han ikke har rådgivet om fremskyndelse af generationsskiftet, således at det kunne gennemføres mens procenten var 75.

Den manglende rådgivning kan vel ikke beskrives som en professionel fejl og professionsansvaret vil dermed ikke være overtrådt. Den simple uagtsomhed bør heller ikke kunne medføre culpa-ansvar i sig selv.

Tabet vil være svært og/eller umuligt at bevise, da andre generationsskiftemodeller kan være ligeså- eller mere fordelagtige.

Sammenligning kan i øvrigt foretages til den politiske situation der foreligger i Danmark i det nuværende forår 2019, hvor der skal afholdes folketingsvalg senest 17. juni 2019.

Rød blok står i meningsmålingerne til at skulle efterfølge blå blok som regeringsgrundlag, og rød blok har flere gange i medierne givet udtryk for, at der vil ske en tilbagerulning til 15 % af gaveafgiftsreglerne ved overdragelse af virksomheder med succession, hvis de overtager regeringsmagten.

Vil det kunne medføre erstatningsansvar for revisorer og øvrige rådgivere, hvis der ikke er gennemført beviselig rådgivning herom?

Det må antages at ifaldelse af erstatningsansvar for ikke at overholde god rådgiverskik, baseret på revisor bør kunne forudse, hvilke lovændringer en eventuel ny regering vil indføre, ikke bør kunne medføre ifaldelse af erstatningsansvar. "Bør kunne forudse" er i situationen ikke at sidestille med uagtsomhed.

8.2 Tilpasning af aktiver for at komme under grænsen.

Hvis A eksempelvis forespørger revisor 3 år før generationsskiftet ønskes gennemført, om der er tiltag revisor vil anbefale skal udføres, således at generationsskiftet kan gennemføres 3 år senere med skattemæssig succession, og revisor i den situation ikke rådgiver om balance tilpasning kan være nødvendigt at foretage, for ikke at blive hindret i successions muligheden, vil der måske kunne påvises en ansvarspådragende manglende udvisning af professionskompetence fra revisors side.

Det vil nok kræve at rådgivningen er afgivet skriftligt og A's forespørgsel fremgår heraf.

Der skal stadig kunne påvises et tab og den udviste uagtsomhed skal kategoriseres højere end simpel uagtsomhed.

I FED2003.848, VLD af 01.04.2003 blev revisor frifundet for erstatningsansvar vedrørende påstået manglende rådgivning om skattepligt ved salg af en ejendom. Ejendommen blev solgt flere år efter afholdelse af det møde, hvor sagsøger mente revisor skulle have rådgivet om den eventuelle skattepligt.

I FED2003.1860, VLD af 18.09.2003 blev revisor fundet erstatningsansvarlig, for ikke at have rådgivet en kunde om muligheden for at anvende Virksomhedsskatteloven, hvorved kunden kunne have fået en likviditetslettelse på kr. 134.000 i årene 1993 – 1996 ved en udskydelse af skatten af opsparet overskud.

Dommen er bemærkelsesværdig, da opsparet overskud kun medfører en udskydelse af skatten og dermed ikke et endeligt tab. Den udskudte skat kan godt nok udskydes videre ved omdannelse til selskab, hvorved den udskudte skat bliver modregnet i anparternes skattemæssige anskaffelsessum og derefter kan overdrages til familien ved skattemæssig succession, hvorved yderligere udskydelse kan ske, men alligevel er afgørelsen betænkelig.

Lige meget hvor længe skatten udskydes, vil den i princippet altid skulle afregnes på det tidspunkt, hvor selskabet ophører eller afhændes, uden det er sket ved succession. Det kan være det først sker om mange generationer, men der er stadig tale om en udskydelse af en skat og ikke et tab.

Men revisor blev fundet erstatningsansvarlig for kr. 100.000.

Der foreligger således en åremålsforskydning i begge ovenstående sager der giver hvert sit udslag.

Der må, jf. definitionen på simpel og grov uagtsomhed i afsnit 3.1 side 11, være tale om udvisning af mere end simpel uagtsomhed fra revisors side, hvis han ikke ved direkte forespørgsel orienterer om kravene til pengetanksreglen, og til nødvendiggørelse af eventuel balancetilpasning, såfremt der ønskes foretaget generationsskifte med succession 3 år frem i tiden. A udviser jo netop rettidig omhu ved at spørge revisor til råds i god tid.

Der vil ikke være udvist god rådgiverskik i situationen og hvis den manglende rådgivning kan dokumenteres og der kan påvises et tab, foreligger der endvidere også kausalitet og adækvans og revisor bør blive gjort erstatningsansvarlig.

8.3 Fejlrådgivning der med sikkerhed medfører tab.

Til illustration af en fejlrådgivning der med sikkerhed medfører tab, vælger jeg den situation, at revisor rådgiver om, at skattemæssig succession godt kan ske fra A til B, men hvor B ikke er en søn men er en bror.

Generationsskifte med skattemæssig succession kan godt ske mellem brødre, jf. ABL § 34, stk. 1, nr. 1, men da brødre ikke tilhører gaveafgiftskredsen jf. BAL § 22, vil broderen blive almindeligt skattepligtig af gaven jf. SL. § 4, stk. 1 litra c.

Det skal tilføjes, at overdrager har afkom, således at reglen i BAL § 23, stk. 1 ikke medfører, at broderen alligevel godt kan nøjes med at svare gaveafgift af gaven.

I denne situation vil der foreligge en helt klar rådgivningsfejl, der medfører tab for B i form af provenuet af indkomstskatten af "gaveværdien".

Successionen skulle i tilfældet ikke være sket ved gaveoverdragelse, men eksempelvis ved B's køb af A's aktier til en værdiansat handelspris. Et anfordringsgælds-brev mellem A

og B, hvor B kunne afdrage gældsrevet ved udtag af udbytte fra selskabet, ville klare finansieringen.

Forholdet at B skal svare indkomstskat af "gaveværdien", vil derfor kunne påvises som et tab, der kunne være undgået. Revisor vil i den situation kunne blive gjort erstatningsansvarlig for ikke at leve op til god rådgiverskik.

I FED 2007.119, VLD af 13.08.2007 bliver revisor pålagt erstatningsansvar, grundet han har rådgivet om momstilsvær, ud fra der var tale om salg af feriehus for egen regning, mens der reelt var tale om salg af feriehus for fremmed regning. Det erstatningspligtige beløb blev fastsat til den moms skadelidte skulle udrede, sammen med de yderligere revisionsudgifter der blev afholdt, grundet den sagsøgte revisors fejlbehæftede rådgivning.

I FED 2006.210, ØLD af 07.09.2006 bliver revisor dømt erstatningsansvarlig, for ved en fejlrådgivning om KSL § 48 E at have foranlediget en klient der boede i udlandet, til at vende tilbage til Danmark, hvorved klienten forspildte muligheden for en lønindtjening der kunne have medført, at han kunne have foretaget en ikke uvæsentlig opsparring.

I FED 2004.1649, VLD af 17.08.2004 bliver revisor dømt erstatningsansvarlig for fejlrådgivning, ved fejlagtigt at have anvendt lagerprincippet fremfor realisationsprincippet ved opgørelse af et anpartsselskabs overskud ved aktiehandel.

8.4 Delkonklusion Revisoransvaret ved rådgivning.

Som påvist ovenfor bliver revisor gjort erstatningsansvarlig ved direkte fejlrådgivning der medfører tab for skadelidte. Ved manglende rådgivning må det komme an på den enkelte sag ud fra en "burde have" betragtning og hvor bevisbyrden for at der er lidt et tab måske bliver svær at løfte. Påtale om udvist uagtsomhed for ikke at forudse ny lovgivning, bør ikke kunne finde sted.

9. Alternative modeller.

Det kan tænkes, at der i aftalegrundlaget for revisors rådgivning omkring generationsskiftet er anført, at parterne: "gerne vil have forelagt den for dem mest fordelagtige generationsskiftemodel efter revisors vurdering."

Om det er anført eller ej må være ligegyldigt, da det må ligge i god rådgiverskik, at det vil være forudsætningen.

Ovenstående model er derfor kun én ud af flere, som revisor kan forelægge parterne. Nedenfor gennemgås alternative modeller der også kunne have fundet anvendelse, selv om pengetankreglen ikke havde umuliggjort ovenstående model.

9.1 Alternativ 1.

Gennemgang af model jf. Bilag 3 med tilhørende bemærkninger.

Efter 3 års ejertid, fra datoen for aktieombytningen (da de spaltede selskaber succederer i datoen for aktieombytningen jf. ABL § 36, stk. 6), kan A. Holding ApS sælge sine 50 % aktier i A & B A/S skattefrit til B. Holding ApS og B. Holding ApS kan finansiere købet ved skattefri udbytteudlodning⁸⁴ modtaget fra A & B A/S.

Modellen har den umiddelbare fordel for B, at han ikke behøver at finansiere erhvervelsen af A's 50 % af aktierne med egne private midler, men kan erhverve aktierne i sit nu 100 % ejede holdingselskab B. Holding ApS, eksempelvis ved at oprette et gældsbrief til A. Holding ApS og nedbringe restgælden successivt, eller på én gang, ved afdrag der baserer sig på det fra driftsselskabets ordinære årlige generalforsamling deklarerede udbytte skattefrie udbytte fra datter- til moderselskab.

Som det fremgår af regnskabsanalysen i case Bilag 1 udgør selskabets egenkapital i det sidste fremlagte årsregnskab kr. 9.836.367 og uden at foretage korrektion for handelsværdier af aktiverne og prisindregning af udskudt skat, vil en skønnet ønsket pris for 50 % af selskabet forudsættes at udgøre kr. 5.000.000.

De sidste tre års driftsresultater i A & B A/S der fremgår af Bilag 1, udgør henholdsvis kr. 121.279, kr. 210.019 og kr. 22.475 og giver ikke i sig selv mulighed for forrentning og afvikling af et gældsbrief på kr. 5.000.000 men da A & B A/S nu er ejet 100 % af B. Holding ApS, der igen er ejet 100 % af B, er det således B der afgør, hvor stort et skattefrit udbytte der skal udloddes fra A & B A/S til B. Holding ApS. Som det også fremgår af Bilag 1 ligger selskabet inde med en likvid beholdning på over kr. 4.000.000 i de 3 sidste år, så der vil likviditetsmæssigt og hvad frie reserver angår, være plads til en hurtig gældsafvikling.

For A har modellen den fordel, at han skattefrit modtager kr. 5.000.000 i sit holdingselskab, der kan anvendes til investeringer efter hans eget ønske eller udloddes til privatforbrug, hvor udbytteskatten udgør 27 % af de første kr. 108.000⁸⁵ og 42 % af beløb derudover.

Hvis det forudsættes, at A efter at blive præsenteret for denne model meddeler revisor, at han f.eks. grundet sin alder ikke er interesseret i en 3-års tidshorizont⁸⁶, inden han kan sælge sine 50 % af A & B A/S, og i øvrigt er ligeglad med at lege egen investeringsrådgiver med de kr. 5.000.000 i hans holdingselskab, men i stedet bare vil have så mange kontanter i hånden til private formål som det er muligt, indenfor en snæver fremtid, vil denne model ikke kunne anvendes, og alternativ 2 præsenteres derfor.

9.2 Alternativ 2.

Ved et tilbagesalg af A's aktieandel til det udstedende selskab, som her er A & B A/S, er der ikke tale om en situation der medfører skattefrihed for overdragelsen for A, som ville have været tilfældet ved succession, men hvor pengetankreglen spændte ben, eller omstrukturering, hvor A's alder blev til en personlig hindring, men alene et eksempel på en

⁸⁴ Jf. SEL § 13, stk. 1 nr. 2.

⁸⁵ 2019 niveau for gifte personer jf. PSL § 8 a, stk. 1 og 2.

⁸⁶ Holdingkravet på 3 år blev ved § 22, stk. 17 i lov 525 af 12.06.2009 indsat i ABL § 36 stk. 6 og gælder for aktieombytninger der er vedtaget på en generalforsamling 22.04.2009 eller senere.

løsning som gør det muligt, at løse de 2 udfordringer der består i at 1) A vil afhænde sin aktiepost og have penge fri til privatforbrug ved transaktionen, 2) B ønsker finansieringen ved erhvervelsen skal ske fra selskabets egne midler.

Jf. LL § 16 B stk. 2, nr. 6 kan SKAT give dispensation til, at tilbagesalg til udstedende selskab fra en fysisk person kan beskattes efter reglerne i ABL § 2, stk. 3 nr. 5: "Når der efter LL § 16 B, stk. 2 nr. 6, er opnået tilladelse til, at afståelsessummen fritages for beskatning som udbytte".

Det er således et krav at der opnås tilladelse fra SKAT.

Jf. Juridisk Vejledning C.B.2.10.3 gives der normalt dispensation til beskatning efter ABL § 2, stk. 3 nr. 5 når aktionæren afhænder alle sine aktier i selskabet, enten ved fuldt tilbagesalg til det udstedende selskab, eller kombineret med delafståelse til andre f.eks. andre aktionærer i selskabet.

Ydermere følgende citat⁸⁷: "Der vil som udgangspunkt ikke blive givet tilladelse til et tilbagesalg til selskabet i medfør af § 16 B stk. 2, såfremt aktionæren kun afhænder en del af sin aktiebeholdning. Afhænder aktionæren derimod hele sin aktiebeholdning, vil der ofte blive givet dispensation, medmindre den udtrædende aktionær bevarer en væsentlig indflydelse i selskabet." kan det konkluderes, at såfremt A ikke bevarer en væsentlig indflydelse i selskabet, vil tilbagesalget kunne ske med fuldt fradrag for hans anskaffelsessum på aktierne samt hovedaktionærnedslag⁸⁸.

Det forudsættes igen at handelsprisen på aktierne udgør kr. 5.000.000, hvilket med en anskaffelsessum på aktierne på kr. 250.000 medfører en avance på kr. 4.750.000, hvoraf der gives et hovedaktionærnedslag på 14 % svarende til kr. 665.000.

Aktieindkomstskatten vil herefter, under forudsætning af ægteparret A ikke erhverver andre aktieindkomster i 2019, udgøre 27 % af kr. 108.000 og 42 % af kr. 3.977.000 i alt kr. 1.699.500. Der bliver således kontant kr. 3.300.500 til A efter skat.

Selskabet kan vælge selskabsretligt at udføre transaktionen som opkøb af egne aktier⁸⁹ eller ved en kapitalnedsættelse⁹⁰. Da den lovpligtige mindste kapital for aktieselskaber udgør kr. 400.000⁹¹ vil en kapitalnedsættelse på kr. 150.000 fordre, at der i direkte forlængelse heraf sker en kapital forhøjelse ved udstedelse af fondsaktier på samme beløb⁹².

⁸⁷ Citat fra "Generationsskifte og omstrukturering" af Birgitte Sølvkær Olesen.

⁸⁸ Jf. ABL § 47, stk.3.

⁸⁹ Jf. reglerne i SEL §§ 196 – 200.

⁹⁰ Jf. SL § 188 stk. 1 nr. 2.

⁹¹ Jf. SL § 4.

⁹² Jf. SL § 165.

Da der udbetales beløb fra selskabet til A i forbindelse med nedsættelsen, skal der indrykkes proklama til Erhvervsstyrelsen⁹³ med opfordring til, at selskabets kreditorer kan anmelde eventuelle krav mod selskabet. Proklamafristen er 4 uger.

9.3 Alternativ 3.

Se Bilag 4

Et alternativ til eksempelvis at afhænde ejendommene kan også være, at foretage en omstrukturering ved en grenspaltning af selskabet⁹⁴ således, at den gren af virksomhedens aktiviteter der vedrører ejendomsudlejningsvirksomheden, kan isoleres i et eget selskab og den resterende virksomhed kan komme under 50 % grænsen for pengetankaktiver, og derefter overdrages til erhverver med succession.

I SKM2006.627.SR udtalte Skatterådet, at det var uden betydning, om det spaltede selskab var et pengetankselskab før spaltningen. Afgørende var, om det selskab, der skulle overdrages med succession, opfyldte pengetankreglen.

Tavlen bliver således vasket ren, hvad angår en vurdering af pengetankaktiver eller ej, ved en omstrukturering, som f.eks. en grenspaltning.

Rent praktisk vil det for A & B A/S betyde, at B får ejendomsudlejningsselskabet ved spaltningen mens A får det resterende selskab. Såfremt det resterende selskab efter spaltningen ikke længere er et pengetankselskab, kan det derefter overdrages til B med skattemæssig succession og B kan herefter enten fusionere de 2 selskaber sammen eller lave en holdingkonstruktion, hvor han indskyder selskaberne i et fælles holdingselskab.

Jf. kravet i FUL § 15 c stk. 2 skal den spaltede gren af selskabet udgøre en selvstændig bedrift, der kan fungere ved hjælp af egne midler og jf. FUL § 15 a, stk. 2 skal forholdet mellem aktiver og forpligtelser der overdrages til det modtagende selskab, svare til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab, og aktiverne skal værdiansættes til handelsværdier.

Modellen har den svaghed set med A's øjne, at han ved overdragelsen til B kun kan erlægges med aktier og de skal, ligesom tilfældet var i alternativ 1, beholdes i 3 år inden afhændelse kan ske⁹⁵

Afslutningsvis skal tilføjes at modellen "Tilførsel af aktiver" jf. FUL §§ 15c og d i situationen også kan anvendes, men da det som i ovenstående grenspaltnings model også her gælder, at A skal erlægges i aktier/anparter i det nye selskab, og ejertidskravet her også er 3 år, er modellens anvendelighed stort set svarende til grenspaltnings modellen. Modellen gennemgås derfor ikke yderligere.

⁹³ Jf. SL § 192.

⁹⁴ Jf. reglerne i FUL § 15 c, stk. 2.

⁹⁵ Jf. FUL § 15 c, stk.1.

9.4 Delkonklusion alternative modeller.

A har, som omtalt ovenfor, efter forelæggelse af ovenstående modeller efterfølgende gjort det klart, at han hurtigst muligt ønsker at ophøre både som aktionær og som ledelsesmedlem i A & B A/S eller i et eventuelt holdingselskab, og ønsker at blive erlagt med så mange kontanter som muligt og så hurtigt som muligt, til frit brug i hans snarligt kommende pensionist tilværelse.

Såvel alternativ 1 og 3 har et værnskrav på 3 års besiddelsestid, inden afhændelse kan ske, og er derfor alene ud fra de forudsætninger, ikke relevante for revisor at anbefale A.

Tilbage fremstår tilbagesalg af A's 50 % aktiebeholdning til udstedende selskab, hvor A får sine kontanter og B får ejerskabet af det fulde selskab ved en finansiering foretaget af selskabet selv, som den løsning der tilfredsstillende såvel A som B

Alternativ 2 vil derfor, under de givne forudsætninger, være den model revisor bør anbefale A og B men anbefalingen må ikke have karakter af at det er revisor træffer valget.

Revisors rådgiveransvar vil ikke kunne anfægtes som ikke værende i overensstemmelse med god rådgiverskik, hvis revisor blot fremlægger modellerne og objektivt orienterer A og B om fordele og ulemper ved dem, og ellers lader parterne stå for beslutningen om valg af model.

Hvis revisor i stedet beslutter på parternes vegne hvilken model der skal vælges, lever han ikke op til god rådgiverskik og vil kunne ifalde erstatningsansvar, hvis det vil medføre tab.

10. Omgåelsesklausulen i Ligningslovens § 3.

10.1 Historisk baggrund og legalitetsprincippet

Omgåelsesklausulen blev oprindeligt indført i 2015 til brug for bekæmpelse af misbrug af grænseoverskridende transaktioner⁹⁶ og havde den følge, at skattepligtige kunne blive nægtet de fordele der fremgik af direktiverne.

Ved EU-direktiv⁹⁷ fra 2016 og EU-direktiv fra 2017⁹⁸ blev den generelle omgåelsesklausul udvidet. Den nuværende omgåelsesklausul blev implementeret i dansk lov pr. 01.01.2019⁹⁹ og har en bredere funktion end tidligere, idet den nu også gælder for misbrug af selskabsbeskatningsreglerne generelt og nationalt. Altså ikke kun længere for

⁹⁶ Jf. Rente-/royaltydirektivet, Moder-/datterselskabsdirektivet og Fusionsskattedirektivet

⁹⁷ Direktiv 2016/1164/EU

⁹⁸ Direktiv 2017/952/EU

⁹⁹ Lov nr. 1726 af 27.12.2018

grænseoverskridende transaktioner. Beskatningen skal herefter ske i overensstemmelse med det, Skatterådet finder er det reelle arrangement¹⁰⁰.

Legalitetsprincippet¹⁰¹ medfører at det er Folketinget der fastsætter de danske skatteregler og domstolene der afgør om reglerne er overholdt.

Hvis en administrativ myndighed som Skatterådet¹⁰² skal administrere en generel omgåelsesklausul, er det lovmæssige hjemmelskrav hertil opfyldt i kraft af LL § 3, stk. 7, men risikoen for at administrationen af omgåelsesklausulen bliver for vidtgående, således at det formelle legalitetskrav, hvor love har forrang fremfor administrative retsakter, kan risikere at blive tilsidesat.

Afgørelser fra Skatterådet kan med andre ord risikere at komme i konflikt med magtfordelingslæren, idet den udøvende magt (Skatterådet) måske fortolker de af lovgivningsmagten udstedte love i en retning, det ikke var tilsigtet fra lovgiver.

10.2 Handlingers konsekvens grundet Ligningslovens § 3.

Det skal diskuteres, om der efter den nugældende LL § 3 kan opstå problemer, hvis selskabet vælger eksempelvis at afhænde ejendommene og enten udlodde det provenue efter skat der derved bliver frigivet, eller selskabet foretager nye investeringer i ikke-pengetank aktiver, for at komme under pengetankprocenten. Vil dette være at betragte som et reelt arrangement jf. Skatterådet?

Det forudsættes at selskabet herved vil komme under 50 % grænsen for pengetankaktiver og stadig er under 50 % grænsen hvad indtjening angår.

LL § 3, stk.1 omtaler: "arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, at opnå en skattefordel som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder", og i paragraffens stk. 2 defineres "ikke-reelle" som: "det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed".

Vil salg af nogle ejendomme som udelukkende sker for at komme under grænsen på 50 % og være der i de næste 3 år, være "velbegrundede kommercielle årsager der afspejler den økonomiske virkelighed"?

Der er vel snarere tale om velbegrundede skattebesparende årsager, set fra overdrager A's synsvinkel, og er der så tale om retsmisbrug og ikke-reelt arrangement?

I artikel SR.2019.110 gennemgår Peter Rose Bjare og Søren Sønderholm den i lov 1726 nye generelle omgåelsesregel i LL § 3 og har som en del af deres konklusion, at den nye omgåelsesregel: "skaber retsusikkerhed og grundlag for yderligere konflikter mellem skattemyndigheder og virksomheder".

¹⁰⁰ Jf. LL § 3, stk. 7.

¹⁰¹ Jf. Grl. § 3.

¹⁰² Skatterådet er sammen med SKAT Danmarks øverste administrative ligningsmyndighed

Bl.a. sættes der spørgsmålstegn ved om delegationsforbuddet i Grl. § 43 stk. 1 hvorefter: "Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov" bliver undermineret ved, at LL § 3 kommer til at fremstå som en selvstændig beskatningshjemmel.

Ordlyden i LL § 3 omkring arrangementer der ikke er reelle, hvilket de som det er formuleret ikke er, hvis de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, kan vel godt siges, at være en rimelig åben formulering til brug for eventuel subjektiv vurdering af beskatningsemner og dermed måske komme i konflikt med Grl. § 43 stk. 1.

Af EU-direktivet¹⁰³ der ligger til grund for implementeringen i dansk national ret, fremgår det at: "Formålet med direktivets generelle regel om bekæmpelse af misbrug er at lukke huller i selskabslovgivningen". Men hvornår der foreligger et hul i selskabslovgivningen, er vel også åbent for en subjektiv vurdering. I artiklen bruges bl.a. udtryk som: "Et juridisk galehus" i beskrivelsen af, hvad den generelle omgåelsesregel kan medføre af afgørelser i fremtiden.

Artiklen bemærker endvidere at Skatteministeriet i et svar til Folketingets Skatte- og Afgiftsudvalg¹⁰⁴ lader forstå at: "Der skal således anvendes almindeligt anerkendte fortolkningsprincipper, når det skal afdækkes, hvad der er formålet med en skatteregel. Det er skattemyndighederne, der på grundlag af en objektiv analyse skal bevise, at et arrangement virker mod den givne skatteregels formål og hensigt".

Det der generelt fremstår omkring reglerne for omgåelse er, at man fra EU's side vil søge at sætte en stopper for selskabsretlig skattetænkning, der ligner misbrug af skatteretten nationalt som internationalt. De selskabsretlige konstruktioner man gerne vil forhindre er dem hvor: "minimeringen af skattebetalingen ikke er en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand". Men hvornår er der tale om bevidst minimering contra: "opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier"?

Da EU-direktivet der bestemmer reglerne for den nye omgåelsesklausul først er implementeret i dansk ret pr. 01.01.2019, er det ikke muligt at henvise til domme og afgørelser der baserer sig herpå endnu. Jeg behandler derfor nedenfor 2 tidligere afgørelser der omhandler, hvorvidt dispositioner er foretaget ud fra forretningsmæssig begrundelse eller skattebesparelsesøjemed og hvad konsekvenserne heraf bliver.

Som eksempel på en afgørelse der i national ret i Danmark generelt (og altså ikke kun for selskaber) forholder sig til legalitetsprincippet og skattebesparelsesøjemed, kan nævnes Højesteretsdommen i Tfs 1998, nr. 99 H¹⁰⁵, hvor en skatteydners dispositioner på indskudskontoen i virksomhedsskatteordningen¹⁰⁶ blev dømt til ikke at have karakter af normale forretningsmæssige dispositioner, hvor optagelse af gæld skulle have baggrund i optagelse af virksomhedsgæld, men i stedet blev betragtet som dispositioner foretaget for at spare skat i personligt regi.

¹⁰³ Skatteundgåelsesdirektivets artikel 6

¹⁰⁴ L 28 A – spørgsmål 16, punkt 8

¹⁰⁵ Omtalt af professor Aage Michelsen i RR.SM.1999.150

¹⁰⁶ Jf. VSL § 11

Skatteyderen spekulerede i at optage gæld til private formål i årets løb og udligne den inden årets udløb, hvorved han undgik at blive beskattet efter reglerne om rentekorrektion. VSL § 11 blev efterfølgende ændret til, at rentekorrektion skal beregnes af det største negative beløb på indskudskontoen primo og ultimo indkomståret.

Professor Aage Michelsen mener at sagen teoretisk kan tænkes at være udtryk for: "at Højesteret slækker på legalitetskravet, når skattebesparelsesformål og ikke forretningsmæssige formål har været bestemmende for de foretagne dispositioner."

Man kan måske også mene der var et hul i loven, der efterfølgende så blev lukket.

I Tfs 1999, nr. 289 H¹⁰⁷ har Højesteret efter professor Aage Michelsens mening gjort det klart at: "det ikke er tilstrækkeligt til at frakende en disposition skattemæssig betydning, at den udelukkende eller hovedsagelig er foretaget af skattemæssige grunde mellem interesseforbundne parter." og videre: "Dispositioner mellem interesseforbundne parter er som udgangspunkt ligeså gyldige i skattemæssig henseende som dispositioner mellem parter, der ikke er interesseforbundne."

Sagen vedrørte salg og tilbagesalg fra et hovedaktionærselskab til sin hovedaktionær af en post aktier i Himmerlandsbanken.

Handlen frem og tilbage skete med 2 ½ måneders mellemrum og medførte at selskabet fradrog et tab på aktiehandlerne på kr. 1.118.831, ud fra den oprindelige kostpris selskabet havde haft på aktierne. Højesteret medgav at der ikke var grundlag for at tilsidesætte salget, da der havde været en risiko for en kursændring af aktierne i de 2 ½ måneder hvilket ikke ville være uden betydning for parterne, selv om disse var interesseforbundne. Skatteministeriet skulle derfor acceptere selskabets fradrag af tabet.

Tfs 1998, nr. 99 H udmærker sig ved netop at lukke et hul i loven, hvor man har søgt at omgås lovens "formål", mens Tfs 1999, nr. 289 H udmærker sig ved at give udtryk for, at skattemæssigt foretagne dispositioner mellem interesseforbundne parter, ikke kan tilsidesættes alene ud fra dispositionen er foretaget af skattemæssige grunde.

Ser man i denne sag på A's ønske om balancetilpasning, for at kunne overdrage aktier med succession til B, er det så et arrangement der virker mod ABL § 34's formål og hensigt om at begrænse succession af pengetankselskaber, eller er det for at efterkomme reglens formål og hensigt, at selskabet ved transaktionerne gør sig i stand til at opfylde § 34's regler?

Er dispositionerne forretningsmæssigt begrundet eller er de udelukkende eller hovedsageligt foretaget i skattebesparelsesøjemed og hvis det sidste er tilfældet, er det så omgåelse?

Jf. ovenfor. Tfs 1999, nr. 289 H og professor Aage Michelsens kommentarer til dommen må svaret være et klart nej. Det har ingen betydning at en disposition er foretaget af skattemæssige årsager og mellem interesseforbundne parter.

Ved overdragelse af aktier med succession jf. ABL § 34 kræves ikke en egentlig forretningsmæssig begrundelse, som det er tilfældet ved øvrige omstruktureringer såsom

¹⁰⁷ Omtalt af professor Aage Michelsen i RR.SM.1999.174

eksempelvis aktieombytning med tilladelse efter ABL § 36 m.fl., idet: "Formålet med ABL § 34 er endvidere det samme som formålet med KSL § 33 C, nemlig at give mulighed for, at en virksomhed, der drives i selskabsform, kan overdrages til familiekredsen, uden at skattemæssige forhold blokerer for dette".¹⁰⁸

10.3 Delkonklusion Omgåelsesklausulen jf. Ligningslovens § 3.

Ud fra ovenstående konkluderes, at skattelovgivningens omkring generationsskifte er til stede, for at må anvendes efter sit formål, hvorfor handlinger der foretages, for at komme i overensstemmelse med de gældende regler, ikke bør anses som ikke-reelle og konklusionen på, hvorvidt et arrangement, hvor et selskab foretager handlinger, for at komme overens med et ikke-pengetank krav, for at kunne generationsskifte med succession, ikke kan bestrides med hjemmel i omgåelsesklausulen i LL § 3.

En rådgivning fra revisor om frasalg af udlejningsejendomme i A & B A/S for at selskabet kan opfylde pengetankkravet i ABL § 34 (i 3 år), kan derfor ikke kunne medføre rådgivningsmæssigt erstatningsansvar for revisor, da transaktionen jf. ovenstående behandling ikke skattemæssigt kan være i risiko for, at blive tilbagevist i medfør af omgåelsesklausulen i LL § 3.

11. Omgørelse.

Jf. Skattekontrollovens § 29 gives der mulighed for omgørelse af en foretaget privatretlig disposition der har haft utilsigtede, væsentlige skattemæssige virkninger.

Til illustration heraf vendes tilbage til afsnit 9.3 ovenfor, hvor revisor er forudsat at være i den vildfarelse, at overdragelse ved skattemæssig succession af kapitalandele i et kapitalsekskab mellem to brødre efter reglerne i ABL § 34, godt kan ske ved at overdragelsessummen helt eller delvis ydes som gave fra den ene broder til den anden med den forudsætning, at broderen der er erhverver skal svare gaveafgift jf. BAL § 22 af gaven. Da brødre imidlertid ikke tilhører gaveafgiftskredsen jf. BAL § 22, vil broderen blive almindeligt skattepligtig af gaven jf. SL. § 4, stk.1 litra c

Der er i situationen ikke taget skatteforbehold efter SFL § 28, da revisor i sagens natur ikke kan se noget formål med det.

Det er afgørende for muligheden for omgørelse at der foreligger en privatretlig disposition, Se f.eks. SKM2010.730.LSR hvor utilsigtede hævnninger på en bankkonto fik negative skattemæssige konsekvenser. Tilladelse til omgørelse af den privatretlige disposition i form af bankhævningen.

Omvendt i SKM2010.850.LSR omkring omvalg af fusion fra skattefri til skattepligtig, hvor der blev givet afslag til omgørelse, ud fra der ikke forelå en civilretlig disposition men alene en skatteretlig.

¹⁰⁸ Citat fra "Generationsskifte og omstrukturering" side 73-74.

I SKM211.455.ØLR blev omgørelse ikke tilladt da sagen kun vedrørte ændring af en dato for erhvervelse af en ejendom (for at kunne udnytte genanbringelsesreglerne for ejendomsavance) og ikke vilkåret for ejendommens erhvervelse.

I SKM2007.2010.LSR blev omgørelse tilladt omkring den civilretlige disposition, at det gav utilsigtede virkninger at det var personer i stedet for holdingselskaber, der havde handlet aktier.

SKM2006.629.HR vedrører overdragelse ved fuld succession af en landbrugsejendom, hvor parterne i fællesskab havde forudsat at erhverver kunne anvende etableringsfondsmidler uden beskatning, til berigtigelse af den kontante del af købesummen. Da etableringskontomidler imidlertid ikke kunne anvendes på aktiver der succederes skattemæssigt i, ville det medføre efterbeskatning af etableringskontomidlerne.

Højesteret gav tilladelse til omgørelse med den begrundelse, at den daværende Skattestyrelseslov § 37 C ikke betingede anden hjemmel til tilladelse til omgørelse: "end, at den privatretlige disposition blev foretaget, uden at de skattemæssige virkninger, som indtræder, var forudset på dispositionstidspunktet." Endvidere at det ikke kunne være en hindring for tilladelse til omgørelse: "at den skattemæssige virkning burde være forudset, eller at selvangivelse blev indleveret med kendskab til den skattemæssige konsekvens."

At det kun er den oprindelige konkrete privatretlige disposition der kan gives tilladelse til omgørelse af fremgår af SKM2006.405.LSR. Her havde en indehaver af en personlig virksomhed i virksomhedsskatteordningen erhvervet aktier for ca. 5.0 mio kr. Klagerens advokat ville gerne have omgjort dispositionen til, at det var klagerens holdingselskab der havde erhvervet aktierne. Aktier må som bekendt ikke indgå som aktiv i VSO (min bem.) Landsskatteretten gav ikke tilladelse til omgørelse med begrundelsen: "at overdragelse af aktier til klagerens holdingselskab er en ny disposition og ikke en omgørelse af en tidligere disposition".

En vægtig betingelse for at A og B kan få tilladelse til omgørelse er således, at der er tale om omgørelse af en privatretlig disposition. En ydelse af en gave skal således kunne kvalificeres som en privatretlig disposition.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning afsnit A.A.14.1.1., at omgørelsesbestemmelsen "giver mulighed for tilladelse til omgørelse af rent privatretlige dispositioner i relation til ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat herunder gaveafgift".

Endvidere anføres det at: "Omgørelse omfatter de tilfælde: Hvor parternes ansættelse skal foretages som om den privatretlige disposition aldrig har fundet sted, dvs. at en disposition fuldstændigt ophæves"

Begge bemærkninger fra JV er opfyldt her for A og B, hvor den rent privatretlige disposition i form af at A vil give en gave til B skal annulleres fuldstændigt, hvorved

gaveafgiften skal bortfalde, og B vil således ikke skulle medtage "gaveværdien" som skattepligtig almindelig indkomst.

12. Konklusion.

Problemformuleringens punkt 1.

En godkendt revisors udførelse af arbejdsopgaver efter "god revisorskik" som formuleret i RL § 16, stk. 1 medfører, at opgaver udført af en godkendt revisor, hvor der afgives erklæring med sikkerhed jf. RL § 1 stk. 2 samt uden sikkerhed jf. RL § 1, stk. 3, kan indbringes for Revisornævnet, hvorfra der kan sanktioneres med bøder på op til kr. 600.000 for den enkelte godkendte revisor og kr. 1.500.000 for den godkendte revisionsvirksomhed, jf. RL § 44, stk. 1 og stk. 6.

Alle der har en retlig interesse, kan indbringe et forhold omkring godkendte revisorers udførelse af deres hverv som offentlighedens tillidsrepræsentant for nævnet, jf. RL § 43, stk. 6.

Efter samme paragraf kan Erhvervsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, Revisortilsynet og FSR – danske revisorer uanset retlig interesse indbringe klager.

Langt hovedparten af de sager der indbringes for Revisornævnet, indbringes i forbindelse med den kvalitetskontrol godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder er underlagt, jf. RL § 29.

Den godkendte revisors udførelse af arbejdsopgaver efter begrebet "god revisorskik" kan således dels sanktioneres med pålæggelse af bøder "internt" fra Revisornævnet på kr. 600.000 og kr. 1.500.000 jf. RL § 44, og strafferetligt sanktioneret efter RL § 54 med bøde eller fængsel op til 4 måneder, for ikke at opfylde betingelsen om at være offentlighedens tillidsrepræsentant.

Revisorloven hjemler derimod ikke adgang til disciplinæransvar ved en godkendt revisors rådgivningsopgave, der ikke vedrører erklæringer jf. RL § 1, stk. 2 og 3.

Pådragelse af disciplinæransvar i Revisornævnet for en rådgivningsopgave er derfor udelukket.

Ved en rådgivningsopgave kan der derfor alene blive tale om pålæggelse af erstatnings- og/eller strafansvar ved anlagt søgsmål ved de civile domstole eller, hvor der administrativt er tillagt kompetence til afgørelse af sager med en bøde, som f.eks. hos Skattestyrelsen.

Der henvises til gennemgangen i afsnit 3.1 og 3.2 for grundlaget for ifaldelse af erstatnings- og/eller strafansvar, hvoraf det fremgår, at betingelserne for ifaldelse af erstatningsansvar grundlæggende er udvist culpa, kausalitet, adækvans, og at der skal være lidt et tab, mens det for strafansvaret gælder, at den strafbare handling

grundlæggende skal opfylde de almindelige straffeβetingelser i form af objektivt gerningsindhold samt tilregnelighed.

Disse grundlag er dækkende for ansvarsβdragelse ved savel "god revisorskik" som god "rādgiverskik".

Sā konklusionen pā juridiske og ansvarsβdragende forskelle ved "god revisorskik" contra "god rādgiverskik" ligger i det faktum, at ved bedømmelsen om udvist "god revisorskik" er der hjemmel i RL § 44 til pālæggelse af store bøder og endvidere hjemmel i Strfl. §§ 155-157 omkring: "når nogen som virker i offentlig tjeneste eller hvern" i samhørighed med RL § 16, stk. 1 at: "Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant", til pālæggelse af bøder eller fængselsstraf i op til 4 måneder, jf. RL § 54.

Disse hjemlede sanktioner forefindes ikke ved bedømmelsen om "god rādgiverskik".

Problemformuleringens punkt 2.

Det juridiske grundlag for at foretage et generationsskifte med familiemæssig succession jf. Aktieavancebeskatningslovens § 34, er gennemgāet i afsnit 4 og forudsættes opfyldt.

Den juridiske analyse af pengetankreglen er gennemført ved gennemgangen af alle aktiver i afsnit 7. Revisors rādgiveransvar vil omfatte, at han har sikret sig aktivernes korrekte kategorisering som drifts-aktive eller drifts-passive i relation til pengetankreglen, forinden generationsskiftet efter ABL § 34 sættes i værk.

Som det er blevet pāvist i afsnit 7.5.3 kan den nye formulering i ABL § 34 stk. 1 nr. 3, indført ved Lov 683, omkring bl.a. ejendommens kategorisering, være kilde til fejlagtig kategorisering af aktiverne, og der bør derfor foretages en meget konkret vurdering i den enkelte situation, og eventuelt indhentes bindende forhāndsbesked inden et generationsskifte gennemføres.

Problemformuleringens punkt 3.

Som anvist i gennemgangen er der ifaldelse af erstatningsansvar, hvis en model kan bevises at have medført tab for parterne, hvor en anden model ville være mere velegnet, se Tfs. 2003.647H gennemgāet pā side 12, om revisor der kun har rādgivet om skattepligtig virksomhedsomdannelse og ikke om skattefri virksomhedsomdannelse.

Jf. delkonklusionen i afsnit 9.4 fremtræder tilbagesalg til udstedende selskab som den mest anvendelige model at tilbyde parterne under de givne forudsætninger. Det må som pāvist forventes det kan medføre rādgiver og erstatningsansvar, hvis det kan bevises, at brug af modellen medfører tab for parterne, i forhold til brug af en anden model.

Problemformuleringens punkt 4.

Omgåelsesklausulen jf. Ligningslovens § 3 kommer ikke i anvendelse ved, at selskabet sælger ejendomme, for at tilpasse aktiver til at komme under grænsen for pengetankaktiver.

Dels fremgår det af Tfs 1999, nr. 289 H, at skattemæssigt foretagne dispositioner mellem interesseforbundne parter, ikke kan tilsidesættes alene ud fra dispositionen er foretaget af skattemæssige grunde

Endvidere citatet fra afsnit 10.2 side 47 at: "Formålet med ABL § 34 er endvidere det samme som formålet med KSL § 33 C, nemlig at give mulighed for, at en virksomhed, der drives i selskabsform, kan overdrages til familiekredsen, uden at skattemæssige forhold blokerer for dette".¹⁰⁹ Der er netop ved balancetilpasning ikke tale om omgåelse men kun om tilretning til at kunne anvende ABL § 34 ved generationsskifte. Der er således ikke tale om omgåelse i situationen.

Problemformuleringens punkt 5.

Omgørelse Jf. Skattekontrollovens § 29 kan godt lade sig gøre, hvis der er foretaget en privatretlig disposition der har haft utilsigtede, væsentlige skattemæssige virkninger.

Som anvist i afsnit 11 er der valgt en situation, hvor der er fejlrådgivet om at der skal svares gaveafgift af en gave, men hvor den utilsigtede konsekvens af den foretagne disposition bliver, at der i stedet skal svares almindelig indkomstskat

Afgørende for at der kan ske omgørelse er som påvist, at der er tale om en privatretlig disposition, som der i dette tilfælde går ud på at yde en gave.

13. Perspektivering.

Godkendte revisorer har via lovgivningen en eneret på afgivelse af erklæringer på selskabsregnskaber m.v., jf. gennemgangen i afhandlingen.

Det faktum at godkendte revisorer skal optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant ved erklæringsafgivelsen sammenholdt med det faktum, at det er kunden for hvem der afgives erklæring for, der betaler den godkendte revisors regning, og kan vælge en anden revisor hvis han har lyst til det, kan i sit udgangspunkt måske give anledning til mistro om hvorvidt den godkendte revisors virke ved erklæringsafgivelse, er udført ved tilstrækkelig uafhængighed og objektivitet.

Af samme grund er godkendte revisorer bl.a. underlagt kvalitetskontrol fra Revisortilsynet der administreres af Erhvervsstyrelsen.

Et kvalitetsstyringssystem der sikrer den godkendte revisor udfører sine erklæringsopgaver med tilstrækkelig uafhængighed og objektivitet og meget andet, er derfor et krav når der afgives erklæringer med sikkerhed, og vil blive sanktioneret med bøde på kr. 100.000, såfremt et sådant ikke forefindes, når kvalitetskontrollen kommer på besøg.

Deltagelse i et løbende efteruddannelsesprogram der skal omfatte 120 timers undervisning på masterniveau over en 3-års turnus, der skal gentages for hver 3-års turnus der forløber, og skal omfatte fagdisciplinerne revision, regnskab og skat, er endvidere et krav for at opretholde beskikkelse som godkendt revisor.

¹⁰⁹ Citat fra "Generationsskifte og omstrukturering" side 73-74.

Rådgivningsopgaver på skatteområdet er der derimod ikke tillagt eneret på udførelsen af for nogen specifik erhvervsgruppe, og udføres af mange erhvervsgrupper såsom advokater, pengeinstitutter, diverse rådgivningsfirmaer og mange andre.

Den godkendte revisor deltager på lige fod med alle disse andre, der tilbyder rådgivningsydelser, og er ved den type opgaver ansvarspådragelsesmæssigt ikke underlagt Revisorloven i udførelsen af opgaverne.

Det udvidede culpa ansvar i form af professionsansvaret for hvad den almindeligt dygtige godkendte revisor kan tillægges af faglig kompetence, adskiller dog ham eller hende fra den type af rådgivere, hvorfra der ikke kan forventes det samme faglige niveau.

Ansvarspådragelsen ved udførelsen af rådgivningsopgaver som den i afhandlingen behandlede, skal derfor retmæssigt vurderes ud fra dette faglige niveau.

14. Litteraturliste.

Generationsskifte og omstrukturering 5. udgave, Jurist og Økonomforbundets Forlag
Revisoransvar 8. udgave af Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen, Lars Kiertzner
Skatteretten 2, 7. udgave, 2015

Juridisk Vejledning

Erstatning – en antologi, Forlaget Thomson

Bo von Eybens juridiske ordbog af 2016

International Ethics Standards Board for Accountants

Forretningsorden for FSR – danske revisorerers responsumudvalg

Forsikrings- og Erstatningsretlig Domssamling

Karnov Online Jura

Vejledning om revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til revisionskunder af interesse for offentligheden.

Revisions og Regnskabsvæsen 8. 2018.16

Complet Kompendium i Erhvervsret afsnit 14.1

Artikel fra Plesner Advokatpartnerselskab ”Skatter og afgifter”

SR-SKAT December 2018

FSR – Danske Revisorer forespørgsel til skatteministeren ved høringssvar til L 183

Artikel af professor Aage Michelsen i RR.SM.1999

Colliers International Markedsrapporter

Artikel SR.2019.110 af Peter Rose Bjare og Søren Sønderholm

Lovforarbejder til Lovforslag nr. L 36 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og dødsboskatteloven.

Lovforarbejder til Lovforslag nr. 194 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven m.v.

Lovforarbejder til Lovforslag nr. 83 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre skattelove.

Lovforarbejder til Lovforslag nr. 30 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatteloven og forskellige andre love.

Svar fra skatteministeren af 17.11.2000 på henvendelse fra Advokatrådet.

De almindelige bemærkninger til L 36 – 2000/01

Rente-/royaltydirektivet, moder-/datterselskabsdirektivet og fusionsskattedirektivet
Skatteundgåelsesdirektivets artikel 6

L 28 A – spørgsmål 16, punkt 8

Høringssvar til folketingets skatteudvalg omkring L 183

15. Doms- og afgørelsesregister.

U1997.697 H	2007.685.SR
1998.1650 VLD	2007.625.LSR
Tfs 1998. 99 H	2007.119, VLD
Tfs 1999.289 H	2007.2010.LSR
Tfs 2003.647 H	2010.730.LSR
Tfs 2003. 674 V	2010.850.LSR
2003.458.LR	Tfs 2011.752 H
2003.848. VLD	2011.455.ØLR
2003.1860. VLD	2012.728.SR
2004.1649. VLD	2013.841.HR
2005.299. VLD	2014.128.SR
2005.274.HR	2014.672.SR
2005.148. ØLR	U 2015.2075 H
Tfs 2006.14 Ø	2016.233.SR
2006.110.LSR	2018.215.SR
2006.627.SR	2018.113.SR
2006.953.SR	2018.459.SR
2006.210. ØLD	2018.215.SR
2006.629.HR	2014.405.BR
2006.405.LSR	2014.406.BR
	2014.514.BR
	2016.572.ØLR