



ØSTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 2. juni 2025

Sag BS-3250/2023-OLR
(22. afdeling)

A
og
B
(begge ved advokat Michael Serup)

mod

Skatteministeriet
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

Landsdommerne Henrik Bitsch, Louise Saul og Ane Kallmayer Bach (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Svendborg den 3. januar 2023. Ved kendelse af 18. januar 2023 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om hvorvidt A og B efter boafgiftslovens § 29, stk. 2, kan fratrække tinglysningsafgift vedrørende en række ejendomsoverdragelser i den gaveafgift, der skal betales som følge af, at B sammen med sin hustru som led i et glidende generationsskifte, til deres søn, A har overdraget 90 procent af den virksomhed, som de overdragne ejendomme er indskudt i. Virksomheden er et kommanditselskab og tinglyst som ejer af ejendommene.

Påstande

Sagsøgerne, **A** og **B** har nedlagt påstand om, at gaveafgiften ved overdragelse i henhold til gavebrev af 25. september 2019 nedsættes med betalt tinglysningsafgift til 0 kr.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Landsskatteretten traf den 2. juni 2022 afgørelse vedrørende hver af sagsøgerne. Af afgørelsen vedrørende **B** fremgår blandt andet følgende:

"Faktiske oplysninger

Klageren ejer enkeltmandsvirksomheden **EMV 1**, CVR-nr. **...1** hvorigennem han tidligere ejede og drev **Gods 1** samt tilkøbte landbrugs- og udlejningsejendomme.

Den 25. september 2019 blev der oprettet et gavebrev, udstedt af klageren samt klagerens ægtefælle, **C** til deres søn, **A**. Af gavebrevet fremgår bl.a. følgende:

"(...)

1. Baggrund

1.1 Gavegiverne ejer og driver **Gods 1** samt tilkøbte landbrugs- og udlejningsejendomme via virksomheden, **EMV 1**, CVR-nr. **...1**

1.2 Som led i et generationsskifte udskiller Gavegiverne en del af deres virksomhed ("Virksomheden"), jf. pkt. 2, og overdrager ved dette gavebrev en ideel andel i Virksomheden til Gavemodtager.

2. Virksomheden

Virksomheden omfatter aktiverne med tilhørende passiver i henhold til vedlagte estimerede balance ("Overdragelsesbalancen", Bilag 1), herunder:

- Ejendomme beliggende:

o **Gods 1**, 

- Alm. betalingsrettigheder (517 stk.)

3. Gaven

- 3.1 Gavegiverne overdrager til Gavemodtager en ideel andel på 90 % af Virksomheden med alle dertil hørende aktiver og passiver ("Gaven"), men uden personlig hæftelse for Gavemodtager.
- 3.2 Overdragelsen sker med regnskabsmæssig virkning pr. 1. januar 2020 ("Overdragelsesdatoen"). Virksomhedens aktiver og passiver pr. Overdragelsesdatoen fremgår af Overdragelsesbalancen, jf. bilag 1. Overdragelsesdatoen udgør skæringsdato for alle indtægter og udgifter knyttet til Virksomheden. Der udarbejdes efter Overdragelsesdatoen endelig Overdragelsesbalance pr. Overdragelsesdatoen baseret på hidtil anvendte regnskabsprincipper, herunder med sædvanlig periodisering.
- 3.3 Gavegiverne hæfter fortsat personligt og uden begrænsning for alle forpligtelser knyttet til Virksomheden og bevarer alle væsentlige forvaltningsmæssige beføjelser.
- 3.4 Overdragelsen indebærer et samvirke mellem Gavegiverne som personligt og ubegrænset hæftende deltagere og Gavemodtager som ikke personligt hæftende deltager. Gavegiverne har i bilag 2 fastsat vilkårene for samvirket. Samvirket skal fra Overdragelsesdatoen juridisk kvalificeres som et kommanditselskab, jf. erhvervsvirksomhedslovens § 2, stk. 2, når betingelserne i pkt. 3.7 er opfyldt, og Virksomheden skal herefter bære navnet **K/S 1**
- 3.5 Gavegiverne og Gavemodtager ejer i kraft af overdragelsen samvirket i forholdet 10:90. Gavegivernes ejerandel består af 10 A-kommanditandele, mens Gavemodtagers ejerandel består af 90 B-kommanditandele. Forskellen mellem kapitalklasserne fremgår af vedtægterne: (1) Hver A-kommanditandel er tillagt 1 stemme på **K/S 1** 's generalforsamling, mens (2) B-kommanditandelene er uden stemmeret.

(...)"

Ligeledes den 25. september 2019 underskrev klageren vedtægter for kommanditselskabet **K/S 1** Af vedtægterne fremgår bl.a.:

"(...)

- 2.1 Selskabets formål er at drive virksomhed med erhvervelse, udlejning, forpagtning og drift af fast ejendom samt anden hermed beslægtet virksomhed.
 - o Kapitalforhold og selskabsdeltagere
- 3.1 Selskabets kommanditkapital består af en bundet kapital på 50.000 kr. fordelt på 10 A-kommanditandele á 500 kr. og 90 B-

kommanditandele á 500 kr.

- 3.2 Selskabets ejes af kommanditisterne forholdsmæssigt efter deres ideelle andele.
- 3.3 Ledelsen fører en fortegnelse over samtlige kommanditister. Kommanditistfortegnelsen er tilgængelig for komplementarer, kommanditister og långivere. Der udstedes ikke kommanditandelsbeviser.
- 3.4 C og B er komplementarer i Selskabet.
- 3.5 C og B herunder deres dødsbo, kan beslutte at indsætte en ny komplementar, herunder i forbindelse med egen udtræden. Den nye komplementar kan være et kapitalsselskab.

4 Hæftelse

- 4.1 Komplementarer hæfter direkte, personligt og ubegrænset for Selskabets forpligtelser.
- 4.2 Kommanditisterne hæfter alene begrænset for Selskabets forpligtelser med den i Selskabet indestående nettoformue.

(...)

9 Stemmeret

- 9.1 På generalforsamlingen har hver A-kommanditandel 1 stemme, mens B-kommanditandele ikke er tillagt stemmeret.
- 9.2 Enhver komplementar har vetoret over for beslutninger, der kan medføre en væsentlig forøgelse af Selskabets forpligtelser eller en væsentlig ændring i Selskabets virksomhed.
- 9.3 Samtlige beslutninger herudover, herunder vedtægtsændringer, træffes med almindeligt stemmeflertal.

10 Ledelse

- 10.1 Selskabet ledes af komplementarerne.

11 Tegningsret

- 11.1 Selskabet tegnes af komplementar."

De omhandlede ejendomme var ifølge tinglyste skøder ejet som følger:

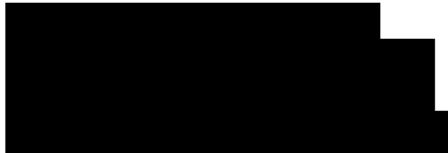
Ejet af klageren:





Værdien af ejendommene er ved tinglysningen anført til 28.800.000 kr.

Ejet af klagerens ægtefælle, C



Værdien af ejendommene er ved tinglysningen anført til 74.870.000 kr.

Af overdragelsesbalancen fremgår, at den samlede værdi af 90 % af ejendommene og betalingsrettigheder, fratrasket gæld, udgjorde 11.378.099 kr. Yderligere fratrasket passivposter og aftægtsforpligtelser på i alt 9.007.890 kr., udgjorde gaven 2.370.209 kr.

Af tinglyste skøder fremgår K/S 1 som køber/erhverver af samtlige af ejendommene, mens klageren eller hans ægtefælle fremgår som sælger/overdrager. Dette med overtagelsesdato den 1. januar 2020.

Af oplysninger fra CVR for K/S 1 CVR-nr. ...2 fremgår, at klageren og hans ægtefælle er fuldt ansvarlige deltagere i kommanditselskabet, der ligeledes angives at have startdato den 1. januar 2020. Ejerandelene angives at være 90 % til klagerens søn, 5 % til klagerens ægtefælle og 5 % til klageren.

Gaveoverdragelsen fra klageren til hans søn, A blev gaveanmeldt til Skattestyrelsen den 12. februar 2020. Det fremgår af gaveanmeldelsen, at gaven bestod i værdipapirer til 11.378.099 kr., og at gaveafgift heraf udgjorde 138.271 kr. Der var fratrasket tinglysningsafgift på 559.818 kr., hvorved der ikke var nogen gaveafgift til betaling.

Af Skattestyrelsens sagsnotat fremgår følgende om materialeindkaldelser og frist:

"Gaveanmeldelsen modtaget den 12-02-2020.
 Indkaldelse yderligere materiale 07.07.20
 modtaget materiale 10.07.20 + 3
 Indkaldelse yderligere materiale 16.07.20
 Modtaget seneste materiale 21.07.20 + 5
 Sagen forælder 20.08.20"

Skattestyrelsen sendte forslag om at ændre gaveafgiften den 13. august 2020, for gave givet af klageren, modtaget af hans søn, **A**

Repræsentanten kom med indsigelser hertil den 21. august 2020.

Skattestyrelsen traf afgørelse i overensstemmelse med forslaget den 4. september 2020.

Skattestyrelsens afgørelse

Skattestyrelsen har ikke godkendt fradrag for tinglysningsafgift i den beregnede gaveafgift af den gave, der er ydet fra klageren til klagerens søn i indkomståret 2020. Skattestyrelsen har derfor ændret den skyldige gaveafgift for gaven til 138.271 kr.

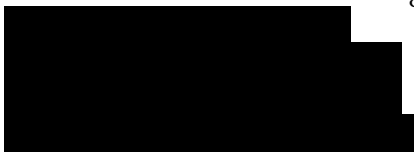
Skattestyrelsen har som begrundelse for afgørelsen anført:

”Ved skøde af 31. januar 2020 tinglyses der overdragelse af nedenstående landbrugsejendomme til **K/S 1** Det fremgår således af skødet, at **B** sælger og **K/S 1** køber følgende ejendomme:



Værdien af disse ejendomme er ved tinglysningen anført til 28.800.000 kr.

Samme dato fremgår det af skøde, at **C** sælger og **K/S 1** køber følgende ejendomme:



Værdien af disse ejendomme er ved tinglysningen anført til 74.870.000 kr.

Netto værdien af gaven er opgjort til i alt 11.378.099 kr. Dette beløb er anført som værdien af overdragne værdipapirer på den indsendte gaveanmeldelse.

Nettoværdien er beregnet som:

90% af den offentlige vurdering på ejendommene indskudt i **K/S 1**

reduceret med 15%, tillagt værdien af betalingsrettigheder

232.650 kr. dvs.

90% af ((28.800.000 + 74.870.000) x 85%) kr. + betalingsrettigheder 232.650

kr. = 79.540.200 kr.

Denne værdi er reduceret med 90% af den tilhørende gæld mv. på ejendommene – opgjort til 68.162.101 kr.

Nettoværdien er efterfølgende reduceret med følgende:

- Bundfradrag (BAL§22 som for 2019 er 65.700 kr.): 65.700 kr.
 - Boligret 2.349.000 kr.
 - Passivpost 6.658.890 kr.
- Gavebeløb som danner grundlag for gaveafgiftsberegningen 2.304.509 kr.

Gave afgiften er beregnet med 6% heraf (2.304.509 kr.) – hvilket udgør 138.271 kr.

I den indsendte gaveanmeldelse er denne afgift udlignet med fradrag for tinglysningsafgift.

Vi henviser til den indsendte gaveanmeldelse for yderligere detaljer.

Begrundelse

Det er ikke Skattestyrelsens opfattelse at der kan godkendes fradrag for tinglysningsafgift.

Den opgjorte tinglysningsafgift er opstået i forbindelse med tinglysningen af overdragelse af ejendommene, da disse indskydes i K/S 1 – dvs. i forbindelse med oprettelsen af K/S.

Der er ikke lavet nogen ny tinglysning i forbindelse med optagelsen af A som kommanditist i K/S – tinglysningsafgiften anses derfor ikke for at være omfattet af fradragsreglen for tinglysningsafgift i henhold til boafgiftslovens § 29, stk. 2, da gaveafgiften alene kan reduceres med tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavgiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelsen.

Et kommanditselskab er i tinglysningsmæssig og dermed i afgiftsmæssig henseende et selvstændigt juridisk retssubjekt, jf. SKM2006.339.LSR

Det fremgår af gavebrevets punkt 3.5 at der overdrages 90 B-andele i kommanditselskabet, og ikke selve ejendommene. Det betyder, at tinglysningsafgift betalt af forældrene ved overdragelse af ejendomme til K/S må anses for at være gaveafgiftsberegningen uvedkommende.

Der er ikke indbetalt nogen gaveafgift.

Gaveafgiften udgør jævnfør ovenstående beregning 138.271 kr.

For god ordens skyld skal vi bemærke, at opkrævning af yderligere gaveafgift i den beskrevne situation ikke er omfattet af 6 mdr. frist i boafgiftslovens § 27, stk. 2, da den ikke opstår på grund af en værdiændring.”

Skattestyrelsen er kommet med følgende bemærkninger til klagen:

”

Ad 1) Primær påstand: Afgørelsen ugyldig:

.....

...

Ad 2) Subsidiær påstand: Gaveafgiften nedsættes efter fradrag af tinglysningsafgift til 0 kr.

Skattestyrelsen har konstateret, at:

- Der er enighed om at C og B overdrager en ideel andel på 9/10 af deres virksomhed til sønnen A
- Der er enighed om at forældrene hæfter personligt og uden begrænsning for alle forpligtelser knyttet til virksomheden, samt har bevaret alle væsentlige forvaltningsmæssige beføjelser.
- Der er enighed om, at der i forbindelse med overdragelsen er oprettet et K/S, som består af 10 A-kommanditandele og 90 B-kommanditandele.
- Der er enighed om at C og B har sørget for at overdragelsen blev berigtiget ved, at alle ejendomme er tinglyst med K/S 1 som adkomsthaver.

Vi fastholder, at tinglysningsafgiften er betalt i forbindelse med registrering af K/S 1 som adkomsthaver, og ikke i forbindelse med, at ejendommene er overdraget til gavemodtageren. Da der i omhandlede tilfælde er tinglyst ejerskifte ved overdragelse fra B til K/S 1 er tinglysningsafgiften ikke betalt i forbindelse med overdragelse af ejendomme fra giver til modtager, jf. boafgiftslovens § 29, stk. 1, 1. pkt.

Afgiften for tinglysning af ejerskifte af fast ejendom eller andele heraf udgør som udgangspunkt 1.660 kr. og 0,6 pct. af afgiftsgrundlaget, der fastsættes efter reglerne i tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 2 og 4 - 10. Det fremgår af tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1.

Der skal betales tinglysningsafgift af den transaktion, som registreres af domstolens tinglysningsmyndighed. Der er i det omhandlede tilfælde tinglyst adkomstændring ved overdragelse fra B til K/S 1

Selv om der måtte være en utinglyst mellemliggende transaktion, kan der ikke konkluderes, at tinglysningsafgiften vedrører denne utinglyste transaktion, som repræsentanten gør i den nærværende klagesag, når repræsentanten skriver, at den ideelle andel af ejendommene overdrages fra forældre til søn, inden der består et K/S, men dette opstår eo ipso i konsekvens af overdragelse.

Det er derfor ikke relevant at diskutere i hvilken rækkefølge transaktionerne sker, da tinglysningsafgift ikke udløses af overdragelse af ejendommene til sønnen.

Vi finder, at der skal lægges vægt på de registreringer, der fremgår af

tingbogen ved fortolkning af boafgiftslovens § 29, stk. 1, 1 pkt.

Afslutningsvis skal der bemærkes, at et kommanditselskab er en selvstændig juridisk person, også i tinglysningslovens forstand. Andelene i K/S kan overdrages, uden at der sker adkomstændring i forhold til de underliggende ejendomme, der indgår i K/S. Den enkelte kommanditist råder heller ikke over ejendomme, eller ideelle andele af ejendomme, der indgår i K/S, men alene over K/S –andele.”

Skattestyrelsen er kommet med yderligere udtalelse:

”Ad. klagerens supplerende udtalelse af januar 2021:

Fristregler

...

De faktiske forhold i sagen

Vi skal på ny afvise, at Skattestyrelsen har misforstået faktum i sagen eller befinder sig i vildfarelse vedrørende de faktiske forhold.

Det faktiske forløb:

- K/S stiftes ved underskrift af C og B den 25. september 2019, jf. K/S vedtægter. Det er således alene gavegivere, der stifter et kommanditselskab og underskriver vedtægter.

- Samme dag underskrives der gavebrevet mellem C og B som gavegivere og A som gavemodtager.

- Ifølge det tinglyste skøde indskyder C og B ved apportindskud de af dem tilførende ejendomme i K/S.

Det fremgår af gavebrevets pkt. 3.1, at gavegiverne overdrager en ideel andel på 90 pct. af virksomheden med alle dertil hørende aktiver og passiver,

Af pkt. 3.4. fremgår der ydermere, at overdragelsen indebærer et samvirke mellem Gavegiverne som personligt og ubegrænset hæftende deltager og Gavemodtager som ikke personligt hæftende deltager.

Af. pkt. 3.5. fremgår der, at Gavegivernes ejerandel består af 10 A-kommanditandele, mens Gavemodtagers andel består af 90 B-kommanditandele...

Det fremgår således klart af ovenstående, at K/S stiftes alene af gavegiverne, se vedtægterne.

Vilkårene i gavebrevets pkt. 3.1-3.5 betyder samtidigt, at gavemodtageren, A modtager kommanditandele, ikke ejendomme.

Vi henviser til Højesteretsdom offentliggjort som U2002.844, hvor Højesteret er kommet frem til, at den ”stille deltager” med begrænset hæftelse skulle betragtes som kommanditist, selv om det ikke fremgik af aftalen. Denne retsstilling indtræder ex nunc.

Det lægges dermed til grund, at **A** er kommanditist og modtager kommanditandele, og ikke ejendommene, henset til gavebrevets vilkår.

Hvis de ideelle andele af ejendommene først skulle være overdraget til **A**, som repræsentanten mener er sagens faktum, skulle han som ejer af (ideelle andele af) ejendommene, overdrage dem til kommanditselskabet ved apportindskud og derfor være med som medstifter af K/S.

Dette er ikke tilfældet.

Den logiske konsekvens af repræsentantens udlægning er, at de samme ejendomme overdrages to gange af giverne: først til gavemodtageren og dernæst som apportindskud i kommanditselskabet.

Sagens dokumenter indeholder imidlertid ikke overdragelse af ejendommene fra **A** til K/S.

Vi fastholder derfor, at ejendommene overdrages til K/S som apportindskud af ejendommenes ejere, **C** og **B** og gaven, der gives til **A** består af kommanditandele.

Som kommanditist ejer man ikke enkelte ejendomme eller ideelle andele af ejendomme, kun andele i nettoformuen i K/S. De enkelte kommanditister betaler ikke de kommunale ejendomsskatter og afgifter, som påhvilede den ejer, der havde tinglyst adkomst til ejendommen, dvs., K/S. Overdragelsen af K/S-andele kræver ikke tinglysning i forhold til ejerskifte vedr. ejendomme.

Gavemodtageren står ikke som ejer af ejendomme i Skattestyrelsens systemer, tingbogen eller offentlige registre. Ejendommene kan hverken sælges, belånes eller pantsættes af **A**.

Vi fastholder derfor, at tingslysningsafgift betalt i forbindelse med apportindskud i K/S ikke er betalt i forbindelse med overdragelse af ejendomme til gavemodtageren. Beløbet kan dermed ikke fradrages i gaveafgiften, da det civilretligt er K/S, der ejer ejendommene.

Repræsentantens beskrivelse af omstændigheder i sagen understøttes dermed ikke af fakta i sagen.

Ad. ugyldighedspåstand i yderligere bemærkninger af marts 2021 ..."

Skattestyrelsen har i erklæringssvar af 11. november 2021 anført:

"1. Indledende bemærkninger

Skattestyrelsen har modtaget Skatteankestyrelsens indstilling af 8. oktober 2021 i ovennævnte sagskompleks.

Sagen udspringer af, at A ifølge gavebrev
af 25. september 2019 har fået en gave af sine forældre B
og C i indkomståret 2019.

Skatteankestyrelsens kontorindstilling behandler følgende problemstillinger: (1) hvorvidt sagen lider af begrundelsesmangler, (2) om fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, er overholdt, og (3) beregningen af gaveafgiften, herunder om der i den konkrete sag kan fratrækkes tinglysningsafgift ved gaveafgiftsberegningen i henhold til boafgiftslovens § 29, stk. 2, 1. pkt.

Skattestyrelsen er enig i Skatteankestyrelsens indstilling og begrundelse i forhold til (1) og (2). I forhold til (3) er Skattestyrelsen enig i Skatteankestyrelsens indstilling, men i udpræget grad uenig i Skatteankestyrelsens begrundelse.

Skattestyrelsens bemærkninger til de enkelte problemstillinger forefindes i afsnit 2 nedenfor.

2. Skattestyrelsens bemærkninger

Det skal indledningsvist overordnet bemærkes, at Skattestyrelsen – i modsætning til (i) hvad der er kommet til udtryk i Skattestyrelsens afgørelser i sagen, og (ii) hvad Skatteankestyrelsen synes at have lagt til grund for sin kontorindstilling – er af den opfattelse, at der i nærværende sag er sket en overdragelse fra forældre til søn, hvorved der opstår et samvirke, der grundet A begrænsede hæftelse og B og C personlige hæftelse, selskabsretligt skal kvalificeres som et kommanditselskab.

I den forbindelse er det Skattestyrelsens forståelse, at det ligger implicit i det angivne i gavebrevet, at hver af forældrene må anses for at have overdraget 50% af de pågældende overdragne aktiver og passiver til A

Ved overdragelsen kommer A som kommanditist, grundet det skatteretlige transparensprincip til i skattemæssig henseende at eje en ideel andel på 90% af de overdragne ejendomme.

I civilretlig henseende ejes ejendommene efter overdragelsen fuldt ud af kommanditselskabet, der opstår som konsekvens af overdragelsen fra forældrene til A hvorfor kommanditselskabet er tinglyst som adkomsthaver.

2.1 Hvorvidt sagen lider af begrundelsesmangler

Som angivet ovenfor under afsnit 1, er Skattestyrelsen enig i Skatteankestyrelsens indstilling og begrundelse i forhold til denne problemstilling.

2.2 Fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2

...

2.3 Beregning af gaveafgiften

I nærværende sag har A modtaget en gave
fra sine forældre B og C i

indkomståret 2019.

Handelsværdien af gaven er opgjort til 11.378.099 kr. Gaven omfatter blandt andet overdragelse af 90% af en række ejendomme til en samlet værdi før fradrag af overtagen gæld på 79.540.200 kr.

Skatteankestyrelsen lægger i sin kontorindstilling i sagen vedrørende B til grund, at afgiftsberegningen for gaven fra B alene skal foretages på baggrund af 50% af den overdragne værdi, idet C må anses for at have overdraget de resterende 50% af den overdragne værdi. Samtidig indstiller Skatteankestyrelsen i sagen for A at opgørelse af eventuel gaveafgift vedrørende gaven fra C hjemvises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen.

Skattestyrelsen kan tiltræde dette.

Skattestyrelsen kan på denne baggrund ligeledes tiltræde den af Skatteankestyrelsen beregnede gaveafgift for gaven ydet fra B til A udgørende 67.164 kr.

Særligt om boafgiftslovens § 29, stk. 2

Boafgiftslovens § 29, stk. 2, 1. pkt., bestemmer, at "I gaveafgiften kan fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse."

Henvisningen til "tinglysningsafgift" i bestemmelsen er indsat ved lov nr. 383 af 2. juni 1999, § 4, nr. 1, med virkning fra 1. januar 2000. Forud herfor var der i bestemmelsen henvist til "stempelafgift".

Af forarbejderne til ændringen af bestemmelsen (ændringsforslag i betænkningen afgivet af Skatteudvalget den 19. maj 1999) fremgår følgende:

"Der er tale om en konsekvensændring som følge af forslag til lov om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder m.v. (L 208). Lovforslaget indebærer, at der med virkning fra den 1. januar 2000 ikke længere betales en stempelafgift i forbindelse med ejendomsoverdragelse, men derimod en tinglysningsafgift. Efter den nugældende regel i boafgiftslovens § 29 kan stempelafgift fratrækkes i gaveafgiften. Derimod er der ikke hjemmel til at fratrække den nugældende tinglysningsafgift."

Boafgiftslovens § 29 har til formål at hindre dobbelt afgiftsbelæggelse, jf. de specielle bemærkninger til boafgiftslovens § 29 i lovforslag nr. 254, folketingsåret 1994/95.

I henhold til tinglysningsafgiftslovens § 18 påhviler beregningen og indbetalingen af tinglysningsafgiften den afgiftspligtige. Det følger af lovens § 18, stk. 1, nr. 1, at den afgiftspligtige ved et ejerskifte er såvel den, der erhverver, som den der afstår.

I nærværende sag vil de afgiftspligtige i henhold til tinglysningsafgiftsloven være de civilretlige adkomsthavere, dvs. B og

C og K/S 1

Da der i nærværende sag ikke er fuldstændig identitetssammenfald mellem de afgiftspligtige i henhold til tinglysningsafgiftsloven og den angivne personkreds i boafgiftslovens § 29, stk. 2, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke kan gives nedslag i den beregnede gaveafgift efter bestemmelsen i boafgiftslovens § 29, stk. 2.

Skattestyrelsen kan således tiltræde Skatteankestyrelsens indstilling i forhold til denne problemstilling, men er i udpræget grad uenig i Skatteankestyrelsens begrundelse, der synes at være baseret på en forkert opfattelse af de faktiske forhold, jf. det angivne indledningsvist ovenfor i afsnit 2.

...

Klagerens opfattelse

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at afgørelsen er ugyldig, subsidiært at gaveafgiften nedsættes efter fradrag af tinglysningsafgift til 0 kr.

Der er til støtte herfor anført:

"Ved gavebrev af 25. september 2019 gav B og C deres søn, A en ideel andel på 9/10 af deres virksomhed ("Virksomheden"). Virksomheden omfatter Gods 1 samt en række yderligere landbrugs- og udlejningsejendomme (tilsammen "Ejendommene").

Gavebrevet vedlægges ... ("Gavebrevet") og overdragelsesbalancen, der præcist angiver den overdragne virksomheds aktiver og passiver, vedlægges

Som det fremgår af Gavebrevets pkt. 3.1 og pkt. 3.3, beholdt B og C en ideel andel på 1/10 af Virksomheden og fortsatte som personligt hæftende deltagere, mens A modtog sin ideelle andel af Virksomheden uden personlig hæftelse. Som følge af virksomhedsdeltagernes differentierede hæftelse skal samvirket mellem dem kvalificeres som et kommanditselskab (K/S 1), jf. Gavebrevets pkt. 3.4 og nærmere herom nedenfor under pkt. 3.2.

Som følge af den juridiske kvalifikation af samvirket skulle, og blev, K/S 1 tinglyst som adkomsthaver til Ejendommene. Den variable del af tinglysningsafgiften udgjorde i alt 622.100 kr., hvoraf 9/10 udgør 559.890 kr.

Overdragelsen blev gaveanmeldt til Skat den 12. februar 2020. Gaveafgiften blev i gaveanmeldelsen opgjort til 138.271 kr. Klagen angår ikke den beregnede gaveafgift, der er ubestridt. Ved gaveanmeldelsen modregne de Klager tinglysningsafgiften i gaveafgiften, der således til fulde blev udlignet. Gaveblanketten vedlægges

Den 6. juli 2020 indkaldte Skat yderligere materiale (...), der blev besvaret den 10. juli 2020, og igen den 14. juli 2020, der blev besvaret samme dag (...). Skat sendte derefter endnu en materialeindkaldelse den 16. juli 2020, der blev besvaret den 21. juli 2020 (...).

Skat traf herefter Afgørelsen den 4. september 2020.

I Afgørelsen har Skat afvist, at tinglysningsafgiften kan modregnes i gaveafgiften. Skat har på den baggrund forhøjet den anmeldte gaveafgift med 138.271 kr.

Skat har begrundet Afgørelsen med følgende synspunkt (min understregning):

”Den opgjorte tinglysningsafgift er opstået i forbindelse med tinglysnin-
gen af overdragelse af ejendommene, da disse indskydes i K/S 1
- dvs. i forbindelse med oprettelsen af K/S.”

Skat har desuden indtaget det standpunkt, at Afgørelsen ikke er omfattet af 6-måneders-fristen i boafgiftslovens (”BAL”) § 27, stk. 2.

3. Anbringender

Klager gør overordnet gældende, at (i) Afgørelsen er ugyldig, fordi den er truffet efter udløbet af 6- måneders-fristen i BGL § 27, stk. 2, og at (ii) Klager kan modregne tinglysningsafgiften i gaveafgiften, jf. BAL § 29, stk. 2.

3.1 Ad den principale påstand

...

3.2 Ad den subsidiaire påstand

Ifølge BAL § 29, stk. 2, kan der i forbindelse med gaveoverdragelse af fast ejendom ske modregning af tinglysningsafgift i gaveafgiften. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

I gaveafgiften kan fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse. Ved overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvis i gavegivers eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som efter overdragelsen anvendes helt eller delvis i modtagerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, kan tinglysningsafgiften dog fratrækkes fuldt ud i gaveafgiften. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for den faste del af tinglysningsafgiften. 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis gavegivers eller gavemodtagers virksomhed består i udlejning af fast ejendom. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke for virksomhed ved udlejning af fast ejendom. (min understregning)

Bestemmelsen blev indført med BAL ved Lov 1995.426, men allerede i den tidligere arve- og gaveafgiftslovs § 21, stk. 6, fandtes en tilsvarende bestemmelse. Det fremgår af lovforarbejderne, at bestemmelsen blev indsat af billighedshensyn for at undgå utilsigtet dobbeltbeskatning ved at give adgang til godtgørelse af visse overdragelsesafgifter.

Det følger af 1. pkt., at bestemmelsen finder anvendelse, hvis to grundlæggende kriterier er opfyldt: (i) der skal være sket en overdragelse af fast ejendom inden for gaveafgiftskredsen, og (ii) den pågældende overdragelse skal have ført til en tinglysningsmæssig adkomstberigtigelse, der har udløst tinglysningsafgift.

Hvis disse faktiske omstændigheder er til stede, kan tinglysningsafgiften fratrækkes i gaveafgiften i overensstemmelse med bestemmelsens formål om at undgå dobbeltbeskatning af en og samme overdragelse.

Skats Afgørelse baserer sig, så vidt ses, ikke på en grundlæggende uenighed om selve forståelsen af lovbestemmelsen.

Imidlertid er Afgørelsen præget af nogle helt grundlæggende misforståelser vedrørende de faktiske omstændigheder og aftalegrundlaget i sagen, hvilket leder til den forkerte konklusion, at overdragelsen falder udenfor BAL § 29, stk. 2.

Jeg vil først redegøre for de relevante faktiske omstændigheder og dernæst gennemgå Skats forkerte og/eller misvisende udsagn enkeltvis og knytte nogle særskilte bemærkninger hertil:

- 16 B og C overdrog en ideel andel på 9/10 af Virksomheden til deres søn, A jf. Gavebrevets pkt. 1.2, 2.1 og 3.1. Der var tale om en personlig overdragelse fra forældre til søn, som altså indebar direkte overdragelse af 9/10 af Ejendommene fra forældre til søn.
- 17 Forældrene fortsætter som personligt hæftende deltagere i Virksomheden med en ideel ejerandel på 1/10, mens A deltager uden personlig hæftelse, jf. Gavebrevets pkt. 3.1 og 3.3. Dette hæftelsesvilkår ændrer ikke på, at der var tale om en personlig og direkte overdragelse af ejendomme fra forældre til søn.

Ved overdragelsen, ikke før og ikke efter, opstod der et samvirke mellem forældre og søn. Dette samvirke skal som følge af den differentierede hæftelse kvalificeres som et kommanditselskab, jf. Gavebrevets pkt. 3.4. Den juridiske kvalifikation af det opståede samvirke ændrer imidlertid ikke på, at der var tale om en personlig og direkte overdragelse af ejendomme fra forældre til søn.

Gavebrevets pkt. 3.4 beskriver i konsekvens heraf vilkårene for det opståede samvirke, jf. vedtægterne, og bestemmer i pkt. 3.5, at Parternes ejendele i Virksomheden består af 10 A- kommanditandele og 90 B- kommanditandele. Disse oplysninger ændrer imidlertid ikke på, at der var tale om en personlig og direkte overdragelse af ejendomme fra foræl-

dre til søn.

- 18 Forældrene påtog sig at berigtige overdragelsen, herunder notering i tingbogen, jf. Gavebrevets pkt. 3.6. Som følge af den juridiske kvalifikation af samvirket, måtte K/S 1 naturligvis tinglyses som adkomsthaver til Ejendommene. Denne tinglysningsmæssige berigtigelse ændrer imidlertid ikke på, at der var tale om en personlig og direkte overdragelse af ejendomme fra forældre til søn

Skat har på flere punkter væsentlig misforstået både de faktiske forhold og de juridiske forhold:

- 18.1 "Overdragelsen skal ske ved overdragelse af 90 B-anpart i K/S 1 [...] "Det fremgår af ts pkt. 3.5 at der overdrages 90 B-andele i kommanditselskabet, og ikke selve ejendommene."

Der skete ikke gaveoverdragelse af B-andele, men derimod af en ideel andel af Virksomhedens samlede aktiver og passiver, der blandt andet omfatter Ejendommene. Pkt. 3.5 angiver da heller ikke, at B-andelene "overdrages" til Gavemodtager, men at Gavemodtagers ejerandel "består" af B-andelene i konsekvens af det io epso opståede samvirke.

- 19 "Den opgjorte tinglysningsafgift er opstået i forbindelse med tinglysningen af overdragelsen af ejendommene, da disse indskydes i K/S 1 – dvs. i forbindelse med oprettelsen af K/S." [...] "Det betyder, at tinglysningsafgift betalt af forældrene ved overdragelse af ejendomme til K/S må anses for at være gaveafgiftsberegningen uvedkommende." (min understregning)

Det er faktuel ukorrekt, og dermed misvisende, at beskrive forholdet sådan, at ejendommene "indskydes i ... K/S" og overdrages "til K/S". Den ideelle andel af Ejendommene overdrages fra forældre til søn, inden der består et K/S, men dette opstår eo ipso i konsekvens af overdragelsen.

- 20 "Der er ikke lavet nogen ny tinglysning i forbindelse med optagelsen af A som kommanditist i K/S – tinglysningsafgiften anses derfor ikke for at være omfattet af fradragsreglen [...], da gaveafgiften alene kan reduceres med tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelene i forbindelse med ejendomsoverdragelsen."

Udsagnet udtrykker den gennemgående og misforståede opfattelse, at K/S'et blev stiftet først, hvorefter A blev optaget som kommanditist. Dette er faktuel forkert. Der er ingen separat stiftelseshandling og ikke flere på hinanden følgende overdragelseshandlinger. Der sker én overdragelse, hvis vilkår eo ipso indebærer etablering af et kommanditselskab.

Den omstændighed, at det samvirke, der opstår ved overdragelsen fra forældrene til A selskabsretligt skal kvalificeres som et K/S, og at det tinglysningsretligt er K/S'et, der skal tinglyses som adkomsthaver, ændrer ikke på, at selve overdragelsen sker direkte fra forældrene til

A og at det, der overdrages, er en ideel andel af faste ejendomme.

Skats Afgørelse er derfor i det hele baseret på en misforståelse af sagens faktiske og juridiske forhold.

I tilknytning hertil vil jeg i relation til BAL § 29, stk. 2, gentage, at ordlyden alene kræver, at gavemodtager eller gavegiver har betalt tinglysningsafgift "i forbindelse med en ejendomsoverdragelse". Det ligger faktisk fast, at der i denne sag er tale om en "ejendomsoverdragelse" fra en gavegiver til en gavemodtager, og at lovens betingelse derfor er opfyldt, uanset hvilken (juridisk) person der tinglyses som adkomsthaver.

Samtidig må jeg bemærke, at enhver overdragelse af en ideel andel fra en fysisk gavegiver til en fysisk gavemodtager vil indebære, at der opstår et juridisk samvirke mellem de to parter, og er der tale om en virksomhed, hvor bestemmelsen endog sikrer en særlig, udvidet modregningsadgang, skal dette samvirke kvalificeres som enten et interessentskab (solidarisk hæftelse) eller et kommanditselskab, og det vil i givet fald være enten I/S'et eller K/S'et, der skal tinglyses som adkomsthaver på samvirkets faste ejendomme.

Der er ikke i bestemmelsen holdepunkter for, at adgangen til modregning af tinglysningsafgift kan/skal forbeholdes tilfælde, hvor gavemodtager bliver tinglyst adkomsthaver og dermed kan/skal afskæres i alle tilfælde, hvor gavegiver og gavemodtager fortsætter en fælles virksomhed. En sådan, vilkårlig, retsstilling ville kræve helt særlig støtte i lovens ordlyd, formål og/eller forarbejder. Der er imidlertid, naturligvis, ingen støtte for et sådant resultat. Tværtimod strider det imod det grundlæggende billighedshensyn, som bestemmelsen ifølge forarbejderne skal varetage, jf. bemærkningerne ovenfor.

Klager gør derfor gældende, at Klager berettiget til at fratrække tinglysningsafgiften i gaveafgiften."

Repræsentanten er kommet med følgende bemærkninger til Skattestyrelsens høringssvar:

"...

For så vidt angår adgangen til at modregne tinglysningsafgiften i gaveafgiften, kan jeg konstatere, at Skat fortsat befinder sig i en vildfarelse vedrørende de faktiske omstændigheder. Man nævner således flere gange, at der skulle have fundet flere "transaktioner" sted. Dette er en faktisk forkert udlægning, som fører til en afgørende misforståelse af den afgiftsmæssige kvalifikation. Jeg har i klagen udførligt redegjort for de faktiske forhold og henviser i det hele hertil.

Skat anfører afslutningsvist, at et K/S er en selvstændig juridisk person. Dette er evident og har aldrig været bestridt. Det fremstår imidlertid uklart, hvilken betydning Skat vil tillægge dette faktum."

Repræsentanten er kommet med følgende supplerende bemærkninger:

”Jeg har den 2. marts 2021 modtaget det efterspurgte aktindsigtsmateriale fra Skatteankestyrelsen. Skats interne sagsnotat er meget overraskende og giver anledning til nogle bemærkninger.

Jeg noterer mig først og fremmest, at Skats misforståelse af faktum rækker helt tilbage til sagens opstart (indskud af ejendommene i et K/S; efterfølgende overdragelse af kommanditandele til sønnen), jf. notatindførelsen 7. juli 2020.

Det må undre, hvem der har besluttet denne misforståede beskrivelse, når nu gavebrevet (i) udtrykkeligt er oprettet mellem forældre og søn og (ii) præcist angiver genstanden for overdragelsen, nemlig en ideel andel af en virksomhed, herunder af en række ejendomme, og (iii) udtrykkeligt angiver, at det omtalte K/S ikke eksisterede ved overdragelsen men opstod ved etablering af samvirket mellem forældre og søn.

Som bekendt har Skat stædigt holdt fast i egen forståelse af faktum, uanset at man flere gange er blevet gjort opmærksom på det fejlagtige heri, herunder på videomøde og senest i klagen og det efterfølgende indlæg.

Når man læser indførelsen den 9. juli 2020, undrer det imidlertid ikke, at Skat gennemgående har holdt fast i den misforståede beskrivelse. For allerede på dette helt indledende tidspunkt – før der kan være sket reel sagsbehandling og før udsendelse af forslag mv. – træffer man reelt sin afgørelse, jf. følgende bemærkning (markeret med rødt og efter instruks fra en anden sagsbehandler):

”Der kan under ingen omstændigheder gives fradrag for tinglysningsafgift ved afgiftsberegningen, da ejendommene overdrages til K/S.”

Havde Skat – eventuelt efter ikke-forhåndsindtaget sagsoplysning – lagt det korrekte faktum til grund, efter en helt naturlig læsning af gavebrevet (overdragelse af en ideel andel i ejendomme), ville grundlaget for afgørelsen naturligvis ikke have været til stede.

Samlet set bekræfter det interne sagsnotat min opfattelse af sagsforløbet; at Skat helt fra start har befundet sig i en afgørende, bevidst eller ubevidst, vildfarelse vedrørende sagens faktum, som man har nægtet at forlade. Motivet til denne stædighed står mig ikke klart.

Jeg anmoder imidlertid om, at Skatteankestyrelsen forholder sig forvaltningsretligt til afgørelsens gyldighed

på baggrund af de yderligere faktiske oplysninger om Skats sagsbehandling, der nu er kommet frem. Jeg henviser i øvrigt til klagen.”

Repræsentanten har indsendt yderligere bemærkninger:

"..."

Ydermere har repræsentanten sendt følgende bemærkninger:

"Jeg har modtaget Skats udtalelse af 28. maj 2021, som giver anledning til nogle få bemærkninger, udover hvad jeg tidligere har anført.

For det første må det konstateres, at Skat fastholder sin egen misforståede opfattelse af de faktiske omstændigheder, nemlig at der skulle være tale om overdragelse af ejendomme til et K/S med efterfølgende gaveoverdragelse af andele i selvsamme K/S.

Det fremgår tydeligt af gavebrevene, at der skete overdragelse af ideelle andele af ejendomme mv. fra gavegiverne til gavemodtager, ligesom jeg har understreget dette i såvel min besvarelse af Skats forslag til afgørelse som i klagen og senere indlæg.

Når Skat vedvarende nægter at lægge de faktiske omstændigheder i sagen til grund, strider dette mod officialprincippet. Officialprincippet skal sikre, at afgørelser træffes på et korrekt og fyldestgørende grundlag. Lægger man et forkert eller mangelfuldt faktum til grund, er der en betragtelig risiko for, at man når til en forkert afgørelse, hvilket netop er tilfældet i den foreliggende sag. Derfor er officialprincippet en garantiforskrift.

Som der er redegjort for i Klagen, er Afgørelsen i den foreliggende sag ukorrekt begrundet, og Skats udtalelser under klagesagen bekræfter og understreger dette forhold. Derfor må afgørelsen også af denne grund tilsidesættes som ugyldig.

Jeg anmoder om, at Skatteankestyrelsen forholder sig forvaltningsretligt til dette aspekt, jf. FOB 1995.261 og LSR2020.17-0992622.

..."

Klagerens repræsentant har den 27. september 2021 sendt følgende bemærkninger til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling og forslag til afgørelse:

"Jeg har modtaget Skatteankestyrelsens indstilling af 9. september 2021 ("Indstillingen").

Da indstillingen er baseret på en afgørende ukorrekt beskrivelse af faktum mv., er jeg nødt til at anmode om, at Skatteankestyrelsen udarbejder en ny sagsfremstilling og revurderer sin indstilling.

Først og fremmest baserer Indstillingen sig på Skats misvisende fremstilling af de faktiske omstændigheder, som følgende udsagn i Indstillingen illustrerer (mine understregninger):

"Ejendommene, der skulle overdrages til K/S 1 ...", "at K/S 1 købte samtlige ejendomme..."

"solgte C og B hver en række ejendomme til kommanditselskabet K/S 1

"Da både C og B har overdraget ejendomme til K/S 1

" B og C har solgt ejendommene til K/S 1 den (red.tjernet.dato2) hvilket har udløst den omhandlede tinglysningsafgift".

Disse udsagn er faktuelte forkerte og manipulerende. Det er ikke foreneligt med officialmaksimen og god forvaltningsskik at basere en afgørelse på (bevidst) ukorrekt beskrivelse af faktum.

Jeg har i klagen, i adskillige efterfølgende indlæg og på kontormødet redegjort for, at der er sket én og kun én overdragelse, nemlig den, der fremgår af gavebrevet – og at det netop er denne overdragelse, der har ført til betaling af tinglysningsafgiften. Der er intet grundlag for at hævde, at det forholder sig anderledes.

Beskrivelsen af indholdet af overdragelsen må ikke sammenblandes med den selskabsretlige konsekvens af overdragelsen:

Kommanditselskabet opstår som konsekvens af overdragelsen fra C og B til sønnen A fordi et samvirke mellem flere personer, der har forskellig hæftelse, skal kvalificeres som et kommanditselskab. Den selskabsretlige kvalifikation af samvirket (efter overdragelsen) ændrer imidlertid ikke på, at selve overdragelsen er fra forældre til søn.

Den for sagen relevante rækkefølge er således:

1. Overdragelse fra forældre til søn, hvorved der opstår et samvirke (flere ejere)
2. Selskabsretlig kvalifikation af samvirket som et kommanditselskab
3. Tinglysning af kommanditselskabet som adkomsthaver

Den omstændighed, at konsekvensen af gavebrevet er, at der opstår et kommanditselskab, ændrer ikke på, at selve overdragelsen sker fra forældre til søn. Ligeledes har det forhold, at det er kommanditselskabet, der som følge af den selskabsretlige kvalifikation skal tinglyses som adkomsthaver, ingen betydning for indholdet af den forudgående overdragelse.

Ud over at beskrivelsen af sagen forhold skal være faktuel korrekt, er det tillige nødvendigt, at beskrivelsen sker med den fornødne selskabsretlige forståelse og præcision:

Når et ejerskab går fra enkelteje til flerlandseje, opstår der behov for juridisk kvalifikation af flerlandsejet både af hensyn til det interne forhold mellem ejerne og af hensyn til hæftelse overfor kreditorerne.

Et flerlandseje (samvirke) kan være enten et sameje, et interessentskab eller et kommanditselskab. Et sameje er karakteriseret ved det blotte fælles ejerskab til et aktiv. Hvis ejerskabet til aktivet er udtryk for en erhvervsmæssig virksomhed, og ejerne har personlig og solidarisk hæftelse for virksomhedens forpligtelser, skal samvirket karakteriseres som et interessentskab. Hvis en eller flere af ejerne har begrænset hæftelse, skal samvirket karakteriseres som et kommanditselskab.

Der opstår imidlertid først et samvirke, når der er sket overdragelse, så eneejeren nu deler sit ejerskab med en eller flere yderligere ejere.

Der kan begrebsmæssigt ikke tales om et samvirke før overdragelsen. Derfor kan der heller ikke i denne sag tales om et kommanditselskab før overdragelsen. Og derfor kan der ikke tales om, at der sker overdragelse til et kommanditselskab.

Dette fremgår også tydeligt af den selskabsretlige litteratur:

”Kommanditselskabets eksistens forudsætter tilstedeværelsen af mindst én komplementar og mindst én kommanditist [...]. Kommanditselskabet stiftes ved en aftale, der [...] ikke er undergivet formkrav [...]” (min understregning)

I denne sag har K/S 1 således pr. definition ikke kunnet eksistere før overdragelsen til A og det er derfor en juridisk umulighed at antage, at C og B har kunnet overdrage ejendommene til K/S 1. Og i konsekvens heraf er det også umuligt at antage, at C og B først har stiftet kommanditselskabet og derefter har gaveoverdraget andele i selskabet til A.

Der sker kun én overdragelse, nemlig overdragelse af en ideel andel i virksomheden og i de heraf omfattede ejendomme. Denne overdragelse sker direkte fra forældre til børn, og det er denne direkte overdragelse, der fører til betaling af tinglysningsafgift.

Derfor er betingelserne for modregning utvivlsomt opfyldt, jf. BAL § 29, stk. 2. Tinglysningsafgiften knytter sig direkte til gaveoverdragelsen fra forældre til børn.

Indstillingen er således baseret på en objektivt forkert forståelse af faktum:

”Tinglysningsafgiften er derfor ikke betalt i forbindelse med en ejendomsoverdragelse mellem gavegiver og gavemodtager, men i forbindelse med klagerens salg af ejendomme til K/S 1 Da der således ikke er betalt tinglysningsafgift i forbindelse med selve gaveoverdragelsen, kan der ikke fratrækkes tinglysningsafgift i den beregnede gaveafgift.”

Den omstændighed, at det som følge af det opståede samvirke er nødvendigt at lade kommanditselskabet tinglyse som adkomsthaver, giver ikke hjemmel til at nægte modregning.

Indstillingen indeholder i øvrigt flere udsagn, som udtrykker misforståelser, og som i øvrigt ikke har betydning for den skatteretlige kvalifikation og subsumption efter BAL § 29, stk. 2:

Udsagn 1 (forkert):

”Landsskatteretten bemærker hertil, at repræsentantens anbringende om, at klagerens søn fik overdraget en del af virksomheden EMV 1, cvr. ...1 de facto er en umulighed, da virksomheden var og fortsat er registreret som en enkeltmandsvirksomhed, af hvilken der pr. definition kun kan være én ejer af.”

Udsagnet er forkert. Jeg henviser til gavebrevets pkt. 1.1 og 1.2, der meget præcist angiver, at gaven består i en andel i den virksomhed, der bliver udskilt fra den oprindelige virksomhed med cvr. ...1

Udsagn 2 (uden betydning):

”Tillige bemærkes, at klagerens søn hverken har tegnings- eller stemmeret, jf. vedtægterne for K/S 1 og at klageren derfor alene har bestemmende indflydelse på selskabets drift, herunder på et eventuelt frasalg af de omhandlede ejendomme. Klagerens søn har således hverken personligt ejerskab eller bestemmelse over ejendommene.”

Udsagnet er uden kobling til det juridiske indhold i BAL § 29, stk. 2, og har derfor ikke nogen juridisk betydning for sagen. Bestemmelsen indeholder ikke hjemmel til at stille krav om ”personligt ejerskab” eller ”bestemmelse” over de ejendomme, der udløser tinglysningsafgift til modregning.

Jeg er nødt til at insistere på, at der udarbejdes en sagsfremstilling med korrekt beskrivelse af faktum, og at ankestyrelsens indstilling baserer sig på en korrekt forståelse og beskrivelse af de selskabsretlige konsekvenser af overdragelsen.

...

Klagerens repræsentant har den 8. december 2021 sendt følgende bemærkninger til Skattestyrelsens erklæringssvar af 11. november 2021:

”Jeg har modtaget Skattestyrelsens udtalelse af 11. november 2021 (”Udtalelsen”) til Skatteankestyrelsens indstilling, hvilket giver anledning til bemærkninger.

1. Skat har ændret begrundelsen for afgørelserne

Jeg kan konstatere, at Skat i Udtalelsen har frafaldet den begrundelse, som ligger til grund for de påklagede afgørelser (at gaveoverdragelsen var en toleddet disposition med (i) stiftelse og (ii) overdragelse til et K/S), og i stedet nu anfører følgende nye begrundelse:

”Det skal indledningsvist overordnet bemærkes, at Skattestyrelsen – i modsætning til (i) hvad der er kommet til udtryk i Skattestyrelsens afgørelser i sagen, og (ii) hvad Skatteankestyrelsen synes at have lagt til grund for sin kontorindstilling – er af den opfattelse, at der i nærværende sag er sket en overdragelse fra forældre til søn, hvorved der opstår et samvirke, der grundet A og C begrænsede hæftelse og B personlige hæftelse, selskabsretligt skal kvalificeres som et kommanditselskab.

Da der i nærværende sag ikke er fuldstændig identitetssammenfald mellem de afgiftspligtige i henhold til tinglysningsafgiftsloven og den angivne personkreds i boafgiftslovens § 29, stk. 2, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke kan gives nedslag i den beregnede gaveafgift efter bestemmelsen i boafgiftslovens § 29, stk. 2.”

Det må således lægges til grund, at Skat nu anerkender, at de påklagede afgørelser har været baseret på en materielt ukorrekt begrundelse, som ikke lovligt har kunnet begrunde afgørelserne.

Jeg gør på den baggrund gældende, at afgørelserne er ugyldige.

2. Skats nye begrundelse har ikke lovhjemmel

Det følger af BAL § 29, stk. 2, at der ved gaveoverdragelse af fast ejendom består ret til modregning af tinglysningsafgift i gaveafgiften. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

I gaveafgiften kan fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse. Ved overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvis i gavegivers eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som efter overdragelsen anvendes helt eller delvis i modtagerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, kan tinglysningsafgiften dog fratrækkes fuldt ud i gaveafgiften. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for den faste del af

tinglysningsafgiften. 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis gavegivers eller gavemodtagers virksomhed består i udlejning af fast ejendom. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke for virksomhed ved udlejning af fast ejendom. (min understregning)

Det ses af ordlyden i bestemmelsens 1. pkt., at retten til at modregne tinglysningsafgift består, hvis to grundlæggende kriterier er opfyldt: (i) der skal være sket en overdragelse af fast ejendom, og (ii) gavemodtager eller gavegiver skal have betalt tinglysningsafgift ved overdragelsen.

Disse betingelser er helt åbenbart begge opfyldt i denne sag.

Det bemærkes, at bo- og gaveafgiftsloven, for så vidt angår gaver, helt grundlæggende forudsætter, at der er tale overdragelser mellem på den ene side en gavegiver (fysisk person) og på den anden side en gavemodtager (fysisk person).

Skat har behandlet overdragelsen i denne sag som en overdragelse mellem en gavegiver og en gavemodtager, og Skat bekræfter nu med Udtalelsen, at "der i nærværende sag er sket en overdragelse fra forældre til søn".

Det ligger ligeledes fast, at gavegiver har betalt tinglysningsafgift i anledning af overdragelsen.

Derfor er begge lovens betingelser opfyldt, og der består retskrav på modregning af tinglysningsafgiften.

Der er ikke i hverken ordlyden eller bestemmelsens forarbejder hjemmel til at stille krav om "identitetssammenfald", således som Skat gør gældende i Udtalelsen.

Det bemærkes i den forbindelse, at et sådant krav ville afskære modregning af tinglysningsafgift i alle tilfælde, hvor et generationsskifte gennemføres glidende ved etablering af et I/S, K/S eller P/S mellem gavegiver og gavemodtager, og en sådan væsentlig begrænsning ville kræve sikre holdepunkter. Sådanne holdepunkter foreligger ikke.

...

Retsmøde

Repræsentanten fastholdt tidligere fremsatte påstande og synspunkter, og gennemgik sine anbringender i overensstemmelse med de skriftlige indlæg og det på retsmødet udleverede materiale.

Skattestyrelsen fastholdt indstillingen om, at Skattestyrelsens afgørelse stadfæstes og redegjorde for anbringender i henhold til tidligere udtalelser.

Landsskatterettens afgørelse

En person kan afgiftsfrit give gaver til sine børn, hvis den samlede værdi af gaverne, inden for et kalenderår, ikke overstiger det afgiftsfri grundbeløb, jf. boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra a. Der betales afgift på 15 pct. i det omfang gaverne i et kalenderår overstiger det afgiftsfri grundbeløb, jf. boafgiftslovens § 23, stk. 1. For gaver, der overdrages med skattemæssig succession, og opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 23 a, stk. 2, udgør afgiften 6 % i indkomståret 2019. Det følger af boafgiftslovens § 23 a, stk. 1, jf. samme bestemmelses stk. 4.

En gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager. Det følger af boafgiftslovens § 27, stk. 1. Finder skatteforvaltningen, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse, kan den ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Det følger af samme bestemmelses stk. 2.

Ifølge boafgiftslovens § 29, stk. 2, kan der i gaveafgiften fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse.

Sagens formalitet

...

Sagens realitet

Værdiansættelse

Det fremgår af fremlagt gavebrev af 25. september 2019, at klageren og hans ægtefælle, C med regnskabsmæssig virkning fra den 1. januar 2020 overdrog en ideel andel på 90 % af virksomheden, EMV 1 med CVR-nr. ...1 til deres søn, A

Ifølge gavebrevet indebar overdragelsen et samvirke mellem klageren og hans ægtefælle som personligt og ubegrænset hæftende deltagere og deres søn, som ikke personligt hæftende deltager. Samvirket skulle juridisk kvalificeres som et kommanditselskab, og herefter bære navnet K/S 1 (CVR-nr. ...2

Det følger endvidere af gavebrevet, at klageren og hans ægtefælle, som gavegivere, og deres søn, som gavemodtager, i kraft af overdragelsen skulle eje samvirket i forholdet 10:90.

Skattestyrelsen foretog partshøring af klageren den 13. august 2020, hvorved Skattestyrelsen foreslog, at klageren hæftede solidarisk med sin søn, A for betaling af gaveafgiften for hele gaven. Der var fratrullet ét bundfradrag. Skattestyrelsen traf afgørelse i overensstemmelse med forslaget den 4. september 2020.

Da både klageren og hans ægtefælle har overdraget en ideel andel på 90 % af virksomheden, K/S 1, til deres søn, A

, er den omhandlede gave givet af såvel klageren, som klagerens ægtefælle, hvilket også fremgår af det indsendte gavebrev og underskriften på gaveanmeldelsen. Ægtefællernes andel af gaven anses for at være lige store.

Landsskatteretten finder derfor, at værdien af den gave, som er overdraget fra klageren til hans søn, **A** udgør halvdelen af den samlede værdi af gaven.

Gavens værdi udgør således:

Gavens værdi	50 % af 11.378.099 kr.	= 5.689.049,50 kr.
Modydelse i form af boligret	50 % af 2.349.000 kr.	- 1.174.500,00 kr.
Gavebeløb		= 4.514.549,50 kr.
Afgiftsfrit bundbeløb		- 65.700,00 kr.
Passivpost	50 % af 6.658.890 kr.	=- 3.329.445,00 kr.
Afgiftsgrundlag		=- 1.119.404,50 kr.
Gaveafgift heraf	x 6 %	= <u>67.164,00 kr.</u>

Landsskatteretten fastsætter derfor gaveafgiften til 67.164 kr.

Fradrag for tinglysningsafgift

I gaveafgiften kan fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse. Det fremgår af boafgiftslovens § 29, stk. 2.

Ved overdragelsen kommer klagerens søn, **A** som kommanditist, grundet det skatteretlige transparensprincip, til i skattemæssig henseende at eje en ideel andel på 90 % af de overdragne ejendomme.

I civilretlig henseende ejes ejendommene efter overdragelsen fuldt ud af kommanditselskabet, der opstår som konsekvens af overdragelsen fra klageren og hans ægtefælle til deres søn, hvorfor kommanditselskabet er tinglyst som adkomsthaver.

Et kommanditselskab er i tinglysningsmæssig henseende et selvstændigt juridisk retssubjekt.

Det følger af ordlyden i boafgiftslovens § 29, stk. 2, 1. pkt., at tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse kan fratrækkes i gaveafgiften. Ejendomsoverdragelsen er sket til kommanditselskabet og ikke til klagerens søn. Tinglysningsafgiften er betalt i forbindelse med overdragelsen af ejendommene til kommanditselskabet. På baggrund heraf,

finder Landsskatteretten, at tinglysningsafgiften ikke kan fratrækkes i gaveafgiften.

Landsskatteretten nedsætter gaveafgiften til 67.164 kr. Landsskatteretten stadfæster i øvrigt Skattestyrelsens afgørelse.”

Afgørelsen vedrørende A indeholder en tilsvarende begrundelse.

Af den af sagsøgerne indsendte gaveanmeldelse dateret 25. september 2019 fremgår, at der overdrages ”Værdipapirer” for 11.378.099 kr. med fradrag af diverse forpligtelser på 2. 349.000 kr.

I den fortrykte tekst på blanketten er anført:

” Hvis gavegiver eller gavemodtager har betalt tinglysningsafgift i forbindelse med en ejendomsoverdragelse, kan noget af udgiften fradrages.

....

Derudover er der kun fradrag for den del af tinglysningsafgiften, som vedrører gavens andel, fx ved overdragelse af en del af en ejendom.”

Retsgrundlaget

Boafgiftslovens afsnit II om afgift af gaver fastlægger blandt andet den personkreds, der ved modtagelse af gaver skal betale gaveafgift, afgiftens størrelse og afgiftspligtens indtræden. Personkredsen omfatter blandt andet nære familiedlemmer, herunder afkom. Afsnittet indeholder endvidere regler om opgørelse og indbetaling af afgiften.

Af boafgiftslovens § 29 fremgår

”I gaveafgiften kan fratrækkes gaveafgift, der er betalt til fremmed stat, Grønland eller Færøerne, af dér beliggende eller beroende aktiver. Fradraget kan dog højst udgøre et beløb svarende til den danske gaveafgift af de pågældende aktiver.

Stk. 2. I gaveafgiften kan fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse. Ved overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvis i gavegivers eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som efter overdragelsen anvendes helt eller delvis i modtagerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, kan tinglysningsafgiften dog fratrækkes fuldt ud i gaveafgiften. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for den faste del af tinglysningsafgiften. 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis gavegivers eller gavemodtagers virksomhed består i udlejning af fast ejendom. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skove-

jendom, anses i denne forbindelse ikke for virksomhed ved udlejning af fast ejendom.”

Bestemmelsen blev indsat ved boafgiftsloven, der blev vedtaget ved lov nr. 426 af 14. juni 1995, og senere er ændret, senest ved lov nr. 688 af 8. juni 2017.

Af bemærkningerne til lovforslaget fra 1995 (lovforslag nr. L 254 af 4. maj 1995) fremgår blandt andet:

”I. Indledning.

Forslaget fremsættes som led i aftalen om finansloven for 1995 mellem regeringen, Venstre og Det Konservative Folkeparti.

Ved lovforslaget foreslås afgifterne ved arv og gaver markant lempet. Den nuværende arve- og gaveafgiftslov foreslås ophævet og afløst af en ny bo- og gaveafgiftslov.

.....

Arbejdsgruppen har afsluttet sit arbejde i marts måned i år. Gruppen har i sin rapport bl.a. peget på en række ændringer, som burde gennemføres i forbindelse med en eventuel ny arveafgiftslov. Samtidig peges dog også på, at der ville være en lang række fordele forbundet med at ændre afgiftsprincippet fra det nuværende arveafgiftsprincip, hvor afgiften pålægges den enkelte arving, til et boafgiftsprincip, hvor afgiften pålægges boet som sådant.

Det er dette princip, som er lagt til grund for dette lovforslag, ligesom lovforslaget i øvrigt i vidt omfang bygger på de betragtninger og forslag, som arbejdsgruppen er fremkommet med”

Af bemærkninger til lovforslaget § 29 fremgår følgende:

”Til § 29

Bestemmelsen har til formål at modvirke, at en gave belægges med dobbelt gaveafgift, og er udformet i overensstemmelse med de tilsvarende regler i relation til boafgiften.

Består gaven af aktivtyper omfattet af § 9, stk. 2, beliggende i udlandet, gives nedslag i dansk gaveafgift med den betalte udenlandske gaveafgift. Udenlandsk gaveafgift pålagt andre udenlandske aktiver fragår derimod i gaveafgiftsgrundlaget.

...

I stk. 3 foreslås det, at stempelafgift, som gavegiver eller gavemodtager har betalt i forbindelse med overdragelse af en gave, på tilsvarende måde som efter arve- og gaveafgiftsloven skal kunne fratrækkes i gaveafgiften.”

Af betænkning afgivet af Skatteudvalget den 23. maj 1995 over forslag til lov om afgift af dødsboer og gaver fremgår blandt andet følgende ændringsforslag:

”Til § 29

...

18) Stk. 2 udgår.

Stk. 3 bliver herefter stk. 2.”

Ved lov nr. 1222 af 27. december 1996 blev boafgiftslovens § 29, stk. 2, ændret og affattet således:

»Stk. 2. I gaveafgiften kan fratrækkes stempelafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse. Ved overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvis i gavegivers eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som efter overdragelsen anvendes helt eller delvis i modtagerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, kan stempelafgiften dog fratrækkes fuldt ud i gaveafgiften. 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis gavegivers eller gavemodtagers virksomhed består i udlejning af fast ejendom. Bortforpagtning af fast ejendom som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 4 og 7, anses ikke i denne forbindelse for virksomhed ved udlejning af fast ejendom.«

Der fremgår af bemærkningerne til lovforslagets (lovforslag nr. L 91 af 27. november 1996) enkelte bestemmelser følgende herom:

”Til nr. 37

Det foreslås, at der i gaveafgiften alene kan fratrækkes den stempelafgift, der vedrører gaven. Overdrages f.eks. en fast ejendom til 1 mill. kr., hvori der er optaget lån for 900.000 kr. således, at gaven består i 100.000 kr., foreslås det, at alene stempelafgiften vedrørende de 100.000 kr., dvs. 1/10 af stempelafgiften, kan fratrækkes i gaveafgiften.”

Efter en række henvendelser til Folketingets Skatteudvalg besluttede udvalget følgende tilføjelse til betænkning den 18. december 1996 over Forslag til lov om ændring af lov om afgift af dødsboer og gaver:

”Ændringsforslag

...

2) Nr. 37 affattes således:

»37. Stk. 2. I gaveafgiften kan fratrækkes stempelafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse. Ved overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvis i gavegivers eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som efter overdragelsen anvendes helt eller delvis i modtagerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, kan stempelafgiften dog fratrækkes fuldt ud i gaveafgiften. 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis gavegivers eller gavemodtagers virksomhed består i udlejning af fast ejendom. Bortforpagtning af fast ejendom som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 4 og 7, anses ikke i denne forbindelse for virksomhed ved udlejning af fast ejendom.«

Bemærkninger

Til nr. 2

Efter de gældende regler i boafgiftsloven kan stempelafgift ved ejendomsoverdragelse fratrækkes fuldt ud i gaveafgiften.

Det er ikke fundet rimeligt, at der generelt skal gælde en modregningsregel, der reelt bevirker stempelafgiftsfritagelse ved overdragelse af fast ejendom inden for kredsen af nærtbeslægtede, når blot der foreligger et gaveelement i forbindelse med ejendomsoverdragelsen. Det er derfor foreslået, at stempelafgiften kun kan modregnes i gaveafgiften svarende til gavens forholdsmæssige andel ved ejendomsoverdragelsen.

Ved ejendomsoverdragelse i forbindelse med generationsskifte af erhvervsvirksomheder foreslås det dog, at der fortsat skal være adgang til fuld modregningsadgang af stempelafgiften i gaveafgiften. Denne særlige begunstivelse af generationsskifter forudsætter, at der er tale om overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvist i gavegiverens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og hvor ejendommen efter overdragelsen anvendes helt eller delvist i modtagerens eller dennes ægtefælles erhvervsvirksomhed.

..."

Af den tidligere gældende juridiske vejledning 2019-2, afsnit C.A.6.2 om afgiftspligtige gaver fremgår blandt andet følgende:

"Anmeldelse og betaling

...

Den beregnede gaveafgift skal indbetales samtidig med indgivelsen af gaveanmeldelsen, også selv om anmeldelsen indsendes inden 1. maj.

Den beregnede gaveafgift kan fratrækkes tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gavegiver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse. Se BAL § 29, stk. 2.

Se TfS 1999, 444 om fradrag for betalt stempelafgift."

Anbringender

A og B har i deres påstandsdokument anført blandt andet følgende:

"6. Sagsøgernes anbringender

6.1 Sagsøgerne gør gældende, at Gavebrevet har medført både gaveafgift og tinglysningsafgift, og at de ifølge ordlyden i BGL § 29, stk. 2, har ret til at fratrække den betalte tinglysningsafgift i gaveafgiften.

6.2 Det er efter bestemmelsen uden betydning, om der sker overdragelse af en fast ejendom, en ideel andel af en fast ejendom eller en ideel andel af flere faste ejendomme; blot der er tale om

”ejendomsoverdragelse”, der udløser både gaveafgift og tinglysningsafgift.

- 6.3 Det er ligeledes uden betydning efter bestemmelsen, hvordan overdragelsen berigtiges rent tinglysningsmæssigt; dvs. om gavemodtager, et sameje, et interessentskab eller et kommanditselskab tinglyses som adkomsthaver; blot tinglysningsafgiften betales af gavegiver eller af gavemodtager.

Det bemærkes, at sameje, interessentskab og kommanditselskab er skattemæssigt transparente samvirker med de personlige deltagere som skattesubjekter. En forælders indskud i et kommanditselskab med en søn som deltager eller overdragelse af andele i et kommanditselskab til sønnen anses således skatteretligt som en overdragelse fra forælder til søn af en ideel andel af kommanditselskabets aktiver (...).

- 6.4 Sagsøgerne opfylder lovens betingelser for fradragsret, og der er ikke hjemmel til at håndhæve yderligere betingelser.

- 6.5 Det er ifølge ordlyden helt uden betydning for fradragsretten, om en gavedisposition hypotetisk kunne dekomponeres, således som Skatteministeriet hævder – men ministeriets synspunkt er som nævnt konstrueret, kunstigt og falsk:

- 6.5.1 Sagen rummer alene én civilretlig disposition, nemlig Gavebrevet, der indebærer ”ejendomsoverdragelse”, og som samtidig automatisk etablerer det samvirke, der ifølge tinglysningsloven skal tinglyses som adkomsthaver.

- 6.5.2 Samvirket opstår eo ipso ved ejendomsoverdragelsen, der folgelig ikke samtidig kan hævdes at ske til samvirket. Den retlige kvalifikation af et samvirke sker på objektivt grundlag baseret på, hvordan samvirket faktisk er organiseret, jf. U 2002.844 H (...). Et sameje opstår *formløst* i kraft af et fælles ejerskab. Et interessentskab opstår *formløst* i kraft af et fælles ejerskab om en erhvervsmæssig drift. Et kommanditselskab opstår *formløst* i kraft af et fælles ejerskab om en erhvervsmæssig drift, hvor deltagerne har forskellig hæftelse. I denne sag opstår **K/S 1** som en formløs retsvirkning af ejendomsoverdragelsen ved Gavebrevet.

- 6.5.3 Gavebrevet indebærer ikke ejendomsoverdragelse til **K/S 1** og angår ikke overdragelse af kommanditandele i **K/S 1**. Gavebrevet indebærer og angår overdragelse af 9/10 af Ejendommene, og der opstår først herved et samvirke, som så skal kvalificeres som et kommanditselskab.

- 6.6 Sagsøgerne gør videre gældende, at det tillige vil stride mod bestemmelsens formål, hvis fradragsretten for tinglysningsafgift afskæres for tilfælde, hvor generationsskifte indebærer et samvirke

mellem gavegiver og gavemodtager, og hvor det nødvendigvis er samvirket, der skal tinglyses som adkomsthaver:

- 6.6.1 Som anført ovenfor har bestemmelsen til formål at forhindre dobbeltafgift ved ejendomsoverdragelse. Dette formål må selvsagt varetages, uanset om overdragelsen omfatter en hel fast ejendom eller en ideel andel af en eller flere faste ejendomme, og dermed helt uafhængigt af, om der ved overdragelsen opstår et samvirke, som skal tinglyses som adkomsthaver. Ligesom det er i strid med bestemmelsens ordlyd, vil det også være klart i strid med bestemmelsens formål at begrænse lempelsen, så visse gaveoverdragelser skal udløse dobbeltafgift.
- 6.6.2 Det bemærkes herved, at generationsskifte, ikke mindst indenfor landbruget, i betydeligt omfang tilrettelægges "glidende" ved etablering af et samvirke mellem gavegiver og gavemodtager, således at det følgelig er samvirket, der skal tinglyses som adkomsthaver. Der er ingen holdepunkter i lovgrundlaget for, at lige præcis sådanne glidende generationsskifter skal betale dobbeltafgift uden at have krav på samme lempelse som andre generationsskifter. Tværtimod viser omtalen i Betænkning 1999.1374, at lempelsen tillige gælder for glidende generationsskifter.
- 6.6.3 Det bemærkes videre, at det er helt i overensstemmelse med lempelsesformålet og uden utilsigtede virkninger at indrømme fradragsret også for tinglysningsafgifter ved tinglysning af samvirker som adkomsthaver. Når der, som i denne sag, sker tinglysning af et K/S som adkomsthaver, udløses der fuld tinglysningsafgift på samme måde, som hvis der var sket tinglysning af gavemodtager som adkomsthaver, og fradragsretten ifølge BGL § 29, stk. 2, udtømmes ved modregning i gaveafgiften, uden at der aktuelt eller senere opnås nogen afgiftsmæssig fordel.
- 6.7 Sagsøgerne gør endelig gældende, at de kan støtte ret på det for overdragelsesåret (2019) gældende uforbeholdne udsagn i Juridisk Vejledning, jf. fx TfS 1994.295 Ø (...). Det må ud fra dette udsagn antages, at det på gavetidspunktet var administrativ praksis at indrømme fradragsret for tinglysningsafgifter også ved tinglysning af samvirker som fx interessentskaber som adkomsthaver. Denne antagelse bestyrkes både ved omtalen i Betænkning 1999.1374 og ved Skatteministeriets besvarelse af sagsøgernes opfordring i sagen. Skatteministeriet har ikke fremlagt afgørelser, der viser en afvigende administrativ praksis. Sagsøgerne har ifølge lighedsgrundsætningen krav på at blive stillet i overensstemmelse med denne praksis."

Skatteministeriet har i sit påstandsdokument anført blandt andet følgende:

"5. ARGUMENTATION

5.1 Boafgiftslovens § 29, stk. 2, finder ikke anvendelse på en situation som den foreliggende

I den foreliggende situation er der ikke tale om, at A som gave har fået overdraget ejendomme eller en andel af ejendomme.

Af det omhandlede gavebrev fremgår, at C og B har valgt at strukturere generationsskiftet med A således, at sidstnævnte som gave har fået overdraget en ideel andel af den i gavebrevet beskrevne virksomhed, og denne ideelle andel er blevet givet i form af 90 B-kommanditandele i K/S 1 hvortil C og B hver især har overdraget en række ejendomme.

Ordlyden af boafgiftslovens § 29, stk. 2, og den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, efterlader ingen tvivl om, at bestemmelsen alene finder anvendelse på tilfælde, hvor gavemodtageren som gave får overdraget en ejendom eller en del heraf, og en sådan situation er der ikke tale om i den foreliggende sag, hvor gaven har bestået af kapitalandele i et kommanditselskab, der hvad angår adkomsten til de omhandlede ejendomme og tinglysningen heraf udgør et selvstændigt retssubjekt.

Den anførte forståelse af boafgiftslovens § 29, stk. 2, fører ikke til, at den gave, som A har fået overdraget, er blevet belagt med dobbeltafgift i form af både gaveafgift og tinglysningsafgift, eftersom den omhandlede tinglysningsafgift er blevet betalt for tinglysningen af K/S 1 adkomst til ejendommene, som kommanditselskabet har fået overdraget fra C og B. Gaven, som A er blevet overdraget i form af 90 B-kommanditandele, er kun blevet belagt med én afgift, nemlig gaveafgiften.

Den måde, hvorpå generationsskiftet mellem på den ene side C og B og på den anden side A er blevet struktureret, indebærer, at fremtidige generationsskifter af virksomheden og de dertilhørende ejendomme vil kunne gennemføres, uden at der skal betales tinglysningsafgift, eftersom en overdragelse af kommanditandelene ingen tinglysning vil kræve, men valget af struktureringen har altså som konsekvens, at ingen tinglysningsafgift kan fratrækkes i den gaveafgift, der skal betales af gaven, som A har fået overdraget i form af kommanditandelene.

5.2 Der foreligger ikke en bindende administrativ praksis, som sagsøgerne kan støtte ret på

Ved afgørelsen af, om der foreligger en bindende administrativ praksis, som sagsøgerne kan støtte ret på, må det – da landsretten ellers ikke vil have anledning til at tage stilling til spørgsmålet – lægges til grund, at boafgiftslovens § 29, stk. 2, ikke fører til, at den tinglysningsafgift, der er blevet betalt for tinglysningen af K/S 1 adkomst til de ejendomme, som kommanditselskabet har fået overdraget fra C

og B skal fratrækkes i gaveafgiften af de kommanditandele i kommanditselskabet, som A har fået overdraget som gave.

Allerede fordi en praksis med det indhold, som sagsøgerne hævder, klart ikke ville være forenelig med lovgrundlaget, er det udelukket, at sagsøgernes praksissynspunkt kan føre til, at der gives dom efter deres påstand, jf. hertil f.eks. U.2023.2294H (..).

Hertil kommer, at det påhviler sagsøgerne at føre bevis for, at der har været en fast administrativ praksis med det indhold, som de hævder, jf. f.eks. U.2011.3305H (...) og U.2023.307H (...). Sagsøgerne har imidlertid ikke løftet denne bevisbyrde. Deres udlægning af praksis har ingen støtte i den dagældende eller nugældende udgave af Den juridiske vejledning (...), der blot gengiver ordlyden af boafgiftslovens § 29, stk. 2, 1. pkt., og sagsøgerne har ikke påvist nogen tidligere afgørelse, hvorved det positivt er blevet fastslået, at boafgiftslovens § 29, stk. 2, skulle finde anvendelse på en situation som den foreliggende.

Sagsøgerne har heller ikke påvist tilfælde, hvor skattemyndighederne skulle have forsømt at gribe korrigerende ind over for en gaveanmeldelse svarende til den foreliggende. En sådan manglende indgriben ville i øvrigt ikke kunne være blevet sidestillet med en positiv afgørelse, ligesom den ikke ville kunne føre til, at sagsøgerne på grundlag af en forvaltningsretlig lighedsgrundsætning har krav på en retsstilling i strid med loven, jf. f.eks. U.2013.207H (...).

På anførte baggrund bør Skatteministeriet frifindes.”

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagen angår, om boafgiftslovens § 29, stk. 2, skal fortolkes således, at den tinglysningsafgift, der er blevet betalt for tinglysningen af K/S 1 adkomst til en række faste ejendomme, kan fratrækkes i gaveafgiften af den gave, som A modtog fra sine forældre, C og B, ved gavebrev af 25. september 2019. Sagen er alene anlagt for så vidt angår halvdelen af gaven, hvorved gaveafgiften er beregnet til 67.164 kr.

Af boafgiftslovens § 29, stk. 2, 1. og 2. pkt. fremgår, at tinglysningsafgift, som gavemodtager eller gave giver har betalt af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse, kan fratrækkes i gaveafgiften. Ved overdragelse af ejendomme, der anvendes helt eller delvis i gavegivers eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, og som efter overdragelsen anvendes helt eller delvis i modtagerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, kan tinglysningsafgiften dog fratrækkes fuldt ud i gaveafgiften.

Landsretten lægger efter bevisførelsen til grund, at A ved gavebrevet af 25. september 2019 fik overdraget en ideel andel på 90 procent af

virksomheden K/S 1 og at gaven således omfattede 90 procent af virksomhedens aktiver og passiver, men uden personlig hæftelse for gavemodtager, der alene modtog 90 B-kommanditandele. Af gaveanmeldelsen fremgår det i overensstemmelse hermed, at gaven består af værdipapirer.

Virksomheden omfattede også andet end faste ejendomme, selvom disse udgjorde langt den væsentligste del af aktiverne. Landsretten lægger endvidere til grund, at virksomheden netop er etableret som et kommanditselskab som konsekvens af særligt den ønskede hæftelsesbegrænsning. Stiftelsen af et kommanditselskab er således en følge af den juridiske konstruktion som sagsøgerne har valgt, og ikke en nødvendig konsekvens af overdragelsen.

Landsretten finder at boafgiftslovens § 29, stk. 2, 1. pkt., efter sin ordlyd må forstås således, at fradragsretten alene finder anvendelse på tilfælde, hvor gavemodtageren som gave får overdraget en ejendom eller en del heraf. Denne forståelse understøttes af ordlyden af bestemmelsens 2. pkt. samt af bestemmelsens første stykke, der giver mulighed for at fratrække gaveafgift, som den gaveafgiftspligtige efter boafgiftsloven har svaret af et aktiv i udlandet, ligesom boafgiftslovens afsnit II om afgift af gaver alene regulerer fysiske personers forhold.

På denne baggrund, og da ejendommene ved de tinglyste skøder er overdraget til K/S 1 der i tinglysningsmæssig henseende, herunder også i forhold til tinglysningsafgift, er et selvstændigt juridisk retssubjekt, kan tinglysningsafgiften ikke fratrækkes i gaveafgiften. Det kan ikke føre til et andet resultat, at et kommanditselskab i skatteretlig forstand er et deltagerbeskattet selskab og dermed ikke et selvstændigt skattesubjekt, eller at substansen i gavens værdi udgøres af ejendommene.

Sagsøgerne har subsidiært påberåbt sig, at de efter en forvaltningsretlig lighedsgrundsætning kan støtte ret på en i hvert fald frem til overdragelsesåret fast administrativ praksis.

Landsretten, der bemærker, at sagsøgerne har bevisbyrden for en sådan praksis, finder det ikke godtgjort, at der hos skattemyndighederne har foreligget en sådan. Det bemærkes i den forbindelse, at Juridisk Vejledning alene henviser til bestemmelsen i boafgiftslovens § 29, stk. 2, og dennes ordlyd.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge.

Efter sagens udfald skal A og B i sagsomkostninger in solidum betale 53.750 kr. inkl. moms til Skatteministeriet til dækning af advokatbistand. Landsretten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi og betydning samt hovedfor-

handlingens varighed. Landsretten har endvidere lagt vægt på, at sagens forbedelse tillige har omfattet en indsigelse mod gyldigheden af Landsskatterettens afgørelse, som kort inden hovedforhandlingen blev frafaldet af A og B

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal A og B inden 14 dage betale 53.750 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 02-06-2025 kl. 10:01

Modtagere: Sagsøger A

Skatteministeriet Departementet, Sagsøger

Sagsøgte

B