

Omgørelse – hævning i virksomhedsskatteordningen – SKM2010.730. LSR ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Landsskatteretten tillod ved en kendelse af 18/8 2010, at en hævning på en bankkonto omfattet af virksomhedsordningen til indfrielse af private lån blev omgjort. Ved kendelsen lagde Landsskatteretten til grund, at hævnin-gen på bankkontoen måtte anses for omfattet af begrebet ”privatretlig di-sposition” i skatteforvaltningslovens § 29’s forstand.

Med hjemmel i Skatteforvaltningslovens § 29 kan skattemyndighederne tillade, at en efterfølgende ændring af en *privatretlig disposition* tillægges virkning for skatteansæt-telsen, når visse, nærmere angivne betingelser er opfyldt.

I praksis har flere gange været rejst spørgsmålet om, hvorvidt omgørelsesinstituttet favner konkrete dispositioner eller disponeringer i relation til virksomhedsskatteord-ningen. Spørgsmålet er nærmere, om en sådan disposition eller disponering kan anses som en ”privatretlig disposition”.

Som jeg anførte i min artikel i Festskrift til Ole Bjørn, 2004, er begrebet ”privatretlig disposition” ikke nærmere uddybet, hverken i ordlyden af eller forarbejderne til § 37 C, stk. 1. Den manglende opmærksomhed omkring begrebet skal muligvis ses i lyset af, at kriteriet så vidt ses aldrig tidligere havde ført til afvisning af tilladelse til omgø-relse.

Offentliggjort d. 30. november 2010

Begrebet ”privatretlig disposition” har hverken i civilretten eller skatteretten et *nærmere* defineret indhold. Der er dog næppe tvivl om, at der med begrebet ”privatretlig disposition” er sigtet til en vid afgrænsning af de retshandlinger af privatretlig karakter, som det vil kunne komme på tale at tillade omgjort.

Med afgørelsen ref. i TfS 2002, 529 tilsluttede Ligningsrådet sig en vid afgrænsning af begrebet. Således tilkendegav Ligningsrådet om afgrænsningen af § 37 C, at:

”Den generelle hjemmel til omgørelse fremgår af skattestyrelseslovens § 37 C. Bestemmelsen er efter sin ordlyd beregnet på at omgøre skatteansættelser, der hviler på en privatretlig disposition. Det betyder, at de skattemæssige virkninger, som bestemmelsen er indsat for at regulere, skal være af en sådan karakter, at de kan siges at være direkte afledt af den retlige disposition. En retlig disposition også kaldet en retshandel er udtryk for en råden, dvs. en handlen, hvis formål det er at fremkalde en retsvirkning. Som eksempel kan nævnes et løfte, som er en ensidig erklæring fra en person til en anden om at forpligtige sig. En retlig disposition er således kendetegnet ved, at dens formål er at stifte, forandre eller ophæve en ret-tighed.”

I praksis har foreligget flere tilfælde om omgørelse af dispositioner i forhold til virksomhedsskatteordningen, således bl.a. i sagen ref. i TfS 2001, 639 LR, omtalt i JUS 2001/33, hvor Ligningsrådet tillod omgørelse vedrørende et køb af investeringsbeviser i en investeringsforening for midler i virksomhedsordningen. På linie hermed kan nævnes TfS 2006, 738 LSR og 739 LSR, omtalt i JUS 2006/29 om omgørelse af et køb af henholdsvis aktier og investeringsbeviser

Her kan tillige nævnes sagen ref. i TfS 2007, 234 LSR om omgørelse af en indbetaling på en ophørspensionskonto, hvor en anmodning om omgørelse af aftalen blev imødekommet, således at beløbet blev tilbageført til kontoen i virksomhedsordningen, uden at der herved blev sat spørgsmålstegn ved, om der forelå en privatretlig disposition. Se tillige TfS 2006, 476 LSR.

Offentliggjort d. 30. november 2010

Heroverfor står dispositioner eller beslutninger, der alene kan betegnes som en ændring af en ”disponering i virksomhedsskatteordningen”. Her kan peges på den ovenomtalte sag, ref. i TfS 2002, 529 LR, hvor Ligningsrådet nåede frem til, at der ikke kunne gives tilladelse til efterfølgende at udtage en blandet benyttet bil af virksomhedsordningen, da en sådan disposition ikke var omfattet af skattestyrelseslovens § 37. Ligningsrådet fandt således ikke, at skatteydere valg, hvorefter bilen skulle indgå i virksomhedsordningen, var en privatretlig disposition, og at den skattemæssige virkning, der søgtes omgjort, alene var en følge af, at skatteyder har fortrudt sin tidligere disponering i virksomhedsordningen.

En parallel problemstilling har foreligget i praksis, hvor skatteyderen hæver et indestående på en – i skattemæssig henseende – ”bundet” konto, eksempelvis en etableringskonto eller en pensionsopsparing. I sådanne tilfælde har skattemyndighederne tilladt omgørelse, jf. herved TfS 2003, 919, omtalt i JUS 2003/47, om etableringskontomidler, og TfS 2004, 626, omtalt i JUS 2004/35, om pensionsmidler. Ligningsrådet lagde i disse sager til grund, at der var tale om omgørelse af en privatretlig disposition, nemlig henholdsvis hævning og tilbageførelse af midlerne. Om pensionsmidler kan tillige henvises til TfS 2005, 891 LR om omgørelse af indbetalinger på pensionsordninger, hvor skatteyderen hverken havde fået fradrag i Danmark eller Grønland for sine pensionsindbetalinger.

For nu at vende tilbage til sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af den 18/8 2010 var der her tale om en skatteyder, der ønskede at omgøre en uhensigtsmæssig hævning på en virksomhedsbankkonto til indfrielse af private lån. Skatteyderen havde således i juni 2008 indfriet to private lån på tilsammen ca. 13,5 mio. kr. med midler hævet i virksomhedsordningen. Efterfølgende, i oktober 2008, optog skatteyderen et realkreditlån på 20 mio. kr., der blev indsat på en konto placeret i virksomhedsordningen. Ved afslutningen af regnskabet for 2008 blev besluttet, at realkreditlånet skulle deles, således at 13,5 mio. kr. blev medtaget i privat regi, og 6,5 mio. kr. blev placeret i virksomhedsordningen.

I marts 2009, dvs. flere måneder før selvangivelsesfristen for 2008, anmodede skatteyderen om omgørelse, således at hævningen på 13,5 mio. kr. i juni 2008 på kontoen i

Offentliggjort d. 30. november 2010

virksomhedsordningen skulle anses for foretaget på den private konto, samt at et beløb på 13,5 mio. kr. af provenuet fra realkreditlånet skulle anses for indsat på den private konto ved optagelsen af realkreditlånet i oktober 2008.

Skattemyndighederne meddelte afslag på anmodningen om omgørelse med henvisning til, at der ikke forelå en privatretlig disposition, men en ”skatteretlig disposition”. Synspunktet var, at efterfølgende ændringer af faktisk foretagne hævninger var i strid med hæverækkefølgen i virksomhedsskattelovens § 5, samt at der ikke var hjemmel i virksomhedsskatteloven til at omgøre de enkelte dispositioner og hævninger foretaget efter reglerne i § 5.

I forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten anmodede skatteyderen i første række om tilladelse til omgørelse af betalingen mellem skatteyderens to bankkonti; den herved udbedte omgørelsestransaktion er ikke nærmere beskrevet i sagsreferatet, men det synes forudsat, at den principale anmodning drejede sig om omgørelse, således at hævningen på de 13,5 mio. kr. på kontoen i virksomhedsordningen i juni 2008 skulle anses for foretaget på den private konto. Subsidiært anmodede skatteyderen om omgørelse, således at det private lån genopstod med virkning fra juni 2008, og først skulle anses for indfriet ved optagelse af realkreditlånet i oktober 2008, hvorved skatteyderen undgik hævningen i virksomhedsskatteordningen. Det blev i den forbindelse oplyst, at det involverede pengeinstitut havde tiltrådt anmodningerne om omgørelse, således at der kunne foretages de nødvendige ændringer, herunder rentereguleringer.

Landsskatteretten, der meddelte tilladelse til omgørelse, konstaterede indledningsvist, at en skatteydere hævning på en erhvervsmæssig bankkonto til privatsfæren som udgangspunkt anses som en hævning, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

Ved vurderingen af omgørelsesanmodningen tog Landsskatteretten afsæt i Højesterets dom ref. i TfS 2006, 925 H om den dagældende skattestyrelseslovs § 37 C, stk. 1, nr. 2, hvor Højesteret tilkendegav, ”... at der ikke i nr. 2 er hjemmel til at betinge omgørelse af andet og mere end, at den privatretlige disposition blev foretaget, uden at de skattemæssige virkninger, som indtræder, var forudset på dispositionstidspunktet.

Offentliggjort d. 30. november 2010

Omgørelse kan således ikke nægtes med henvisning til, at den skattemæssige virkning burde være forudset, eller at selvangivelse blev indleveret med kendskab til den skattemæssige konsekvens.”

Om den konkrete sag konstaterede Landsskatteretten dernæst, at den oprindelige indfrielse de private lån principielt ikke ønskedes ændret, og at indfrielsen ved en hævnning på kontoen i virksomhedsordningen blot ønskedes tilbageført tillige med et senere indskud på samme bankkonto. Videre konstaterede Landsskatteretten, at ændringen ikke kunne foretages uden pengeinstituttets accept, idet renteberegningerne mv. skulle ændres, og at pengeinstituttet havde tiltrådt den af skatteyderen ønskede omgørelse.

Landsskatterettens konklusion var nu, at den ønskede ændring af hævnningen og indskuddet på virksomhedens bankkonto måtte anses for omfattet af begrebet ”privatretilig disposition”, og at skatteyderen på den baggrund var berettiget til at omgøre den uhenigtsmæssige hævnning mv. på virksomhedens bankkonto. Retten lagde særlig vægt på, at dispositionen havde haft betydelige skattemæssige konsekvenser, som ikke var forudset på dispositionstidspunktet, ligesom de øvrige betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 efter rettens opfattelse måtte anses for opfyldt.

Med Landsskatterettens kendelse foreligger en udtrykkelig accept af, at den blotte hævnning på en bankkonto er udtryk for en privatretilig disposition i skatteforvaltningslovens § 29’s forstand. Landsskatterettens kendelse er herved i tråd med den hidtidige praksis på området.

Men med Landsskatterettens kendelse er samtidig fremhævet, at de almindelige betingelser for omgørelse er opfyldt. Landsskatteretten sigter herved formentlig til hændelsesforløbet i sagen, der giver et klart billede af en fejl disponering. Det kan således næppe forventes, at enhver given hævnning på en konto i virksomhedsskatteordningen til private formål kan forventes omgjort.

— o —