Offentliggjort d. 23. april 2013

Skatteforvaltningslovens § 30 – selvangivelsesomvalg - Højesterets dom af 18/4 2013, jr. nr. 172/2012©

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

Et selskab var - efter at have foretaget betydelige skattemæssige afskrivninger -fusioneret med et tilkøbt datterselskab efter reglerne om skattefri fusion, og et skattemæssigt underskud gik følgelig tabt, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt. Selskabet søgte herefter for det første om tilladelse til omgørelse af de foretagne nedskrivninger, jf. skatteforvaltningslovens § 29. Dernæst at få tilladelse til omgørelse af fusionen, således at denne blev en skattepligtig fusion, jf. § 29. Videre at få adgang til selvangivelsesomvalg, således at den skattefri fusion blev en skattepligtig fusion, jf. § 30. Og endelig om tilladelse til nedsættelse af de forud for fusionen foretagne afskrivninger efter afskrivningslovens § 52, stk. 2. SKAT afviste alle 4 anmodninger. De 3 sidste anmodninger blev påklaget til Landsskatteretten, der afviste disse, jf. TfS 2011, 160 LSR. De 2 sidste anmodninger blev indbragt for Østre Landsret, jf. TfS 2012, 800 ØL, og siden Højesteret, der ved en dom af 18/4 2013 har fastholdt afvisningerne af disse anmodninger.

Efter skatteforvaltningslovens § 30 kan skattemyndighederne tillade, at en skattepligtig *ændrer* et *valg af selvangivne oplysninger*, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en *ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat*, der har *betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser*.

Efter forarbejderne har bestemmelsen til formål at *afbøde de urimeligheder*, der måtte opstå, hvor et af skatteyderen truffet valg i forbindelse med selvangivelsen får *uhensigtsmæssige* skattemæssige virkninger som følge af skattemyndighedernes tilsidesættelse af selvangivelsen. Bestemmelsen finder, ligeledes ifølge motiverne, anvendelse ved siden af

Offentliggjort d. 23. april 2013

de regler, hvorefter den skattepligtige hidtil havde kunnet ændre et tidligere foretaget valg på selvangivelsen, men er dog uanvendelig, hvis materielle regler i anden lovgivning ligefrem forhindrer et ændret valg. Som et eksempel, hvor en skatteyder kan gøre brug af ændringsadgangen i § 30, peges i forarbejderne på det tilfælde, at skattemyndighederne - i modsætning til skatteyderen - finder, at en bil placeret i virksomhedsskatteordningen udelukkende er anvendt privat. Skatteyderen kan herefter på baggrund af myndighedernes ansættelse ændre sit oprindelige valg, således at bilen placeres uden for virksomhedsordningen. Se endvidere TfS 2004, 172 LR om anvendelse af bestemmelsen til berigtigelse af en fejl, samt TfS 2004, 402 LR vedrørende en situation, hvor et *allerede ændret valg* i selvangivelsen efter den tidligere § 37 D affødte et ønske om *en yderligere ændring* af tidligere trufne valg, hvilket blev imødekommet. Der kan efter motivudtalelserne ikke opnås tilladelse til ændring af valg i selvangivelsen, hvis der foreligger strafbare forhold, eller hvis der er tale om forsøg på skatteunddragelse. Om selvangivelsesomvalg, se Tommy V. Christiansen i JUS 2004/29 og 39 og JUS 2007/26.

Skatteforvaltningslovens § 30 om selvangivelsesomvalg er på visse punkter komplementær til skatteforvaltningslovens § 29 om omgørelse. Hvor § 29 er møntet på ændringer af den underliggende privatretlig disposition, omfatter § 30 ændringer af et valg i selvangivelsen, se herved TfS 2002, 529 LR.

Ved Højesterets dom af 18/4 2013 har Højesteret truffet afgørelse i en sag, der bl.a. belyser afgrænsningen særligt af skatteforvaltningslovens § 30 om selvangivelsesomvalg samt afskrivningslovens § 52 om efterfølgende adgang til at ændre af- og nedskrivninger. Landsskatteretten har i samme sag tidligere i klageforløbet tillige truffet afgørelse vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der kan indrømmes adgang til at omgøre en skattefri fusion til en skattepligtig fusion i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, jf. TfS 2011, 160 LSR.

Sagen vedrørte et aktieselskab, der indgik i sambeskatning med et anpartsselskab. Aktieselskabet havde den 1/1 2007 tilkøbt et datterselskab, og moder- og datterselskab blev fusioneret pr. 1/1 2007 efter vedtagelse den 9/9 2007 som en skattefri fusion efter fusionsskatteloven med moderselskabet som modtagende selskab og datterselskabet som indsky-

Offentliggjort d. 23. april 2013

dende selskab. Selskaberne havde kalenderårsregnskab, og selvangivelserne for 2006 var følgelig indgivet forud for vedtagelsen af fusionen den 9/9 2007.

Det modtagende selskab konstaterede i året forud, dvs. i 2006, et skattemæssigt underskud på 7.345.594 kr., der blandt andet hidrørte fra skattemæssige afskrivninger med et samlet beløb på 5.157.008 kr. Da der var tale om en skattefri fusion i 2007, blev det skattemæssige underskud hos det modtagende selskab for indkomståret 2006 omfattet af underskudsbegrænsningen i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt. Selskabet blev af egen drift opmærksom på dette forhold, som skyldes en revisorfejl. Efter selskabets opfattelse kunne skaden imidlertid reduceres, hvis de betydelige skattemæssige afskrivninger i 2006 kunne reduceres fra 5.157.008 kr. til 0 kr., eller hvis den stedfundne fusion kunne ændres fra en skattefri fusion til en skattepligtig fusion.

Selskabet anmodede herefter SKAT om tilladelse til følgende:

1. Principalt omgørelse af afskrivningerne for indkomstår 2006, således at disse bortfaldt, jf. skatteforvaltningslovens § 29.
2. Subsidiært ændring af afskrivningerne, jf. afskrivningslovens § 52, stk. 2.
3. Mere subsidiært omgørelse af fusionen pr. 1. januar 2007 fra en skattefri fusion til en skattepligtig fusion, jf. skatteforvaltningslovens § 29
4. Endelig blev der efterfølgende anmodet om omvalg af fusionen fra en skattefri fusion til en skattepligtig fusion, jf. skatteforvaltningslovens § 30.

Skattemyndighederne meddelte afslag på hver af de 4 anmodninger.

Selskabet påklagede afvisningen af de sidste 3 anmodninger, dvs. pkt. 2 – 4, til Landsskatteretten, der stadfæstede skattemyndighedernes afgørelse.

Selskabet indbragte herefter Landsskatterettens kendelse for domstolene, hvor selskabet frafaldt pkt. 3, og herefter nedlagde to påstande, som knyttede sig til de respektive anmodninger som nævnt under pkt. 2 og pkt. 4, samt en ny, mere subsidiær påstand om hjemvisning af sagen til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

Offentliggjort d. 23. april 2013

Ad pkt. 1 - Omgørelse af de foretagne afskrivninger

Skattemyndighedernes begrundelse for at afslå anmodningen om skattemæssig omgørelse i form af nedsættelse af de skattemæssige afskrivninger for 2006 er ikke omtalt i den offentliggjorte afgørelse. Allerede for Landsskatteretten frafaldte selskabet denne anmodning. Skattemæssig omgørelse efter lovens § 29 ses da heller ikke at kunne rumme ændring af tidligere foretagne skattemæssige afskrivninger.

Ad pkt. 3 - Omgørelse af den skattefri fusion til en skattepligtig fusion

Synspunktet om omgørelse af fusionen pr. 1. januar 2007 fra en skattefri til en skattepligtig fusion, jf. skatteforvaltningslovens § 29, blev gjort gældende for Landsskatteretten, der afviste synspunktet, og synspunktet blev ikke siden gentaget for domstolene.

Landsskatteretten anførte som begrundelse for afslaget, at omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 som udgangspunkt vil forudsætte, at der foreligger en civilretlig disposition, som kan ændres civilretligt og ikke kun i skattemæssig henseende – hvilket ikke fandtes at være tilfældet i den foreliggende sag – hvorfor anmodningen allerede af denne grund ikke kunne imødekommes. Landsskatteretten henviste herved til, at det indskydende selskab var ophørt ved fusionen, og at det i øvrigt måtte lægges til grund, og i øvrigt var ubestridt, at der ikke var sket en ændring af fusionen i selskabsretlig henseende, herunder ændring af vilkårene for den vedtagne fusion. Videre anførte Landsskatteretten, at de selskabsretlige regler om universalsuccession ikke gav grundlag for en ændret bedømmelse, herunder sås disse regler ikke at medføre, at vilkårene for fusionen kunne ændres i selskabsretlig henseende, ligesom disse regler ikke i øvrigt sås at medføre, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5, kunne anses for opfyldt, uanset det indskydende selskabs ophør ved fusionen.

Selskabet havde supplerende overfor SKAT - såfremt omgørelse ikke kunne tillades – anmodet om en bekræftelse på, at omgørelse vil kunne imødekommes, hvis det ophørte selskab blev genoptaget af skifteretten i henhold til anpartsselskabslovens § 58, hvorefter bobehandlingen efter skifterettens bestemmelse kunne genoptages, såfremt der efter selskabets udslettelse af registeret for anpartsselskaber som følge af en likvidation eller op-

løsning fremkom yderligere midler eller der i øvrigt måtte være anledning dertil. SKAT anførte hertil, at en omgørelse i så fald vil kunne tillades, når selskabet var genoptaget og på ny havde selvstændig retsevne. SKAT bemærkede dog videre, at det ikke umiddelbart ansås for muligt, at en genoptagelse af selskabet ville kunne finde sted, da anpartsselskabslovens § 58 omfattede en genoptagelse af en sket bobehandling, hvilket netop ikke havde fundet sted ved en fusion omfattet af anpartsselskabslovens § 65.

Ad pkt. 4 - Selvangivelsesomvalg fra skattefri fusion til en skattepligtig fusion.

Selskabet anmodede som det tredje om adgang til omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 fra en skattefri til en skattepligtig fusion, og ved Landsskatteretten og domstolene blev dette synspunkt anført som det principale synspunkt i sagen.

Synspunktet blev imidlertid afvist i alle instanser, herunder af Højesteret ved dommen af 18/4 2013.

Ved sagens behandling ved SKAT tilkendegav myndighederne, at man på den ene side var enig i, at valg af skattefri fusion kunne være omfattet af bestemmelsen om omvalg. Myndighederne henviste herved til Fristudvalgets Bet. 1426/2003 om frist- og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet, bilag 2, hvor valg af fusion som skattefri fremgår af en liste over de lovregler, hvor der skal foretages et valg på selvangivelsen, samt til TfS 2005, 295, der efter myndighedernes opfattelse kunne tages til indtægt for, at forholdet var omfattet af bestemmelsen om omvalg.

Anmodningen om omvalg kunne imidlertid efter myndighedernes opfattelse ikke imødekommes, da forudsætningen i § 30 om, at der skal være foretaget en ansættelse, ikke var opfyldt. Myndighederne havde således ikke foretaget en ændring af skatteansættelsen, hverken for indkomståret før eller efter fusionen, som havde betydning for beslutningen om, hvorvidt fusionen skulle være skattefri eller skattepligtig. Den omstændighed, at selskabet ved valget af skattefri fusion fortabte underskuddet, var ikke en følge af en af SKAT foretagen skatteansættelse, men en konsekvens af objektive regler, der fandt anvendelse pr. fusionsdatoen. Myndighederne henviste herved til Hanne Søgaard Hansens

artikel i SR-Skat 2003.305 samt Ole Bjørns Kommentar i SR-Skat 2003.331, hvor samme synspunkt er lagt til grund.

Landsskatteretten tilsluttede sig med dissens skattemyndighedernes synspunkt om, at omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 forudsatte, at SKAT havde foretaget en ansættelse, og fandt, at bestemmelsen allerede af den grund ikke kunne bringes i anvendelse. Ét ud af 4 retsmedlemmer fandt dog ikke, at det forhold, at SKAT ikke havde foretaget nogen ansættelse, var til hinder for selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30.

Selskabet havde til støtte for, at der skulle indrømmes adgang til selvangivelsesomvalg endvidere anført, at ”uhensigtsmæssige skattemæssige virkninger” beroende på fejltagelser i sig selv kunne begrunde adgang til omvalg. Selskabet havde i denne sammenhæng henvist til det i TfS 2007, 551 DEP omtalte forlig i sagen ref. i TfS 2006, 985 LSR, og med føje blandt andet henvist til lighedsgrundsætningen samt det forhold, at forliget ved optagelse i procesvejledningen var opgraderet til en bindende administrativ praksis, jf. nærmere Bodil Christiansen i TfS 2005, 354.

Også dette synspunkt blev afvist af Landsskatteretten, da en sådan fortolkning ikke sås at kunne støttes på ordlyden af bestemmelsen med tilhørende forarbejder, og da Skatteministeriets kommentar til forliget omtalt i TfS 2007, 551 DEP efter Landsskatterettens opfattelse vedrørte en ikke sammenlignelig sag.

Østre Landsret, hvis dom blev *stadfæstet af Højesteret* in terminis, stadfæstede Landsskatterettens afgørelse med henvisning til, at SKAT ikke havde foretaget en ansættelse, hvorfor § 30 ikke kunne bringes i anvendelse. Landsretten bemærkede videre, at selskabets indsendelse af fusionsdokumenterne til skattemyndighederne fandt sted i overensstemmelse med vedtagelsen i de respektive selskaber og efter det oplyste ikke var behæftet med fejl. Valget af den skattefri fusion kunne derfor ikke berigtiges. Sagen omtalt i TfS 2007, 551 DEP kunne ikke føre til et andet resultat.

Offentliggjort d. 23. april 2013

Ad pkt. 2 - *Ændring af afskrivningerne*

Landsskatteretten og domstolene fik endvidere forelagt spørgsmålet om selskabets anmodning om at ændre det indskydende selskabs afskrivninger for 2006 efter afskrivningslovens § 52, stk. 2.

Efter § 52 kan en skattepligtig ændre den selvangivne afskrivningssats, men ønskes ændringen foretaget senere end 3 mdr. efter udløbet af selvangivelsesfristen kræver dette skattemyndighedernes tilladelse, jf. § 52, stk. 2, 1. pkt. Skatterådet kan efter § 52, stk. 2, 2. pkt. fastsætte nærmere regler for told- og skatteforvaltningens udøvelse af kompetencen efter 1. pkt.

Skatterådet har med bekendtgørelse nr. 1287 af 13/12 2005 om efterfølgende af- og nedskrivninger m.v. fastsat de nærmere regler herfor. Det fremgår af § 3, at den skattepligtige indenfor de angivne frister har adgang til efterfølgende ændring af af- og nedskrivninger, når der foreligger **særlige omstændigheder** (udhævet her), eller når af- eller nedskrivningerne er foretaget **uden at have skattemæssig effekt**. (udhævet her).

Efter skattemyndighedernes opfattelse kunne det forhold, at afskrivningerne var foretaget som følge af en fejl hos selskabets revisor, ikke anses som sådanne særlige omstændigheder som nævnt i bekendtgørelsen. Videre henviste myndighederne til, at afskrivningerne ikke kunne anses at være uden effekt, hvilket efter TfS 2004, 212 ØLR skulle vurderes forholdene på selvangivelsestidspunktet, og der var på dette tidspunkt ikke retsregler, der var til hinder for underskudsfremførsel.

Landsskatteretten tiltrådte SKAT´s præmisser og afgørelse.

For Landsretten anførte Skatteministeriet tillige, at de med H A/S sambeskattede selskaber også efter fusionen kan udnytte underskuddene. Selskabet anførte i nærværende sammenhæng, at hvis der ikke kunne tages stilling til sagens spørgsmål uden en skønsudøvelse fra SKAT, måtte sagen hjemvises til fornyet behandling hos SKAT.

Landsretten, hvis dom som allerede nævnt blev *stadfæstet af Højesteret* in terminis, stadfæstede Landsskattens afgørelse og tilsluttede sig Landsskatterettens begrundelse, hvoref-

ter vurderingen af, hvorvidt afskrivningerne havde en skattemæssig effekt, skulle foretages på selvangivelsestidspunktet. Landsretten anførte endvidere, at de med selskabet sambeskattede selskaber også efter fusionen kunne udnytte underskuddene.

Endelig anførte landsretten, at den omstændighed, at selskabet på selvangivelsestidspunktet var i færd med at gennemføre en skattefri fusion, og at det derfor formentlig ville være skattemæssigt uhensigtsmæssigt at gennemføre afskrivning på daværende tidspunkt, ikke udgjorde særlige omstændigheder i bekendtgørelsens forstand.

Kommentar

Skattemyndighedernes afvisning af anmodningen om omgørelse af de foretagne nedskrivninger efter skatteforvaltningslovens § 29 er utvivlsomt korrekt. Omgørelse efter § 29 vil som udgangspunkt forudsætte, at der foreligger en civilretlig disposition, som kan ændres civilretligt og ikke kun i skattemæssig henseende. En ændring af de skattemæssige afskrivninger falder følgelig klart udenfor § 29.

Omgørelse af fusionen pr. 1. januar 2007 fra at være skattefri til at være skattepligtig efter skatteforvaltningslovens § 29 blev som anført afvist af Landsskatteretten med henvisning til, at fusionen ikke kunne ændres civilretligt. Det er således forudsat, at en fusion selskabsretligt i alle tilfælde er irreversibel, herunder såvel i henseende til fusionen som helhed som i henseende til vilkårene for fusionen. Rigtigheden af dette synspunkt forekommer ikke fuldstændig evident. Se om problemstillingen tidligere TfS 2004, 204 TSS og siden TfS 2005, 295 LR. Særligt vedrørende Landsskatterettens bemærkning om, at de selskabsretlige regler om universalsuccession ikke sås at medføre, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5 kunne anses for opfyldt, uanset det indskydende selskabs ophør ved fusionen, bemærkes, at det næppe har været tanken, at bestemmelsen, under disse omstændigheder skal udgøre en selvstændig materiel betingelse.

Afvisningen af selskabets anmodning om selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 har klart fundament i loven. Tilbage står herefter, at det virker stødende, hvis den omstændighed, at en skatteyder selv bliver opmærksom på fejlen, og ikke selvangiver ukorrekt, udelukker selvangivelsesomvalg i forhold til den situation, hvor det er skatte-

myndighederne, der konstaterer fejlen. Man kan her rejse det spørgsmål, om udfaldet af sagen ville være anderledes på dette punkt, hvis selskabet rent faktisk havde selvangivet i overensstemmelse med den retsvildfarelse, der forelå, da fusionen blev gennemført, altså havde udnyttet underskuddet fra 2006. Det er dog klart, at i og med selskabet var bevidst om denne retsvildfarelse på selvangivelsestidspunktet, ville der være tale om et forsøg på strafbart skattesvig – og dette gælder formentlig også, selv om den fejlagtige selvangivelse alene havde til formål at få en "ændring af det selvangivne". Omvendt havde det næppe forandret selskabets retsstilling, hvis der ligefrem blev indgivet en forkert selvangivelse med en samtidig oplysning om, at der fejlagtigt var fratrukket et underskud fra 2006.

Også afvisningen af anmodning om ændring af afskrivningerne i medfør af afskrivningslovens § 52, stk. 2 forekommer at være meget streng. På den ene side synes det korrekt, at afskrivningen ikke var foretaget uden skattemæssig effekt for koncernen som helhed. Det har endvidere en vis støtte i praksis, at den omstændighed, at forholdene udvikler sig anderledes end forventet af skatteyderen, ikke er en særlig omstændighed i bekendtgørelsens forstand, se herved TfS 1997, 71 LR.

En væsentlig, tabspådragende revisorfejl vil imidlertid for de fleste skatteydere være en i hvert fald ekstraordinær omstændighed, se herved tillige TfS 1997, 70 LR og TfS 2012, 759 DEP.

——— o ———