

Offentliggjort d. 26. juni 2012

## **Kursgevinstlovens § 25 – fastsættelse af betingelser for tilladelse til principskifte – SKM2012.374.HR<sup>©</sup>**

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Højesteret fandt ved en dom af 6/6 2012, at skattemyndighederne kunne betinge en tilladelse til på ny at anvende realisationsprincippet efter kortvarig anvendelse af lagerprincippet, jf. kursgevinstlovens § 25, stk. 5, 2. pkt. (nu § 25, stk. 6, 2. pkt.), at principskiftet fandt sted med tilbagevirkende kraft, og overgangen til lagerprincippet således så at sige blev "nulstillet".*

Efter kursgevinstlovens § 25, stk. 1 medregnes gevinst og tab på fordringer og gæld som udgangspunkt ved indkomstopgørelsen i det indkomstår, hvori gevinsten eller tabet realiseres, dvs. efter realisationsprincippet.

I § 25 hjemles en række undtagelser til dette udgangspunkt. Bl.a. fremgår således af den tidligere gældende § 25, stk. 5, 1. pkt. (nu § 25, stk. 6, 1. pkt.), at told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en anden opgørelsesmåde anvendes. Videre fremgår af den tidligere gældende § 25, stk. 5, 2. pkt. (nu § 25, stk. 6, 2. pkt.), at er en sådan tilladelse givet, kan den herved godkendte opgørelsesmåde kun ændres efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen.

Motiverne til § 25, stk. 5 angiver ikke nærmere kriterier for at meddele tilladelse til anvendelse af en anden opgørelsesmåde efter denne bestemmelse. I motiverne til den tidligere gældende kursgevinstlovs § 8, stk. 1, som bestemmelsen i § 25, stk. 5 afløste, angives alene, at bestemmelsen svarede til den dagældende ligningslovs § 4, stk. 1, 2. – 4. pkt. Ligningslovens § 4 hjemlede kursgevinstbeskatning af pengeneringsdrivendes

Offentliggjort d. 26. juni 2012

gevinst på fordringer efter realisationsprincippet. Af § 4, 3. og 4. pkt. fremgik, at Ligningsrådet kunne tillade anvendelse af en anden opgørelsesmåde end realisationsprincippet, og var en sådan tilladelse givet, kunne den herved godkendte opgørelsesmåde kun ændres efter tilladelse fra Ligningsrådet, og kun hvor ganske særlige omstændigheder talte derfor.

Reglerne om principskifte overlader med andre ord skattemyndighederne et betydeligt skøn ved vurderingen af, om der er grundlag for at meddele tilladelse til at anvende anden opgørelsesmåde, herunder tilladelse til - efter overgang til lagerprincippet - at vende tilbage til realisationsprincippet.

Administrativ praksis på området er sparsom og omfatter i første række TS-cirk. nr. 15 af 21. marts 1990 om principskifte ved opgørelse af fortjeneste/tab på fordringer, gæld og næringsaktier. Af cirkulæret fremgik således bl.a.,

*"I medfør af kursgevinstlovens § 8, stk. 1, kan Ligningsrådet meddele tilladelse til, at skattepligtige kan anvende lagerprincippet ved opgørelsen af gevinst/tab på fordringer og gæld.*

...

*Tilladelse til principskifte forudsætter, at ansøgningen ikke hovedsagelig må anses for begrundet i ønsker om at udskyde eller fremskynde beskatningstidspunktet.*

*Tilladelse til overgang til realisationsprincippet bør kun gives i ganske særlige tilfælde...."*

Administrativ praksis er nu omtalt i Ligningsvejledningen henholdsvis Den Juridiske Vejledning, afsn. C.B.1.7.9. Af Ligningsvejledningen 2008-4, afsn. A.D.2.13.3 fremgik bl.a., at:

*"...Er der givet tilladelse til principskifte kan den herved godkendte opgørelsesmåde kun ændres efter ny tilladelse fra told- og skatteforvaltningen.*

...

*Tilladelse til principskifte forudsætter, at ansøgningen ikke hovedsagelig må anses for begrundet i ønsket om at udskyde eller fremskynde beskatningstidspunktet.*

...

Offentliggjort d. 26. juni 2012

*Overgang til at anvende et andet princip end realisationsprincippet vil sædvanligvis finde sted fra og med det indkomstår, der angår den senest foreliggende selvangivelse.*

*Tilladelse kan dog gives så overgangsåret placeres inden for den almindelige 3-års frist i SFL § 26.*

...

*Såfremt en virksomhed ønsker at gå tilbage til realisationsprincippet kan dette kun ske i ganske særlige tilfælde. Der kan i den forbindelse henvises til TfS 1996, 544, hvor en revisor over for Ligningsrådet havde påklaget en af den kommunale skatteforvaltning truffet afgørelse, efter hvilken man havde nægtet 3 selskaber tilladelse til tilbagegang fra lagerprincippet til realisationsprincippet. Ligningsrådet tiltrådte den kommunale skatteforvaltnings afgørelse. Der var herved henset til, at det faktum, at det var blevet muligt at foretage en sikker opgørelse af gevinst og tab på fordringer og gæld i fremmed valuta efter realisationsprincippet, sammenholdt med, at selskaberne havde haft en voksende beholdning af fordringer og gæld i fremmed valuta, ikke alene kunne begrunde tilbagegang til realisationsprincippet. Endvidere udtalte Ligningsrådet, at det ikke er muligt generelt at redegøre for, under hvilke konkrete omstændigheder der kan gives en sådan tilladelse, idet vurderingen af om der er tale om et særligt tilfælde, beror på en individuel og konkret bedømmelse i hvert enkelt tilfælde.”*

Der kan være grund til at hæfte sig ved, at kriteriet ”..at ansøgningen ikke hovedsagelig må anses for begrundet i ønsket om at udskyde eller fremskynde beskatningstidspunktet...” ikke har afsæt i lovens ordlyd eller motiver, men derimod i skattemyndighederne tilkendegivelser på områder, jf. TS-cirk. nr. 15 af 21. marts 1990 og senest Den Juridiske Vejledning, afsn. C.B.1.7.9., og således er udviklet i administrativ praksis.

Offentliggjort praksis i form af konkrete afgørelser på områder er beskeden, se herved TfS 1996, 544 LR, omtalt i uddraget fra Ligningsvejledningen ref. ovenfor. Fra praksis før den første kursgevinstlov fra 1985 kan peges på TfS 1986, 48 LR, hvor en bank i forbindelse med en fusion ønskede at overgå fra realisations- til lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på værdipapirer. Fusionen fandt sted pr. 1/1 1985, men banken søgte om, at principskiftet fandt sted pr. 1/1 1984. En betydelig indtægt i form af

**Offentliggjort d. 26. juni 2012**

urealiserede kursgevinster ville herved blive beskattet med 40 pct., og ikke med den forhøjede sats på 50 pct., som gjaldt fra og med indkomståret 1985. Ligningsrådet meddelte, at overgang til anvendelse af lagerprincippet først kunne ske pr. 1/1 1985.

Med sagen ref. i SKM2012.374.HR har kriterierne for at meddele tilladelse til at anvende realisationsprincippet på ny efter kortvarig overgang til lagerprincippet været forelagt for Højesteret.

Skatteyderen i den pågældende sag, et selskab, havde i december 2008 anmodet SKAT om tilladelse til at overgå til realisationsprincippet fra og med 2008 ved opgørelsen af avancer og tab på børsnoterede obligationer og valutakursændringer.

Selskabet var oprindeligt overgået til lagerprincippet fra indkomståret 2006 og fremefter i forbindelse med et virksomhedsopkøb, hvor det opkøbte selskab havde anvendt lagerprincippet siden 1998. Den koncern, som selskabet var en del af, ønskede på denne baggrund herefter at anvende lagerprincippet generelt i koncernen, og SKAT imødekom en ansøgning herom i oktober 2007 med virkning fra 2006. Koncernen, herunder det omhandlede selskab, anvendte herefter lagerprincippet for indkomstårene 2006 og 2007, og opnåede herved fradrag for betydelige stiftelsesomkostninger på langfristede lån i form af virksomhedsobligationer i stiftelsesåret, 2006.

I december 2008 anmodede koncernen som nævnt SKAT om tilladelse til at overgå til anvendelse af realisationsprincippet på ny fra og med 2008. Som hovedbegrundelse henviste selskabet til, at der som følge af finanskrisen i 2008 havde været nogle helt usædvanligt høje skattepligtige kursgevinster på selskabets gæld, og at selskabet på grund af selskabsskattelovens § 11 B om rentefradragsbegrænsning næppe ville kunne opnå et tilsvarende fradrag for senere kurstab.

Ved en afgørelse af 16/12 2008 *imødekom* skattemyndighederne – efter myndighedernes egen opfattelse – ekstraordinært anmodningen om principskifte, men på bl.a. det vilkår, at principskiftet skulle finde sted med virkning fra og med indkomståret 2006 (af skattemyndighederne benævnt ”tilbageførelse af selskabets anmodning fra 2007 om at anvende lagerprincippet fra og med indkomstårene 2006”).

Offentliggjort d. 26. juni 2012

Det var herved SKATs opfattelse, at hvis der først blev skiftet princip i indkomståret 2008, ville selskabet opnå en utilsigtet skattemæssig fordel ved at have opnået fradrag for stiftelsesomkostninger på langfristede lån på stiftelsestidspunktet efter lagerprincippet i 2006, hvilket ikke var muligt for skattepligtige, der anvendte realisationsprincippet.

Det var derfor SKATs opfattelse, at i en situation som den foreliggende burde ske en nulstilling af de skattemæssige konsekvenser, således at gældsforholdet allerede fra stiftelsestidspunktet i 2006 blev behandlet efter realisationsprincippet, og at stiftelsesomkostningerne, der udgjorde ca. 267 mio. kr., ikke kunne anses for uvæsentlige i relation til fastlæggelse af tidspunktet for principskiftet.

Selskabet indbragte denne afgørelse, først til Landsskatteretten, og siden for Vestre Landsret og Højesteret med påstand om, at der blev meddelt dispensation *uden* det stillede vilkår om principskifte med virkning fra indkomståret 2006.

Selskabet henviste herved til en række forskellige synspunkter, herunder i første række, at vilkåret om principskifte med tilbagevirkende kraft savnede hjemmel og var i strid med de almindelige forvaltningsretlige principper om proportionalitet, saglighed og lighed. Synspunktet var her nærmere, at SKAT ved tilladelsen til principskifte havde truffet en begunstigende forvaltningsakt for selskabet i 2008, idet afgørelsen betød, at selskabet skulle betale 98 mio. kr. mindre i skat, og at det var uforeneligt hermed til tilladelsen at knytte et vilkår, der indebar, at koncernen skulle betale en mer-skat på 479 mio. kr., således at den negative effekt overstiger tilladelsens positive effekt med 377 mio. kr.

Klagebehandlingen ved Landsskatteretten og den senere domstolsbehandling af sagen ved Vestre Landsret tog afsæt i, at en tilladelse til principskifte skulle meddeles i medfør af kursgevinstlovens § 25, stk. 2. Ved sagens behandling ved Højesteret var der imidlertid enighed mellem parterne om, at skattemyndighedernes afgørelse af 16/12 2008 om tilladelse til principskifte fra lagerprincippet til realisationsprincippet burde have været truffet i medfør af kursgevinstlovens § 25, stk. 5, 2. pkt. og ikke i medfør af

Offentliggjort d. 26. juni 2012

§ 25, stk. 2, 3. pkt. Parterne var imidlertid samtidig enige om, at dette forhold var uden betydning for vurderingen af spørgsmålet om gyldigheden af det vilkår om tilbagevirkende kraft, som var knyttet til tilladelsen til principskifte.

**Højesteret** fandt – i lighed med Landsskatteretten og Vestre Landsret – *ikke* grundlag for at anse vilkåret om overgang til realisationsprincippet med virkning fra 2006 for *ugyldigt*.

Som grundlag for afgørelsen henviste Højesteret til, at det fulgte af forarbejder og praksis, at en tilladelse til at ændre princip for opgørelsen af gevinst og tab på fordringer og gæld fra lagerprincippet til realisationsprincippet kun kan gives i ganske særlige tilfælde og kun under den forudsætning, at ansøgningen ikke hovedsageligt er begrundet i et ønske om at udskyde, fremskynde eller undgå skattebetaling.

Vedrørende den konkrete sag fandt Højesteret at måtte lægge til grund, at ansøgningen fra selskabet hovedsageligt var begrundet i et ønske om at undgå en skattebetaling på 98 mio. kr. i 2008, som var en konsekvens af meget store kursgevinster på gælden ifølge de udstedte virksomhedsobligationer. Højesteret konkluderede på denne baggrund, at skattemyndighederne kunne have afslået ansøgningen med henvisning hertil.

Om *vilkåret* om, at et skifte til realisationsprincippet i givet fald skulle have virkning fra og med indkomståret 2006, anførte Højesteret dernæst, at vilkåret havde til formål at undgå, at selskabet, der i kraft af anvendelsen af lagerprincippet havde foretaget fradrag af betydelige stiftelsesomkostninger i 2006 og 2007, ved et principskifte kunne opnå en utilsigtet skattemæssig fordel.

På den anførte baggrund tiltrådte Højesteret, at vilkåret måtte anses for sagligt og lovligt.

Med Højesterets dom har Højesteret for det første tilsluttet sig skattemyndighedernes praksis på området, hvorefter imødekomme af en ansøgning om principskifte fra lagerprincippet til realisationsprincippet forudsætter, *at ansøgningen ikke hovedsagelig må anses for begrundet i ønsket om at udskyde eller fremskynde beskatningstidspunktet.*

**Offentliggjort d. 26. juni 2012**

Der kan, som allerede nævnt, være grund til at hæfte sig ved, at dette kriterium ikke har afsæt i lovens ordlyd eller motiver, men derimod i skattemyndighederne tilkendegivelser på områder, jf. TS-cirk. nr. 15 af 21. marts 1990 og senest Den Juridiske Vejledning, afsn. C.B.1.7.9., og altså er udviklet i administrativ praksis.

Med dommen har Højesteret dernæst føjet den yderligere facet til praksis, at imødekommelse af en anmodning om principskifte fra lagerprincippet til realisationsprincippet forudsætter, at anmodningen ikke hovedsageligt er begrundet i et ønske om at *undgå* skattebetaling.

Med dommen gælder der meget snævre grænser for adgangen til principskifte fra lagerprincippet til realisationsprincippet.

På den ene side må hensynet til at imødegå et ønske om at udskyde, fremskynde eller undgå skattebetaling vel i almindelighed anses som et sagligt kriterium ved meddelelse af en tilladelse på skatterettens område, herunder ved fastsættelse af vilkår for en tilladelse.

På den anden side kan anføres, at netop ændring af principskifte for beskatningstidspunktet som det klare udgangspunkt næppe kan være begrundet i andet end overvejelser om at udskyde, fremskynde eller undgå skattebetaling.

Man kan måske forsigtigt konstatere, at den foreliggende sag, set fra et skatteydernes synspunkt, næppe var den bedste sag at føre i front ved en nærmere prøvelse af kriterierne for at meddele tilladelse til principskifte.

— o —