

Offentliggjort d. 13. december 2011

**Periodisering af renter af personskadeerstatninger – ligningslovens § 5, stk. 6 - procenttillæg og renter af restskatter efter kildeskatteloven ved tilbagefordeling – eftergivelse efter lov om inddrivelse af gæld til det offentlige § 13, stk. 6 - SKM2011.793.ØLR<sup>©</sup>**

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

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

*Østre Landsret fastslog ved en dom af 8/11 2011, at der ikke var grundlag for at fravige kildeskattelovens regler om procenttillæg og morarenter ved tilbagefordeling, jf. ligningslovens § 5, stk. 6, af renteindtægter vedrørende en personskadeerstatning hidrørende fra en skade indtrådt i 1995. Landsretten fandt heller ikke grundlag for at eftergive skatteyderen beløbet efter lov om inddrivelse af gæld til det offentlige § 13, stk. 6.*

Med hjemmel i ligningslovens § 5, stk. 6 kan en skattepligtig, der modtager et kapitalbeløb som erstatning for en lidt skade på sin person med tillæg af renter fra skadesbegivenheden og indtil udbetalingen, senest i forbindelse med indgivelsen af selvangivelsen for det år, hvori kapitalerstatningen modtages, vælge at fordele renteindtægten over den periode, den vedrører, såfremt skatteansættelsen for de berørte år genoptages.

Tilbagefordelingsreglen blev indsat ved lov nr. 166 af 24/3 1999, og var udtryk for en lovfæstelse af den dagældende praksis om tilbagefordeling af skattepligtige renteindtægter vedrørende skattefrie kapitalerstatninger.

## Offentliggjort d. 13. december 2011

Praksis på dette område skal ses i lyset af, at en kapitalerstatning for en personskade først kan fastsættes, når skaden er blevet stationær. Der kan derfor i nogle tilfælde gå mange år fra personskadens indtræden til endelig udmåling af erstatningen. Med den i praksis udviklede tilbagefordelingsregel, der som nævnt nu blev lovfæstet i ligningslovens § 5, stk. 6, var det muligt at imødekomme skadelidtes interesse i at opnå en bedre udnyttelse af personfradrag m.v. i tidligere år.

Vedrørende særligt spørgsmålet om genoptagelse af tidligere indkomstår, dvs. i praksis indkomstår, der lå udenfor fristerne for ordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 26, blev det i lovforslaget til ligningslovens § 5, stk. 6 tilkendegivet, ”... *at der også altid, når der fordeles mere end tre år tilbage i tiden, skal gives tilladelse til at genoptage ansættelserne for de pågældende år.*”

Foretages der tilbagefordeling af renteindtægter mange år tilbage i tid, kan tilbagefordelingen ved anvendelse af kildeskattelovens regler i sig selv udløse et betydeligt mértilsvær for skatteyderen i form af procenttillæg og morarenter vedrørende restskatter for de berørte indkomstår efter kildeskattelovens regler.

Forslaget til ligningslovens § 5, stk. 6 indeholder ingen bemærkningerne om samspillet mellem på den ene side § 5, stk. 6 og på den anden side kildeskattelovens §§ 61 og 62 A om procenttillæg og renter af restskatter vedrørende tilbagefordelte renteindtægter.

Det er imidlertid antaget i praksis, at reglerne i kildeskatteloven finder anvendelse også ved tilbagefordeling af renteindtægter af skattefri erstatninger, jf. Ligningsvejledningen afsn. A.D.1.2.2., senest Ligningsvejledningen 2011-2.

Østre Landsrets dom af 8/11 2011 drejer sig om *adgangen* til at opkræve procenttillæg og morarenter vedrørende renteindtægter af personskadeerstatninger, samt om *mulighederne for eftergivelse* af disse beløb efter lov om inddrivelse af gæld til det offentlige § 13, stk. 6, der hjemler eftergivelse af gæld til det offentlige, når sociale eller andre forhold i særlig grad taler derfor.

**Offentliggjort d. 13. december 2011**

Sagen drejede sig om en skatteyder, der ved en højesteretsdom af 26/6 2009 fik tilkendt en skattefri godtgørelse for varigt mén som følge af en skade indtrådt i 1995. Godtgørelsen blev udbetalt med tillæg af renter. Disse renteindtægter ønskede skatteyderen fordelt over perioden 2005 – 2009. Forud for tilbagefordelingen havde skatteyderen drøftet spørgsmålet med SKAT, der bl.a. oplyste skatteyderen om, at rentebestemmelserne i kildeskatteloven ville bevirke et væsentligt større beløb til indbetaling, end hvis skatteyderen valgte at selvangive hele renteindtægten i 2009. SKAT fremsendte i denne forbindelse en såkaldt ”skyggeberegning” herom til skatteyderen. Skatteyderen fastholdt imidlertid, at der skulle ske tilbagefordeling, da det – efter det oplyste - på grund af en negativ kapitalindkomst i 2006 – 2009 havde vist sig, at det bedst kunne betale sig for ham at tilbagefordele renteindtægterne. Skatteyderen havde i samtlige de berørte indkomstår betalt topskat inden reguleringen vedrørende de omhandlede renteindtægter.

Skatteyderen anmodede herefter SKAT om fritagelse for betaling af rentetillæg efter kildeskattelovens § 62 A, idet han henviste til, at der var tale om en strafrente vedrørende renteindtægter, som han ikke havde mulighed for at oplyse om, før Højesteret havde truffet afgørelse i sagen i 2009. Denne begæring blev afslået af SKAT, der *hverken* fandt grundlag for at fravige kildeskattelovens § 62 A *eller* grundlag for at eftergive beløbet efter den daværende kildeskattelovs § 73 D, nu lov om inddrivelse af gæld til det offentlige § 13, stk. 6.

Skatteyderen indbragte dette afslag, først for Landsskatteretten og siden for domstolene. Ved landsretten blev sagen - med Skatteministeriets accept - udvidet til at omfatte også spørgsmålet om procenttillæg efter kildeskattelovens § 61, da spørgsmålet om procenttillæg fandtes at have fornøden sammenhæng med det af Landsskatteretten påkendte spørgsmål vedrørende morarenter. Ved landsretten drejede sagen sig herefter, dels om adgangen til at opkræve procenttillæg og morarenter efter kildeskatteloven, og dels, og som et subsidiært synspunkt, om mulighederne for eftergivelse af procenttillæg og morarenter efter lov om inddrivelse af gæld til det offentlige § 13, stk. 6.

Hverken Landsskatteretten eller domstolene fandt imidlertid grundlag for at imødekomme skatteyderens synspunkter.

## Offentliggjort d. 13. december 2011

Østre Landsret lagde efter bevisførelsen til grund, at skatteyderen i overensstemmelse med bestemmelsen i ligningslovens § 5, stk. 6, efter at have modtaget vejledning fra skattemyndighederne og på grundlag af en konkret vurdering, valgte at få genoptaget sin skatteberegning for de omtvistede år 2005-2008. Dermed blev hans årsopgørelser ændret, hvilket medførte restskat til betaling for de pågældende år.

Landsretten tilkendegav dernæst, at det fulgte af ordlyden af de dagældende bestemmelser i kildeskattelovens §§ 61, stk. 2, og § 62 A, stk. 1, at denne restskat tillagdes et procenttillæg og renter. Der var efter landsrettens opfattelse ikke i bestemmelsernes ordlyd eller forarbejder holdepunkter for, at procenttillæg og renter ikke skulle betales i tilfælde, hvor det ikke kunne bebrejdes skatteyderen, at han ikke løbende havde betalt skat af de tilkendte renter og omkostninger, ej heller i tilfælde, hvor betaling af restskat skyldes, at skatteyderen havde anvendt sin mulighed for fordeling af indtægter i medfør af ligningslovens § 5, stk. 6. Landsretten fandt derfor, at skattemyndighederne med rette havde opkrævet procenttillæg og renter hos skatteyderen.

Vedrørende spørgsmålet om en eventuel eftergivelse af morarenter og procenttillæg udtalte landsretten dernæst, at landsretten på baggrund af ordlyden i bestemmelsen i lov om inddrivelse af gæld § 13, stk. 6 og bestemmelsens forarbejder ikke fandt grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn, hvorefter procenttillæg og renter ikke skulle eftergives skatteyderen.

Der er næppe megen tvivl om, at Østre Landsrets dom er efter bogen.

Men sagen kaster lys på en hyppigt tilvendende problemstilling således at forstå, at skatteydere i netop disse situationer, hvor der er tale om personskadeerstatninger, finder det ganske overraskende og meget urimeligt, at der kan blive tale om morarenter af indtægter, som skatteyderen typisk har ventet på og kæmpet for gennem mange år.

Dette gælder ikke blot for skattepligtige renteindtægter af skattefri erstatninger, men tillige for erstatningsudbetalinger, der i sig selv er skattepligtige, eksempelvis tabt arbejdsfortjeneste, hvor tilbagefordeling ligeledes kommer på tale.

**Offentliggjort d. 13. december 2011**

Så sent som i eftersommeren 2011 var der i pressen omtalt konkrete sager, hvor denne skattemæssige håndtering af erstatningsudbetalinger og de heraf flydende renteindtægter forekom meget hård.

— o —