

Offentliggjort d. 21. april 2015

## **Ændring af en administrativ praksis - praksis om kvalifikation af sygedagpenge i forhold til virksomhedsskatteordningen - SKM2015.262.HR <sup>©</sup>**

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

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

*Højesteret tiltrådte ved en dom af 14/4 2015, ref. i SKM2015.262.HR, at skattemyndighedernes ændring af praksis om den skattemæssige kvalifikation af sygedagpenge i forhold til virksomhedsskatteordningen kunne foretages administrativt, og videre, at den ændrede praksis var tilstrækkeligt klart beskrevet af skattemyndighederne.*

Uanset en i omfang og detailrigdom stedse voksende positiv lovgivning på skatterettens område spiller administrativ praksis fortsat en betydelig rolle i skatteretten.

Der er næppe nogen tvivl om, at Spleths vurdering af den retskildemæssige værdi af en administrativ praksis som formuleret i UfR 1965 B 250 fortsat er aktuel. Spleth anfører her, at ”Det synes, som om domstolene i tvivlstilfælde er ret utilbøjelige til at ville omstøde en fast praksis, eller med andre ord, hvis to forståelser af loven har nogenlunde lige meget for sig, vælger man den, som administrationen har fulgt, jfr. f. eks. U 1925 p. 552 H og 1958 p. 1173 H, men derimod U 1962 p. 356 H. Se også U 1958 p. 1173 med kommentar af Thøger Nielsen i U 1959 B p. 50 ff.” Se her tillige Jørgen Mathiassen i Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1965, særligt s. 78 ff.

En del skattesager drejer sig om eksistensen og i givet fald rækkevidden af en given administrativ praksis. Senest har spørgsmålet foreligget i Vestre Landrets kendelse af 26/2 2015, omtalt i JUS 2015/15, hvor landsretten nåede frem til, at det ikke var godtgjort, at der var en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afveg mere end 15 pct. fra den seneste offentlige ejendomsvurdering, skulle lægges til grund. Om bevisbyrden for eksistensen og rækkevidden af en given administrativ praksis se Bodil Christiansen, TfS 2005, 354.

Offentliggjort d. 21. april 2015

En anden problemstilling, der ses med mellemrum, drejer sig om skattemyndighedernes adgang til at ændre en eksisterende administrativ praksis, og herunder betingelserne herfor.

For tilfælde, hvor der er tale om ændring af en praksis for udøvelse af et skøn, fastslog Højesteret helt tilbage i UfR 1950, 511 H i en sag om salgskuskes standardfradrag for udokumenterede udgifter, at skattemyndighederne havde været berettiget til og da uden forudgående varsel at nedsætte fradraget fra 25 pct. til 15 pct. af salgskuskenes indtægt.

Beror den administrative praksis på en fortolkning af et regelsæt, har det – i hvert fald tidligere – ikke umiddelbart været givet, at skattemyndighederne kunne ændre den pågældende praksis, se herved UfR 1936.715 H, hvor skattemyndighedernes ændring af praksis om adgang til sambeskatning ikke vandt tilslutning ved Højesteret med henvisning til bl.a. UfR 1925.552 H. Se senere bl.a. UfR 1950.284 H om et forsikringssselskabs indfrielsesgevinster på obligationer omfattet af anlægsformue, som - i tilslutning til skattemyndighedernes hidtidige praksis måtte betragtes som en formueforøgelse hidrørende fra midler anbragt som anlægskapital - ikke fandtes at kunne beskattes med hjemmel i statskattelovens § 4.

Området er imidlertid præget af de mange facetter, se herved Spleth i UfR 1965 B 268, der om skattemyndighedernes praksis for lønmodtageres fradragsret for kursus- og kongresudgifter antog, at *”Man ville næppe på dette område nægte skattemyndighederne adgang til at skærpe en tidligere praksis, selv uden forudgående meddelelse....”*

Se heroverfor UfR 1983.8 H om SD-cirk. nr, 443 af 17. december 1975 vedrørende skattemyndighedernes adgang til at begrænse kommanditisters fradragsret, hvor Højesteret på den ene side fandt, at cirkulæret ikke gik ”ud over, hvad der i så henseende kunne anses for beføjet”, men at cirkulærets bestemmelser på den anden side ændrede ”kommanditisters skatteretlige stilling så væsentligt, at bestemmelserne ikke bør kunne gennemføres også med virkning for skatteårene 1973, 1974 og 1975.

Offentliggjort d. 21. april 2015

### SKM2015.262.HR

Højesterets dom ref. i SKM2015.262.HR drejede sig om ændring af den frem til og med 2003 gældende praksis, hvorefter erhvervsdrivendes sygedagpenge blev henregnet til virksomhedsindkomst og indgik i beregningsgrundlaget for arbejdsmarkedsbidrag. Foranlediget af Østre Landsrets dom ref. i SKM2003.416.ØLR, hvorefter en selvstændig erhvervsdrivendes *sygedagpenge ikke skulle indgå i beregningsgrundlaget for arbejdsmarkedsbidrag*, ændrede skattemyndighederne praksis, *dels* således, at sygedagpenge ikke længere indgik i beregningsgrundlaget for arbejdsmarkedsbidrag, jf. dommen, og *dels* således, at sygedagpenge ikke længere skulle anses som indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed, men som personlig indkomst uden for virksomheden.

I Ligningsvejledningen for 2004, der blev offentliggjort den 18. januar 2004, blev på denne baggrund indsat en henvisning til SKM2003.416.ØLR ledsaget af en omtale af, at sygedagpenge ikke skulle indgå i beregningsgrundlaget, at dette gjaldt, uanset om den erhvervsdrivende anvendte virksomhedsordningen eller ej, og at ændringen også gjaldt andre lignende overførselsindkomster. Den i 2004 anvendte formulering stod uændret i Ligningsvejledningen frem til 2011, men blev siden ændret i Den Juridiske Vejledning.

I Vejledning om indeholdelse af A-skat m.v. for 2004, der ligeledes blev offentliggjort den 18. januar 2004, blev SKM2003.416.ØLR ligeledes omtalt med en ledsagende bemærkning om, at der ville blive udsendt et genoptagelsescirkulære med en stillingtagen til dommens rækkevidde.

I Vejledningen om indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag, offentliggjort den 15. januar 2005, blev i punkt B.1.2.1.1. omtalt sygedagpenge, der udbetales til selvstændigt erhvervsdrivende, og det anførtes med henvisning til SKM2003.416.ØLR og TSS-cirkulære 2004-23, at sygedagpenge, der hidtil var blevet behandlet som virksomhedsindkomst, nu ikke skulle anses for indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed, men som personlig indkomst uden for virksomheden. Dette indhold af punktet blev videreført i vejledningen for 2006 og de følgende år.

**Offentliggjort d. 21. april 2015**

Sideløbende med ovenstående udstedte Told- og Skattestyrelsen den 5. oktober 2004 cirkulære nr. 90 af 5/10 2004 (TS-CIRK 2004-23) om genoptagelse af skatteansættelsen, beregning af arbejdsmarkedsbidrag m.v. samt lønsumsafgift vedrørende sygedagpenge og andre lignende overførselsindkomster modtaget af selvstændigt erhvervsdrivende

Skatteyderen i sagen ref. i SKM2015.262.HR, der nu forelå for Højesteret, gjorde gældende, at denne praksisændring ikke var bindende for ham ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst for årene 2007-2009. Det var ikke bestridt, at skatteyderens aktivitet måtte anses som hobbyvirksomhed, og videre, at skattemyndighederne havde fulgt samme praksis for hobbyvirksomhed som for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatteyderens synspunkt var på denne baggrund bl.a., at den nye praksis ikke kunne gennemføres uden en lovændring, at praksisændringen ikke var sagligt begrundet, og at ændringen ikke var passende varslet.

Skatteyderen gjorde herunder nærmere gældende for det første, at resultatet af en virksomhed opgøres efter et **nettoprincip**, at nettoprincippet er hjemlet i statsskattelovens §§ 4 og 6 og har som forudsætning, at alle virksomhedens indtægter medregnes til resultatet, og at de udgifter, der medgår til indtjeningen, fratrækkes, og videre, at det hidtidige virksomhedsbegreb forudsattes opretholdt ved vedtagelsen af personskatteloven og virksomhedsskatteloven.

I forlængelse heraf henviste skatteyderen til, at det fremgik af forarbejderne til virksomhedsskatteloven, at praksis for henlæggelse til investeringsfonds var særligt relevant for, hvilke indtægter, der kan medregnes til virksomhedsbeskatning, og at praksis vedrørende henlæggelse til investeringsfonds har været, at sygedagpenge medregnes til resultat af virksomhed, når der er tale om sygedagpenge, der ydes til personer med anden dagpengegivende indtægt end lønindtægt. Denne sidstnævnte praksis var endvidere beskrevet i cirk. nr. 21 af 9/12 1987 om virksomhedsskatteloven, pkt. 83 og uændret videreført i cirk. nr. 156 af 25/11, pkt. 8. Med henvisning hertil gjorde skatteyderen gældende, at en ændring af denne praksis, der var forudsat i forarbejderne til virksomhedsskatteloven, krævede hjemmel i lov.

Offentliggjort d. 21. april 2015

Skatteyderen gjorde dernæst gældende, at praksis om indregning af sygedagpenge i virksomhedsresultatet tillige var i overensstemmelse med det skatteretlige **substitutionsprincip**, hvorefter forsikringslignende ydelser indgår i virksomhedsresultatet, når den indtægt, som ydelsen erstatter, indgår i resultatet. Synspunktet var her, at sygedagpenge var en forsikringslignende ydelse, der udgjorde kompensation for erhvervsindtægt.

Skatteyderen anførte for det tredje, at en praksisændring forudsatte, dels at der forelå en **saglig begrundelse og et passende varsel**, og dels at der blev foretaget **offentliggørelse på relevant måde** ved en meddelelse fra SKAT eller ved nyhedsmarkering i Juridisk Vejledning. I den foreliggende sag forelå der efter skatteyderens opfattelse ikke en saglig begrundelse, idet SKM2003.416.ØLR ikke tog stilling til, hvilke indkomster, der skulle medregnes ved opgørelse af beskatningsgrundlaget for virksomheden. Der forelå efter skatteyderens opfattelse endvidere ikke et passende varsel, da TS-cirkulære 2004-23 ifølge overskriften var et cirkulære om genoptagelse og angav, at det bortfaldt den 1/6 2005. Praksisændringen var endvidere ikke indarbejdet i Ligningsvejledningen for de efterfølgende år, men fremgik kun af afsnittet om opgørelse af grundlaget for beregning af arbejdsmarkedsbidrag for selvstændige, og formuleringen blev først ændret i Juridisk Vejledning 2012, efter at skatteyderens klage over skatteankenævnets afgørelse var indbragt for landsskatteretten.

Hverken Østre Landsret eller Højesteret fandt imidlertid grundlag for at imødekomme skatteyderens synspunkter.

Højesteret, der således stadfæstede landsrettens dom, men med ændrede præmisser, fandt for det første, at skattemyndighedernes ændrede praksis havde fornøden hjemmel i statsskattelovens § 4 og § 6, og at den ikke var i strid med nettoindkomstprincippet, idet spørgsmålet alene var, om sygedagpenge skulle indgå i virksomhedsindkomsten eller i den personlige indkomst uden for virksomheden. Videre tiltrådte Højesteret, at den ændrede praksis desuden hverken var i strid med substitutionsprincippet eller virksomhedsskatteloven. Herefter tiltrådte Højesteret endvidere, at ændringen i retstilstanden kunne gennemføres ved skattemyndighedernes ændring af praksis og ikke kun ved lov.

## Offentliggjort d. 21. april 2015

Højesteret udtalte dernæst, at ændringen af praksis skete på baggrund af Østre Landsrets dom af 24. september 2003 (UfR 2003.2650), idet skattemyndighederne vurderede, at dommen tillige indebar en underkendelse af hidtidig praksis, hvorefter sygedagpenge generelt blev henregnet til virksomhedsindkomst. Ændringen havde til formål bl.a. at sikre, at sygedagpenge blev behandlet ens ved opgørelse af virksomhedsindkomst, uanset om det skete i relation til arbejdsmarkedsbidrag eller i andre sammenhænge. Højesteret fandt ligesom landsretten, at denne ændring af praksis var sagligt begrundet i de anførte forhold.

Højesteret fandt endelig, at skattemyndighedernes ændrede praksis, hvorefter sygedagpenge ikke indgik i virksomhedsindkomsten, var tilstrækkelig klart beskrevet ved den ændrede tekst i Ligningsvejledningen sammenholdt med udmeldingen i Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 90 af 5. oktober 2004 (TS-CIRK 2004-23) og Vejledning om indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag, offentliggjort den 15. januar 2005.

Som det fremgår af præmisserne, har Højesteret foretaget en nærmere prøvelse af **lovligheden af den ændrede praksis**, herunder af, om den ændrede praksis havde fornøden hjemmel i lov og ikke var i strid med grundlæggende skatteretlige principper.

Som det ligeledes fremgår, fandt Højesteret videre, at den ændrede praksis ikke var i strid med virksomhedsskatteoven. Højesteret har således tilsyneladende ikke fundet grundlag for at anse henvisningen i virksomhedsskatteovens forarbejder til praksis vedrørende henlæggelse til investeringsfonds som et sådant vægtigt fortolkningsbidrag, at dette var til hinder for en administrativ ændring af praksis.

Der blev endvidere foretaget en efterprøvelse af, om praksisændringen dels var **sagligt begrundet og dels tilstrækkelig klart beskrevet**. Som sagen forelå, herunder at den ændrede praksis var beskrevet i cirkulæret fra 2004, og Vejledningen om indeholdelse af A-skat offentliggjort den 15. januar 2005 sammenholdt med, at sagen drejede sig om indkomstårene 2007 – 2009, synes spørgsmålet om **krav til et varsel** dermed at være faldet bort.

## Offentliggjort d. 21. april 2015

Med Højesterets dom fundamenteres flere betingelse for ændring af en given praksis, herunder ikke blot det indlysende krav, at den ændrede praksis må anses for lovlig, men tillige og navnlig, at en ændring skal være sagligt begrundet. I den konkrete sag fandtes et hensyn til at sikre, sygedagpenge blev behandlet ens ved opgørelse af virksomhedsindkomst, uanset om det skete i relation arbejdsmarkedsbidrag eller i andre sammenhænge, at måtte anses som et sådant sagligt hensyn.

Højesterets dom er derimod mindre informativ i henseende til betydningen af eventuelle motivudtalelser til den relevante lovgivning i forhold til en senere administrativ ændring af praksis.

Det synspunkt ligger vel lige for, at indeholder motivudtalelser klare og positive oplysninger om en given administrativ praksis på det retsområde, der er genstand for regulering, og forudsættes denne praksis videreført, synes det at have formodningen for sig, at ændring af denne praksis alene kan ske ved positiv ny lovregulering. UfR 1925.552 H synes at støtte dette synspunkt.

Et sådant synspunkt fik dog ingen betydning i SKM2015.262.HR, hvor praksis dog måske heller ikke fremgik med den allerstørste klarhed. Se tillige UfR 1965.444 H.

Problemstillingen har aktuel betydning i forhold til Skatteministeriets ophævelse af de dele af cirkulære nr. 185 af 17/11 1982, der vedrører formueskattekursen som værdiansættelsesnorm for unoterede aktier m.v. Værdiansættelsespraksis, herunder 1982-cirkulæret, forudsattes i klare udtalelser i motiverne til boafgiftsloven fra 1995, jf. FT 1994/95, L 254, at blive videreført efter boafgiftsloven, og denne forståelse blev yderligere funderet ved ministerbesvarelser optrykt i betænkningen til boafgiftsloven. Men praksis er nu delvist ophævet administrativt, jf. cirk. nr. 9054 af 4/2 2015.

I TfS 1998, 766 ØLK antages imidlertid netop på dette område, at *”Udtalelsen i bemærkningerne til lovforslaget ikke kan antages at ændre 1982-cirkulærets karakter og ophøje cirkulærets enkeltbestemmelser til motivstøttede fortolkningsbidrag til lovteksten vedrørende ordet ”handelsværdien”.*”

**Offentliggjort d. 21. april 2015**

Så vidt synes Højesterets dom ref. i SKM2015.262.HR ikke at kaste yderligere lys over denne problemstilling.

— o —