Offentliggjort d. 28. april 2015

Skatteforbehold - udnyttelse – påklage afskåret - SKM2014.653.LSR©

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

Landsskatteretten afviste ved en kendelse af 16/6 2014, ref. i SKM2014.653.LSR, en klage over afgiftsberegning ved en aktieoverdragelse fra forældre til et barn med henvisning til, at SKAT havde tilbagekaldt en afgørelse om afgiftsberegning, efter at parterne havde gjort et skatteforbehold gældende.

Anvendelsen af skatteforbehold i ensidigt og gensidigt bebyrdende aftaler har været anerkendt civilretligt og i et vist omfang også skatteretligt gennem en længere årrække.

Så vidt ses forelå spørgsmålet om skattemyndighedernes anerkendelse af et skatteforbehold første gang i den i SKDM 1971, nr. 36, s. 48 (SpO 1971, s. 84) refererede afgørelse vedrørende en påtænkt gaveoverdragelse af aktier fra en fader til hans børn. Skattedepartementet anerkendte her, at overdragelsen fandt sted på betingelse af amtsstuens godkendelse af den i gaveanmeldelsen anførte aktiekurs. Blev denne betingelse ikke opfyldt, blev gaveoverdragelsen annulleret også med skattemæssig virkning.

Omgørelse og skatteforbehold har sidenhen været behandlet bl.a. i Retssikkerhedsudvalgets Notat af 26/9 1996, ref. i TfS 1997, 298.

Frem til lovreguleringen af retsinstituttet skatteforbehold, jf. nedenfor, synes skatteforbehold at have været anvendt som samlebetegnelse for retshandler, der er betinget af skattemæssige forhold, se eksempelvis Retssikkerhedsudvalgets redegørelse af 26/9 1996, jf. TfS 1997, 298. Ligeledes kan henvises til Ligningsvejledningen 1997, afsn. A.K.4.3.1., hvor skatteforbehold defineres som et aftalevilkår om, at aftalen falder

Offentliggjort d. 28. april 2015

bort eller har et alternativt indhold, hvis skattemyndighederne ikke tillægger aftalen en nærmere forudsat skattemæssig virkning.

I 1999 blev skatteforbehold som retsinstitut lovfæstet i den dagældende skattestyrelseslovs § 37 B, og for så vidt angår bestemmelsens materielle indhold senere overført i uændret form til skatteforvaltningslovens § 28.

Af nævnte § 28, stk. 1 fremgår nærmere, at hvor en privatretlig disposition er betinget af, at dispositionen tillægges nærmere angivne virkninger for ansættelsen af indkomstskat (skatteforbehold), tillægges skatteforbeholdet kun virkning for en ansættelse af indkomstskat, hvis forbeholdet er klart, skriftligt og oplyst over for told- og skatteforvaltningen senest samtidig med, at told- og skatteforvaltningen oplyses om dispositionens øvrige indhold.

Af § 28, stk. 2, fremgår videre, at told- og skatteforvaltningen kan afvise at tillægge et skatteforbehold virkning for en ansættelse, hvis de privatretlige virkninger af skatteforbeholdet ikke er klare og overskuelige.

Som det fremgår, stilles i bestemmelsen en række nærmere angivne betingelser for at tillægge et skatteforbehold virkning for en indkomstansættelse. I denne henseende synes § 28 at udtrykke den foreløbige kulmination på en bevægelse i retning af stedse større krav for at anerkende et skatteforbehold. Lidt forenklet udtrykt var det efter praksis oprindeligt tilstrækkeligt for anerkendelse af et skatteforbehold, at ordet ”forbehold” forekom i en eller anden mere eller mindre tvetydig sammenhæng, se herved eksempelvis SKDM 1982, 395D om et mundtligt skatteforbehold knyttet til en overdragelse af aktier til en fond. Med udformningen af skatteforvaltningslovens § 28 stilles imidlertid nu en række krav for anerkendelse af skatteforbehold, jf. ovenfor. Se fra den mellemliggende periode eksempelvis TfS 2001, 141 LSR.

I skatteforvaltningslovens § 28 er der imidlertid ikke taget stilling til spørgsmålet om adgang til *prøvelse af den afgørelse* fra skattemyndighederne, der fører frem til aktivering af et skatteforbehold.

Offentliggjort d. 28. april 2015

Eksempelvis kan nævnes den klassiske sagstype, hvor der ved en overdragelse af aktiver mellem nærtstående optages et skatteforbehold i overdragelsesaftalen rettet mod skattemyndighedernes værdiansættelse. En problemstilling, der med den seneste retsudvikling vedrørende anvendelse af de standardiserede værdiansættelser i cirk. nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse ved gaveoverdragelser og i dødsboer - alt andet lige - kan forventes at føre til anvendelse af skatteforbehold i videre omfang end hidtil set.

I forbindelse med en omtale af fristerne for at gøre et skatteforbehold gældende antager skattemyndighederne her, jf. nærmere Den juridiske Vejledning, afsn. A.A.14.3, at ”*Hvis ansættelsen påklages videre til næste klageinstans, løber 6 måneders fristen for at gøre skatteforbeholdet gældende fra det tidspunkt, hvor klage- eller domstolssagen er endeligt afsluttet.”* Videre antages a.s., at ”*Et skatteforbehold, der først gøres gældende under en klagesag, skal ikke behandles af klagemyndigheden i 1. instans. Klagemyndigheden skal i stedet henvise klageren til at anmode SKAT om genoptagelse på grundlag af skatteforbeholdet*.” Et langvarigt klageforløb kan imidlertid i sig selv medføre, at skattemyndighederne som følge af den med klagebehandlingen medgåede tid afviser at tillægge skatteforbeholdet virkning, se herved a.s., hvor det anføres, at *”Et skatteforbehold kan eksempelvis tilsidesættes, hvis det vedrører overdragelse af en virksomhed, og skatteforbeholdet først får betydning adskillige år efter overdragelsen med den virkning, at overdragelsen og de efterfølgende driftsresultater skal tilbageføres.”*

For **betalingskorrektion** som beslægtet retsinstitut er det klart forudsat, at skattemyndighedernes afgørelse kan efterprøves ved de administrative klageinstanser eller eventuelt domstolene og således, at den betalingskorrektion, der skal foretages, svarer til resultatet af et afsluttet klageforløb.

For **omgørelse** fastslog Landsskatteretten derimod i kendelsen ref. i TfS 1995, 45, at det faldt udenfor rettens arbejdsområde at tage stilling til en ansættelse, hvor skattemyndighederne havde accepteret omgørelse og foretaget skatteansættelsen i overensstemmelse hermed, således at der ved den påklagede skatteansættelse ikke indgik regulering vedrørende salg af goodwill til overpris.

Offentliggjort d. 28. april 2015

Med Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2014.653.LSR er det fastslået, at "udnyttelse" af et skatteforbehold på lignende vis vil afskære parterne fra en senere efterprøvelse af SKAT´s afgørelse.

Den konkrete sag drejede sig i sin enkelhed om værdiansættelse af en post anparter, som i oktober 2012 var overdraget fra forældre til en søn. Familien havde værdiansat anparterne til 14,17 mio. kr., der blev berigtiget dels ved en kontant gave på 200.000 kr., og dels ved udstedelse af et anfordringsgældsbrev på 13,97 mio. kr. Gavebreve og anfordringsgældsbreve blev udarbejdet i december 2012 og samtidig gaveanmeldt til SKAT med en gaveafgiftsberegning på godt 6.000 kr.

Skat ansatte ved en afgørelse fra 26/3 2013 værdien af de overdragne anparter til 35,7 mio. kr. og gaveafgiften pr. gave til 1,23 mio. kr. Ved en skrivelse af 27/3 2013 tilbagekaldte SKAT imidlertid afgørelserne med henvisning til, at SKAT efter udsendelse af afgørelserne dagen før havde modtaget oplysning om, at parterne ønsker at udnytte skatteforbeholdet i overdragelsesaftalen og korrigere pålydende på gældsbrevene. Videre fremgik, at kravet om yderligere gaveafgift var frafaldet, og at SKAT ville godkende gaveanmeldelserne, når kopi af de nye gældsbreve var modtaget.

To måneder senere påklagede skatteyderen afgørelsen af 26/3 2013, dvs. SKAT´s første afgørelse, til skatteankenævnet, og oplyste i den forbindelse, at skatteforbeholdet var udnyttet og gældsbrevet forhøjet.

For Landsskatteretten anførte skatteyderen, at han havde gjort SKAT opmærksom på, at skatteforbeholdet ville blive gjort gældende, hvis det endelige skattekrav blev stadfæstet. Heri lå efter skatteyderens opfattelse ikke et frafald af at føre klagesagen videre, og det havde ifølge skatteyderen aldrig været intentionen at give et sådant afkald på klageadgang.

Landsskatteretten konstaterede her, at SKAT ved afgørelse af 27/3 2013 havde tilbagekaldt afgørelsen af 26/3 2013 og frafaldet kravet på yderligere gaveafgift på baggrund af oplysning om, at skatteforbeholdet gjordes gældende. Videre bemærkede Landsskatteretten, at dispositionen ved udnyttelse af skatteforbeholdet anses for ændret fra det op-

Offentliggjort d. 28. april 2015

rindelige tidspunkt, og at klage til skatteankenævnet først var sket efter SKATs tilbagekaldelse af afgørelsen.

Om skatteyderens adgang til at påklage afgørelsen tog Landsskatteretten herefter afsæt i, at en klage efter den dagældende skatteforvaltningslovs § 36 og §§ 40-41 (nu skatteforvaltningslovens § 35a, stk. 2), forudsatte, at den klageberettigede havde en væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i den afgørelse, der klages over. Da skatteforbeholdet i den konkrete sag var udnyttet, og SKAT havde frafaldet kravet på yderligere gaveafgift, havde skatteyderen efter Landsskatterettens opfattelse ikke en direkte retlig interesse i en prøvelse af afgørelsen af 26. marts 2013.

Herefter blev klagen afvist.

Sagen giver anledning til nærmere overvejelser om, hvad der ligger i, at skatteforbeholdet var ”udnyttet”.

Spørgsmålet om, hvorvidt et givet skatteforbehold er ”udnyttet”, er næppe et fyldestgørende kriterium for en stillingtagen til virkningerne af et skatteforbehold.

Er skatteforbeholdet eksempelvis udformet således, at det træder i kraft under nærmere angivne forudsætninger, f.eks. således at en ejendomsoverdragelse ikke skal tillægges virkning, hvis skattemyndighedernes værdiansættelse af ejendommen overstiger parternes værdiansættelse med mere end 25 pct., vil skatteforbeholdet uden videre få virkning efter sit indhold og da ex tunc. I så fald er parternes overdragelsesaftale objektivt konstaterbart bortfaldet. Det er følgelig meningsløst at tale om, at skatteforbeholdet er ”udnyttet”. Aftalen med skatteforbeholdet er en nullitet, uden at der kræves nogen beslutning fra parterne i aftalen. Parterne i aftalen kan naturligvis beslutte at fastholde aftalen trods skatteforbeholdet, der er aktualiseret, men i så fald er der tale om en ny aftale.

Formueretligt må overdragelsesaftalen således være annulleret i og med skatteforbeholdet aktualiseres. Og der kan vel som udgangspunkt næppe være forskel på den formueretlige henholdsvis den skatteretlige håndtering af aftalen. Se herved også Jan Pedersens høringssvar til lov nr. 381 af 2/6 1999 med kritik af den foreslåede regel om skattefor-

Offentliggjort d. 28. april 2015

behold med henvisning til, at der kan forekomme tilfælde, hvor skatteforbeholdet formueretligt er udløst, men SKAT ikke anerkender dette, hvilket fører frem til den besynderlige retsstilling, at aftalen er annulleret formueretligt, men ikke skatteretligt.

En sådan situation kan opstå eksempelvis fordi skatteforbeholdet ikke er fremlagt rettidigt. Her tilsidesættes skatteforbeholdet ikke på grund af uklarhed, men som følge af en formel mangel, uanset skatteforbeholdet i enhver sammenhæng er klart og fyldestgørende.

En sondring mellem tilfælde, hvor skatteyderen har ”udnyttet” henholdsvis ikke ”udnyttet” skatteforbeholdet er følgelig meningsløs.

Selv om det må lægges til grund, at et skatteforbehold er udløst uden en viljesakt fra parterne, bør parterne ikke afskæres fra en prøvelse af den afgørelse, som har udløst skatteforbeholdet, idet skatteyderen uanset skatteforbeholdet kan have en væsentlig og direkte retlig interesse i at få efterprøvet, om dispositionen kunne foretages på det oprindelige aftaletidspunkt på de oprindeligt aftalte vilkår.

Er dispositionen omfattet af ligningslovens § 2 om betalingskorrektion, må det i den enkelte sag overvejes at anvende disse regler fremfor et skatteforbehold.

—— o ——