

Offentliggjort d. 22. februar 2011

## Om skatteyderens ”bevis” for skattemyndighedernes korrekte anvendelse af juraen – TfS 2011, 28 Ø<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 tiltrådte ved en dom af 15/10 2010, at der ikke var fradrag for tab ved afståelse af aktier ejet i mere end 3 år, men som var afnoteret før 3 års ejertid, idet skatteyderen ikke havde ”bevist, at myndighedernes fortolkning ikke er korrekt.” En dom, hvis præmisser ikke bidrager til retssikkerhed.*

Ikke sjældent oplever advokater, at skattesager er ”op ad bakke”. Det synes, som om Kammeradvokaten møder større velvilje hos domstolen. Hertil kommer, at skattemyndighederne ikke behøver at komme med oplysninger om administrativ praksis på givne områder. Der udsendes advarselssignaler om, at hvis skatteyderen vinder denne sag, vil det koste staten et stort million- eller milliardbeløb, hvilket utvivlsomt er den materielle skattesag ganske uvedkommende, men Kammeradvokaten må jo have samme fornemmelse som skatteyderen, nemlig at det måske tillægges en vis vægt hos domstolene, siden argumentet stedse fremdrages. Skattemyndighederne har endvidere den fordel, at skatteyderen efter fast domstolspraksis ikke har mulighed for at indkalde medarbejdere hos SKAT til at afgive vidneforklaringer.

Med Østre Landsrets dom af 15/10 2010 er der anvendt præmisser, der peger i retning af en yderligere skævhed i procesførelsen. Sagens materielle forhold vedrører den tidligere aktieavancebeskatningslov, og er for så vidt i sig selv uinteressant i nærværende sam-

**Offentliggjort d. 22. februar 2011**

menhæng – men er medtaget til forståelse af de kritiske bemærkninger vedrørende landsrettens præmisser.

Efter den tidligere gældende aktieavancebeskatningslovs § 4, stk. 1 skulle fortjeneste ved afståelse af aktier på et tidspunkt, der lå tre år eller mere efter erhvervelsen af aktierne, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog stk. 2 og 6.

For *unoterede aktier* var modstykket til denne bestemmelse fradragsreglen i den tidligere gældende aktieavancebeskatningslovs § 4, stk. 4. Herefter kunne tab ved afståelse af unoterede aktier på et tidspunkt, der lå tre år eller mere efter erhvervelsen af aktierne, i de tilfælde, hvor en fortjeneste ville have været skattepligtig efter stk. 1, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Med denne bestemmelse var der sikret symmetri mellem *på den ene side* den skattemæssige behandling af gevinst på unoterede aktier ejet i 3 år, jf. § 4, stk. 1, og *på den anden side* den skattemæssige behandling af *tab* på unoterede aktier ejet i 3 år, jf. § 4, stk. 4. I begge tilfælde skulle avancen således medregnes til den skattepligtige indkomst.

Den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 4, stk. 5 indeholdte dog en undtagelse til den i § 4, stk. 4 hjemlede fradragsret. Efter § 4, stk. 5 fandt § 4, stk. 4 om fradragsret således ”...ikke anvendelse for aktier, som i den skattepligtiges besiddelsestid har været børsnoterede, hvis fortjeneste eller tab ved en afståelse på tidspunktet for overgangen fra børsnoterede til unoterede ikke ville have været omfattet af stk. 1 eller 3.”

Af motiverne til bestemmelsen, jf. lov nr. 421 af 25/6 1993, fremgår bl.a., at:

*”Tab ved afståelse af unoterede aktier kan efter det foreslåede § 4, stk. 4, i aktieavancebeskatningsloven fradrages i anden indkomst.*

*Denne fradragsadgang indtræder dog ikke i tilfælde, hvor den skattepligtiges beholdning af børsnoterede aktier ikke overstiger 100.000 kr., og en aktie f.eks. ved suspendering fra børsnoteringen overgår fra børsnoteret til unoteret. I et sådant tilfælde, hvor en afståelse af aktien ville have været uden skattemæssige konsekvenser, opnår*

Offentliggjort d. 22. februar 2011

*den skattepligtige ikke fradragsret for tab som følge af overgangen fra børsnoteret til unoteret. Dette følger af det foreslåede § 4, stk. 5.”*

Bestemmelsen i § 4, stk. 5 blev til dels overført til den nugældende aktieavancebeskatningslovs § 13. Det anføres i den forbindelse i de særlige bemærkninger til § 13, jf. lov nr. 1413 af 21/12 2005, at:

*”Til § 13*

*...*

*Til stk. 2*

*Bestemmelsen svarer i princippet til § 4, stk. 5, i den nuværende aktieavancebeskatningslov.*

*Efter bestemmelsen kan tab på unoterede aktier, som i den skattepligtiges ejertid har været børsnoterede, alene fradrages efter de regler, der gælder for børsnoterede aktier.*

*Baggrunden for reglen er de forskellige tabsfradragsregler, der gælder for henholdsvis unoterede og børsnoterede aktier og det forhold, at der ikke bør kunne opnås en gunstigere stilling ved en afnotering.”*

Rækkevidden af bestemmelsen i § 4, stk. 5 var genstand for nærmere prøvelse i sagen afgjort ved Østre Landsrets dom ref. i TfS 2011, 28.

I den pågældende sag købte skatteyderen den 16. februar 2000 nom. 2.000 kr. aktier i Brandt Ventures A/S for 750.000 kr. og siden yderligere nom. 1.300 kr. aktier for 25.000 kr. På købstidspunktet var Brandt Ventures A/S noteret på Københavns Fondsbørs.

Den 17. april 2002 blev der afsagt konkursdekret over Brandt Ventures A/S, og aktierne blev derfor slettet fra Københavns Fondsbørs den 18. april 2002. Brandt Ventures A/S havde således været børsnoteret i 2 år og 2 måneder af skatteyderens ejertid.

**Offentliggjort d. 22. februar 2011**

Den 18. februar 2004 blev konkursbehandlingen af Brandt Ventures A/S afsluttet, og selskabet blev herefter slettet hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skatteyderens samlede ejertid androg således 4 år og 2 dage. Samme år solgte skatteyderen sine aktier i Brandt Ventures A/S, nom. 3.300 kr. til kurs 0,01, i alt 330 kr.

Sagen drejede sig herefter om, hvorvidt der var fradragsret for tabet på aktierne som følge af, at ejertiden var mindre end 3 år. Eller med andre ord: Ville afnoteringen medføre, at aktionæren skulle sidestilles med en person, der havde afstået aktierne efter mindre end 3 års ejertid. Det var i sagen ubestridt, at en avance ved afståelse under de i øvrigt samme omstændigheder ville være skattepligtig.

Skatteyderens synspunkt var nu, at tabet på de nu afnoterede aktier var fradragsberettiget efter reglerne for børsnoterede aktier i medfør af den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 4, stk. 3 som et kildetabsbegrænset fradrag, da tidligere børsnoterede aktier efter skatteyderens opfattelse trods afnotering fortsat skulle behandles efter reglerne om børsnoterede aktier. Skatteyderen gjorde herunder gældende, at formålet med § 4, stk. 5 var at sikre, at en skatteyder ikke blev stillet bedre som følge af afnoteringen. Det var derimod efter skatteyderens opfattelse *ikke* hensigten at etablere en retstilstand, hvor der *hverken* var fradrag efter reglerne for børsnoterede aktier *eller* fradrag efter reglerne for unoterede aktier.

Skatteministeriet gjorde heroverfor gældende, at bestemmelsen i § 4, stk. 5 efter sin ordlyd afskar fradragsret i enhver form, samt at denne fortolkning havde støtte i den administrative praksis på området.

Både ved Københavns Byret og ved Østre Landsret fik *skattemyndighederne medhold* i synspunktet om, at tabet hverken kunne fratrækkes efter reglerne om børsnoterede aktier eller efter reglerne om unoterede aktier.

Københavns Byret, der var beklædt med 3 dommere, anførte, at:

*”Sagsøgers aktier var på afståelsestidspunktet unoterede og havde været ejet af sagsøger i mere end 3 år. På tidspunktet for afnoteringen havde sagsøger ejet aktierne i*

Offentliggjort d. 22. februar 2011

*mindre end 3 år, og på afståelsestidspunktet havde aktierne været afnoterede i mindre end 3 år. Det følger af ordlyden af dagældende aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 5, at der i en sådan situation ikke er hjemmel til at fradrage tab ved afståelsen af aktierne, og der er hverken efter andre bestemmelser i loven, forarbejderne til loven eller den administrative praksis vedrørende fradrag efter loven, grundlag for at sidestille unoterede aktier med noterede aktier som påstået af sagsøger. Det anførte i forarbejderne til § 13, stk. 2, i lov nr. 1413 af 21/12 2005 kan ikke føre til et andet resultat.”*

Ved Østre Landsret fik sagen som nævnt samme udfald, men med følgende, højst mærkværdige, tilføjelse:

*”Den dagældende § 4, stk. 5 i aktieavancebeskatningsloven er af myndighederne i en længere årrække blevet fortolket således, at der ikke gives fradrag for tab ved salg af aktier, der i ejerperioden er overgået fra at være børsnoterede til at være unoterede.*

*På ovenstående baggrund og uanset skatteministerens bemærkninger om symmetri i skattesystemet ved fremsættelsen af lovforslagene L 283-288 i folketingsåret 1992-1993 (Folketingstidende 1992-1993, VI, spalte 9150-9152), har appellanten ikke bevist, at myndighedernes fortolkning ikke er korrekt. Det bemærkes, at rigtigheden af den nævnte fortolkning ikke ses tidligere at være bestridt i retspraksis, administrativ praksis eller den juridiske litteratur.*

*Herefter, og af de grunde, der er anført af byretten i øvrigt, stadfæster landsretten dommen.”*

Østre Landsrets bemærkning om, at skatteyderen *ikke har bevist, at myndighedernes fortolkning ikke er korrekt*, er tankevækkende. Parterne skal efter omstændighederne føre bevis for, hvad der faktisk er passeret. Men det kan næppe være korrekt, at skatteyderen skal føre bevis for en given juridisk forståelse. Domstolene kan og skal efterprøve myndighedernes lovfortolkning og skal tilsidesætte denne fortolkning, hvis fortolkningen ikke er lovmedholdelig. Når bortset fra den situation, som omtales af Spleth i UfR 1965 B, 250 ff., nemlig 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 nogen-

**Offentliggjort d. 22. februar 2011**

*lunde lige meget for sig, vælger man den, som administrationen har fulgt...*” er der ingen bias i retning af myndighedernes fortolkning, endsiige en bevisbyrde for skatteyderen at løfte.

For så vidt der med udsagnet fra Østre Landsret sigtes til, at skatteyderen skal føre bevis for en given administrativ praksis, kolliderer dette med domstolenes accept af, at SKAT ikke kan pålægges at redegøre for administrativ praksis.

Det må vist også konstateres, at den omstændighed, at *rigtigheden af den nævnte fortolkning ikke ses tidligere at være bestridt i retspraksis, administrativ praksis eller den juridiske litteratur* ikke er til hinder for en efterprøvelse, den dag rigtigheden af myndighedernes fortolkning bestrides.

Dommens præmisser pynter ikke på retssikkerheden.

— o —