

Offentliggjort d. 3. november 2015

Likvidationsprovenu - uafhentet provenu - båndlagt kapital uden aktuel kapitalejer - SKM2015.637.SR ©

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

www.v.dk

Skatterådet fandt ved et bindende svar af 22/9 2015, at et herreløst likvidationsprovenu, der skulle efterudloddes til øvrige, kendte aktionærer efter en likvidation afsluttet i 1995, skulle beskattes hos de kendte aktionærer som personlig indkomst efter statskattelovens § 4, litra e – og altså ikke som likvidationsprovenu.

Skatterådet tilkendegav samtidig, at det herreløse likvidationsprovenu skulle sidestilles med båndlagt kapital uden kapitalejer, at administratoren, en advokat, ikke var skattepligtigt af afkast i perioden frem til den endelige udbetaling til de øvrige aktionærer, og at de øvrige aktionærer som slutmodtagere ikke var skattepligtigt af det løbende, tilskrevne afkast, så længe der ikke kunne udpeges en aktuel kapitalejer.

I flere situationer hensættes kapital med henblik på en senere udbetaling til givne personer eller anvendelse til givne formål, og således, at der **ikke er en aktuel ejer** af de hensatte beløb.

Der opstår her spørgsmål om beskatning dels af kapitalens afkast i hensættelsesperioden og dels af en eventuel slutmodtager. Problemstillingen er selvsagt, at der ikke kan udpeges et skattesubjekt, der kan pålægges en beskatning, dels løbende og/eller dels ved kapitalens overgang til slutmodtageren.

Et klassisk eksempel er hensættelse af et beløb til **vedligeholdelse af et gravsted i fredningsperioden**. I praksis accepteres på dette område, at renter fra en gravstedskonto ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, hvis en række betingelser er opfyldt, her-

Offentliggjort d. 3. november 2015

under at arvingerne har fraskrevet sig rådighedsretten over indeståendet på kontoen, at der kun kan hæves på kontoen til dækning af dokumenterede vedligeholdelsesomkostninger på gravstedet, samt at indeståendet, hvilket vel antageligt må forstås som et ”restindestående”, skal tilfalde kirkekassen ved gravstedets sløjfning, jf. herom nærmere Juridisk Vejledning, afsn. C.A.11.1.2.

Et andet eksempel er **båndlagt kapital uden aktuel kapitalejer**. Begrebet omfatter efter skattemyndighedernes praksis, jf. Juridisk Vejledning, afsn. C.B.2.15.1., tilfælde, hvor der er sket en definitiv udskillelse af kapitalen, og kapitalen ikke har en aktuel ejer, dvs. at det er usikkert, hvem der til sin tid skal være ejer af kapitalen. Ligeledes efter praksis vil der i disse tilfælde ikke ske en løbende beskatning af afkast af kapitalen. Dog skal en rentenyder, der oppebærer midler fra den båndlagte kapital, beskattes af den modtagne indtægt. Dette indebærer efter praksis, at en renteindtægt skal beskattes som kapitalindkomst, og aktieudbytte skal beskattes som aktieindkomst. Det kan tilføjes, at der ikke i vejledningen er givet anvisninger på beskatningen på det tidspunkt, hvor det måtte komme på tale at udbetale kapitalen til en på dette tidspunkt fastslået kapitalejer.

Som eksempel på denne konstruktion nævnes i Juridisk Vejledning sagen ref. i **LSRM 1976.20**, der belyser, hvornår en fremtidig, men for så vidt som personkreds afgrænset, kapitalejer kan anses som aktuel ejer. Den pågældende sag drejede sig om en mor, der ved et gave- og arveforskuudsbevis havde overdraget to obligationsposter til sin datter, der skulle danne grundlag for en årlig nettoindtægt på 10.000 kr. Obligationerne eller aktiver, der måtte træde i stedet, skulle være særeje for datteren og opbevares i en forvaltningsafdeling, således at hun var uberettiget til at disponere over kapitalen i levende live. Ved hustruens død skulle kapitalen udbetales til hendes livsarvinger.

Datteren (dennes ægtefælle) var for 1972 blevet beskattet af avance ved salg af forskellige aktier omfattet af datterens særeje, men gjorde gældende, at hun ikke var aktuel ejer af de båndlagte midler på realisationstidspunktet. Hun henviste herunder til, at hun havde såvel søn som børnebørn, således at hun var afskåret fra at disponere over kapitalen såvel i levende live som ved testamente.

Offentliggjort d. 3. november 2015

Landsskatteretten fandt her, at ejerforholdet afhang af arveforholdene ved datterens død, således at der ikke i 1972 havde foreligget nogen aktuel ejer til kapitalen, og beskatningen blev herefter ophævet.

Som det fremgår, førte den omstændighed, at en bestemt kapitalejer, der har rådighed over kapitalen, først kunne udpeges på et fremtidigt tidspunkt til, at der ikke ansås at foreligge en aktuel kapitalejer.

I samme kategori kan nævnes **deponering** efter deponeringsloven, der eksempelvis anvendes i tilfælde, hvor en debitor er i tvivl om, hvem af to personer, der er rette modtager af beløbet, og hvor disse to personer indbyrdes strides om, hvem der er rette modtager. Betaler debitor til den forkerte, kan han risikere at ende i en situation, hvor beløbet skal betales to gange. Her kan skyldneren med frigørende virkning deponere beløbet. Se herved SKDM 1983.52.

SKM2015.637.SR

Skatterådets afgørelse ref. i SKM2015.637.SR drejede sig om et **uanbringeligt likvidationsprovenu**. Ved en likvidation af flere selskaber i 1994 – 95 havde likvidator ikke kendskab til alle aktionærer, da selskabernes aktier i vidt omfang var ihændehaveraktier. De midler, som ikke kunne udloddes til de ukendte aktionærer, skulle likvidator opbevare, således at de ukendte aktionærer kunne få deres andel af likvidationsprovenuet, hvis de efterfølgende henvendte sig til likvidator. På det tidspunkt, hvor de stadig ukendte aktionærers krav på likvidationsprovenu blev forældet, skulle de kendte aktionærer have eventuelle overskydende beløb udbetalt.

Efter likvidationens afslutning havde likvidator overtaget administrationen af det hensatte likvidationsprovenu, der var placeret i obligationer, og som med senere tilskrevet afkast androg ca. 3 mio. kr. Obligationsbeholdningen var deponeret i Danske Bank, der havde indberettet indtægter på et CVR-nr. tilhørende et af de likviderede selskaber, uanset dette selskab ikke eksisterede længere. Der var i denne periode ikke indsendt selvangivelse, idet midlerne - som det anføres - ”ikke tilhører nogen kendt juridisk eller fysisk person”.

Offentliggjort d. 3. november 2015

Efter det oplyste udløb forældelsesfristen for de aktionærer, som ikke havde anmeldt deres krav på likvidationsprovenu, den 1/1 2011. Med henvisning til konkurslovens § 154, stk. 1 skulle der herefter foretages en samlet efterudlodning af midlerne til de kendte aktionærer. Ligeledes efter det oplyste havde det på baggrund af § 154, stk. 1 ikke før 2011 været muligt at foretage deponering af det uanbringelige provenu, da provenuet efter forældelsesfristens udløb ikke skulle tilfalde statskassen, men skulle udloddes til de andre aktionærer.

Likvidator anmodede på denne baggrund Skatterådet om at få belyst beskatningen **dels** af det løbende afkast og **dels** ved udbetalingen af det hensatte beløb.

Løbende afkast

Likvidator anmodede således for det første om Skatterådets bekræftelse på, at det resterende likvidationsprovenu i skattemæssig henseende skulle sidestilles med en båndlagt kapital uden kapitalejer, og dernæst, at likvidator som administrator ikke var skattepligtig af indtægterne af midlerne i perioden frem til den endelige udbetaling af likvidationsprovenuet.

Vedrørende det første spørgsmål anførte Skatterådet som rådets overvejelser, at en ”kapitalejer” er den person, som reelt er ejer af den båndlagte kapital. I denne sag var de reelle ejere af kapitalen, indtil der indtrådte forældelse, de aktionærer, som likvidator ikke kendte. Dette talte efter rådets opfattelse for at anse det som om, at der ikke er en kapitalejer. Videre anførte rådet, at når kravet forældes, tilfalder overskydende beløb, herunder eventuelle renter m.v., som ikke er anvendt til administrationsomkostninger, de aktionærer, som på dette tidspunkt er kendt af likvidator. Efter rådets overvejelser talte dette omvendt for, at der måtte anses at være kapitalejere, da man jo netop ved, at på det tidspunkt, hvor de ukendte aktionærers fordring på likvidationsprovenu udløber, så tilfalder resten de kendte aktionærer.

Skatterådet tilkendegav på denne baggrund som sin opfattelse efter en samlet, konkret vurdering, at afkastet ikke skulle beskattes, hvilket svarede til den skattemæssige behandling af båndlagte kapitaler uden kapitalejere.

Offentliggjort d. 3. november 2015

Afgørelsen ligger på linie med sagen ref. i LSRM 1976.20, jf. ovenfor, idet den omstændighed, at der ikke er en bestemt kendt kapitalejer, der har rådighed over kapitalen, førte frem til, at der ikke er et skattesubjekt.

Vel næppe overraskende bekræftede Skatterådet samtidig, at likvidator som administrator af kapitalen ikke skulle beskattes af afkastet, da afkastet jo ikke tilkom likvidator.

Beskatning ved udbetaling

Endvidere forespurgte likvidator til de skattemæssige forhold for modtagerne. Likvidator anmodede således om Skatterådets bekræftelse på, at modtagerne ikke var skattepligtige af det løbende afkast, som var tilskrevet den båndlagte kapital, så længe der ikke kunne udpeges en aktuel kapitalejer. Og videre, at udbetalingen skulle beskattes som likvidationsprovenu, jf. ligningslovens § 16 a, stk. 3, nr. 1, således at aktionærerne skulle beskattes af udbetalingen modtaget i 2015 efter samme grundprincipper, som likvidationsprovenu modtaget i 1995.

Skatterådet besvarede det første spørgsmål bekræftende, idet slutmodtagerne således ikke skulle beskattes af et løbende afkast.

En sådan beskatning blev imidlertid aktuel qua besvarelsen af det næste spørgsmål. Skatterådet fandt således, at beløbene var skattepligtige efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra e som personlig indkomst for modtagerne.

Som begrundelse anførte Skatterådet bl.a., at de beløb, som udbetaltes til de nu kendte aktionærer som følge af, at de ukendte aktionærers krav på likvidationsprovenu var forældet, ikke kunne anses som likvidationsprovenu. Rådet henviste herved til, at det efter Juridiske Vejledning, afsnit C.B.3.1, kun er beløb, der udloddes til aktuelle aktionærer, der betragtes som skattepligtigt udbytte, og at de, der ville få beløbene udbetalt, i den konkrete sag ikke var aktuelle aktionærer, idet de ophørte med at være aktionærer, da de ved selskabernes opløsning fik udbetalt deres andel af likvidationsprovenuet.

Det kan tilføjes, at Skatterådet herved tog afsæt i det oplyste om, at selskaberne ikke kunne reassumeres. Der foreligger ikke nærmere om baggrunden for denne oplysning.

Offentliggjort d. 3. november 2015

Det er således vel tænkeligt, at en re-assumption af de respektive selskaber ville have ført til en anden kvalifikation af de udbetalte beløb.

— o —