

Offentliggjort d. 14. juli 2009

Omgørelse – lagt klart frem – Vestre Landsrets dom af 7. juli 2009, V.L. B-0846-08 [©]

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

www.v.dk

Vestre Landsret har i en sag om udlodning af datterselskabsudbytte taget stilling til indholdet af kravet i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, hvorefter omgørelse forudsætter, at ”dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne”. Der er tale om en meget streng fortolkning af begrebet ”lagt klart frem”.

Efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, tidligere skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 3, er det en betingelse for omgørelse, at “Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne”.

Jeg har ved flere tidligere lejligheder omtalt forhistorien til og det nærmere indhold af denne betingelse, således bl.a. i TfS 2005, 632 og TfS 2005, 705 samt i JUS 2008, nr. 10 og nr. 45.

Som her nævnt rejser bestemmelsen bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt en disposition er lagt klart frem, hvis der er tale om en postering i regnskabet, der er i overensstemmelse med, hvad skatteyderen selv på et rimeligt grundlag mente var gældende ret, dvs. i overensstemmelse med den retsvildfarelse, skatteyderen befandt sig i, og posteringen i øvrigt er sket i overensstemmelse med god regnskabsskik, eller i hvert fald ikke strider mod god regnskabsskik.

Offentliggjort d. 14. juli 2009

Som jeg tidligere har tilkendegivet, bør der i disse tilfælde efter min opfattelse *ikke* stilles krav om en oplysningspligt, der ligger ud over god regnskabsskik baseret på skatteyderens opfattelse af, hvorledes forholdet skal behandles, hvis forholdet i øvrigt ikke er søgt skjult for skattemyndighederne. Dette sidste - at forholdet ikke er søgt skjult - ligger i sagens natur, hvis der i øvrigt er tale om retsvildfarelse. I modsat fald ville man belønne den, der er i ond tro, mens den, der er i god tro, men hvor der foreligger en retsvildfarelse, ikke skulle have adgang til omgørelse.

Mit synspunkt er således, at der ved bedømmelse af, hvorvidt dispositionen var lagt klart frem, ikke kan kræves andet og mere, end at skatteyderen har afgivet de oplysninger, som var naturlige ud fra de forudsætninger, som skatteyderen med rimelighed selv havde, da han indgav selvangivelse.

De seneste administrative afgørelser på området, jf. således TfS 2005, 773 LR og TfS 2008, 505 LSR, synes at pege i denne retning.

Med dommen af 7/7 2009 fra Vestre Landsret stilles imidlertid *ganske strenge krav* til skatteyderen i henseende til at lægge dispositionen klart frem for myndighederne.

Den pågældende sag drejede sig i sin enkelhed om omgørelse af en udlodning på 37 mio. kr. fra et helejet datterselskab til moderselskabet på et tidspunkt, hvor ejertidskravet for skattefrit datterselskabsudbytte ikke var opfyldt.

Sagen er en udløber af Højesterets dom ref. i TfS 2006, 117 H.

Af højesteretsdommen fremgår, at moderselskabet havde erhvervet datterselskabet i april 1993. Allerede i maj 1993 havde moderselskabet disponeret over datterselskabets midler, idet midlerne var anvendt til køb af datterselskabet. Overførslen var i selskaberne konteret som et lån.

Udlodningen på de 37 mio. kr. var bogført på selskabernes mellemregningskonti pr. 30/9 1993, og udlodningen var ifølge årsregnskabet pr. 30/9 1993 effektueret pr. denne dato. Beløbet var således overført til moderselskabet og – og ikke afsat som skyldigt

Offentliggjort d. 14. juli 2009

udbytte i regnskabet, Bogføringen var ifølge vidneforklaringerne foretaget som en efterpostering foretaget efter generalforsamlingen den 22/12 1993.

Efter selskabsskattelovs § 13, stk. 1, nr. 2 i bestemmelsens dagældende udformning var ejertidsbetingelsen for udlodning af skattefrit datterselskabsudbytte *ikke* opfyldt den 30/9 1993, men først i det efterfølgende regnskabsår, dvs. i regnskabsåret 1/10 1993 – 30/9 1994.

Spørgsmålet var herefter, hvornår de 37 mio. kr. kunne anses for udloddet.

Efter Højesterets dom ref. i TfS 2006, 117 medførte det forhold, at der var sket overtrædelse af selvfinansieringsforbuddet ved køb af datterselskabet, ikke i sig selv, at der var tale om udlodning – og ikke et lån – hvis moderselskabet kunne og ville tilbagebetale beløbet. Ej heller det forhold, at koncerninterne udlån ikke var fulgt op af egentlige låneaftaler medførte, at overførslerne skulle anses som udbytte.

Med henvisning til, at udlodningen var bogført på selskabernes mellemregningskonto pr. 30/9 2009, blev bevisbyrden for, at der ikke var tale om reelle overførsler, imidlertid vendt til skade for selskabet. Højesteret fandt således, at det måtte påhvile selskabet at godtgøre, at der ikke var tale om reelle overførsler. Da selskabet ikke havde løftet denne bevisbyrde, måtte de 37 mio. kr. anses for udloddet fra datterselskabet til moderselskabet den 30/9 1993, uanset at bogføringen var sket som en efterpostering, foretaget efter generalforsamlingen den 22/12 1993. Udbyttet var følgelig skattepligtigt for moderselskabet.

Efter Højesterets dom ref. i TfS 2006, 117 anmodede moder- og datterselskab om tilladelse til at omgøre udbytteudlodningen på de 37 mio. kr.

Ledelsen i de to selskaber havde således været af den formening, at udbytte først kunne anses for modtaget, når beslutningen om udlodningen forventeligt blev truffet på generalforsamlingen i moderselskabet den 22/12 1993, dvs. i regnskabsåret 1/10 1993 – 30/9 1994 - alt i overensstemmelse med ligningsvejledningen 1993, afsn. S.F.1.1.1., hvorefter

Offentliggjort d. 14. juli 2009

ter ”Aktieudbytte beskattes således på det tidspunkt, hvor udbyttet fastsættes (deklarerer) ved selskabets generalforsamling.”

I *datterselskabets regnskab for 1992/93* havde bestyrelsen i årsberetningen stillet forslag om udlodningen på de 37 mio. kr., men der var ikke i datterselskabets regnskab afsat noget skyldigt udbytte. Udbytteudlodningen havde således efter regnskabets posteringer allerede fundet sted. I *moderselskabets årsregnskab for 1992/93* var i en note angivet ”udbytte datterselskab 56.000.000 kr.” Dette udbytte omfattede bl.a. den nævnte udlodning på 37 mio. kr. Efter selskabernes regnskaber for 1992/93 var udlodningen således effektueret, uanset at udlodningen som allerede nævnt ifølge de afgivne vidneforklaringer beroede på en efterpostering foretaget efter den 22/12 1993.

I *udbytteerklæringen* vedrørende udbyttet på 37 mio. kr. fremgik bl.a., at datterselskabet vedrørende regnskabsåret 1992/93 på en generalforsamling den 22. december 1993 havde vedtaget en kontant udbytteudlodning på 37 mio. kr. Udbyttebetalingen var videre omtalt i ”*Attest for udbetalt udbytte uden indeholdelse af kildeskat*” samt i en medfølgende *attest med ”Revisorerklæring”*

Selskabernes anmodning om omgørelse blev afslået af SKAT og sidenhen af Landsskatteretten, dels med henvisning til, at omgørelsesanmodningen slet ikke indebar en ændring af en privatretlig disposition, og dels med henvisning til, at forholdet ikke var lagt klart frem.

Under *behandlingen af sagen for landsretten* var parterne enige om, at de i § 29, stk. 1, nr. 1, 4 og 5 angivne betingelser for omgørelse var opfyldt.

Der var endvidere enighed om, at dispositionen havde haft væsentlige skattemæssige virkninger, jf. § 29, stk. 1, nr. 2. Parterne var imidlertid *uenige* om, hvorvidt disse virkninger utvivlsomt var utilsigtede.

Der var ligeledes *uenighed* om, hvorvidt dispositionen havde været lagt klart frem for myndighederne.

Offentliggjort d. 14. juli 2009

Landsretten konstaterede for det første, at den omstændighed, at udlodningen blev skattepligtig, måtte anses som en *utvivlsomt utilsigtet og væsentlig virkning*. Landsretten lagde herved til grund, at selskabernes ledelser, blandt andet efter rådgivning fra deres revisor, var af den opfattelse, at udbytte først kunne anses for modtaget, når beslutning om udlodning – forventeligt – ville blive truffet på generalforsamlingen i moderselskabet den 22. december 1993. Landsretten anså herefter betingelsen for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2 for opfyldt.

Efter landsrettens opfattelse var betingelsen i § 29, stk. 1, nr. 3 om, at *“Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne”*, derimod ikke opfyldt.

Som begrundelse henviste landsretten til, at moderselskabet ikke havde lagt bogføringsmaterialet om mellemregningerne pr. 30. september 1993 frem for myndighederne, og at myndighederne på grundlag af regnskaberne og selvangivelserne med bilag, heriblandt udbytteerklæringen, udbytteattesten og revisorerklæringen om skattefrihed ikke klart kunne konstatere, at udlodningen var sket den 30. september 1993.

Videre bemærkede landsretten, at det forhold, at man ved at sammenholde de forskellige oplysninger i datterselskabets årsregnskab for 1992-1993 kunne udlede, at udbyttet måtte have været udbetalt i indkomståret, ikke var en angivelse af tidspunktet for modtagelsen af udlodningen, som opfyldte kravet til klarhed i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3. Det kunne efter landsrettens opfattelse *ikke føre til et andet resultat* – dvs. til et for selskabet gunstigt resultat - at selskabernes ledelser måtte være i god tro med hensyn til den skatteretlige betydning af bogføringen pr. 30. september 1993 af udlodningen, eller at selskabernes ledelser ikke havde forsøgt at skjule dispositionerne.

Set i lyset af, at udlodningstidspunktet først blev endeligt fastlagt ved en højesteretsdom fra 2006, samt at det i øvrigt blev lagt til grund af landsretten, at selskabernes ledelser var af den opfattelse, at udbytte først kunne anses for modtaget, når beslutning om udlodning – forventeligt – ville blive truffet på generalforsamlingen i moderselskabet den 22. december 1993, er landsrettens krav til klarhed i selskabernes angivelse af udlodningstidspunktet til 30. september 1993 overordentligt vidtgående.

Offentliggjort d. 14. juli 2009

Landsrettens afgørelse bliver ikke minde vidtgående, når henses til, at den stedfundne udlodning pr. 30/9 1993 rent faktisk fremgik af selskabernes årsregnskaber pr. 30/9 1993. Og som et supplerende lag: årsregnskaberne var baseret på en intern efterpostering foretaget efter generalforsamlingen den 22/12 1993.

Som anført ovenfor bør der i disse tilfælde efter min opfattelse *ikke* stilles krav om en oplysningspligt, der ligger ud over god regnskabsskik baseret på skatteyderens opfattelse af, hvorledes forholdet skal behandles, hvis forholdet i øvrigt ikke er søgt skjult for skattemyndighederne.

I denne sag havde skatteyderne den klare og på ligningsvejledningen fundamenterede opfattelse, at udlodningen havde fundet sted i regnskabsåret 1993/94, og selskaberne havde disponeret herefter ved indgivelse af udbytteerklæring, attester m.v. Selskaberne havde endvidere indarbejdet udbytteudlodningen i regnskaberne for 1992/93.

Der er næppe nogen tvivl om, at ledelserne på udlodningstidspunktet ikke havde den fjerneste forventning eller blot anelse om, at Højesteret 13 år senere ville nå frem til, at udlodningen skulle anses for foretaget allerede i det forudgående regnskabsår. Af samme grund lagde landsretten da også til grund, at de skattemæssige konsekvenser af udbytteudlodningen utvivlsomt var utilsigtede.

At stille krav om, at selskaberne desuagtet på en klar måde skulle have angivet klare oplysninger om det udlodningstidspunkt, som Højesteret senere nåede frem til, i regnskaberne for 1992/93, forekommer endog meget verdensfjernt.

Dommen er anket.

— o —