

Offentliggjort d. 3. maj 2016

Fejlagtigt valg af beskatningsform ved omdannelse - berigtigelse af fejl begået af revisor - genoptagelse - SKM2016.165.HR, jf. tidligere SKM2015.438.ØLR. ©

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

www.v.dk

*Højesteret fandt ved en dom af 17/2 2016, at en klar revisorfejl – i form af opgørelse af et selskabs skattepligtige indkomst efter selskabsskatteloven fremfor efter tonnageskatte-
loven efter virksomhedsomdannelse – ikke kunne anses for bindende for selskabet. Et
ønske om ændring af selskabets skatteansættelse til beskatning efter tonnageskatte-
loven var derfor et spørgsmål om berigtigelse af revisors fejl, og ikke et spørgsmål om omvalg
efter skatteforvaltningslovens § 30. Da ansættelsen af selskabets indkomst for 2009 her-
efter hvilede på forkerte oplysninger om selskabets valg af skatteordning, havde selska-
bet krav på genoptagelse med henblik på berigtigelse af fejlen.*

Sagen afgjort ved Højesterets dom af 17/2 2016, ref. i SKM2016.165.HR, drejer sig om den retlige kvalifikation af et selskabs fejlagtige selvangivelse af selskabets indkomst efter selskabsskatte-
lovens almindelige regler frem for efter tonnageskatte-
loven efter en virksomhedsomdannelse – og mulighederne for at redressere denne fejl.

Først ved Højesterets dom fandt sagen en afklaring, nemlig at selskabets ønske om at ændre skatteansættelsen til beskatning efter tonnageskatte-
loven skulle håndteres som berigtigelse af en fejl - og ikke, som antaget af de forudgående instanser, om ændring af et valg af beskatningsform.

Berigtigelse af fejl

I praksis er - i sagens natur - anerkendt et område for berigtigelse af fejl i selvangivelse og skatteansættelse, se herved også motiverne til den tidligere gældende skattestyrelses-

*Bodil Christiansen
Advokat (L)*

*Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)*

*Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800*

*tommy@v.dk
www.v.dk*

Offentliggjort d. 3. maj 2016

lovs § 4, jf. lov nr. 824 af 19/12 1989, hvor det i de særlige bemærkninger angives som en betingelse for at tillade genoptagelse, at skatteyderen dokumenterer eller sandsynliggør, at den tidligere skatteansættelse "...har været forkert." Den processuelle fremgangsmåde for håndtering af en sådan berigtigelse er genoptagelse af den pågældende skatteansættelse efter reglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og § 27.

En sådan berigtigelsesadgang omtales bl.a. i Told- og Skattestyrelsens notat ref. i TfS 2000, 740 om betalingskorrektion og omgørelse, hvor det bl.a. anføres, at *"Hvis det må lægges til grund, at en privatretlig disposition som beskrevet er ugyldig, uvirksom eller beror på en ren fejlekspedition, vil de skattemæssige virkninger være en ren konsekvens af de privatretlige virkninger, således at eventuelle afledede ændringer af skatteansættelser skal behandles efter skattestyrelseslovens almindelige regler om genoptagelse."*

Ligeledes kan nævnes motiverne til den senere skattestyrelseslovs § 37 D, jf. lov nr. 410 af 2/6 2003, nu skatteforvaltningslovens § 30, hvor det anføres, at *"Der findes i skattelovgivningen en række bestemmelser, hvorefter skatteansættelsen er afhængig af, at den skattepligtige træffer et valg i forbindelse med selvangivelsen. Udgangspunktet i disse tilfælde er, at valget er bindende for den skattepligtige, således at valget ikke senere kan ændres med virkning for skatteansættelsen. Selvangivelsen er med andre ord som udgangspunkt dispositiv, idet der dog kan ske berigtigelse af egentlige fejl."*

Berigtigelse af fejl som retsinstitut forekommer imidlertid på ingen måde klart afgrænset.

Men retsinstituttet må i hvert fald afgrænses bl.a. overfor skattemæssig omgørelse, der vedrører ændring af en gyldig, privatretlig disposition, der har fået givne, men utilsigtede, skattemæssige konsekvenser.

Ligeledes må berigtigelse afgrænses overfor ændring af et valg af én blandt flere mulige fremgangsmåder for skattemæssig håndtering af en given disposition, og hvor skatteforvaltningslovens § 30 under visse, nærmere betingelser åbner mulighed for at et omvalg, se herom bl.a. JUS 2013/17 medyderligere henvisninger.

Offentliggjort d. 3. maj 2016

SKM2016.165.HR

Højesterets dom af 17/6 2016 drejer sig, som allerede nævnt, om den retlige kvalifikation af et selskabs fejlagtige selvangivelse af selskabets indkomst efter selskabsskatteloven frem for efter tonnageskatteloven i første indkomstår efter en virksomhedsomdannelsen.

Sagen drejede sig, summarisk gengivet, om et selskab stiftet i maj 2009 ved indskud af hovedaktionærens aktiver i form af skibsanparter og dertil knyttet likviditet til en værdi af 12 mio. kr.

Omdannelsen var sket efter råd fra hovedaktionærens rådgiver, en statsautoriseret revisor, men omdannelsen blev efter det oplyste effektueret af en anden statsautoriseret revisor i samme revisionsvirksomhed.

Selskabets stiftelsesdokument, vedtægter, vurderingsberetning m.v. blev i juni 2009 fremsendt til SKAT af denne anden revisor med oplysning om, at hovedaktionæren havde omdannet sine skibsandele i henhold til lov om skattefri virksomhedsomdannelsen. Samme dag fremsendte revisoren ligeledes personlig selvangivelse for hovedaktionæren for 2008, hvorefter for meget afskrevet på skibsandele i forhold til reglerne om tonnagesafskrivninger, jf. tonnageskattelovens § 5, stk. 2, blev indtægtsført i 2008 med knap 1,2 mio. kr.

I juni det følgende år, 2010, indgav samme revisor selvangivelse for selskabet, hvor selskabets indkomst var opgjort efter selskabsskattelovens regler - i modsætning til det ved omdannelsen året i forvejen forudsatte om, at selskabet skulle lade sig beskatte efter reglerne i tonnageskatteloven.

Hændelsesforløbet skal ses i lyset af tonnageskattelovens § 2, stk. 1, hvorefter tonnageskatning, under visse nærmere angivne betingelser, kan vælges fra og med det første indkomstår, hvor betingelserne herfor er opfyldt, og at valget skal træffes senest ved rettidig indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor tonnageskatning første gang vil kunne vælges. Videre fremgår af § 2, stk. 2, at valg eller fravalg af tonnageskatning efter stk. 1 er bindende for rederiet i en periode på 10 år regnet fra påbegyndelsen af det indkomstår, hvor tonnageskatning første gang kan vælges. Ved udløbet af

Offentliggjort d. 3. maj 2016

denne periode kan tonnageskatning tilsvarende vælges for en ny 10-års-periode. Efter udtræden af tonnageskatteordningen kan ordningen tidligst igen vælges efter 10 indkomstår med beskatning efter skattelovgivningens almindelige regler.

I juli 2011 fremsendte hovedaktionærens oprindelige rådgiver en ny selvangivelse for selskabet med anmodning om genoptagelse af selskabets skatteansættelse for 2009 med henvisning til beslutningen ved omdannelsen om, at selskabet skulle beskattes efter tonnageskatteoven. SKAT afviste imidlertid at genoptage skatteansættelsen, og selskabet påklagede herefter afslaget til Landsskatteretten.

Året efter anmodede selskabet om adgang til omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, hvilket SKAT ligeledes afslog. Også dette afslag blev påklaget til Landsskatteretten.

Sagen fik siden den konsekvens, at SKAT anså virksomhedsomdannelsen som en skattepligtig omdannelse, da betingelserne i virksomhedsskatteoven ikke var opfyldt.

Landsrettens dom

SKAT's respektive afgørelser om afslag på genoptagelse hhv. afslag på omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 blev fastholdt af Landsskatteretten og siden af Østre Landsret, jf. SKM2015.438.ØLR.

Vedrørende spørgsmålet om adgang til genoptagelse anførte landsretten som begrundelse, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, ikke hjemlede adgang til at ændre skatteansættelsen i tilfælde, hvor det var den skattepligtiges valg mellem flere muligheder, der ønskedes ændret.

Om det konkrete hændelsesforløb i sagen anførte landsretten, at den omstændighed, at hovedaktionæren i indkomståret 2008 lod sig beskatte af afskrivninger i overensstemmelse med tonnageskatteovens § 5, stk. 2, og ved brev af 17. juni 2009 underrettede skattemyndighederne om, at der var foretaget en skattefri virksomhedsomdannelse, hvorved skibsanparterne var blevet indskudt i et selskab, ikke udgjorde et valg af tonnageskatning med virkning for selskabet. Selskabets valg af beskatningsform kunne herefter først anses for truffet i forbindelse med selskabets anvendelse af selskabsskatteoven ved selvangivelsen for 2009.

Offentliggjort d. 3. maj 2016

Om anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 30 konstaterede landsretten, at skattemyndighederne ikke havde foretaget nogen skatteansættelse af betydning for selskabets valg af skatteordning, og betingelserne for selvangivelsesomvalg i medfør af skatteforvaltningslovens § 30 ansås derfor heller ikke for opfyldt.

Og med den afskedssalut, at *”Uanset at det ikke kan afvises, at det i forbindelse med stiftelsen af selskabet var hensigten, at selskabet skulle undergives tonnagebeskatning, findes anvendelsen af selskabsskattelovens bestemmelser i selskabets selvangivelse for 2009 ikke at udgøre en sådan fejl, som kan berigtiges.”*, blev SKAT’s afgørelser herefter opretholdt.

Højesterets dom af 17/2 2016

Ved Højesteret blev de tidligere instansers vurdering imidlertid fejlet af banen:

Højesteret lagde efter oplysningerne i sagen til grund, at hovedaktionæren ved omdannelsen af virksomheden besluttede, at hans selskab skulle være omfattet af tonnageskattelovens regler; valget af beskatning efter disse regler fremgik af selskabsdokumenterne sammenholdt med hovedaktionærens personlige selvangivelse for 2008 (med bilaget vedrørende de overskydende afskrivninger), som SKAT modtog i juni 2009. Højesteret bemærkede herved, at beskatning efter tonnageskatteloven var en forudsætning for skattefri omdannelse af hovedaktionærens virksomhed, jf. lovens § 5, stk. 3, og Højesteret fandt, at det måtte anses for utvivlsomt, at det fortsat var selskabets hensigt, at beskatningen af selskabet skulle ske efter tonnageskattelovens regler, da selskabet indgav selvangivelsen for 2009.

På denne baggrund fandt Højesteret det godtgjort, at revisor begik en klar fejl, da han opgjorde selskabets skattepligtige indkomst i selvangivelsen for 2009 efter selskabsskattelovens regler i stedet for efter tonnageskattelovens regler.

Højesteret tilkendegav herefter, at revisors fejl efter Højesterets opfattelse ikke kunne anses for bindende for selskabet, og at sagen derfor ikke rejste spørgsmål om at ændre selskabets valg af beskatning, men om at berigtige den fejl, som revisor begik. Bestem-

Offentliggjort d. 3. maj 2016

melsen i skatteforvaltningslovens § 30 om omvalg fandt ifølge Højesteret herefter ikke anvendelse.

Med hensyn til spørgsmålet om genoptagelse efter lovens § 26, stk. 2 fandt Højesteret efter det foran anførte (jf. ovenfor), at SKAT's ansættelse af selskabets indkomst for 2009 hvilede på forkerte oplysninger om selskabets valg af skatteordning, og at selskabet havde krav på genoptagelse, således at fejlen kunne berigtiges.

Kommentar

Højesterets konstatering af, at der slet og ret var tale om en fejl, der nødvendiggjorde adækvat berigtigelse, er en befriende forenkling af en problemstilling i en periode, hvor skatteydere eksempelvis fastholdes på beskatning af fiktive indkomster i skatteretlige konstruktioner, som næppe andre end skattesagkyndige kan indse og muligvis forklare logikken af. Senest kan henvises til konstruktionen om rette indkomstmotager behandlet i SKM2015.717.HR.

Som Højesterets præmisser er formuleret, sigtes der med formuleringen ”klar fejl” antageligt til den omstændighed, at fejlen utvivlsomt lå uden for rammerne af det mellem skatteyder og rådgiver aftalte og forudsatte om sagens håndtering. Dette synes tillige understøttet af bemærkningen om, at fejlen ikke kunne anses for bindende for selskabet.

Det sidstnævnte synspunkt – at fejlen ikke kunne anses for bindende for selskabet - står i kontrast til bl.a. tilkendegivelser fra politisk side i det tidligere Ligningsråd, hvor holdningen var den ganske klare, at fejl begået af revisor måtte redresseres, ikke af SKAT, men af revisors ansvarsforsikring, uden hensyntagen til, om SKAT rent faktisk havde hjemmel til at redressere sådanne fejl. Kan en klar (åbenbar) fejl redresseres indenfor lovens rammer, antager myndighedernes fastholdelse af en utilsigtet beskatning pønal karakter.

Næppe alle sager om berigtigelse af fejl vil på samme klare vis illustrere, at der rent faktisk er tale om en fejl, se herved eksempelvis Tommy V. Christiansen i Festskrift til Ole Bjørn, s. 108 – 109, med omtale af TfS 1998, 458 VL.

— o —