

Offentliggjort d. 4. marts 2008

Omgørelse – lagt klart frem - moderselskabs beslutning om afkald på deklareret udbytte fra datterselskab – SKM2008.98.LSR[©]

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

www.v.dk

Landsskatteretten meddelte ved en kendelse af 6/12 2007 tilladelse til omgørelse af et moderselskabs beslutning om afkald på at modtage deklareret udbytte fra et datterselskab. Sagen belyser tillige kravet om, at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3.

Der foreligger tilbage i tid enkelte afgørelser om omgørelse af deklareret udbytte, jf. således bl.a. TfS 1993, 515, TfS 1995, 119 og TfS 2006, 481, omtalt i JUS 2006/24.

Afgørelserne belyser forskellige facetter af denne problemstilling. Retsstillingen kan formentlig sammenfattes derhen, at der kan meddeles tilladelse til omgørelse af deklareret udbytte, men at de lovfæstede betingelser for omgørelse selvsagt må være opfyldt for den konkrete disposition, der ønskes omgjort.

Illustrativ er her sagen ref. i TfS 2006, 481, hvor Landsskatteretten meddelte afslag på en anmodning om omgørelse i form af tilbageførsel af udbytte, da vedtagelsen af udbyttet på 50.000 kr. på generalforsamlingen ikke kunne antages at have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, som var væsentlige.

Offentliggjort d. 4. marts 2008

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 6/12 2007 drejer sig ligeledes om omgørelse vedrørende deklareret udbytte, men i den form, at omgørelsen var rettet mod *udbyttemodtagerens afkald* på det deklarerede udbytte.

Sagen belyser endvidere kravet i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 om, at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.

Kravet om, at forholdet skal være lagt klart frem for myndighederne, jf. tidligere skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 3, synes at have taget en drejning, der ikke har grundlag i lovens forhistorie. Gennem en lang årrække blev således stillet krav om, at forholdet ikke måtte være søgt skjult for skattemyndighederne, se herved SD-cirkulære nr. 22 af 9/7 1986 om omgørelse af hovedaktionærdispositioner, pkt. 2, hvor det uddybende anføres, at ”Andrageren må således ikke have forsøgt at skjule transaktionen, således at det var vanskeligt for myndighederne uden dybtgående undersøgelse af regnskabsmateriale at gennemskue forholdet.” Over tid er dette krav imidlertid blevet udviklet til et krav om, at skattemyndighederne i tilknytning til en gennemgang af regnskab og selvangivelse umiddelbart skulle kunne konstatere forholdet. Dette ændrede krav om en egentlig anmærkning om forholdet i regnskab eller selvangivelse kan imidlertid dårligt stilles i tilfælde, hvor skatteyderen er i en retsvildfarelse. I modsat fald ville det jo blive stillet som forudsætning for omgørelse, at skatteyderen på den ene side ikke skulle være vidende om, at der var begået en fejl, men på den anden side skulle gøre opmærksom på fejlen, jf. i det hele Tommy V. Christiansen i TfS 2005, 632.

I sagen ref. i TfS 2005, 773 har Ligningsrådet da givetvis også fundet, at der ikke kan stilles et krav om en oplysningspligt, der ligger ud over god regnskabsskik baseret på den foreliggende retsvildfarelse, hvis forholdet i øvrigt ikke er søgt skjult for skattemyndighederne. Dette 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. På dette punkt synes der med Ligningsrådets afgørelse ref. i TfS 2005, 773 at kunne spores en vis - og yderst berettiget - lempelse.

Offentliggjort d. 4. marts 2008

I sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 6/12 2007 havde et dansk datterselskab i medicinalvarebranchen på sin ordinære generalforsamling i april 2003 på baggrund af årsrapporten for 2002 udloddet 6,3 mio. kr. til moderselskabet, der var hjemmehørende i Luxembourg. Udbyttet blev imidlertid ikke betalt, og i december 2003 gav moderselskabet afkald på at modtage udbyttet. I datterselskabets egenkapitalopgørelse i årsrapporten for 2003 var der på den baggrund foretaget en korrektion af selskabets egenkapital pr. 1/1 2003, der således var forøget med posten ”ikke-udloddet udbytte”.

Skattemyndighederne forhøjede datterselskabets skattepligtige indkomst med 6,3 mio. kr. med henvisning til, at moderselskabets afkald på at modtage det deklarerede udbytte måtte anses som en skattepligtig gældseftergivelse, jf. kursgevinstlovens § 8, 2. pkt. Denne afgørelse blev stadfæstet af Landsskatteretten.

Datterselskabet anmodede herefter om tilladelse til skattemæssig omgørelse af *moderselskabets beslutning* om at give afkald på udbyttet.

Denne omgørelsesanmodning blev afslået af skattemyndighederne, der – ifølge det offentliggjorte referat af sagen – henviste til, at *omgørelse af datterselskabets beslutning* om udlodning af udbytte ikke kunne finde sted. Myndighederne henviste herved til Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2006, 481, hvor Landsskatteretten meddelte afslag på en anmodning om omgørelse af en vedtagelse om udbytte. Videre henviste myndighederne til, at forholdet ikke ansås at være lagt klart frem for myndighederne, da det først ved nærlæsning af årsregnskabet for indkomståret 2003 fremgik, at skyldigt udbytte var opført som egenkapital.

Det fremgår ikke af kendelsen, hvorvidt SKAT var af den opfattelse, at teksten i regnskabet ”Ikke udloddet udbytte ovf. fra foreslået udbytte” kunne kritiseres i henseende til kravet om klarhed – hvilket synspunkt nok ville have haft noget for sig, eller om SKAT var af den opfattelse, at forholdet skulle fremhæves i regnskabet. I det følgende er sidstnævnte lagt til grund.

Offentliggjort d. 4. marts 2008

I sagen var i øvrigt rejst spørgsmål om modellen for omgørelse. Selskabet ønskede omgørelse af moderselskabets afkald på udbytte, mens SKAT som svar herpå afviste omgørelse af udbyttedeklarationen, hvilket i realiteten knytter sig til spørgsmålet om, hvorvidt det er datterselskabets beslutning om udlodning eller moderselskabets beslutning om afkald på udbytte, der omgøres. Denne problemstilling omtales ikke nærmere med nærværende, når bortset fra en bemærkning om, at med kendelsen af 6/12 2007 har retten knæsat, at *beslutningen om udlodning* henholdsvis *beslutningen om afkald* på at modtage udbytte må anses som to forskellige dispositioner, hvilket kan have betydning i henseende til spørgsmålet om, hvorvidt de i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 stillede betingelser er opfyldt, herunder særligt kravet om utilsigtede skattemæssige virkninger.

Som nævnt indledningsvist imødekom Landsskatteretten selskabets anmodning om *omgørelse af moderselskabets beslutning om at give afkald på at modtage udbytte* fra datterselskabet. Landsskatteretten fandt således, at dispositionen havde været lagt klart frem for myndighederne, da det af datterselskabets årsrapport for 2003 fremgik, at datterselskabets eneaktionær havde afslået at modtage det foreslåede udbytte, der derfor var tilbageført på egenkapitalopgørelsen. Retten fandt endvidere, at også de øvrige betingelser i skatteforvaltningslovens § 29 måtte anses for opfyldt.

Vedrørende kravet om, at dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne, kan Landsskatterettens afgørelse tiltrædes. Såfremt en given postering er behandlet i overensstemmelse med god regnskabsskik og skatteyderen må antages at have været i vildfarelse med hensyn til de skattemæssige konsekvenser, bør der ikke opstilles yderligere krav til information vedrørende den givne post som forudsætning for opfyldelse af kravet om klarhed i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3.

— o —