

Offentliggjort d. 22. oktober 2002

Skatteforbehold – Omgørelse[©]

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

www.v.dk

Ved en dom fra Vestre Landsret af 25/9 2002 ⁽¹⁾ lagde landsretten til grund, at et skatteforbehold i en virksomhedsoverdragelsesaftale ikke kunne påberåbes i forbindelse med landsrettens afgørelse af sagen, allerede fordi skatteforbeholdet ikke var gjort gældende.

Begrebet *skatteforbehold* er i skattestyrelseslovens § 37 B defineret som en betingelse for en privatretlig disposition om, at dispositionen tillægges nærmere angivne skatteretlige virkninger.

Omgørelse er i § 37 C defineret som en bevillingsmæssig tilladelse fra skattemyndighederne til at ændre en privatretlig disposition med skattemæssig virkning, når visse betingelser er opfyldt.

Uklarhed omkring begrebsdannelsen og retsinstitutternes rækkevidde – hvilket ikke er en sjældenhed – kan undertiden få nogle ganske mærkværdige konsekvenser. Vestre Landsrets dom af 25/9 2002 er et eksempel herpå:

I den pågældende sag havde en skatteyder i 1991 overdraget sin virksomhed med værdipapirhandel til et ham tilhørende, nystiftet selskab. Overdragelsesaftalen omfattede alene goodwill, der var værdiansat til 1,77 mio. kr. Købesummen blev berigtiget ved nom. 80.000 kr. anparten i selskabet og et tilgodehavende mod selskabet (mellemlægning) på 1,69 mio. kr. De 1,77 mio. kr. svarede til virksomhedens resultat for indkomståret 1990. I overdragelsesaftalen var optaget et skatteforbehold, hvorefter "... køber og sælger hver

¹ VLD af 25/9 2002: *Jens Carl Vestergaard*, ref. i SKM2002.509.VLR. (TfS 2002, 891)

Offentliggjort d. 22. oktober 2002

for sig kan vælge at træde tilbage fra nærværende overdragelse i dens helhed eller indrette sig i overensstemmelse med skattemyndighedernes anvisninger ...”, såfremt “... skattemyndighederne måtte finde, at de af parterne fastsatte værdiansættelser helt eller delvist kan forkastes ...”.

Ultimo 1992 overdrog skatteyderen selskabet til sin ægtefælle. I maj 1994 overdrog ægtefællen selskabet til tredjemand for 1 kr. Samtidig hermed fik skatteyderen dels en generalfuldmagt af selskabet til at foretage enhver disposition vedrørende selskabet og dels en køberet til at erhverve selskabet for 1 kr. uanset selskabets indre værdi. Køberetten, der var ubetinget, uopsigelig og tidsubegrænset, blev senere samme år overdraget til skatteyderens ægtefælle. Ifølge partsforklaringen afgivet under landsretssagen var selskabet blevet opløst, vistnok i 1998, og mellemregningskontoen overført til et andet selskab ejet af den førnævnte tredjemand.

Af dommens referat af sagen fremgår videre bl.a., at de stedlige skattemyndigheder og Landsskatteretten havde udlovningsbeskattet skatteyderen af det førnævnte beløb på 1,77 mio. kr. Begrundelsen var, at der efter myndighedernes opfattelse ikke var knyttet goodwill til virksomheden. Dette synspunkt blev tiltrådt af landsretten.

Endvidere fremgår af dommens referat af sagen, at *skatteankenævnet* ved nævnets afgørelse af 30/7 1997 havde *afvist at imødekomme skatteyderens anmodning om omgørelse*. Begrundelsen var, at skatteyderen måtte anses “... for at være uden reel mulighed for at foretage en for omgørelse nødvendig oprettelse af mellemregningskontoen med det omhandlede selskab ...”

Tilsyneladende havde skatteyderen ved omgørelsesanmodningen anmodet om at blive stillet på samme måde, som hvis skatteforbeholdet blev tillagt skattemæssig virkning. Således fremgår af Landsskatterettens referat af sagens faktiske omstændigheder, at “Skatteankenævnet har endelig nægtet tilladelse til omgørelse i overensstemmelse med det aftalte skatteforbehold, da”

Offentliggjort d. 22. oktober 2002

For *Landsskatteretten* anførte skatteyderen, at han efter overdragelsesaftalen kunne vælge at træde tilbage fra handlen eller vælge at indrette sig i overensstemmelse med skattemyndighedernes anvisninger. Som følge heraf måtte selskabets betaling for goodwill reduceres til 0 kr. med den konsekvens, at udlodningsbeskatningen bortfaldt.

Hertil anførte *Landsskatteretten*, at retten ikke havde kompetence til at tage stilling til omgørelse. Udlodningsbeskatningen blev herefter som nævnt opretholdt ved *Landsskatteretten*.

For landsretten gjorde skatteyderen bl.a. gældende, at der i 1991 blev taget et udtrykkeligt skatteforbehold, der kunne tillægges skattemæssig virkning.

Landsretten anførte om *skatteforbeholdet*, at allerede fordi skatteyderen ikke havde gjort skatteforbeholdet gældende, kunne han ikke nu påberåbe sig forbeholdet. Landsretten opretholdt herefter ligeledes udlodningsbeskatningen.

Landsrettens præmisser kan ikke tiltrædes: En ændret skatteansættelse som følge af, at et skatteforbehold er blevet aktuelt, må i sagens natur forudsætte, at skatteforbeholdet rent faktisk er blevet "gjort gældende" og effektueret i forhold til modparten i den underliggende civilretlige aftale.

Men der gælder ingen tidsmæssige begrænsninger for at gøre et skatteforbehold gældende, når bortset fra, hvad der måtte følge af de almindelige formueretlige forældelsesregler. Således er det i motiverne til skattestyrelseslovens § 37 B forudsat, at der som følge af et skatteforbehold vil kunne blive tale om at ændre privatretlige dispositioner, der er foretaget adskillige år tilbage i tid med den virkning, at den da foretagne skatteansættelse nu skal ændres.

Af motiverne til § 37 B fremgår videre, at det ikke kan kræves, at skattemyndighederne på forhånd tager stilling til et skatteforbehold, der endnu ikke er blevet aktuelt, dvs. før den uønskede skatteretlige virkning er endeligt afgjort. Ligeledes fremgår, at et skatteforbehold, der f.eks. først gøres gældende under *Landsskatterettens* behandling af en

Offentliggjort d. 22. oktober 2002

klage, ikke skal behandles af Landsskatteretten i første instans, men af den skatteansættende myndighed.

Set i dette lys forekommer formuleringen af landsrettens præmisser ikke ganske velvalgt.

Hertil kommer, at skatteyderen allerede ved sagens behandling for skatteankenævnet havde fået en tilkendegivelse om, at myndighederne ikke ville acceptere skatteforbeholdet skatteretligt.

Noget andet er, at sagens omstændigheder i øvrigt kunne tyde på, at det vil være forbundet med vanskeligheder at gøre skatteforbeholdet gældende. Bl.a. opfyldte skatteforbeholdet næppe kravene til et skatteforbehold, jf. eksempelvis TfS 1998, 680, ligesom det ikke står helt klart, om skatteforbeholdet i det hele taget kunne effektueres som følge af selskabets opløsning. Men dette er et ganske andet synspunkt.

— o —