

Offentliggjort d. 14. maj 2019

## **Retssikkerhedspakke V<sup>©</sup>**

### **Et initiativ til opgør med urimelige skatteregler.**

Retssikkerhed har steds været en af skatteministerens mærkesager. Siden skatteministerens tiltrædelse i 2015 er udarbejdet ikke mindre end 4 retssikkerhedspakker. Den 12. april 2019 offentliggjorde skatteministeren endnu et udspil til styrkelse af borgernes retssikkerhed med Retssikkerhedspakke V.

I pressemeddelelsen er anført, at denne retssikkerhedspakke V drejer sig om et opgør med urimelige skatteregler, samt at retssikkerhedspakken indeholder en række forskellige initiativer, der hver især bidrager til at styrke retssikkerheden yderligere. Retssikkerhedspakke V indeholder ikke konkrete lovforslag, men angivelse af konkrete forhold, der må forventes at blive taget initiativ til at blive ændret.

Udvalgte dele af Retssikkerhedspakke V vil blive omtalt og kommenteret i det følgende, herunder tillige med bemærkninger om forhold, som måske er - eller i hvert fald efter min opfattelse - bør omfattes af et kommende lovgivningsinitiativ.

#### **1. Beskatning ved akkord – de tørkeramte landmænd**

Hvis en person eller en virksomhed eller en virksomhed får eftergivet gæld, indebærer de gældende regler, at et eventuelt fradragsberettiget underskud bliver beskåret med et beløb svarende til den gæld, der eftergives.

Synspunktet er nærmere, at når en debitor bliver frigjort for sin gæld ved en akkord, er det også naturligt, at det underskud, der hidrører fra gælden, ikke kan fratrækkes.

**Offentliggjort d. 14. maj 2019**

I praksis vil en akkordaftale ofte forudsætte, at skyldneren afvikler den nedskrevne gæld, d.v.s. restgælden efter nedskrivningen, over en årrække. Overholdes denne aftale ikke, vil gælden ikke blive nedskrevet.

Adgangen til fremførsel af underskud ophører i det år, hvor akkorden aftales. Loven siger dog intet om de skattemæssige konsekvenser i tilfælde, hvor debitor, eksempelvis en landmand, uforskyldt efter nogle år havner i en situation, hvor han ikke er i stand til at overholde de i akkordaftalen vedtagne afvikling af den nedskrevne gæld, og følgelig ikke i den sidste ende opnår en akkord og den dermed forudsatte nedskrivning af gælden.

Vestre Landsret fastslog i 1999 i sagen TfS 1999, 255 VLR vedrørende dette spørgsmål, at et skattemæssigt underskud bortfalder på det tidspunkt, hvor akkordaftalen indgås. Videre nåede Landsretten frem til det yderst uheldige - og vel ikke det tvingende nødvendige - resultat, at underskuddet ikke genopstår selv om akkorden ikke gennemføres og skyldneren følgelig ikke er blevet frigjort for nogen del af gælden. En retsstilling, der faktisk var i strid med en tidligere offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten på området.

Emnet er senest behandlet i disse spalter den 21. juli 2018 i artiklen, ”Urimelig beskatning af tørkeramte landmænd” med en kritik af denne praksis, der ofte udelukker akkorder, hvor såvel kreditor som skyldneren har en interesse i en gældsordning. Det gælder måske særligt indenfor landbruget, hvor manglede overholdelse af en akkordaftale kan skyldes udefra kommende omstændigheder, som landmanden ikke er herre over, eksempelvis en ny tørke i 2019.

I Retssikkerhedspakke V lægges op til at ændre reglerne på området, således at et underskud, der er beskåret på grund af en akkord, kan genopstå, hvis akkorden bortfalder.

En kommende lovændring herom vil nok i særlig grad blive hilst velkommen indenfor landbrugssektoren.

Offentliggjort d. 14. maj 2019

## 2. Lettere adgang til at ændre utilsigtede fejl

I Retssikkerhedspakke V annonceres endvidere en undersøgelse af mulighederne for at forbedre adgangen til **omgørelse, omvalg og genoptagelse** af skatteansættelser.

Det er da også givet, at der her er en række knaster i systemet, der efter almindelige gængse normer må betegnes som mindre rimelige, og hvor der med fordel kan ske en justering af gældende regler.

### 2.1 Bedre mulighed for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser

Det erkendes i Retssikkerhedspakke V, at det i dag er svært for borgere at få ekstraordinær genoptagelse af deres skatteansættelse, hvis de opdager fejl, der ligger mere end tre år tilbage i tid. (fristen for ordinær genoptagelse).

Ifølge Retssikkerhedspakke V vedrører dette initiativ særligt simple fejl fra skatteyderens side. Der skal derfor ses på, om de nuværende regler for ekstraordinær genoptagelse skal blødes op, så reglerne bliver mindre firkantede. Samtidig skal der ses på, om reglerne om ordinær og ekstraordinær genoptagelse i praksis er tilstrækkeligt forudsigelige for borgerne. Det anføres, at Advokatbranchen har foreslået, at de nuværende frister for ordinær genoptagelse udvides for at sikre mere rimelige forhold for skatteyderne, samt at reglerne om, hvornår skattemyndighederne kan forlange ekstraordinær genoptagelse, skærpes.

#### 2.1.1 Ekstraordinær genoptagelse – myndighedsfejl

Det fremgår ikke explicit af Retssikkerhedspakke V, men her kan først og fremmest peges på tilfælde, hvor der er tale om myndighedsfejl. Dvs. tilfælde, hvor der fejlagtigt er opkrævet en for høj skat som følge af en fejl hos offentlige myndigheder, og hvor fejlen ikke nødvendigvis skyldes en fejl hos skattemyndighederne men hos andre myndigheder.

## Offentliggjort d. 14. maj 2019

På den ene side bør der selvsagt være visse tidsmæssige begrænsninger for at få genoptaget en afgørelse tilbage i tid. Men i særlige tilfælde bør der nok være adgang til korrektion i skatteyderens favør i en længere periode end efter gældende praksis

Der kan her peges på tilfælde, hvor der nægtes adgang til genoptagelse som følge af, at skatteyderen ikke har opdaget og reageret på fejlen. Her var det måske et mere rimeligt udgangspunkt, at den myndighed, der har begået fejlen, var nærmest til at opdage denne fejl allerede fordi den pågældende myndighed må formodes at have den fornødne ekspertise på området – i modsætning til en skatteyder, der måske har svært ved overhovedet at overskue de oplysninger, som ligger til grund for beskatningen (selvangivelsen).

Eksempelvis kan nævnes en sag afgjort af Landsskatteretten i 2016 <sup>(1)</sup> om en skatteyder, som frem til 2014 var blevet opkrævet ejendomsværdiskat vedrørende en bolig, som hun havde solgt i 2008. Fejlen var opstået i den pågældende kommune: Ved salget af boligen i 2008 var skødet ganske vist blevet fremsendt til påtegning hos Ejendomsbeskatningen i den pågældende kommune, som havde noteret ejerskiftet. Men kommunen havde ved en fejl ikke videregivet oplysningerne om ejerskiftet til skattemyndighederne. Ejendomsværdiskatten udgjorde 12.660 kr. pr. år og fremgik efter det oplyste af den fortrykte selvangivelse samt af årsopgørelserne for indkomstårene 2008 – 2011.

I 2015 blev skatteyderen opmærksom på ejendomsværdiskattebetalingen, og hun anmodede herefter i juni 2015 om genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2008 - 2014.

Skattemyndighederne genoptog ansættelserne for 2012 - 2014, som i tid lå indenfor den almindelige frist for ordinær genoptagelse, men afviste at genoptage skatteansættelserne for indkomstårene 2008 – 2011 ved en ekstraordinær genoptagelse bl.a. med den begrundelse, at skattemyndighederne ikke havde begået en ansvarspådragende fejl.

---

<sup>1</sup> Landsskatterettens kendelse af 26/9 2016, jr. nr. 15-2771622

Offentliggjort d. 14. maj 2019

Denne afgørelse blev fastholdt af Landsskatteretten, der således ligeledes afviste at tillade ekstraordinær genoptagelse af skatteyderens skatteansættelser for 2008 - 2011.

## **2.2 Omgørelse**

Adgangen til skattemæssig omgørelse er gennem de sidste 30 år blevet strammet op successivt på flere områder.

### **2.2.1. Omgørelse - beskatning over 100 pct.**

Særligt i de sager om rette indkomstmodtager kan der blive tale om beskatning på over 100 %. Eksempelvis i tilfælde, hvor en konsulent har vurderet, at han er selvstændig erhvervsdrivende, og følgelig på samme vis som advokater og revisorer, driver virksomhed i selskabsform, og følgelig indtægtsfører omsætningen i selskabet.

Såfremt SKAT nu vurderer, at konsulenten ikke driver selvstændig erhvervmæssig virksomhed, kan konsulenten ikke drive virksomhed i selskabsform. Dette medføre beskatning af indtægten hos konsulenten, som var den, der skulle have modtaget indtægten. Dernæst beskatning hos selskabet, som rent faktisk modtog indtægten, og endnu engang beskatning, når konsulenten hæver pengene fra selskabet. Altså beskatning 3 gange og ofte med en effektiv beskatning på over 100 %.

Emnet vil blive omtalt nærmere nedenfor, afsnit 5.

### **2.2.2. Omgørelse - dispositionen må ikke have haft til formål at spare skat**

Videre har det stedse været en sten på vejen, at en forudsætning for omgørelse er, at dispositionen ikke må have haft til formål at spare i skat.

Allerede fordi skattemyndighederne nok primært interesserer sig for dispositioner, hvor skatteyderen ved dispositionen har opnået en mere skattemæssig gunstig situation, vil det i praksis være vanskeligt at godtgøre, at dispositionen ikke har været skattemæssigt

Offentliggjort d. 14. maj 2019

motiveret. Når eksempelvis en konsulent har antaget, at han kunne sætte sig selv på aktier, behøver dette ikke udelukkende at være skattemæssigt begrundet. Også begrænsning af ansvar m. v. kan være en vægtige og måske endog afgørende begrundelse for denne disposition.

### 2.2.3. Omgørelse - Lagt klart frem

En betingelse for at opnå adgang til omgørelse er, at dispositionen, der ønskes omgjort, er lagt klart frem.

Det må selvsagt være rimeligt at kræve, at skatteyderen ikke bevidst handler i strid med gældende regler og herefter blot kan klare frisag - hvis forholdet opdages - ved en henvisning til, at det kritisable forhold umiddelbart kunne aflæses af regnskabet. Blandt andet er det jo ingeniørligt sikkert, at regnskabet overhovedet underkastes kontrol fra skattemyndighedernes side. I dag modtager skattemyndigheder borgernes oplysninger digitalt, og her vedlægges i første omgang almindeligvis ikke dokumentation til støtte for indberetninger.

Oprindeligt var kravet, at skatteyderen ikke måtte have søgt at skjule dispositionen.<sup>(2)</sup> Et sådant krav var selvsagt rimeligt ud fra enhver betragtning, da selve den omstændighed, at skatteyderen forsøger at skjule dispositionen, peger i retning af, at skatteyderen har været i ond tro og har haft fokus på problemet.

Det oprindelige krav er imidlertid blevet ændret til et krav om, at dispositionen har været "lagt klart frem". Men dette krav må antages at kollidere med en forudsætning om, at skatteyderen har været i god tro.

---

<sup>2</sup> Se SD-cirkl. 1986-22, vedrørende adgang til omgørelse, hvor det anføres: "Forholdet skal være lagt klart frem. Andrageren må således ikke have forsøgt at skjule transaktionen, således at det var vanskeligt for myndighederne, uden dybtgående undersøgelse af regnskabsmaterialet at gennemskue forholdet"

Offentliggjort d. 14. maj 2019

Her må det være afgørende, om skatteyderen har selvangivet i overensstemmelse med, hvad han med rimelighed kunne opfatte som gældende ret. En tankegang om, at skatteyderen skulle fremhæve et givet problem i sin selvangivelse, eller måske ligefrem skriftligt orientere SKAT om problemet, tyder i sig selv på, at skatteyderen ikke har været i god tro.

At kravet om, at dispositionen skal have været ”lagt klart frem” ikke altid fører til en rimelig afgørelse i sager om omgørelse, måtte en bilforhandler i Sæby konstatere i en sag, der i første omgang blev afgjort i 1995<sup>3)</sup>

---

<sup>3</sup> TfS 1995, 210, Vestre Landsrets dom af 20. februar 1995 11. afd. nr. B-1462/91  
Automobilforhandler – Koncernlån – Fikseret rente – Sambeskatning – Selskaber

Et selskab, der drev virksomhed med automobilhandel, havde til et af sine 2 datterselskaber ydet et rentefrit lån på 2.100.000 kr. Amtsligningsrådet anså det pågældende rentefrie lån som en unormal forretningsmæssig disposition, således at der i overensstemmelse med skatteretlig praksis på dette område skulle beregnes rente, jf. SDCIR 1978-31. Selskabet fastholdt, at rentefriheden var bevilget ud fra en forretningsmæssig vurdering, men ønskede tilladelse til omgørelse, da afgørelsen om beskatning af en fikseret rente blev fastholdt. Amtsligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen afslog anmodningen om omgørelse. Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen om beskatning af en fikseret rente. Landsretten fandt det ikke godtgjort, at aftalen om rentefrihed var forretningsmæssigt begrundet, og der fandtes ikke grundlag for at nedsætte rentens størrelse. Selskabet fandtes ikke efterfølgende at kunne omgøre aftalen med skattemæssig virkning.

**TFS2005.632 ff** : Der opstilles her et krav om videregående oplysningsforpligtelse, der ligger ud over, hvad reglerne om god regnskabsskik tilsiger. For så vidt der nu ikke var opstået spørgsmål om, hvorvidt omsætningen kunne kvalificeres som lønindkomst, ville den af skattemyndighederne krævede oplysning være klart overflødig. Der opstilles med andre ord krav om, at skatteyderen skal gøre særskilte bemærkninger om forholdet, hvilke særskilte bemærkninger ville være ganske overflødige set ud fra skatteyderens synspunkt, hvis skatteyderen er i retsvildfarelse vedrørende forholdet. Der opstilles med andre ord en forudsætning om, at skatteyderen skal afgive oplysninger, som han kun kan finde anledning til at afgive, hvis han er i ond tro.

Problemstillingen har tillige bl.a. været fremme i forbindelse med rentefiksering, jf. eksempelvis sagen ref. TfS 1995, 210 vedrørende manglende rente af koncerninterne mellemværender i henhold til dagældende rentefikseringspraksis. I den pågældende sag blev omgørelse afslået med henvisning til, at skatteyderne ikke i forbindelse med aftalen om rentefrihed eller senere havde rettet henvendelse til skattemyndighederne, ligesom skatteyderne ikke på anden måde havde sikret sig, at skattemyndighederne blev gjort bekendt med aftalen. At skatteyderen siden hen fik forliget sagen for Højesteret således, at rentefikseringen ikke blev gennemført, jf. TfS 1998, 238 H, skyldes noget ganske andet, nemlig at praksis omkring rentefiksering blev underkendt af domstolen

**Offentliggjort d. 14. maj 2019**

I denne sag havde nogle koncernforbundne selskaber foretaget rentefri udlån til andre koncernforbundne og sambeskattede datterselskaber. Dette udløste nogle betydelige skattekrav, da skattemyndighederne ganske vist accepterede datterselskaberne fradragsret for renter af disse gæld til moderselskabet, men samtidig beskattede datterselskabet af et tilskud svarende til rentefriheden, og tillige beskattede moderselskabet af renter, som moderselskabet ingensinde havde modtaget som følge af rentefriheden. Dette alt efter gældende praksis. Spørgsmålet var herefter, om der var adgang til omgørelse.

Det blev under sagen forklaret, at da selskaberne i koncernen var sambeskattet, troede ledelsen ikke, at interne mellemværende skulle forrentes, da en forrentning selskaberne imellem var uden skattemæssig betydning som følge af sambeskatningen.

Skatteforvaltningen og efterfølgende landsretten, der traf afgørelse i 1995 nægtede adgang til omgørelse og i landsretten med følgende præmisser: *"Selskaberne havde ikke i forbindelse med indgåelsen af aftalen om rentefrihed eller senere rettet henvendelse til skattemyndighederne herom, ligesom selskaberne ikke på anden måde havde sikret sig, at skattemyndighederne blev gjort bekendt med aftalen. Selskaberne kunne herefter ikke efterfølgende omgøre aftalen med skattemæssig virkning."*

Hertil kan føjes, at selvfølgelig havde bilforhandleren ikke rettet henvendelse til skattemyndighederne om sagen, da han troede, at han havde gjort, som han skulle ifølgende gældende ret.

Nu endte sagen ikke kun lykkeligt men med en sand triumf for skatteyderen, da Højesteret fastslog, at moderselskabet i den pågældende sag efter dagældende regler slet ikke behøvede at kræve renter.

Særligt med sager af denne karakter in mente, må skatteministerens initiativ hilses velkommen.



Offentliggjort d. 14. maj 2019

### 3. Fuld omkostningsdækning ved syn og skøn under en retssag

Det første punkt i retssikkerhedspakken vedrører spørgsmålet om fuld omkostningsdækning ved syn og skøn under en retssag.

Syn og skøn indebærer, at der i forbindelse med en konflikt, herunder en skattesag, udpeges én eller flere uafhængige skønsmænd, der besvarer en række spørgsmål om sagens faktiske forhold til brug for skattemyndighederne eller domstolenes senere afgørelse i sagen.

Et typisk og meget forenklet eksempel er tilfælde, hvor en hovedaktionær har købt en ejendom ud af sit selskab til en given pris, som efter skattemyndighedernes opfattelse er for lav, og som myndighederne derfor tilsidesætter. Eksempelvis hvor selskab og aktionær har aftalt en pris på 3 mio. kr., men hvor handelsværdien efter skattemyndighedernes opfattelse er 4 mio. kr. Skattemyndighederne vil følgelig avancebeskatte selskabet på grundlag af en salgssum på 4 mio. kr. og beskatte hovedaktionæren af 1 mio. kr. som udbytte.

Her vil en dommer ikke have nogen reel mulighed for at afgøre, om det er den ene eller anden værdi, der er korrekt. Dommere er ikke vurderingsmænd, men kan på grundlag af de faktiske oplysninger træffe afgørelse om de juridiske forhold. Skatteyderen har her som udgangspunkt kun den mulighed, at få ejendommens handelsværdi fastsat af en skønsmænd, typisk en ejendomsmægler. Skønsmændens vurdering vil følgelig have stor betydning for den afgørelse, som domstolene eller en klageinstans efterfølgende måtte træffe.

Betydningen af et syn og skøn blev omtalt i et centralt værk om emnet <sup>(4)</sup>, hvor det anføres at "Et syn og skøn – eller en udtalelse fra retslægerrådet – tillægger domstolene ofte samme vægt, som de gamle hellenere lagde på svar fra oraklet i Delfi, således at sager-

---

<sup>4</sup> Retsplejeloven gennem 50 år, fra 1969 s. 93

**Offentliggjort d. 14. maj 2019**

nes realitet dermed er afgjort, og således at der herefter stort set kun står tilbage at fastsætte sagernes omkostninger”.

For så vidt angår omkostningsdækning gælder det i dag, at hvor der foretages syn og skøn ved en administrative klageinstans, vil borgeren kunne få et forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning for udgifterne til syn og skøn. På den måde kan borgeren træffe beslutning om syn og skøn på et mere oplyst og økonomisk sikkert grundlag.

Er sagen derimod nået til domstolene, gælder det, at hvis borgeren vinder sagen eller får medhold i overvejende grad, er der efterfølgende mulighed for at få godtgjort alle udgifterne til syn og skøn. Hvis sagen derimod tabes, godtgøres kun 50 pct. af udgifterne til syn og skøn.

Da udgifterne til syn og skøn undertiden kan andrage ganske betydelige beløb, medfører dette ikke sjældent, at skatteydere viger tilbage for at få prøvet sagen hos domstolene, da skatteyderen har ikke de samme ressourcer til rådighed som skattemyndighederne.

Netop dette forhold er medtaget i Retssikkerhedspakke V, hvor skatteministeren nu peger på, at der på dette punkt er en ulighed i systemet.

Derfor ønsker regeringen at ændre de nuværende regler, således at udgifter til syn og skøn altid kan godtgøres med 100 pct. uanset sagens udfald. Dog skal borgeren indhente godkendelse fra domstolene, inden der kan foretages syn og skøn i en sag på disse vilkår.

Gennemføres dette ændring, vil der være tale om en væsentlig forbedring af skatteydernes retsstilling.

Offentliggjort d. 14. maj 2019

### **Omkostningsgodtgørelse til fagforeninger, interesseorganisationer mv.**

Efter Retssikkerhedspakke V bør reglerne for omkostningsgodtgørelse justeres, således at fagforeninger mv. fremover vil blive direkte berettiget til at modtage godtgørelse i sager, hvor foreningen som mandatar fører en skattesag for et af sine medlemmer på samme måde, som hvis medlemmet selv lod sagen føre af en rådgiver.

Tidligere udbetalte skattemyndighederne omkostningsgodtgørelse i mandatarsager, hvis blot regningen var stilet til skatteyderen, selv om det senere måtte vise sig, at regningen reelt blev betalt af den fagforening m.v., som havde ført sagen på vegne af medlemmet.

I 2015 fastslog Højesteret<sup>5</sup> imidlertid i en konkret sag, at omkostningsgodtgørelse forudsætter, at skatteyderen reelt selv hæfter for betalingen af honoraret til rådgiver i en skattesag. Den pågældende sag drejede sig ikke om en fagforening eller en interesseorganisation, men derimod om et tilfælde, hvor et konsulentfirma og en skatteyder havde indgået en "no cure - no pay" aftale. Aftalen indebar, at konsulentfirmaet, der bistod skatteyderen, skulle oppebære en procentdel af en opnået ejendomsskattebesparelse. Realiteten var med andre ord, at blev sagen tabt fuldt ud, skulle klienten intet betale til den pågældende skatterådgiver. Men skatterådgiveren i denne sag var af den formening, at statens skule betale ham 50 pct. af honoraret for at føre sagen. En sådan salæraftale mellem rådgiver og klient har i andre sammenhænge vist sig at være udtryk for en grov udnyttelse af reglerne om omkostningsgodtgørelse. Højesteret afgørelse har da også lagt hensigtsmæssige retningslinjer for efterfølgende sager af denne karakter.

Højesterets afgørelse blev derfor hilst velkommen, ikke blot af skattemyndighederne, men også af seriøse skatterådgivere. Det samme gælder skatteministerens tiltag til øget kontrol på området.

---

<sup>5</sup> SKM.2015.479.HR, se efterfølgende SKM2017.528BR, hvor det som begrundelse anføres: "**Rettenns begrundelse og afgørelse**"... Ved dom af 30. juni 2015 (U.2015.3383) (**SKM2015.479.HR**) har Højesteret fastslået, at det er en betingelse for at få omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens §52, at den skattepligtige hæfter for udgifterne til rådgiverbistand.

**Offentliggjort d. 14. maj 2019**

Men samtidig fik dommen den uønskede, afledede effekt, at også seriøse interesseorganisationer og fagforeninger, der helt legitimt og i medlemmernes interesse fører en skattesag - en prøvesag - som mandatar på vegne af et medlem, blev ramt af dommen.

Det anføres således i Retssikkerhedspakke V, at Højesterets afgørelse betyder, at retsstillingen er svækket hos både skatteyder og de faglige organisationer. Med de nuværende regler er det et krav, at det pågældende medlem, hvis sag føres af fagforeningen m.v., selv hæfter for rådgiverens salær i mandatarsager for at stå stærkt i mødet med skattemyndighederne.

Det er efter skatteministerens opfattelse ikke rimeligt, da det svækker de faglige organisationers retsstilling. I Retssikkerhedspakken er på denne baggrund lagt op til at justere de nuværende regler for omkostningsgodtgørelse til fagforeninger mv.

#### **4. Lempelse, når skatten overstiger 100 pct.**

I visse tilfælde kan en mere eller mindre bevidst fejl fra skatteyderens side medføre en effektiv beskatning på over 100 pct. Emnet har tidligere været behandlet i disse spalter den 30. april 2016 i artiklen: "Når skatten overstiger 100 pct.", hvor praksis blev kritiseret.

Problemstillingen aktualiseres navnlig i tilfælde, hvor en aktionær placerer en given indtægt til sit selskab, hvor indtægten beskattes, men hvor skattemyndighederne har den opfattelse, at det er aktionæren, der er rette indkomstmottager.

Der kan eksempelvis være tale om, at en konsulent på samme vis som advokater og revisorer "sætter sig selv på aktier", således at indtægten oppebæres af selskabet, mens konsulenten modtager en løn fra selskabet.

Denne fremgangsmåde kan kun anvendes, hvis der er tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

**Offentliggjort d. 14. maj 2019**

Hvis skattemyndighederne ikke anerkender, at den pågældende konsulent udøver en virksomhed, der kan anses som en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, gennem sit eget selskab, vil de skattemæssige konsekvenser kort fortalt være følgende:

Da konsulenten er rette indkomstmodtager, beskattes han af den fulde omsætning. Det beløb, der netto er indtægtsført i konsulentens selskab, beskattes fortsat i selskabet, men nu ikke som en erhvervsindkomst, men som et tilskud fra konsulenten. Dermed dobbeltbeskatning.

Når konsulenten sidenhen hæver beløbet, skal beløbet udbyttebeskattes. Dermed beskattes ét og samme beløb 3 gange, også kaldet tripelbeskatning. I en konkret sag herom blev påvist, at den effektive beskatning udgjorde 112 pct.<sup>6</sup>

Netop i sager om rette indkomstmodtager kunne selskab og aktionær efter tidligere praksis undgå beskatning af samme beløb flere gange ved ganske enkelt at trække pengene ud af selskabet. Der blev med andre ord ikke stillet krav om en forudgående tilladelse fra skattemyndighederne. Eneste krav var, at skattemyndighederne fik dokumentation for, at selskabet havde tilbagebetalt pengene til konsulenten personligt.

Sidenhen, i 1998, blev indført en bestemmelse om betalingskorrektion i tilfælde, hvor en given disposition udløste beskatning både hos aktionæren og selskabet. Formålet med bestemmelsen var at undgå beskatning flere gange.

I en senere sag, afgjort i 2012, som vedrørte perioden efter lovændringen i 1998, og hvor den effektive beskatning udgjorde 112 pct., søgte den pågældende skatteyder følgelig om tilladelse til, summarisk formuleret, omgørelse herunder i form af betalingskorrektion, hvor formålet netop er at undgå beskatning af samme beløb flere gange. Aktionæren

---

<sup>6</sup> Se artiklen på nærværende hjemmeside: Når skatten overstiger 100 %, fra 30/04 2016 | Artikler – konkrete emner

**Offentliggjort d. 14. maj 2019**

anmodede med andre ord om tilladelse til en omgørelse, som han før 1998-lovændringen kunne foretage uden forudgående tilladelse fra skattemyndighederne.

Både landsretten og Højesteret nåede imidlertid frem til, at der i sager om rette indkomstmottager ikke var adgang til omgørelse/betalingskorrektion efter 1998-lovændringen. Denne vurdering fik ret katastrofale konsekvenser for den pågældende skatteyder.

Det anføres i Retssikkerhedspakke V, at det ikke altid er nemt at vurdere, hvorvidt en person er lønmodtager eller driver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Der kan derfor forekomme situationer, hvor en person oprigtigt er i den tro, at vederlag for det arbejde, som personen udfører, kan indgå i personens selskab, men hvor skattemyndighederne konkret vurderer, at personen reelt er lønmodtager.

Der lægges med Retssikkerhedspakke V op til at justere reglerne, så de hårde konsekvenser kan afbødes for de personer, der kommer til at træde forkert. Det anføres dog også, at det samtidig er vigtigt, at reglerne justeres på en måde, så de ikke kan tilskynde til, at der spekuleres i at undgå lønmodtagerbeskatning.

Det er følgelig med Retssikkerhedspakke V tale om en et initiativ, der rammer indenfor skiven af en sagstype, hvor retsstillingen ofte ikke opfattes som rimelige, og -hvad der ikke anføres i Retssikkerhedspakke V - hvor problemet må forudses at vokse eksplosivt med den i 2017 vedtagne – og i øvrigt hensigtsmæssige - bestemmelse om, at ”deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed”.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> jf. artiklen

”Partnerselskaber og interessentskaber – Er deltagerne lønansatte eller selvstændig erhvervsdrivende”  
offentliggjort på nærværende hjemmeside d. 26/2 2018

Offentliggjort d. 14. maj 2019

## 5. Aktionærlån

Reglerne om den skattemæssige behandling af aktionærlån er ikke positivt nævnt i Retsikkerhedspakke V, men måske vil der på dette punkt ske en justering, da gældende praksis efter min opfattelse i flere tilfælde fører frem til klart urimelige, og for mange katastrofale konsekvenser.

Som følge af, at der havde bredt sig en trafik, hvorefter aktionærer i stedet for at hæve skattepligtigt udbytte eller løn, optog aktionærlån, lovlige eller ulovlige, blev der i 2012 indført regler, hvorefter aktionærlån, lovlige som ulovlige, beskattes som hævninger i selskabet med deraf følgende beskatning af aktionæren. En bestemmelse, der et langt stykke ad vejen synes nødvendig.

Retsstillingen er herefter således, at der selskabsretligt er der tale om et aktionærlån og dermed en tilbagebetalingsforpligtelse. Skatteretligt er der tale om en udlodning og dermed ingen tilbagebetalingsforpligtelse. For at undgå en dobbeltbeskatning ved tilbagebetalingen, vil tilbagebetalingen ifølge en særlig bestemmelse ikke blive beskattet i selskabet.

I forbindelse med lovens vedtagelse erkendte den daværende skatteminister, at reglerne kunne føre til beskatning af én og samme hævning 2 gange. Således som reglen i dag praktiseres, kan der imidlertid blive tale om beskatning adskillige gange af et sådant aktionærlån, alt afhængigt af rækkefølgen af efterfølgende indsætninger og hævninger.

En mindre, ejer-ledet virksomhed, hvor ejeren ikke er bekendt med skattemyndighedernes finurlige beregningstekniske model, hvorefter der i realiteten kan blive tale om beskatning adskillige gange samme disposition, vil efter omstændighederne kunne gå konkurs. Der verserer en række sager om spørgsmålet om denne praksis om undertiden mange gange beskatning af samme fejl for de administrative myndigheder.

Forhåbentligt er dette ét af de punkter, som vil blive undergivet en nærmere retssikkerhedsmæssig vurdering.

**Offentliggjort d. 14. maj 2019**

Emnet "Aktionærlån" vil blive behandlet i en kommende artikel i maj måned 2019.

— o —