

SKAT MED OMTANKE

– festskrift til advokat
Tommy V. Christiansen



TORBEN BAGGE & LEO JANTZEN (RED.)

SKAT MED OMTANKE

– festskrift til advokat
Tommy V. Christiansen

Ex Tuto
PUBLISHING
www.extuto.com

Torben Bagge & Leo Jantzen (red.)
Skat med omtanke – festskrift til advokat Tommy V. Christiansen
Første udgave, første oplag

Denne bog er udgivet i juni 2019 af EX TUTO PUBLISHING A/S. Grafisk tilrettelæggelse og sats af MERE.INFO A/S, som har anvendt LibreOffice/Linux samt skrifterne Baskerville Original og Cronos designet af henholdsvis FRANTIŠEK ŠTORM i 2000 og ROBERT SLIMBACH i 1996. JAN TRZASKOWSKI har stået for forlagsredaktion. TOVE MØGELVANG-HANSEN og KARIN HEDEGAARD LARSEN har været ansvarlige for korrekturlæsning af manuskriptet. Bogen er trykt på Munken Pure 120 g/m² af NARAYANA PRESS, der ligger på Gyllingnæs syd for Odder. Indbindingen er udført af BUCHBINDEREI S.R. BÜGE GMBH i Celle. Redaktionen er afsluttet den 21. maj 2019.

Ex Tuto A/S er medlem af Forening for Boghaandværk, og vi støtter bæredygtig skovforvaltning ved at anvende FSC-certificeret papir.

Copyright © 2019 the editors and the authors
Printed in Denmark 2019
ISBN 978-87-420-0029-8

Ex Tuto Publishing A/S
Toldbodgade 55, 1.
DK-1253 København K
www.extuto.com



Festskriftet er finansieret af

tvC.

ADVOKATFIRMA

www.tvc.dk

FairPublishing

Kapiteloversigt

1. Hovedaktionærnedslag	19
<i>Rådgivende skatterevisor, cand.polit., Christen Amby</i>	
2. En sag om fradrag for ordinære lønudgifter	33
<i>Højesteretsdommer Lars Apostoli</i>	
3. Sagkyndige dommere i skatte- og afgiftssager	55
<i>Advokat (H) Christian Bachmann, formand for Danmarks Skatteadvokater og medlem af Skattelovrådet</i>	
4. Retssikkerhed – særligt om domstolenes muligheder for at forbedre retssikkerheden for landets skatteydere	77
<i>Partner, advokat (H) Torben Bagge, leder af skatteafdelingen i TVC Advokatfirma</i>	
5. Indgrebet mod transparente selskaber	137
<i>Statsautoriseret revisor John Bygholm, Deloitte</i>	
6. Når ejerskabet har betydning	153
<i>Managing partner Søren Brandi, Hildebrandt & Brandi</i>	
7. Rekonstruktion af selskabets kapitalgrundlag – underskuds begrænsning og skattepligt	165
<i>Partner, advokat Jan Børjesson, DLA Piper</i>	
8. Er udlejning af fast ejendom altid en erhvervsmæssig virksomhed?	183
<i>Advokat (L) Bodil Christiansen</i>	
9. Fondsbestyrelsens rolle i forhold til uddelinger	211
<i>Professor, ph.d. Rasmus Kristian Feldthusen, Københavns Universitet, Fiscal Relations Research Group (FIRE)</i>	

10. Har EU-Domstolen sendt “realitetsgrundsætningen” på pension?	219
<i>Tax Partner Jan Guldmand Hansen, Deloitte</i>	
11. Bæredygtighed: Need to have eller nice to have?	243
<i>Professor emeritus, adjungeret professor, forfatter og ph.d. Steen Hildebrandt</i>	
12. Den forunderlige anatomi om udskudt skat ved generationsskifter	259
<i>Skatterevisor, cand.jur. Leo Holm, Landsformand for Skatterevisorforeningen</i>	
13. UfR 2016.2126 H’s betydning for at anvende 15 %-reglen i dødsboer	297
<i>Managing Partner, Advokat (H) Leo Jantzen, TVC Advokatfirma</i>	
14. Ligningslovens § 3 i lyset af sagerne C-116/16 og C-117/16 samt C-155/16 mfl.	317
<i>Tax Partner, Ph.D. Søren Næsborg Jensen, EY</i>	
15. Syn og skøn i administrative klagesager om skatter og afgifter – set fra skatteforvaltningens side	333
<i>Chefkonsulent, cand.jur., Ole Juel, Skattestyrelsen under Skatteministeriet</i>	
16. Retssikkerhed: eksempler fra virksomhedsordningen	355
<i>Knud Maegaard, agroSkat</i>	
17. Kursgevinstlovens anvendelsesområde	387
<i>Professor, dr.jur. Jan Pedersen, Aarhus Universitet</i>	
18. Refleksioner over en turbulent periode i dansk skatte-, told- og afgiftshistorie	403
<i>Advokat, seniorpartner Kurt Siggaard, Holst, Advokater</i>	
19. Den ufuldendte skat – om personers fradrag for tab på fordringer	417
<i>Advokat Søren Sønderholm</i>	
20. Om grænsen mellem lovlig og ulovlig besparelse på registreringsafgift af nye biler	439
<i>Professor, dr.jur. Erik Werlauff, Aalborg Universitet</i>	

21. Konkurs over skyldnere uden midler	465
<i>Advokat, professor Anders Ørgaard, TVC Advokatfirma og Aalborg Universitet</i>	
22. Skattemæssig succession med fokus på værdiansættelse og berigtigelse	479
<i>Tax Partner Ole Aagesen, Revitax A/S</i>	

Indholdsfortegnelse

Forord	17
1. Hovedaktionærnedslag	19
1. Historik	20
1.1. Baggrunden for indførelsen af ejertidsnedslaget	21
2. Hvilke aktier berettiger til ejertidsnedslaget	22
2.1. Undtaget fra ejertidsnedslag	22
2.2. Fondsaktier og aktieretter	23
3. Opgørelse af ejertidsnedslaget	25
4. Opgørelse af den skattepligtige avance, der berettiger til ejertidsnedslaget	25
5. Konsekvensen af udbytteudbetaling	27
6. Opdeling af aktiekapitalen i aktier med forskellige rettigheder. A/B aktier.	28
7. Overdragelse ved arv	28
8. Overdragelse til personer med skattemæssig succession.	29
9. Overdragelse af aktier med skattemæssig succession efter fusionskatteloven.	30
10. Konklusion	31
2. En sag om fradrag for ordinære lønudgifter	33
1. Indledning	33
2. Sagens faktum og parternes hovedsynspunkter	34
3. Landsskatterettens kendelser og landsrettens domme	36
4. Højesterets domme	38
5. Den nye fradragsregel i ligningslovens § 8 N	41
6. Højesteretsdommenes betydning for afgrænsningen af det skatteretlige driftsomkostningsbegreb	46
7. Højesteretsdommenes vidererækkende betydning for spørgsmålet om kravene til beviset for en bindende administrativ praksis	53
8. Afslutning	54
3. Sagkyndige dommere i skatte- og afgiftssager	55
1. Indledning	55
2. Sagkyndige retsmedlemmer	57
2.1. Retsgrundlaget	57

2.2.	Praksis	62
2.2.1.	SKM2008.656.BR	63
2.2.2.	SKM2010.474.ØLR	63
2.2.3.	SKM2012.156.BR	65
2.2.4.	SKM2017.244.ØLR	66
2.2.5.	SKM2017.275.BR	67
2.2.6.	SKM2018.575.HR og SKM2018.566.HR	68
2.2.7.	Østre Landsret kendelse af 10. januar 2019	71
3.	Er sagkyndige retsmedlemmer overhovedet muligt i skatte- og afgiftssager?	73

4. Retssikkerhed – særligt om domstolenes muligheder for at forbedre retssikkerheden for landets skatteydere **77**

1.	Uklar/Upræcis lovgivning, herunder manglende lovgivning	81
2.	Lovlig eller ulovlig skattetænkning	84
3.	Fortolkning af skattelovgivningen i den praktiske virkelighed	86
4.	Bevis i skattesager	89
4.1.	Generelt om bevisskøn/værdiskøn/skatteskøn	90
4.2.	Særligt om skønsmæssige indkomstforhøjelser	98
4.3.	Særligt om skattemyndighedernes tilsidesætte af værdiansættelser	102
4.4.	Særligt om tilfælde, hvor skattemyndighederne benytter interne værdiregler	109
4.5.	Domstolsprøvelsen bør intensiveres i forhold skattemyndighedernes bevisskøn/værdiskøn/skatteskøn	112
5.	Praksisændringer, som Skattestyrelsen må lave med tilbagevirkende kraft	114
5.1.	Hvornår foreligger der en for skattemyndighederne retsforpligtende, administrativ praksis?	117
5.2.	Hvordan kan skatteyder i praksis påvise eksistensen af en administrativ praksis?	120
5.3.	Om skatteydernes retssikkerhed er tilstrækkelig i forhold til at støtte ret på skattemyndighedernes praksis	121
6.	Fortolkningen af gældende fristregler	123
7.	Omgørelse	124
8.	Udfaldet af skattesager ved domstolene	126
9.	Skattemyndighedernes sagsbehandlingstider samt retspolitiske bemærkninger til administration af reglerne om omkostningsgodtgørelse	128
10.	Afslutning.	133

5. Indgrebet mod transparente selskaber **137**

1.	Brevet fra Skatterådets formand	138
2.	Status quo eller skærpelse?	140
3.	Kunne personlig hæftelse have løst problemet?	142
4.	Den vedtagne ændring	143
5.	Efterfølgende afgørelser	145
6.	SKM2018.580.SR	147
7.	SKM2018.579.SR	150
8.	Bemærkninger til SKM2018.579.SR og SKM2018.580.SR	151

6. Når ejerskabet har betydning	153
1. Stifterens betydning	154
2. Stifterens vilje	155
3. Ledelse	156
4. Aktivt familieejerskab	157
5. Langsigtet perspektiv	159
6. Ejerskab over generationer	160
7. Stewardship	161
8. Opsummering	162
Bibliografi	163
7. Rekonstruktion af selskabets kapitalgrundlag – underskudsbegrænsning og skattepligt	165
1. Indledning	165
2. Lovgrundlaget	165
2.1. Kursgevinstloven – kreditorsiden	166
2.2. Kursgevinstloven – debitorsiden	166
2.3. Selskabsskatteloven – underskudsbegrænsning	167
2.4. Samspillet mellem kursgevinstloven og selskabsskatteloven	168
3. Den historiske udvikling	168
4. Selskabets kapitalgrundlag – retableringsmuligheder	169
4.1. Gældseftergivelse/akkord	169
4.1.1. Debitorselskabet	169
4.1.2. Kreditor	169
4.2. Kapitalnedsættelse til dækning af underskud	170
4.2.1. Debitorselskabet	170
4.2.2. Aktionæren	170
4.3. Kapitalforhøjelse ved tegning af ny kapital til overkurs	170
4.3.1. Debitorselskabet	170
4.3.2. Kapitalejeren	171
4.4. Tilskud	171
5. Gældseftergivelse ved akkord mv.	171
5.1. Hvornår er der indgået en akkord?	172
5.2. Samlet ordning	173
5.3. Singulære ordninger	175
5.4. Særligt om koncernforhold	175
5.4.1. Debitorselskabet	175
5.5. Særligt om gældskonvertering	176
5.5.1. Singulære ordninger	176
5.5.2. Samlet ordning	177
6. Øvrige problemstillinger	180
6.1. Samspilsproblemer	180
6.2. Gældseftergivelse af renter i koncernforhold, hvor der er etableret sambeskatning	180
6.2.1. Gældseftergivelse af renter uden for sambeskatning	181
7. Afslutning	181

8. Er udlejning af fast ejendom altid en erhvervmæssig virksomhed?	183
1. Det legale udgangspunkt for skatteretlig kvalifikation af udlejningsvirksomhed	185
2. Legale undtagelser til udgangspunktet	187
3. Praksis om skatteretlig kvalifikation af udlejningsvirksomhed	188
3.1. Udlejning af garager og lignende småejendomme	190
3.1.1. Underskudsgivende udlejningsvirksomhed med småejendomme	191
3.1.2. Overskudsgivende virksomhed med småejendomme	194
3.1.3. Opgørelse af driftsresultatet	196
3.2. Udlejning af beboelseslokaliteter	198
3.3. Udlejningsvirksomhed med andelsboliger	204
4. Rentabilitetskravet – bør forventede eller realiserede kapitalgevinster indgå i vurderingen?	207
9. Fondsbestyrelsens rolle i forhold til uddelinger	211
10. Har EU-Domstolen sendt “realitetsgrundsætningen” på pension?	219
1. Den generelle skatteomgåelsesregel i ligningslovens § 3	220
2. EU-Domstolens domme i “beneficial owner-sagerne”	223
2.1. Generaladvokatens forslag til afgørelse	224
2.2. EU-Domstolens domme	226
2.2.1. Begrebet “retmæssig ejer” i rente-/royaltydirektivet	226
2.2.2. Krav om specifik national implementering af EU-retlige anti-misbrugsbestemmelser	227
2.2.3. Hvornår foreligger retsmisbrug?	227
2.2.4. Overvejelser om EU-Domstolens domme	231
3. Hvor står vi med GAAR-reglen i ligningslovens § 3 og EU-Domstolens domme?	234
3.1. Hvornår finder ligningslovens § 3 anvendelse?	236
3.1.1. Hvad gælder, når danske skattereglers formål ikke er klart nok?	237
3.1.2. Kan der ske korrektion efter ligningslovens § 3 på områder, hvor danske regler indeholder helt objektive kriterier?	238
3.1.3. Hvornår er en disposition eller et arrangement “ikke-reelt”	238
3.1.4. Hvor længe kan skattemyndighederne se i bakspejlet?	239
3.2. Hvordan gennemføres korrektioner efter ligningslovens § 3?	240
4. Afslutning	241
11. Bæredygtighed: Need to have eller nice to have?	243
1. Bæredygtig global udvikling	244
2. Mulige fremtider	245
3. Fremkomsten af et bæredygtigt paradigme	246
4. Et indre kompas	247
5. Verdensmålene – en etik og helhedstænkning	249
6. Store ændringer er mulige	251
7. Bæredygtig ledelse – levende organismer	251
8. Levende helheder	253

9.	Den nye dagsorden	253
10.	En smertefuld fødselsproces	254
11.	Håb – en anden og bedre verden	255
	Litteratur	257

12. Den forunderlige anatomi om udskudt skat ved generationsskifter **259**

1.	Baggrunden	261
2.	Styresignal	273
3.	Retspraksis efter Vognmandskendelsen og styresignalet	276
4.	Den praktiske kursfastsættelse af den udskudte skat	283
4.1.	Gruppe 1 – ejendomsavance (ikke afskrivningsberettiget), aktieavance og skat på opsparet overskud	284
4.2.	Gruppe 2 – afskrivningsberettigede aktiver i form af avancer ved salg af driftsmidler og goodwill	289
4.3.	Særligt for dødsboer	291
5.	Afslutning	293

13. UfR 2016.2126 H's betydning for at anvende 15 %-reglen i dødsboer **297**

1.	Indledning	297
2.	Retsgrundlaget ved værdiansættelsen af ejendomme ved arveudlæg efter boafgiftslovens (BAL) § 12, stk. 1	298
3.	Om selve sagen i UfR 2016.2126 H	303
4.	Den nuværende retstilstand i lyset af UfR 2016.2126 H	311

14. Ligningslovens § 3 i lyset af sagerne C-116/16 og C-117/16 samt C-155/16 mfl. **317**

1.	Indledning	317
2.	Indledende betragtninger om ligningslovens § 3	318
3.	Fortolkningsbidrag fra beneficial owner-sagerne	322
4.	Konkret anvendelse af ligningslovens § 3	327
4.1.	Holdingselskaber	327
4.2.	Skattefri omstruktureringer gennemført efter de objektive regler	329
4.3.	Udnyttelse af skattemæssige underskud	330

15. Syn og skøn i administrative klagesager om skatter og afgifter – set fra skatteforvaltningens side **333**

1.	Indledende bemærkninger.	335
2.	Syn og skøn før og efter retsplejeloven fra 1916 og til nutiden	336
3.	Gennemførelsen af en syns- og skønssag i praksis – set fra Skatteforvaltningens side	343
3.1.	Opstarten på syn og skønssagen	343
3.2.	Ny organisering af skattevæsenet	345
3.3.	Domstolsstyrelsens blanket til syn og skøn	345
3.4.	Udarbejdelsen af skønstemaets spørgsmål	346
3.5.	Valg af forslagsstiller til egnet skønsmænd	350

3.6.	Bilag til skønstemaet	351
3.7.	Supplerende spørgsmål	352
3.8.	Skønsinstituttet udfordres	352
3.9.	Afsluttende bemærkninger	353
16.	Retssikkerhed: eksempler fra virksomhedsordningen	355
1.	Retssikkerhed	355
2.	Historisk udgangspunkt	356
3.	Finansielle aktiver	357
4.	Udlån til eget selskab	358
5.	Udlån fra virksomhedsordningen	359
6.	Virksomhedsobligationer	361
7.	Pensionsordning efter § 53 A	362
8.	Kommentar til praksis vedr. udlån	362
9.	Sælgerfinansiering – løbende ydelse	364
10.	Anfordringstilgodehavende	365
11.	Sælgerpantebrev	368
12.	Struktureret fordring	369
13.	Skattepligtig omdannelse til selskab (minksagen)	370
14.	Fordringer ved omdannelse til selskab	372
15.	Sælgerfinansiering kunne ikke blive i VSO	373
16.	Ændringen tilsidesat som forældet	374
17.	Praksis vedr. sælgerfinansiering	376
18.	Skattemæssig konsekvens – eksempel	377
19.	Egen reparationsmulighed – eksempel	377
20.	Hvis man havde vidst det	378
21.	Faktisk tilbagevirkende kraft	380
22.	Opdeling af lån	382
23.	Forudberegnelighed	385
17.	Kursgevinstlovens anvendelsesområde	387
1.	Emnevalget	387
2.	Kursgevinstlovens anvendelsesområde – ordlyd og forarbejder.	389
3.	UfR 1999.987 H – Kursgevinst og maskeret udbytte.	389
4.	Kurstab og driftstab	391
4.1.	UfR 1999.987 H (Tab på fysisk persons regresfordring)	391
4.2.	SKM2012.353.H (Tab på et selskabs regresfordring)	393
5.	Kurstab på fysiske personers tab på fordringer opstået ved erstatning, konkurs, tilbagesøgning etc.	395
5.1.	Skatterådets skærpede praksis – SKM2016.173.SR	395
5.2.	Fødselaren og Landsskatterettens kritik.	396
5.3.	Forbeholdet i Juridisk Vejledning C.B.1.4.2.2.	399
6.	Nogle kommentarer til fradrag for tab på fordringer, der ikke er et stiftet ved aftalemæssig långivning og finansiering m.v.	400

18. Refleksioner over en turbulent periode i dansk skatte-, told- og afgiftshistorie	403
1. Indledende bemærkninger	403
2. Selskabstømmerskandalen og dens forudsætninger	405
3. Selskabsligningsopgaven	410
4. Ejendomsvurderingsområdet	411
4.1. Risikable reorganiseringer	411
5. Yderligere omorganiseringer i Skat	414
6. En ny udbyttegodtgørelsesskandale af episke dimensioner samt tilbagebetaling af negativ moms i milliardklassen via selvbetjeningsløsninger	415
19. Den ufuldendte skat – om personers fradrag for tab på fordringer	417
1. Kursgevinstbeskatning	418
2. Kursgevinstlovens anvendelsesområde	419
3. Personers tab på fordringer	421
4. Skatterådet ændrer praksis	423
5. Begrundelsen for ændringen af praksis	425
6. Seneste praksis på området	429
7. Retstillingen efter administrativ praksis	433
8. Intermezzo om en kunstsamler og en kunsthandler	435
8.1. Efterskrift	437
9. Afrundende betragtninger	437
20. Om grænsen mellem lovlig og ulovlig besparelse på registreringsafgift af nye biler	439
1. Om SKATs standpunkter, agterskrivelser og afgørelser under indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”	440
2. Retsopfattelsen bag indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”	441
3. Registreringsafgiftslovens (RALs) regler, herunder lovens værnsregler	443
4. Om betydningen af EU-rettens forbud mod diskriminerende indenlandske afgifter	445
5. Om betydningen af EU’s forbud mod mængdemæssige indførselsrestriktioner	446
6. Om betydningen af EU-rettens forbud mod konkurrencebegrænsende aftaler mv.	446
7. De danske afgiftsregler i EU-retlig belysning – udgangspunktet	449
8. Særligt om de danske værnsregler	453
8.1. Værnsreglen set ud fra EU-rettens krav	453
8.2. Værnsreglen set ud fra dansk rets egne krav	456
9. Sammenfattende om den urigtige retsopfattelse bag indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”	460
10. Landsskatteretten fastlagde rammerne for sådanne indsatsprojekter	461
21. Konkurs over skyldnere uden midler	465
1. Indledning	465
2. Private uden midler	467
3. Kapitalselskab uden midler	467
3.1. Kapitalens tilstedeværelse ved indskud og ændringer	467
3.2. Kapitaltab	469

4.	Selvstændigt erhvervsdrivende uden midler	476
5.	Afslutning	478

22. Skattemæssig succession med fokus på værdiansættelse og berigtigelse **479**

1.	Indledning	479
2.	Skattemæssig succession	481
2.1.	Generelt om overdragelse med skattemæssig succession	481
2.2.	Ægtefællesuccession	483
2.3.	Generationskifte af erhvervsmæssige virksomheder i levende live	484
2.4.	Overdragelse med succession til den nære familie	486
2.5.	Overdragelse med succession til en nær medarbejder	487
2.6.	Overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder, som drives i selskabsform	487
2.7.	Generationskifte i forbindelse med skifte af dødsboer	489
2.7.1.	Skattefritagne dødsboer	490
2.7.2.	Ikke skattefritagne dødsboer	492
3.	Værdiansættelsen af aktiver og passiver	493
3.1.	Generelt om værdiansættelse	493
3.2.	Værdiansættelsen ved overdragelse i levende live	495
3.3.	Værdiansættelse ved udlodning i forbindelse med dødsboskifte	497
3.4.	Værdiansættelse af faste ejendomme	497
4.	Berigtigelse af overdragelsessummen	499
4.1.	Passivposter som kompensation for overtagelse af overdragerens skatteforpligtelser	501
4.2.	Udskudt skat som kompensation for overtagelse af overdragerens skatteforpligtelser	503
4.3.	Virksomhedsordningen	514
5.	Sammenfatning og konklusion	517
6.	Perspektivering	518

Forord

Med dette festskrift hyldes Tommy V. Christiansen af kollegaer og samarbejdspartnere i forbindelse med, at han den 9. juni 2019 fylder 70 år. Tommy V. Christiansen, eller “Tommy V.”, som mange ynder at kalde ham, har en lang og mildt sagt enestående karriere bag sig og har ej at forglemme en spændende karriere foran sig.

Efter Tommy V. færdiggjorde sine uddannelser som cand.merc.aud. og cand.jur., arbejdede han som revisor hos bl.a. daværende Seier-Petersen, nu Price Waterhouse-Coopers, hvorefter han blev uddannet som advokat hos Advokatfirmaet Storm Mortensen. I 1988 valgte Tommy V. at blive selvstændig og stiftede Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen, som hurtigt udviklede sig til et større advokatfirma, der var kendt for at have stor fokus på fagligheden. Advokatfirmaet har, efter at Tommy V. udtrådte som partner i 2014, efterfølgende ændret sit navn til TVC Advokatfirma, og er i dag et af landets førende advokathuse inden for ikke mindst skatteretten.

Tommy V. blev landskendt i 1990'erne, da han stod frem på nationalt TV med markante holdninger i forbindelse med bl.a. *Himmerlandsbank-* og *Tvind-*sagen. Holdninger, der siden viste sig at holde stik. Som advokat har Tommy V. også gjort sig bemærket hos domstolene, idet han har vundet flere principielle sager i Højesteret. Sideløbende med sit hverv som advokat har Tommy V. haft en meget aktiv karriere som professionelt bestyrelsesmedlem og har deltaget i en meget lang række bestyrelser i danske virksomheder. Tommy V. har herudover været i stand til at formidle sin viden om bestyrelsesarbejdet til mange andre, idet han hvert år afholder en række gæsteforelæsninger om emnet på landets universiteter og for private organisationer, været redaktør af *Børsens Bestyrelsesarbejde* og medforfatter til *Børsens Bestyrelseshåndbog*

samt medforfatter til bøgerne *Bestyrelsen*, *Bestyrelsesbogen* og *Professionelt bestyrelsesarbejde*.

Tommy V. har ligeledes formidlet sin enorme viden om skatteret i et hav af artikler i faglige tidsskrifter som *Revision & Regnskabsvæsen*, *Tidsskrift for Skatteret*, *Tidsskrift for familieret*, *Juridisk Ugebrev Skat*, *Forlaget Magnus Informatik* (nu Karnov) m.v. Over tre årtier har Tommy V. undervist som ekstern lektor på landets højere læreanstalter og har forestået ikke mindre end omkring 4.000 eksaminer. Herudover har Tommy V. afholdt et utal af kurser og foredrag om skatteretlige emner, bl.a. for de fleste af landets revisorer. Ud over formidling til fagfæller har Tommy V. også skrevet til hr. og fru Jensen som fast skribent på Jyllands Postens juridiske brevkasse.

I lyset af ovennævnte bedrifter er det derfor ikke overraskende, at Tommy V. har været omtalt i både danske og internationale skrifter som en af de førende skatteretseksperter i landet. Det var således også velfortjent, da Tommy V. i april 2016 modtog Karnovs Skattepris (tidligere Magnusprisen). Grundet Tommy V.'s store faglighed har han i de sidste 40 år også fået tildelt en meget lang række tillidsposter, senest som medlem af Skatterådet, hvor hans funktionsperiode først udløber i 2023, når Tommy V. har passeret de 74 år.

Udover at være en travl erhvervsadvokat har Tommy V. haft tid til at stifte familie. Tommy V. er gift med Bodil og sammen har de fire børn, Thor, Signe, Freja og Jens.

Ovenstående forklarer også, hvorfor det har været yderst let for TVC Advokatfirma at finde bidragydere til dette festskrift, hvor mange har ønsket at give inspiration tilbage til en af Danmarks mest velbevandede inden for skatteretten.

TVC Advokatfirma takker alle bidragyderne, uden hvem dette festskrift ikke ville være blevet til noget. Samtidig rettes der en stor tak til sekretærerne Karin Hedegaard Larsen, Anne Brieghel-Müller og advokaterne Henriette Lied Viskinge Jensen og Jørgen Lykkegård, der alle har ydet en rigtig stor indsats med at få alt det praktiske til at lykkes. Endelig skal der fra advokatfirmaets side også rettes en stor tak til forlægger Jan Trzaskowski, hvis bistand har været helt uvurderlig.

Torben Bagge

Partner, advokat (H), Leder af skatteafdelingen og bestyrelsesformand

Leo Jantzen

Managing Partner
Advokat (H)

Kapitel 1

Hovedaktionærnedslag

Rådgivende skatterevisor, cand.polit., Christen Amby

Aktieavancebeskatningsloven (ABL) er gennem årene ændret mange gange.¹

Da der i mange tilfælde beskattes efter et realisationsprincip, indeholder loven mange overgangsregler, jfr. §§ 43-47 i den nuværende aktieavance-beskatningslov.

Særligt betydningsfuld og stadig vigtig er den særlige regel i ABL § 47 om Hovedaktionærnedslag også kaldet ejertidsnedslag.

Reglen giver et særligt nedslag på den skattemæssige avance på aktier, der var hovedaktionæraktier den 19. maj 1993.

Der gives ved opgørelse af skattepligtig aktieavance et særligt nedslag i denne avance på 1 % pr. år i forhold til ejertid ved afståelsen, dog ikke længere end til udløbet af 1998. Der gives op til 25 % nedslag i opgjort avance, hvorved den effektive beskatning reduceres til 75 % af beskatningen af aktieindkomst, og altså nedslag til 31,5 % beskatning af aktieavance i forhold til den normale 42 % beskatning.

Selv om reglen synes forholdsvis enkel og overskuelig og kun omfatter aktier, der var ejet den 19. maj 1993, er der dog i praksis en

1. For en gennemgang af tidligere ændringer se f.eks. Christen Amby, "Aktieavancebeskatning i 100 år i Statsskattelovens 100 års Jubilæum", Særnummer af *SR-Skat*. Forlaget Thomson 2003.

række problemer. De udspringer af, at der efter 1993 kan være tilgang eller afgang af aktier i det pågældende selskab, og udgangspunktet er en samlet opgørelse af avancen på hele beholdningen eller andel af beholdning ved skattemæssig afståelse. Hertil kommer, at hovedaktionærnedslaget også gælder for aktier overtaget med skattemæssig succession enten ved overdragelse mellem personlige aktionærer eller ved skattemæssig succession ved omstruktureringer efter fusionsskatte-
loven.

Når der i det følgende bruges begrebet aktier, tænkes der på kapitalandele i selskaber m.v., omfattet af selskabsskatte-
loven, og på aktier m.v. beskattet efter aktieavancebeskatningsloven. I praksis vil der i forhold til ABL § 47 være tale om aktier og anparter.

Formelt er konvertible obligationer også omfattet af bestemmelsen, da de er omfattet af ABL², men da der i praksis ikke er konvertible obligationer, der opfylder alle betingelser for at være omfattet af ABL § 47, gennemgås de særlige problemer om konvertible obligationer ikke her.

1. Historik

Den nuværende § 47 i ABL fra 2005³ er en videreførelse af § 7a i den tidligere aktieavancebeskatningslov fra 1981 (med senere ændringer).

Den hidtidige § 7a i den tidligere aktieavancebeskatningslov blev uændret overført som § 47 i den nye aktieavancebeskatningslov, der gælder fra 2006, bortset fra, at det indledningsvis i bestemmelsen mere klart præcises, at denne § gælder for aktier erhvervet før 19. maj 1993.

Den nye aktieavancebeskatningslov var bl.a. forberedt af en arbejdsgruppe, der ikke i sin betænkning fra 2002 foreslog ændringer af de materielle regler i bestemmelsen.⁴

Der er gennem årene foretaget en række tekniske ændringer som følge af ændringer i andre love, f.eks. dødsboscatteloven, men der er ikke foretaget ændringer, der indeholder reelle materielle ændringer, bortset fra bestemmelsen om, at fondsaktier og aktieretter, som var til-

2. ABL § 1, stk. 3.

3. Lov nr. 1413 af 21. december 2005 (på grundlag af Lovforslag L 78 i 2005/06).

4. Betænkning nr. 1392 fra september 2002. Redegørelse fra arbejdsgruppen til gennemgang af aktieavancebeskatningsloven.

delt på grundlag af aktier omfattet af 1993-overgangsbestemmelsen, blev ændret til kun at omfatter fondsaktier m.v. tildelt inden 1. januar 2006. Denne ændring blev begrundet med at man nu ændrede opgørelse af det skattemæssige tidspunkt for anskaffelse af aktieretter og fondsaktier, der indtil 2006 blev anset for anskaffet på samme tidspunkt som moderaktien, men fra 2006 bliver anset for anskaffet på tildelingstidspunktet.

Reelt betød denne ændring en begrænsning af ejertidsfradraget, idet det nu ikke omfatter udstedte fondsaktier efter 1.1.2006, og dette nedsætter ejertidsnedslaget, hvis der udstedes fondsaktier, idet dette nedsætter den del af efterfølgende aktieavance, der berettiger til nedslag, jfr. nedenfor.

1.1. Baggrunden for indførelsen af ejertidsnedslaget

Ved den store skattereform i 1993 skærpede man beskatningen af aktieavance betydeligt, herunder særligt avancer på hovedaktionæraktier.

Under behandlingen af forslaget til nye regler henviste oppositionen til, at den skærpede beskatning (nu 40 %) ville omfatte den værditilvækst, der var sket på aktier i selskaber, der gennem de seneste år var beskattet med 50 % selskabsskat.

Dette argument tog regeringen til sig og tiltrådte, at der skulle være en særlig reduktion af beskatningen af den fremtidige avance, der kom på hovedaktionæraktier i behold i 1993.

Men skatteminister Ole Stavad var ikke indstillet på at imødekomme ønsket om en generel nedsættelse af beskatningen på hovedaktionæraktier, der blev afstået under de nye regler, selv om de var i besiddelse den 19. maj 1993 og havde haft værditilvækst før dette tidspunkt.

Nedslaget på op til 25 % af avancen blev derfor gjort betinget af, at aktierne var ejet i en årrække. Derved indskrænkede man reelt nedslaget til de aktier, der havde været ejet en årrække, og man gav ikke fordele til de aktionærer, der de seneste år før 1993 havde "skiftet" selskab og solgt det gamle selskab til en selskabstømmer. De ville kun få % i nedslag, når nedslagets størrelse var afhængig af ejertid.

2. Hvilke aktier berettiger til ejertidsnedslaget

Det afgørende er, om der er tale om aktier, der er omfattet af beskatningen som hovedaktionæraktier efter 1993, hvor der beskattes på grundlag af anskaffelsessum i modsætning til aktier, hvor der blev opgjort en ny skattemæssig anskaffelsessum den 19. maj 1993.

Hovedaktionæraktier var aktier ejet af en person, der sammen med nærmeste familie inden for de sidste 5 år havde ejet mindst 25 % af aktiekapitalen eller rådet over mere end 50 % af stemmeværdien i et selskab, og derfor skulle opgøre skattepligtig avance efter den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 6 (gennemsnitsmetoden).

Det afgørende er reelt, om aktionæren efter 1993 ikke har brugt de særlige overgangsordninger for ikke-hovedaktionærer.

Dog gælder der efter § 47, stk. 2, den undtagelse, at hvis aktierne blot var omfattet af hovedaktionærbeskatning fra 1993 på grund af den daværende § 6, stk 6 i ABL. Der er her tale om aktier, der ikke i sig selv opfyldte betingelserne for at være hovedaktionæraktier, men skulle anses som hovedaktionæraktier, hvis deres værdi havde indgået i opgørelse af skattepligtige avancer efter gennemsnitsmetoden.

2.1. Undtaget fra ejertidsnedslag

Der gives ikke ejertidsnedslag på aktier omfattet af ABL § 17, 18 og 19, selv om der er tale om hovedaktionæraktier i 1993.

Undtagelsen gælder altså aktier, der beskattes som næringsaktier efter ABL § 17, og for andele i andelsselskaber, hvor der sker beskatning efter ABL § 18.

Ligeledes er aktier og investeringsbeviser omfattet af ABL § 19 undtaget fra muligheden for ejertidsnedslag, Dette er reelt uden betydning, da avance/tab opgøres efter lagerprincipper og i øvrigt for personer er kapitalindkomst.

Det har ikke betydning, om aktierne er børsnoterede eller ikke, ligesom reglen i ABL § 47 også gælder for aktier i udenlandske selskaber.

Er aktionæren tilflyttet Danmark på et tidspunkt, vil eventuelle aktier – danske eller udenlandske – være omfattet af ABL § 47, hvis der 19. maj 1993 var ejet aktier, der ville være at beskatte som hovedaktionæraktier, hvis ejeren var skattepligtig til Danmark på det pågældende

tidspunkt. Aktierne er således omfattet af ABL § 37, hvor aktierne på tilflytningstidspunktet anses som anskaffet på faktisk anskaffelsestidspunkt, men til værdien på tilflytningstidspunktet⁵.

2.2. Fondsaktier og aktieretter

Der er en særlig bestemmelse om fondsaktier og aktieretter tildelt inden 1. januar 2006.⁶ Disse er – selv om de er tildelt efter 19. maj 1993 omfattet af ejertidsnedslag.

Baggrunden herfor er, at indtil udgangen af 2006 blev fondsaktier og aktieretter skattemæssigt anset for anskaffet på det tidspunkt, da moderaktien, der berettigede til fondsaktien eller aktieretten, var anskaffet.

Fra 2006 anses fondsaktier og aktieretter imidlertid for skattemæssigt anskaffet på selve tildelingstidspunktet for de pågældende fondsaktier og aktieretter.

Baggrunden for bestemmelsen er, at fondsaktier ikke medfører kapitaludvidelse, og ikke påvirker størrelsen af den samlede avance.

Bestemmelsen medfører, at fondsaktier skattemæssigt blev anset for anskaffet på tidspunktet for moderaktien, og giver ret til ejertidsnedslag på avancen, beregnet efter de gældende regler og ud fra anskaffelsestidspunkt på anskaffelsen af den moderaktie, der gav grundlag for fondsaktien.

Aktieretter gav også grundlag for ejertidsnedslag, hvis de blev tildelt og afstået inden udnyttelsen. Denne del af bestemmelsen er altså ikke længere af reel betydning.

Det er vigtigt at bemærke, at det kun er afståelse af aktieretter, der er omfattet af muligheden for ejertidsnedslag. Hvis aktieretterne er udnyttet til nytegning af aktier, anses de pågældende aktier for anskaffet på tegningstidspunktet, og hvis der er sket tegning inden 19. maj 1993, er tegningstidspunktet udgangspunkt for beregning af evt. ejertidsnedslag, medens nytegnede aktier efter 19. maj 1993 ikke berettiger til ejertidsnedslag, selv om de er tegnet til favørkurs på grundlag af rettigheder fra aktier, der omfattes af muligheden for ejertidsnedslag.

5. ABL § 37 om tilflytning.

6. ABL § 47, stk. 1, 2. pkt.

Baggrunden for denne sontring er, at man anså udstedelsen af fondsaktier som en regulering af den oprindelige nominelle kapital uden at have påvirket værditilvækst og skattepligtig avance, medens udnyttelse af aktieretter var en kapitaludvidelse, der ville påvirke værditilvækst og skattepligtig avance, og denne påvirkning skulle ikke give mulighed for ejertidsnedslag.

Når der efterfølgende⁷ blev indsat begrænsning i den anførte regel om fondsaktier og salg af aktieretter, skyldtes det, at der ved den pågældende lovændring skete ændring i regel om det skattemæssige anskaffelsestidspunkt for fondsaktier og aktieretter, idet der fra 2006 nu gjaldt, at disse skattemæssigt blev anset for anskaffet på tildelings-tidspunktet, selv om de var erhvervet på grundlag af eksisterende aktier med et tidligere anskaffelsestidspunkt.

Dette betyder reelt, at der ved udstedelse af fondsaktier efter 2006 i et selskab, hvis aktionærer er omfattet af muligheden for ejertidsnedslag efter ABL § 47, sker en udvanding af ejertidsnedslaget, da aktieavancen nu fordeles på en større nom aktiepost, hvoraf den dekl. (fondsaktierne) ikke berettiger til ejertidsnedslag.

Bestemmelsen om fondsaktier har særligt haft betydning for ejere af anpartsselskaber i 1993. Indtil 1991 skulle anpartskapitalen i et anpartsselskab udgøre mindst 80.000 kr. Dette kapitalkrav blev i 1991 forhøjet til 200.000 kr, men således, at eksisterende anpartsselskaber inden 1. januar 1997 skulle have forøget den nominelle indskudskapital til 200.000 kr.

Mange selskaber klarede denne kapitalforhøjelse med overførsel fra fri egenkapital, men skattemæssigt er dette en anskaffelse af fondsaktier.

Denne kapitaludvidelse er altså omfattet af reglen om fondsaktier, og skete udstedelse af disse (ved kapitalforhøjelsen) først efter 1. januar 2006, er der altså tale om fondsaktier, hvor der ikke er ret til ejertidsnedslag ved afståelsen.

Generelt må det fastslås, at hvis der i et selskab er aktionærer, der har aktier, der giver ret til ejertidsnedslag, bør det nøje overvejes, hvis man ønsker at udstede fondsaktier. Modtagelse af fondsaktier i et

7. Dette skete ved den nye aktieavancebeskatningslov lov nr. 1413 af 21. december 2005 på grundlag af L 78 i 2005/06.

sådant selskab vil nedsætte ejertidsnedslaget på avancen på de aktier, der var anskaffet før 1993.

3. Opgørelse af ejertidsnedslaget

Det fremgår af ABL § 47, stk. 3, at ejertidsnedslaget beregnes med 1 % pr år, som den skattepligtige har ejet aktierne forud for udløbet af indkomståret 1998.

Der er tale om et krav om ejerskab i et helt indkomstår, og der bruges aktionærens indkomstår, normalt kalenderåret, selv om der er tale om aktier i et selskab med forskudt regnskabsår.

Flere afgørelser understreger, at der kun medregnes hele ejerår og ikke medregnes begyndende år. Se f.eks. SKM2012.37.BR.

Har en aktionær med kalenderårsregnskab således anskaffet sine aktier i et selskab ved skattefri virksomhedsomdannelse fra og med indkomståret 1986, og er selskabet stiftet den 2. juni 1986, men med omdannelse fra 1. januar 1986, er aktien anskaffet 2. juni 1986, og ved afståelse nu, berettiger det til 12 % ejertidsnedslag, da der kun er forløbet 12 hele år fra 2. juni 1986 til udgangen af indkomståret 1998.

Som anført er det afgørende, at aktien er omfattet af overgangsordningen i 1993.

Har en aktionær anskaffet de pågældende aktier over en årrække, og er de første aktier anskaffet på et tidspunkt, da de ikke var hovedaktionæraktier, beregnes der ejertidsnedslag efter det faktiske anskaffelsestidspunkt til udgangen af 1998.

Det følger af bestemmelsen i ABL § 47, stk. 4, at er aktierne anskaffet på forskellige tidspunkter, fordeles gevinsten forholdsmæssigt mellem aktierne.

Det betyder, at afstås der aktier med ejertidsnedslag, opgøres ejertidsnedslaget med den procentsats, som de pågældende aktier berettiger til, og der opgøres altså forskellig nedslagsprocent ud fra faktisk anskaffelses tidspunkt.

4. Opgørelse af den skattepligtige avance, der berettiger til ejertidsnedslaget

Udgangspunktet for beregning af ejertidsnedslaget er den skattepligtige avance opgjort efter de gældende regler i ABL for de aktier, hvis

avance berettiger til ejertidsnedslag. Ud fra denne avance beregnes ejertidsnedslaget med den procentsats, som anskaffelsestidspunktet berettiger til i forhold til udgangen af 1998.

Der opgøres samlet skattemæssig avance for den samlede afståelse efter gennemsnitmetoden, og i første omgang uden hensyn til, om de afståede aktier berettiger til ejertidsnedslag eller ej.

Er der imidlertid anskaffet aktier på forskellige tidspunkter, og/eller afstås kun en del af beholdningen af aktier i det pågældende selskab, indeholder § 47, stk. 4, to bestemmelser, der har betydning for beregning af ejertidsnedslaget.

Efter § 47, stk. 4, 1. pkt., fordeles gevinsten på de afståede aktier forholdsmæssigt efter ejertid ud fra posternes nominelle værdi. Der beregnes altså herudfra avancen på de poster, der har samme ejertid og berettiger til ejertidsnedslag.

Dette betyder, at det er den samlede skattemæssige avance, der fordeles efter aktiernes ejertid og uden hensyn til, at de enkelte poster har forskellig skattemæssig anskaffelsesværdi og isoleret vil have forskellig avance, hvis denne opgøres post for post.

Desuden bestemmes, at afstås der kun en del af aktierne i det samme selskab, anses de først erhvervede aktier for først afstået.

Dette vil typisk have den konsekvens, at hvis der er anskaffet aktier i et selskab efter 19. maj 1993, til en højere kurs end de allerede anskaffede aktier, vil man udvande den skattemæssige fortjeneste, der berettiger til ejertidsnedslag.

Afstår man kun en del af sin aktiebeholdning i det pågældende selskab, og er der stadig værditilvækst på aktierne, ophører eller reduceres ejertidsnedslaget på de efterfølgende afståelser.

Dette gælder såvel anskaffelse af aktier efter 19. maj 1993 ved køb fra andre aktionærer som ved kapitaludvidelser i selskabet.

For fondsaktier gælder det, jfr. ovenfor, dog kun for fondsaktier efter 1. januar 1996.

Deltager aktionæren, der har aktier, der berettiger til ejertidsnedslag i kapitaludvidelse efter 19. maj 1993, vil den fremtidige avance påvirke beregningen af grundlaget for ejertidsnedslaget.

Tegner aktionæren aktier til en kurs, der er mindre end den aktuelle handelsværdi for aktierne efter aktietegningen, vil der blive overført en del af den fremtidige avance på de aktier, der berettiger til ejer-

4. Opgørelse af den skattepligtige avance, der berettiger til ejertidsnedslaget

tidsnedslag til de nytegnede aktier. Tegnes aktierne til en kurs, der overstiger den aktuelle kursværdi for aktierne, vil der blive tilført en aktieavance, der berettiger til ejertidsnedslag.

På grund af brugen af gennemsnitskursen er det muligt at gennemføre kapitalforhøjelser, hvor der sker forskydning i den avance, der beregningsmæssigt tillægges de aktier, der berettiger til ejertidsnedslag, således at der sker forøgelse af avancen på disse aktier og opstår tab på de nytegnede aktier, hvis de 2 poster ansues separat.

Dette har man måttet acceptere ud fra, at man har valgt gennemsnitsberegning for dels hele aktieavancen og dels ejertidsberegningen, uanset om der indgår aktier med forskellig anskaffelseskurs.

Helt spekulative kapitaludvidelser i et selskab med aktier, der berettiger til ejertidsnedslag, f.eks. ved tegningen af nominelle mindre poster nye aktier til en kurs, der overstiger den aktuelle kurs beregnet ud fra de hidtidige værdier inden kapitaludvidelsen, vil dog formentlig nu være omfattet af den generelle omgåelsesklausul i Ligningslovens § 3, der blev indført fra 1. januar 2019, hvis det kan påvises, at der er tale om et kunstigt arrangement uden forretningsmæssig begrundelse.⁸

5. Konsekvensen af udbytteudbetaling

Udbetales der udbytte på aktier, hvorpå der kunne realiseres avance med ejertidsnedslag, er der ikke bestemmelser, der nedsætter beskatningen af udbyttet.

Reducerer en udbytteudbetaling derfor en fremtidig avance, der berettiger til ejertidsnedslag, vil den fremtidige avance og dermed ejertidsnedslag blive reduceret. Dette bør indgå i vurderingen af, om der skal udbetales udbytte.

Udbetales udbytte, der hos aktionæren kun beskattes med 27 %, kan udbytteudbetalingen fortsat betale sig, da ejertidsnedslaget kun kan reducere beskatningen til min. 31½ %, jfr. ovenfor.

Man skal her erindre, at salg af aktier til det udstedende selskab ofte beskattes som udbytte.

8. Den nye § 3 i ligningsloven er indført ved lov nr. 1726 af 27. december 2018.

6. Opdeling af aktiekapitalen i aktier med forskellige rettigheder. A/B aktier.

Opdeles aktiekapitalen i et selskab i aktier med forskellige rettigheder, f.eks. forskellige stemmerettigheder eller forskellig ret til udbytte, herunder ret til forlods udlodning af udbytte, er det afgørende, om denne transaktion anses for en skattemæssig afståelse af de hidtidige aktier.

Anses transaktionen for en afståelse, vil der være skattemæssig avanceopgørelse på afståelse af de ombyttede aktier, og i denne vil indgå eventuelt ejertidsnedslag, hvis de hidtidige aktier berettigede til ejertidsnedslag på hele eller dele af aktieposten. De "nye" aktier berettiger ikke til ejertidsnedslag ved afståelse.

Anses ændringen i aktiernes rettigheder ikke for at være en skattemæssig afståelse, fortsætter de pågældende aktier med at være berettiget til ejertidsnedslag ved efterfølgende afståelse.

Efter nugældende praksis anses en sådan ændring af rettighederne ikke for afståelse, hvis det er den samme aktionær, der før og efter ændringen af rettighederne, ejer samtlige aktier.

Medfører ændringen af rettigheder, at den nominelle aktiekapital ændres, må der tages hensyn til, at der er sket en kapitaludvidelse, og denne må indgå i efterfølgende beregning af ejertidsnedslag, idet der nu indgår aktier, der ikke berettiger til ejertidsnedslag.

7. Overdragelse ved arv

Overdrages aktier, der hos afdøde berettiger til ejertidsnedslag, ved arv til arvinger, er det afgørende, om boet er skattepligtigt efter dødsboskatteloven.

Er dødsboet ikke skattepligtigt, beskattes eventuel aktieavance ikke. Arvingerne anses for at have anskaffet aktierne ved eventuelt arveudlæg på udlægstidspunktet og til boets udlægsværdi. Der overtages ikke ret til ejertidsnedslag.

Er dødsboet imidlertid skattepligtigt, og indgår der i boet aktier, der ville have berettiget den afdøde til ejertidsnedslag ved afståelse, vil boet tilsvarende få ejertidsnedslag i den skattemæssige aktieavance, hvis boet afstår aktierne.

Udlægges aktierne imidlertid til arvingerne efter dødsboskattelovens § 36 med skattemæssig succession, vil arvingerne, der overtager

aktierne, der ville have berettiget afdøde til ejertidsnedslag, nu være berettiget til det pågældende ejertidsnedslag. Imidlertid vil ejertidsnedslaget nu være fastfrosset, idet der nu opgøres ejertidsfradrag, som om aktierne overdrages til værdien, svarende til værdien på udlægstidspunktet.⁹ Udlægsmodtageren kan herefter ved senere afståelse foretage fradrag for det ejertidsfradrag, der er beregnet ved boudlægget.

Værdien af ejertidsfradraget indgår i beregningen af passivposten ved opgørelse af værdien på de udlagte aktier.

Begrundelsen for denne fastfrysning er, at der ved udlægget er foretaget en værdiansættelse, og der skal ikke gives ejertidsnedslag for værditilvækst efter udlægget.

Overtager ægtefællen til afdøde aktier, der berettiger til ejertidsnedslag, bevares retten til ejertidsnedslag uden fastfrysning af beregningen af dette.

Dette gælder såvel ved ægtefællens fortsættelse af boet som uskiftet som udlæg til ægtefællen efter dødsboskattelovens § 58.

8. Overdragelse til personer med skattemæssig succession.

Overdrager en person sine aktier, der berettiger til beregning af ejertidsnedslag ved afståelse, de pågældende aktier med skattemæssig succession efter ABL § 34 (familie) eller ABL § 35 (medarbejdere), overføres retten til ejertidsnedslaget ved successionen.

Det gælder imidlertid også her, at værdien af ejertidsnedslaget fastfryses, sådan at der ved fremtidig afståelse beregnes ejertidsfradrag ud fra, at aktierne er afstået til den værdi, der var grundlag for værdiansættelsen på overdragelsen med succession. Ligeledes vil det her fastfrosne ejertidsnedslag indgå ved beregning af skattepligtig avance, når erhververen afstår aktierne.¹⁰

Det er uden betydning, om der ved overdragelsen med succession indgår overdragelse ved hel eller delvis gave. Værdien af gaven vil her skulle tage hensyn til passivposten, og denne vil selvfølgelig skulle beregnes under hensyn til det faktiske ejertidsnedslag.

9. ABL § 47, stk. 3, 2. pkt.

10. Ligeledes ABL § 47, stk. 3, 2. pkt.

9. Overdragelse af aktier med skattemæssig succession efter fusionsloven.

Overdragelse af aktier ved skattefri omstruktureringer efter Fusionslovens regler for fusion, spaltning efter §§ 15a-b, og tilførsel af aktiver efter §§ 15c-d., samt skattefri aktieombytning efter ABL § 36¹¹ indebærer, at når transaktionen opfylder betingelsen for skattefrihed og succession for de modtagne aktier, overdrages aktierne i det indskydende selskab til ombytning med aktier i det modtagende selskab, og der er skattemæssig succession fra de indskudte aktier til de modtagne aktier.

Retten til ejertidsnedslag overføres med successionen altså til de nye aktier i det modtagende selskab.

Ofte vil en sådan omstrukturering medføre, at aktionæren herefter har såvel aktier med ejertidsnedslag som aktier uden ejertidsnedslag.

Det er i alle omstruktureringssituationer en betingelse for den skattemæssige succession, at omstruktureringen ikke medfører værdiforskydning mellem de deltagende aktionærers aktieindehav. Men der gælder også, at der ikke må ske værdiforskydning mellem værdien af aktieposter med forskellige anskaffelsestidspunkter og dermed, at der ikke må ske forskydning af værdien for aktier med og uden ret til ejertidsnedslag.

Særligt i situationer, hvor der kun deltager den samme personlige aktionær, f.eks. ved aktieombytning, er det vigtigt, at dette iagttages, således at der ikke sker forskydning mellem værdien af aktier, der berettiger til ejertidsnedslag og aktier, der ikke berettiger hertil. Ved omstruktureringerne kan der godt ske ændringer i de nominelle værdier for de modtagne aktier i forhold til de indskudte aktier, men det er også af betydning, at der ikke sker forskydning i de nominelle værdier ved omstruktureringen, da de nominelle værdier har betydning for beregning af grundlaget for ejertidsnedslaget ved afståelsen, herunder for beregningen af dette grundlag.

Skatterådet har i flere bindende svar taget stilling til, hvorledes grundlaget for ejertidsnedslaget skal beregnes i situationer, hvor der

11. ABL § 36 om aktieombytning henviser i stk. 1 til, at der så gælder succession efter fusionslovens § 11 for de modtagne aktier.

9. Overdragelse af aktier med skattemæssig succession efter fusionskatteloven.

foretages en række skattefri omstruktureringer. Se f.eks. SKM2009.121.SR og SKM2015.674.SR.

10. Konklusion

Selv om det særlige ejertidsnedslag efter ABL § 47 kun gælder for avancer ved afståelse af aktier, der var anskaffet før 19. maj 1993, har reglen stadig betydning, da der fortsat er sådanne aktier i personers besiddelse.

Da ejertidsnedslaget også overføres til modtageren ved overdragelse med skattemæssig succession, er der desuden en hel del aktier, der fortsat har ret til ejertidsnedslag på den skattemæssige avance ved afståelse.

Særligt aktier erhvervet med skattemæssig succession efter skattefri omstruktureringer efter fusionslovens regler vil ofte indeholde udfordringer ved beregning af grundlaget for og størrelsen af ejertidsnedslaget.

Derfor bør man overveje efterfølgende konsekvenser for beregning af ejertidsnedslag efter ABL § 47, hvis der skal gennemføres en skattefri omstrukturering, hvor der er personaktionærer, der indskyder aktier, der berettiger til ejertidsnedslag.

Nuværende (marts 2019) ordlyd af ABL § 47:

Hovedaktionærnedslag Personer

§ 47. Ved opgørelsen af gevinst på aktier, der er erhvervet før den 19. maj 1993, kan skattepligtige, der ved en eventuel afståelse af disse aktier den 18. maj 1993 skulle have opgjort gevinst og tab efter § 6 i lovbekendtgørelse nr. 865 af 22. oktober 1992, som ændret ved lov nr. 1030 af 19. december 1992, opnå et nedslag i den skattepligtige gevinst på de pågældende aktier. Tilsvarende gælder ved opgørelsen af gevinst på eventuelle fondsaktier eller aktieretter, som er tildelt inden den 1. januar 2006 på grundlag af de pågældende aktier. Der beregnes ikke nedslag på aktier omfattet af §§ 17, 18 eller 19 og på aktier, der ville have været omfattet af § 2 c i lovbekendtgørelse nr. 835 af 29. august 2005, ved en eventuel afståelse den 31. december 2005.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis den skattepligtige alene skulle have opgjort gevinst i kraft af § 6, stk. 6, i den i stk. 1 nævnte lovbekendtgørelse.

Stk. 3. Nedslag efter stk. 1 beregnes med 1 pct. pr. år, den skattepligtige har ejet de pågældende aktier forud for udløbet af indkomståret 1998. Nedslaget kan højst udgøre 25 pct. Overdrages eller udloddes aktierne således, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, jf. § 34, § 35 eller dødsboskattelovens § 36, anvendes aktiernes værdi ved overdragelsen eller udlodningen i stedet for afståelsessummen ved beregningen af nedslaget.

Stk. 4. Er aktierne erhvervet på forskellige tidspunkter, fordeles gevinsten ved beregningen af nedslaget for ejertid forholdsmæssigt mellem aktierne. Hvis aktierne har en pålydende værdi, foretages fordelingen på grundlag af denne værdi. Afstås en del af aktierne i samme selskab, anses de først erhvervede aktier for først afstået.

Kapitel 2

En sag om fradrag for ordinære lønudgifter

Højesteretsdommer Lars Apostoli

1. Indledning

Der findes næppe mange skatteretlige temaer, som Tommy V. Christiansen ikke har beskæftiget sig med i sit virke som advokat, ekstern lektor, medlem af Skatterådet, det tidligere Retssikkerhedsudvalg, eller som kursus- og foredragsholder, som forfatter af artikler i fagtidsskrifter eller som fast skribent for *Jyllands-Posten*. For sit arbejde med og udbredelse af viden om dansk skatteret har Tommy V. Christiansen opnået betydelig anerkendelse, hvilket f.eks. viste sig, da han i 2016 modtog Karnovs skattepris.

Det skatteretlige omkostningsbegreb er et af de temaer, som Tommy V. Christiansen gentagne gange har beskæftiget sig med. Det udgør vist også nærmest en udtømmelig kilde for skattesager og litteratur mv. Selv om det skatteretlige omkostningsbegreb har været en central bestanddel af dansk skatteret i mere end 100 år, og retspraksis herom er omfattende, kan det stadig give anledning til nye sager og tvivl i grænsetilfælde. Et eksempel på dette er en sag, der påkaldte sig stor opmærksomhed, da den verserede for et par år siden.

Sagen angik fradragsret for lønudgifter til medarbejdere i to banker. Spørgsmålet var, om de to banker var berettigede til at fradrage lønudgifterne til egne medarbejdere, i det omfang de pågældende medarbejdere havde været beskæftiget med opkøb af krakkede banker eller dele af disse. Sagen blev fulgt nøje af skatteretligt interesserede, og den fik forskelligt udfald i Landsskatteretten, landsretten og Højesteret. Undervejs i forløbet gav den anledning til flere artikler både i fagblade og diverse aviser. Tommy V. Christiansen var blandt bidragsyderne, jf. således *Revision & Regnskabsvæsen* 2016, nr. 12, s. 19 (en kommentar til landsrettens dom) og *Jyllands-Posten, Erhverv*, 8. juli 2017, s. 16 (en kommentar til Højesterets dom). Da sagen skulle behandles i Højesteret i juni 2017, forelå den noget usædvanlige situation, at Skatteministeren på forhånd havde tilkendegivet, at hvis Skatteministeriet fik medhold, kunne et lovindgreb blive nødvendigt.

2. Sagens faktum og parternes hovedsynspunkter

“Sagen” bestod faktisk af to sager, der blev behandlet i forbindelse med hinanden. Den ene angik Arbejdernes Landsbank, og den anden angik Lån & Spar Bank.

Arbejdernes Landsbank havde opkøbt 5 filialer i Roskilde Bank, der efter økonomisk kollaps i 2008 blev overtaget af statens afviklings-selskab, Finansiell Stabilitet, som videresolgte de sunde aktiviteter til andre banker.

Den anden sag angik Lån & Spar Bank, som i 2009 og 2010 havde købt Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter samt (forgæves) foretaget bestræbelser på at købe dele af en række andre banker, der ligeledes var gået nedenunder og hjem på grund af finanskrisen (Basisbank, Fionia Bank, Citibank International, Eik Retail Bank og Skælskør Bank).

Arbejdernes Landsbank og Lån & Spar Bank havde investeret betydelige resurser i disse opkøb eller forsøg på opkøb af dele af andre banker. Resurseforbruget bestod ikke alene af udgifter til eksterne rådgivere, men også af egne medarbejders arbejdskraft. Arbejdernes Landsbank havde skønnet, at 780.000 kr. af bankens samlede lønudgifter på ca. 400 mio. kr. vedrørte bankens opkøb af de 5 filialer i Roskilde Bank. Lån & Spar Bank havde skønnet, at ca. 1,2 mio. kr. af bankens samlede lønudgifter på ca. 180 mio. kr. i 2009 og ca. 820.000

kr. af bankens samlede lønudgifter på ca. 190 mio. kr. i 2010 måtte henføres til arbejdet med opkøb eller forsøg på opkøb af filialer og aktiviteter i de krakkede banker. Skatteministeriet havde ikke anfægtet størrelsen af de skønnede lønudgifter vedrørende arbejdet med disse aktiviteter. Sagerne kunne derfor koncentreres om det principielle spørgsmål om fradragsret for den del af bankernes ordinære lønudgifter til egne medarbejdere, der angik arbejdet med opkøb af filialer eller aktiviteter i de krakkede banker.

Skatteministeriets hovedsynspunkt var, at udgifterne til den del af lønnen, som angik opkøb af filialer mv. i andre banker, havde karakter af etableringsudgifter. Der er ikke hjemmel til fradrag for sådanne udgifter. Udgifterne kan således ikke bedømmes som driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet de ikke angår bankvirksomhedernes løbende drift. Det er ikke afgørende, at der er tale om lønudgifter, som ellers normalt må henføres til den løbende drift i den virksomhed, hvor de pågældende medarbejdere er ansat. Det afgørende er således ikke udgifternes art (løn), men derimod det arbejde, som lønudgiften vedrører. Når der er tale om medarbejdere, der i løbet af indkomståret har udført arbejde vedrørende såvel den løbende drift som udvidelse af rammerne for virksomhedens aktiviteter, må lønudgifterne fordeles på henholdsvis den fradragsberettigede og den ikke-fradragsberettigede del. Der foreligger ikke en bindende administrativ praksis, som betyder, at Skatteministeriet er afskåret fra at nægte fradrag for den ikke-fradragsberettigede del af lønudgifterne.

Heroverfor havde bankerne gjort gældende, at alle erhvervsmæssigt betingede lønudgifter kan fradrages som driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Der er således ikke mulighed for at opdele en virksomheds ordinære lønudgifter i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del, når virksomhedens medarbejdere udelukkende har været beskæftiget med virksomhedens erhvervsmæssige aktiviteter. Der er aldrig før sket en opdeling af en virksomheds udgifter til løn i en fradragsberettiget del, som angår medarbejdernes arbejde med virksomhedens løbende drift, og en ikke-fradragsberettiget del, som angår udvidelse af virksomhedens aktiviteter ved etablering af nye forretningsområder eller lignende. Det ville da også nødvendigvis gøre uoverstigelige praktiske og administrative vanskeligheder. Det

var endvidere bankernes opfattelse, at nægtelse af fradrag i det foreliggende tilfælde under alle omstændigheder måtte være udelukket, fordi der i givet fald ville være tale om en ulovlig praksisændring med tilbagevirkende kraft.

FinansDanmark (tidligere Finansrådet), Dansk Erhverv og Dansk Industri var indtrådt som biintervenienter til støtte for de to banker.

3. Landsskatterettens kendelser og landsrettens domme

Den 23. maj 2013 afsagde Landsskatteretten kendelse i sagen om Arbejdernes Landsbank. Den 29. november samme år kom kendelsen i sagen om Lån & Spar Bank.

Landsskatteretten gav bankerne medhold. I præmisserne i kendelsen af 23. maj 2013 hedder det bl.a.:

“Det lægges til grund, at de i sagen omhandlede udgifter vedrører almindelig løn, som selskabet på normal vis har afholdt til sine medarbejdere. Der foreligger således ikke ekstrabetaling, bonus eller andet, som ligger ud over den normale løn medgået dels til forhandlingerne med Finansiell Stabilitet samt dels til gennemgang af kundeengagementer, som selskabet overtog.

Henset til, at der i nærværende tilfælde er tale om almindelige lønudgifter afholdt inden for selskabets ordinære drift, foreligger der fradragsberettigede driftsudgifter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Det er således med urette, at SKAT har nægtet klageren fradrag for de omhandlede udgifter.”

Ud over en henvisning til kendelsen af 23. maj 2013 indeholdt kendelsen af 29. november 2013 tilsvarende præmisser.

Kendelserne blev indbragt for domstolene af Skatteministeriet, og den 1. juni 2016 afsagde Østre Landsret dom i de to sager. Landsretten gav Skatteministeriet medhold i det principielle spørgsmål om fradragsret for lønudgifterne vedrørende medarbejdernes arbejde med overtagelse af dele af andre banker. Landsretten kunne således ikke følge bankernes synspunkt om lønudgifternes udelelighed. I præmisserne i dommen i sagen om Arbejdernes Landsbank hedder det bl.a.:

“Erhvervsmæssigt betingede lønudgifter til medarbejdere vil i almindelighed være fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet sådanne udgifter som udgangspunkt må formodes at være anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den løbende indkomst. Efter de ovennævnte forarbejder og retspraksis er der imidlertid ikke grundlag for at antage, at denne formodning ikke kan afkræftes.

[...]

Efter indholdet af den betingede filialoverdragelsesaftale [...] finder landsretten, at formålet med og virkningen af overtagelsen var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer.

[...]

Den andel på 780.000 kr. af de samlede lønudgifter i 2008, som Arbejdernes Landsbank har skønnet vedrørte overtagelsen af de 5 Roskilde Bank filialer, er dermed ikke driftsudgifter, som var fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.”

Tilsvarende præmisser findes i dommen om Lån & Spar Bank. Alligevel gav landsretten de to banker medhold i deres frifindelsespåstand. Det skete med henvisning til bankernes anbringende om praksisændring med tilbagevirkende kraft. I præmisserne i dommen i sagen om Arbejdernes Landsbank hedder det således bl.a.:

“Spørgsmålet er herefter, om der er tale om en så væsentlig praksisændring, at den kun bør kunne gennemføres fremadrettet, og om skattemyndighederne af denne grund ikke kan nægte Arbejdernes Landsbank fradrag som sket.

[...]

Landsretten finder, at retspraksis på området også i 2008, hvor Arbejdernes Landsbank afholdt de lønudgifter, som skattemyndighederne har nægtet fradrag for, må anses for præget af en retsopfattelse, som svarer til, hvad Arbejdernes Landsbank har anført. Arbejdernes Landsbank findes derfor at have haft en berettiget forventning om, at den del af bankens almindelige lønudgifter, som vedrørte overtagelsen af de 5 filialer, ikke skulle opgøres særskilt og ikke ville blive nægtet fradrag.

Landsretten finder, at en så væsentlig ændring af bankens skatteretlige stilling, som skattemyndighedernes afgørelse er udtryk for, ikke bør kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar til-

kendegivelse herom. Da en sådan tilkendegivelse ikke forelå for skatteåret 2008, som denne sag vedrører, tages bankens frifindelsespåstand til følge.”

Tilsvarende præmisser findes i dommen om Lån & Spar Bank.

I deres artikel om dommen i *Revision & Regnskabsvæsen* 2016, nr. 12, s. 19, bemærkede Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen bl.a., at “forventningsprincippet synes her at have fået en ny dimension,” og at det ellers er fast antaget, at der stilles høje krav til klarhed og åremål, før passivitet i sig selv skaber en ret for borgeren. Skatteministeriet var af samme opfattelse og fandt landsrettens dom i de to sager uforenelig med de betingelser, der må stilles for at anse en fast og bindende administrativ praksis for tilstrækkeligt dokumenteret. Ministeriet anså det således ikke for tilstrækkeligt, at skattemyndighederne i en længere årrække havde undladt at gribe korrigerende ind over for selvangivne fradrag. At virksomhederne havde fulgt den praksis at selvangive fradrag for lønudgifter uden hensyn til, om medarbejderne havde været beskæftiget med arbejde, som havde med driften at gøre, fandt ministeriet derfor ikke afgørende, selv om der ikke var sket korrektion af disse fradrag.

4. Højesterets domme

For Højesteret blev sagerne behandlet af 9 dommere. Det havde sammenhæng med, at sagerne var udtaget til prøvovotering for en kommende højesteretsdommer, da sagerne efter deres karakter fandtes egnede til dette formål. Det var således halvdelen af samtlige Højesterets dommere, der deltog i behandlingen af sagerne.

Resultatet blev to domme afsagt den 30. juni 2017 (UfR 2017.2960 H om *Arbejdernes Landsbank* og UfR 2017.2979 H om *Lån & Spar Bank*). Højesteret var enig med landsretten i det ene af de to principielle hovedtemaer i sagen (spørgsmålet om fradragsret for de omtvistede lønudgifter), men ikke i det andet (spørgsmålet om praksisændring med tilbagevirkende kraft). Højesteret gav således Skatteministeriet medhold både i synspunktet om, at de omtvistede lønudgifter ikke havde omkostningskarakter og derfor ikke var fradragsberettigede, og i synspunktet om, at der ikke forelå en fast og bindende administrativ

praksis, som forhindrede skattemyndighederne i at nægte fradrag for de to banker.

Højesteret måtte også tage stilling til et nyt subsidiært anbringende, som Arbejdernes Landsbank havde anført. Det gik ud på, at de omtvistede lønudgifter skulle tillægges anskaffelsessummen for de filialer, som banken havde købt, og at de derfor kunne danne grundlag for skattemæssige afskrivninger. Banken fik heller ikke medhold i dette anbringende.

Hvad angår spørgsmålet om bankens ret til at fradrage lønudgifterne som driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, bemærkede Højesteret følgende i dommen vedrørende Arbejdernes Landsbank:

“Det er en betingelse for at fradrage udgifter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at de angår virksomhedens drift, og at der således er tale om omkostninger, som i årets løb er anvendt med henblik på at erhverve, sikre eller vedligeholde virksomhedens skattepligtige indkomst. Udgifter til udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer kan ikke fradrages som driftsomkostninger, men må anses for etablerings- eller anlægsudgifter, jf. også statsskattelovens § 6, stk. 2, om bl.a. “udvidelse af næring eller drift”.

Der er ikke grundlag for at antage, at lønudgifter altid skal anses for driftsomkostninger, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Således må der foretages en fordeling, hvis en medarbejder udfører dels driftsopgaver, dels private opgaver for arbejdsgiveren, jf. bl.a. Højesterets dom af 25. januar 1984 (UfR 1984.177). Selv om lønnen er erhvervsmæssigt betinget, må der endvidere foretages en opdeling, hvis en del af lønnen er aftalt særskilt som vederlag for udførelse af arbejde, der ikke angår virksomhedens drift, jf. Højesterets dom af 8. april 2009 (UfR 2009.1805).

Højesteret finder, at der ikke i ordlyden af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller i retspraksis er grundlag for at behandle almindelige lønudgifter anderledes. I det omfang fastansatte medarbejdere har været beskæftiget med udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer, kan udgifter til løn til de pågældende medarbejdere således ikke fradrages som driftsomkostninger, men må anses for etablerings- eller anlægsudgifter. I sådanne tilfælde kan det være nødvendigt at foretage en – eventuelt skønsmæssig – opdeling af lønudgifterne i en fradragsberettiget og en ikke fradragsberettiget del. De praktiske og administrative problemer, som banken

har peget på, kan ikke føre til en anden bedømmelse af hjemmels-spørgsmålet.

Som anført af landsretten omfattede Arbejdernes Landsbanks køb af de fem filialer overtagelse af medarbejdere, kundeengagementer, goodwill, lokaler, inventar mv. Højesteret tiltræder, at der var tale om udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer. De opgjorte lønudgifter på 780.000 kr. vedrører derfor ikke driften af bankvirksomheden og er således ikke fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.”

Hvad angår spørgsmålet om praksisændring med tilbagevirkende kraft, udtalte Højesteret bl.a. følgende:

“Det forhold, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind over for virksomheders fradrag for almindelige lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende, kan efter Højesterets opfattelse ikke sidestilles med en positiv afgørelse om spørgsmålet.

Da der således ikke foreligger en fast administrativ praksis, har skattemyndighederne ikke været afskåret fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse at nedsætte Arbejdernes Landsbanks fradrag for den del af lønudgifterne, som ikke er driftsomkostninger.”

Højesterets præmisser i sagen vedrørende Lån & Spar Bank var i det væsentlige de samme. Dog var der en mindre afvigelse som følge af, at en del af de omtvistede lønudgifter i sagen om Lån & Spar Bank angik medarbejdernes arbejde med forgæves bestræbelser på køb af andre banker eller dele af andre banker. Det var lidt anderledes end i sagen om Arbejdernes Landsbank, idet ingen del af arbejdet i denne sag havde været forgæves. Denne afvigelse kommer til udtryk i følgende del af præmisserne i sagen om Lån & Spar Bank:

“Højesteret tiltræder af de grunde, landsretten har anført herom, at Lån & Spar Banks køb af aktiviteter i Gudme Raaschou Bank og forgæves bestræbelser på køb af en række andre banker eller dele af banker havde karakter af udvidelse eller forsøg på udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer. De opgjorte lønudgifter på 1.2010.061 kr. i 2009 og på 820.308 kr. i 2010 vedrører derfor ikke driften af bankvirksomheden og er således ikke fradragsbe-

rettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.”

5. Den nye fradragsregel i ligningslovens § 8 N

Tommy V. Christiansen har kommenteret Højesterets dom i en artikel i *Jyllands-Posten, Erhverv* den 8. juli 2017. Her bemærker han bl.a. følgende:

“Efter Højesterets dom er der således ikke længere fradragsret for lønudgifter til virksomhedens medarbejdere, i det omfang disse bistår med etablering og opkøb af nye forretningsområder eller virksomheder – eller blot, som udtrykt i Højesterets dom, en udvidelse af virksomheden ud over de hidtidige rammer.

Som meget korrekt anført af bankens advokat, vil dette resultat imidlertid kunne række langt videre, således at der fremover ikke blot nægtes fradragsret for lønudgifter til medarbejdere, i det omfang disse er direkte impliceret i etablering og opkøb af nye forretningsområder eller virksomheder, men også udgifter med en fjernere tilknytning til forretningsudvidelsen.

Dette gælder for det første medarbejdere, der kun indirekte har bistået med virksomhedskøbet, herunder eksempelvis virksomhedens økonomifunktion, der servicerer de direkte involverede medarbejdere. Videre kan i denne sammenhæng nævnes sekretærer, der servicerer de medarbejdere, der er involveret i virksomhedskøbet, it-medarbejdere, der supporterer de involverede medarbejders EDB – helt ned til piccolinen, der har serveret kaffe til disse medarbejdere etc.

Længere ude i periferien ligger de faste omkostninger, der ikke direkte har tilknytning til virksomhedskøbet. Ikke desto mindre pegede banken netop på sådanne omkostninger i sin procedure for domstolene. Banken anførte således med rette under sagen, at hvis Skatteministeriet fik medhold, vil dette påføre virksomhederne en umulig opgave med opdeling ikke blot af udgifter til løn, men også en række andre udgifter til telefon, elektricitet, husleje, kontorartikler etc.

Tages skridtet fuldt ud, således at alle udgifter, dvs. ikke kun de direkte henførbare omkostninger, men – som påpeget af banken – også faste omkostninger til telefon, elektricitet, husleje mv., skal virksomheder, der har anvendt ressourcer til udvidelse af aktiviteten

i realiteten udarbejde et fuldfordelingsregnskab til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

[...]

Der er således risiko for, at virksomheder med vækstplaner må se frem til øgede, betydelige administrative byrder, når vækstomkostninger skal udskilles fra omkostninger vedrørende den daglige drift.

Klarhed om retsstillingen

Med den nu foreliggende dom fra Højesteret kan der være grundlag for et styresignal eller eventuelt lovgivningsinitiativ, hvor der fastlægges retningslinjer på området, således at retsstillingen ikke giver anledning til unødigt usikkerhed med mange retssager til følge, henholdsvis at virksomhederne påføres helt uforholdsmæssige omkostninger til udarbejdelse af et fuldfordelingsregnskab, der udelukkende tjener et skattemæssigt formål.

Skatteministeren har i en pressemeddelelse den 11. april 2017 stillet erhvervslivet en sådan redningsaktion i udsigt.”

Som nævnt af Tommy V. Christiansen havde skatteministeren bebudet et politisk indgreb, hvis Højesteret gav Skatteministeriet medhold. I overensstemmelse hermed blev der fremsat et lovforslag den 15. november 2017 (L 104) om ændring af ligningsloven (udvidelse af fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter), som resulterede i lov nr. 1684 af 26. december 2017. Loven trådte i kraft den 1. januar 2018 og fik tilbagevirkende kraft fra og med indkomståret 2008.

Ved lovændringen blev der indsat en ny bestemmelse i ligningslovens § 8 N, som fik følgende ordlyd:

“§ 8 N. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelshonorarer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelshvervet.

Stk. 2. Betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af stk. 1 kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A.”

I bemærkningerne til lovforslaget hedder det bl.a.:

“Almindelige bemærkninger

1. Indledning og baggrund

[...]

Højesteret har den 30. juni 2017 i to principielle domme fastslået, at der ikke er hjemmel i skattelovgivningen til at fradrage lønudgifter, der vedrører etablering af ny virksomhed eller udvidelse af eksisterende virksomhed. Det har imidlertid været en udbredt praksis blandt virksomhederne at fratække lønudgifter i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomhed. Dette kan dels skyldes de administrative udfordringer, der er forbundet med at skulle opdele lønudgifter i en fradragsberettiget del og en ikke fradragsberettiget del, dels at virksomhederne kan have været af den opfattelse, at de pågældende lønudgifter var fradragsberettigede.

[...]

Lovforslaget har til formål på en enkel og administrerbar måde at sikre virksomhederne fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter mv., uanset om medarbejderne beskæftiger sig med virksomhedens løbende drift eller eksempelvis udfører arbejde i forbindelse med udvidelse af virksomheden.

[...]

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten vil således være en undtagelse fra det almindeligt anerkendte princip om, at der som udgangspunkt kun er fradrag for udgifter, som er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst.

Tilsvarende foreslås det, at erhvervsmæssige lønudgifter mv. også kan fratækkes i de tilfælde, hvor overvejelserne om udvidelse af virksomheden ikke konkret effektueres, dvs. at det foreslås også at give fradrag for såkaldte forgæves afholdte lønudgifter mv.

[...]

Eftersom det overordnede formål med lovforslaget er at sikre en enkel og administrerbar løsning for virksomhederne, foreslås det også at sikre fradragsretten for øvrige erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet. Dermed opstår der ikke tvivl om, hvorvidt f.eks. almindelige personaleomkostninger eller huslejeudgifter kun kan fratækkes delvist i de tilfælde, hvor en eller flere medarbejdere har beskæftiget sig med eksempelvis omstrukturering eller udvidelse af virksomheden. Det er hensigtsmæssigt at sådanne accessoriske interne udgifter kan fratækkes, så virksomhederne ikke tvinges til at foretage en administrativt tung opdeling i en fradragsberettiget og en ikke fradragsberettiget del.

[...]

2. Lovforslagets indhold

a. Gældende ret

[...]

Driftsomkostningsbegrebet stammer fra statskattelovens indførelse i 1903. Historisk er det flere gange overvejet at ændre driftsomkostningsbegrebet, bl.a. for at åbne for fradrag for flere typer etableringsomkostninger, senest ved det daværende Skattelovråds driftsomkostningsbetænkning nr. 1221 fra 1991. Overvejelserne er dog aldrig blevet effektueret.

Selve driftsomkostningsbegrebet er imidlertid ikke statisk. Det har løbende udviklet sig og er således i høj grad praksisskabt.

[...]

b. Lovforslaget

i. Udgifter og situationer som omfattes af den foreslåede udvidelse af fradragsretten

[...]

Forslaget har til formål at sikre en enkel og administrerbar skattemæssig løsning for virksomhederne, når fradragsretten for lønudgifterne mv. skal opgøres.

[...]

Det er under alle omstændigheder en forudsætning for fradrag, at der er tale om erhvervsmæssige udgifter, som er afholdt i virksomhedens interesse. [...] Eksempelvis har virksomheden fortsat ikke fradragsret for lønudgiften til en gartner, hvis eneste opgave er at passe hovedaktionærens private have.

[...]

ii. Udgifter som ikke omfattes af den foreslåede udvidelse af fradragsretten

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten omfatter alene lønudgifter mv. til virksomhedens egne medarbejdere i ansættelsesforhold, men derimod ikke virksomhedens udgifter til eksterne konsulenter og rådgivere mv. [...] Baggrunden er, at virksomhederne ikke antages at have samme administrative vanskeligheder med at udskille eksterne udgifter som med at udskille interne lønudgifter mv. til egne medarbejdere i en del, der er fradragsberettiget, og en del, der ikke er fradragsberettiget.

Det er endvidere ikke hensigten at ændre på den gældende praksis, som bl.a. er kommet til udtryk i SKM2013.557.ØLR, hvor et

selskab ikke havde fradragsret for udgifter til salgsbonus til visse medarbejdere som en driftsomkostning. Aftalen om salgsbonus var indgået i form af en særskilt aftale (et tillæg til ansættelseskontrakten) med de pågældende ansatte. [...] Forslaget har således ikke til formål at udvide den gældende fradragsret for bonus til medarbejdere i salgssituationer, dvs. hverken i den situation, hvor der er overvejelser om salg af selve virksomheden, eller i den situation, hvor salget faktisk gennemføres, idet disse situationer ikke kan antages at være i virksomhedernes interesse, men derimod ejernes.

[...]

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

[...]

Lovforslaget har ikke til formål at ændre i statsskattelovens driftsomkostningsbegreb. I stedet foreslås det i stk. 1 at indføre en særskilt hjemmel i ligningslovens § 8 N, der giver fradragsret for erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet.

[...]

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten indebærer, at virksomheden ikke skal fordele disse udgifter i en fradragsberettiget og en ikke fradragsberettiget del, selv om medarbejderne udfører opgaver, som ikke omfattes af driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6.”

Inden fremsættelsen af lovforslaget havde et udkast været i høring. Flere af de hørte organisationer havde i den forbindelse givet udtryk for ønske om nu at benytte lejligheden til at følge Skattelovrådets indstilling i driftsomkostningsbetænkningen fra 1991 (bet. nr. 1221/1991) om indførelse af fuldt fradrag for alle erhvervsmæssige anlægs- og etableringsudgifter. Som det fremgår af de citerede bemærkninger til lovforslaget, ville Skatteministeriet imidlertid ikke følge denne indstilling. Derimod blev det oprindelige udkast til lovforslag efter høringen justeret på en række andre punkter, bl.a. efter et høringssvar fra Tommy V. Christiansen om inddragelse af bestyrelses honorarer under den foreslåede udvidelse af fradragsretten.

6. Højesteretsdommenes betydning for afgrænsningen af det skatteretlige driftsomkostningsbegreb

Hvad angår en virksomheds fradrag for udgifter til egne medarbejderes ordinære løn, er den nye særregel i ligningslovens § 8 N nu trådt i stedet for den almindelige regel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, om fradrag for driftsomkostninger som det relevante hjemmelsgrundlag. Derfor har de to højesteretsdomme fra 30. juni 2017 mistet deres betydning, for så vidt angår sådanne lønudgifter.

De to højesteretsdomme må dog fortsat anses for væsentlige til belysning af de almindelige kriterier for afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter. Det er en afgrænsning, som kan være afgørende i de tilfælde, hvor der er tale om udgiftsarter, der – i modsætning til bl.a. ordinære lønudgifter – ikke er dækket af særlige fradragsregler i ligningsloven eller andre love.

Dommene bekræfter, at Skattelovrådets beskrivelse af retstilstanden i driftsomkostningsbetænkningen (bet. nr. 1221/1991) fortsat er det udgangspunkt, der gælder, når der ikke findes en særlig lovregel, der undtagelsesvis fører til et andet resultat, sådan som det nu f.eks. er tilfældet med ordinære lønudgifter, jf. ligningslovens § 8 N. På side 4 i betænkningen udtalte Skattelovrådet således følgende om fortolkningen af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a:

“Denne lovbestemmelse er blevet fortolket på den måde, at kun udgifter, der har forbindelse med den løbende indtjening (driften), kan fradrages. Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en ny virksomhed eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af anlægs- og etableringsudgifter. Sådanne udgifter kan efter gældende ret hverken fradrages eller afskrives som driftsomkostninger efter SL § 6.”

Nøgleordene “udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer” genfindes stort set ordret i præmisserne til Højesterets domme. Højesteret har hermed fastslået, at dette kriterium fortsat er gældende, så længe en anden retstilstand ikke er indført ved en lovændring.

Skattelovrådet foreslog, at der ved lov blev gjort op med den son-
dring mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradrags-
berettigede anlægs- og etableringsudgifter, som følger af statsskatte-
lovens § 6. Men forslaget blev aldrig fulgt. Derimod er der gennem
årene gennemført særlig regulering for enkelte udgiftsarter med den
virkning, at ordningen i henhold til statsskatteoven ikke længere er
gældende for dem, og det er denne tradition, som lov nr. 1684 af 26.
december 2017 om indførelse af ligningslovens § 8 N nu har tilsluttet
sig. Disse speciallove har på en måde blot cementeret retstilstanden i
henhold til statsskatteoven, idet de alle netop bygger på den forudsæt-
ning om kriterierne for afgrænsningen mellem de fradragsberettigede
driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede anlægs- og etable-
ringsudgifter, som fremgår af Skattelovrådets betænkning fra 1991.

Højesteretsdommene er endvidere udtryk for et klart opgør med
bankernes synspunkt om lønudgifternes udelelighed efter deres art.
Endvidere slog Højesteret fast, at de praktiske og administrative van-
skeligheder ved en opdeling af lønudgifterne i en fradragsberettiget og
en ikke-fradragsberettiget del ikke var tilstrækkeligt til at fravige prin-
cipperne for sondringen mellem fradragsberettigede driftsomkostnin-
ger og ikke fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter.

Nægtelse af fradrag kunne utvivlsomt medføre betydeligere prakti-
ske og administrative vanskeligheder og urimelige økonomiske byrder
for virksomhederne, men problemer af denne art kunne formentlig
mest hensigtsmæssigt løses ved et lovindgreb, sådan som det også efter-
følgende skete. Under behandlingen af sagen var Højesteret opmærk-
som på denne mulighed.

Det er udtryk for et politisk valg, når den løsningsmodel, som
Skatterådet har foreslået i sin betænkning nr. 1221 fra 1991, er fravalgt,
således som det er sket ved lovforslaget om den nye bestemmelse i lig-
ningslovens § 8 N. Man har således ikke villet indføre en ordning,
hvorefter alle erhvervsmæssige udgifter (også anlægs- og etableringsud-
gifter) kan fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradrags-
retten. Der kan naturligvis være mange grunde til dette politiske valg,
herunder også rent finansielle. I forbindelse med overvejelser om en
grundlæggende ændring af den nuværende ordning som foreslået af
Skattelovrådet kan der være anledning til at inddrage de motiver, som
har begrundet den gældende sondring mellem fradragsberettigede

driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter, som følger af statsskattelovens § 6.

For en forståelse af disse motiver er det nødvendigt at analysere bestemmelsen i statsskattelovens § 6 i sammenhæng med reglerne i statsskattelovens § 4 og § 5.

Oprindeligt fandtes alle regler om dansk indkomst- og formuebeskatning i statsskatteloven, og bestemmelserne i lovens §§ 4-6 udgjorde kernen i skatteretten. § 4 og § 5 angår afgrænsningen af de skattepligtige indtægter, og § 6 afgrænsningen af de fradragsberettigede udgifter. Grundlæggende var systemet egentlig ganske enkelt: Ifølge § 4 var indtægter af enhver art skattepligtige, og § 5 indeholdt en udtømmende angivelse af de (få) indtægter og økonomiske gevinster, som ikke skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige bruttoindkomst. Den skattepligtige bruttoindkomst – som afgrænset i henhold til § 4 og § 5 – skulle herefter fradrages de udgifter, som fremgik af lovens § 6. Efter dette fradrag fremkom den skattepligtige nettoindkomst, som lå til grund for beregningen af indkomstskatten. Oprindeligt fandt man således i § 6 en udtømmende angivelse af samtlige fradragsberettigede udgifter.

Statsskatteloven kom i 1903. Den blev revideret i 1912 og senest i 1922. Loven fra 1922 er fortsat gældende, men i en meget amputeret form, idet mange typer indtægter og udgifter nu er reguleret i en lang række andre skattelove. Tilsvarende gælder det for alle de skatteprocedurale regler, som også oprindeligt fandtes i statsskatteloven. Principielt udgør reglerne i statsskatteloven dog fortsat kernen i dansk indkomstskatteret. Det er stadig her, man finder de grundlæggende regler, der er gældende, hvis andet ikke følger af anden lov. Derfor har statsskattelovens § 6 fortsat afgørende betydning for den grundlæggende afgrænsning af de fradragsberettigede driftsomkostninger, herunder afgrænsningen mellem disse og de ikke-fradragsberettigede privatudgifter samt de ikke-fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter.

Et væsentligt bidrag til fortolkningen fremgår direkte af lovens ordlyd. Af § 6, stk. 1, litra a, fremgår således følgende:

“§ 6. Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

- a) Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.”

Modsat moderne lovteknik indeholder § 6, stk. 2, et bidrag til en negativ afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet, idet denne bestemmelse har følgende ordlyd:

“Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.”

Principielt kunne man indvende, at når § 6, stk. 1, indeholder en udtømmende angivelse af de fradragsberettigede udgifter – herunder driftsomkostninger, jf. § 6, stk. 1, litra a – er det overflødigt med en bestemmelse i § 6, stk. 2, der indeholder en (ikke udtømmende) angivelse af diverse eksempler på udgifter, som ikke er fradragsberettigede. Det er en lovteknik, som i hvert fald ikke bruges mere. Det betyder dog ikke, at § 6, stk. 2, er uden betydning for fortolkningen af fradragsreglerne i § 6, stk. 1, idet eksemplerne i § 6, stk. 2, netop bidrager til en negativ afgrænsning af de fradragsberettigede udgifter. Når udgifter “til udvidelse af næring eller drift” er udtrykkeligt nævnt som eksempler på ikke fradragsberettigede udgifter, letter det således sondringen mellem egentlige driftsomkostninger, der er fradragsberettigede i medfør af § 6, stk. 1, litra a, og anlægs- eller etableringsudgifter, som er sidestillet med privatudgifter “til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed”, og som derfor ikke er fradragsberettigede, jf. statsskattelovens § 6, stk. 2.

At der som udgangspunkt ikke er fradragsret for privatudgifter, kræver næppe nogen nærmere begrundelse. Derimod kan det måske umiddelbart være noget vanskeligere at forstå, hvorfor en virksomheds erhvervsmæssigt begrundede anlægs- og etableringsudgifter som udgangspunkt heller ikke er fradragsberettigede. Skattelovrådets betænkning nr. 1221 fra 1991 indeholder som nævnt en række argumen-

ter for, at det legale udgangspunkt burde være det modsatte, for så vidt angår de erhvervsmæssigt betingende anlægs- og etableringsudgifter.

I forarbejderne til statsskatteloven finder man ikke megen vejledning om motiverne. I bemærkningerne til lovforslaget findes bl.a. en henvisning til den midlertidige skattelov af 2. juli 1870, jf. Rigsdagstidende 1896-97, tillæg A, sp. 3632. Det kan da også konstateres, at der i denne lov fandtes regler af nogenlunde samme indhold som statsskattelovens §§ 4-6. I denne lovs § 2 hedder det således bl.a.:

“Indtægten er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, nytte eller behagelighed, til udvidelse af næring eller drift, til formues forøgelse, [...] eller på hvilken som helst anden måde.

Ved al indtægt, der hidrører fra næringsbrug, fradrages de udgifter, som have fundet sted for at holde næringen i gang (driftsomkostninger); [...]”.

Det ses således, at driftsomkostningsbegrebet allerede var en velkendt størrelse ved vedtagelsen af statsskatteloven i 1903. Det gør det måske også lettere at forstå, at man ikke fandt anledning til at knytte bemærkninger hertil i forarbejderne til denne lov. Faktisk kan driftsomkostningsbegrebet føres endnu længere tilbage, idet en identisk formulering om driftsomkostninger fandtes i § 3 i den midlertidige skattelov af 25. juli 1867. Også i den midlertidige krigsskattelov af 21. marts 1864 §§ 7 og 8 fandtes bestemmelser med nogenlunde samme formulering om fradrag for driftsomkostninger (og om manglende fradrag for udgifter til bl.a. “egen eller til families underhold, nytte eller behagelighed, eller til udvidelse af næring eller drift, eller til formues forøgelse.”) Tilsvarende bestemmelser fandtes også i den endnu ældre lov af 19. februar 1861 om omordning af de kommunale skatter i staden København.

Et udkast til en lov om indkomstskat blev første gang fremsat i 1850. Allerede i dette lovforslag, som dog ikke blev vedtaget, fandtes en regel om fradrag for driftsomkostninger, jf. Rigsdagstidende 1850-1851, anhang A, sp. 408-409. I betænkningen over dette lovforslag hedder det bl.a. (Rigsdagstidende 1850-1851, Anhang B, sp. 703):

“Fra al indtægt, der hidrører fra et næringsbrug, fradrages dog med undtagelse af det, der er anvendt til egen og families underhold og betjening, de udgifter, som have fundet sted for at holde næringen i gang (driftsomkostninger), [...] og kun for så vidt en egentlig forbedring eller en udvidelse af driften eller næringen ikke derved er opnået eller direkte har været tilsigtet.”

Det kan således konstateres, at driftsomkostningsbegrebet trækker spor næsten helt tilbage til folkestyrets fødsel, og at sondringen mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger på den ene side og de ikke-fradragsberettigede privatudgifter samt anlægs- og etableringsudgifter på den anden side har været opretholdt hele tiden.

En udtrykkelig tilkendegivelse om begrundelsen for at nægte fradrag for anlægs- og etableringsudgifter fremgår ikke af statskattelovens motiver og forhistorie, men begrundelsen må formodes at være et synspunkt om, at sådanne udgifter principielt har karakter af investering, og at de derfor – i modsætning til driftsomkostninger – ikke er udtryk for et forbrug eller et tab, men snarere en omplacering af formue. Hvis en bank f.eks. anvender resurser på opkøb af en anden bank eller filialer i en anden bank, kan dette resurseforbrug ses som en investering i udvidelse af virksomheden, der modsvares af den forøgelse af virksomhedens værdi, som er forbundet hermed. Ud fra dette perspektiv er resurseforbruget således ikke udtryk for et tab eller forbrug af formue, men derimod omplacering af virksomhedens formue – kort sagt at nogle af virksomhedens penge er omsat til en større virksomhed.

Det er klart, at betragtningen ikke er holdbar i de tilfælde, hvor resurseforbruget har været forgæves, fordi forsøget på udvidelse af virksomheden ved opkøb af en anden virksomhed eller dele af denne er slået fejl. Det ændrer imidlertid ikke på, at man stedse har valgt at bedømme de erhvervsmæssige udgifter til en tilsigtet anlægsinvestering eller etablering af en ny virksomhed på samme måde, som når investeringen faktisk er gennemført. Tilsvarende gælder det om de tilfælde, hvor udgifterne til investeringen i øvrigt måtte overstige den faktiske værdi af anlægsinvesteringen. Heller ikke i disse tilfælde bliver der tale om noget fradrag – heller ikke for de overskydende udgifter. For så vidt kan man sige, at behovet for en klar sondring mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede anlægs-

eller etableringsudgifter tilsyneladende altid er blevet anset for større end behovet for et fuldt ud retfærdigt resultat.

Den principielle betragtning, som formentlig ligger til grund for reglen om nægtelse af fradrag for erhvervsmæssigt betingede anlægsinvesteringer og etableringsudgifter, kommer fortsat til udtryk i Den Juridiske Vejledning, jf. således vejledningen 2019-1, afsnit C.C.2.2.1.2, hvor der om driftsomkostningsbegrebet bl.a. er anført følgende:

“Der er ikke fradrag for udgifter til opsparing. Se SL § 6, stk. 2. Det er derfor som udgangspunkt en forudsætning for fradragsret, at afholdelsen af udgiften har påført skatteyderen et formueforbrug.

Hvis udgiften går til anskaffelse af et aktiv med omsætningsværdi, er der kun tale om en omplacering af formue i modsætning til et forbrug af formuen i driftens interesse. Først når og hvis anskaffessummen forbruges som følge af den erhvervsmæssige brug af aktivet, indtræder der et forbrug af formuen i driftens interesse, som eventuelt kan fratrækkes efter afskrivningsreglerne.”

Som nævnt vandt bankerne ikke gehør for deres synspunkter om lønudgifternes udelelighed. I højesteretsdommenes præmisser er der bl.a. henvist til UfR 1984.177 H. Dommen angik en fabrikant, der ønskede fradrag for den fulde lønudgift til en kvinde, som var ansat i hans virksomhed. Hendes arbejde i virksomheden bestod af “værtindforpligtelser i forretningsanliggender, lejlighedsvis telefonpasning, tilsynsopgaver samt bistand som tolk og chauffør under rejser.” Årsagen til, at skattemyndighederne kun ville anerkende en del af lønudgifterne som fradragsberettigede driftsomkostninger, var, at kvinden tilsyneladende også havde udført visse “værtindforpligtelser” i fabrikantens private husholdning, hvorved det bemærkes, at hun og fabrikanten havde fået to børn sammen. I dommens præmisser hedder det bl.a.:

“I mangel af nærmere dokumentation for arten og omfanget af Adda Jensens arbejde findes ligningsmyndighederne med rette at have udøvet et skøn over, i hvilken udstrækning de til hende udbetalte beløb kan anses for fradragsberettigede for appellanten.”

I overensstemmelse med dette resultat fremgår følgende da også allerede af den oprindelige vejledning til statsskatteloven fra 1903 (Ministerialtidende A 1903, cirk. nr. 441, art. 6):

“For så vidt nogen af de i det foregående nævnte udgifter ikke udelukkende have hensyn til selve driften, f.eks. hvis et tyende bruges dels i bedriften, dels til den skattepligtiges eller hans families opvarmning, eller hvis huslejen omfatter ikke alene driftslokale, men også den skattepligtiges beboelse, eller hvis heste og vogne benyttes dels til driften, dels til egen og families private brug, kan kun en forholdsvis del af udgiften regnes som driftsudgift og fradrages indkomsten.”

Muligheden for opdelingen af udgifter – herunder ordinære lønudgifter – i en fradragsberettiget og en ikke fradragsberettiget del findes fortsat, også efter indførelsen af ligningslovens § 8 N ved lovændringen i 2017. Hvad angår en virksomheds ordinære lønudgifter til egne medarbejdere, betyder § 8 N blot, at den relevante sondring nu går mellem den erhvervsmæssigt betingede og den ikke-erhvervsmæssigt betingede del (det vil sige den private del) af lønudgifterne.

7. Højesteretsdommenes vidererækkende betydning for spørgsmålet om kravene til beviset for en bindende administrativ praksis

Det var uomtvistet, at erhvervsvirksomheder gennem alle årene har fulgt den praksis at selvangive fradrag for lønudgifter uden hensyn til, om medarbejderne har brugt en del af deres arbejdstid på arbejde, som har at gøre med udvidelse af virksomheden ud over dens hidtidige rammer. Det var ligeledes uomtvistet, at skattemyndighederne ikke før denne sag havde grebet korrigerende ind over for de selvangivne fradrag for sådanne lønudgifter. Landsretten mente, at dette var tilstrækkeligt grundlag for at antage, at der forelå en bindende administrativ praksis, som ikke kunne ændres med tilbagevirkende kraft.

Parterne var enige om, at hvis der foreligger en bindende administrativ praksis, har skattemyndighederne ikke adgang til at ændre denne til skade for skatteyder uden forudgående offentlig tilkendegivelse herom. En bindende administrativ praksis kan således ikke ændres med tilbagevirkende kraft, jf. UfR 1983.8 H. Uenigheden angik alene spørgsmålet, om der forelå en bindende administrativ praksis.

Højesteret har med dommene slået fast, at der må sondres mellem virksomhedernes faste praksis og skattemyndighedernes faste praksis.

At virksomhederne gennem mange år har selvangivet på en bestemt måde uden forstyrrende indgreb fra skattemyndighedernes side, giver ikke grundlag for at hævde, at der foreligger en bindende administrativ praksis om godkendelse af denne måde at selvangive på. Myndighedernes passivitet kan således ikke etablere en bindende praksis.

Dommen er for så vidt ikke enestående, idet der allerede foreligger en omfattende retspraksis om kravene til beviset for eksistensen af en bindende administrativ praksis. Dommene viser, at det for det første er nødvendigt at dokumentere, at beslutningen om godkendelse af et givet fradrag skal være udslag af en aktiv stillingtagen til spørgsmålet herom på et fuldt oplyst grundlag. For det andet er det også nødvendigt, at beslutningen er truffet af en overordnet skattemyndighed. Hertil kommer, at en enkelt afgørelse om godkendelse af fradraget ikke nødvendigvis er tilstrækkeligt til etablering af en egentlig praksis herom.

På den baggrund forekommer Højesterets konklusion i dommene af 30. juni 2017 ikke opsigtsvækkende. Der er snarere tale om et resultat, som ligger helt på linje med en allerede foreliggende mangeårig retspraksis om spørgsmålet, jf. således f.eks. også dommene UfR 1994.792 H, UfR 2000.1509 H, UfR 2003.2005 H, UfR 2011.3083 H, UfR 2011.3305 H, UfR 2013.207 H, UfR 2014.378 H og UfR 2015.915 H.

8. Afslutning

Sagens forløb og resultat er et interessant eksempel på, at et frugtbart samspil mellem domstolene og lovgivningsmagten samt bidrag fra såvel sagens parter som andre interesserede i sidste ende kan føre til et resultat, som er egnet til at tilgodese alle parter. De grundlæggende fradragsregler – som har rødder langt tilbage i 1800-tallet – bliver overholdt, men efter domstolenes og Folketingets mellemkomst når man frem til en afbalanceret løsning, som virker fornuftig alt taget i betragtning. Tommy V. Christiansen har ydet et engageret bidrag hertil ved at kommentere dommene og påvirke den lovgivningsproces, der førte til den nye fradragsbestemmelse i ligningslovens § 8 N.

Kapitel 3

Sagkyndige dommere i skatte- og afgiftssager

*Advokat (H) Christian Bachmann, formand for Danmarks
Skatteadvokater og medlem af Skattelovrådet*

Det er med udsøgt fornøjelse, at jeg kan bidrage til dette festskrift for min tidligere underviser i skatteret i begyndelsen af 1990erne på Aarhus Universitet. Tommy kunne altid give forsamlingen i auditoriet spændende input fra det praktiske advokatliv, der var en inspiration for mange senere skatteadvokater. Dengang var det særligt holdingreglerne, vi blev udspurgt i, når ikke Tommys klienter afbrød forsamlingen på mobiltelefonen, som dengang var forbeholdt de få. Festskriftet er yderst velfortjent, idet få personer og advokater har udvist en så vedvarende passion og interesse for skatteretten som Tommy samtidigt med, at han byggede en stor og specialiseret advokatforretning op fra bunden.

1. Indledning

I *Tidsskrift for skatter og afgifter* 2014, s. 132, offentliggjorde en anden særdeles passioneret skatteadvokat, Lida Hulgaard, en meget omtalt statistisk undersøgelse af civile skattesager, som Højesteret og landsretterne havde afsagt i 10-året 2002-2011. I undersøgelsen konkluderede Lida

Hulgaard, at medholdsprocenterne var lave, og at de generelt lå på et niveau, hvor der i mange sager ville være et åbenbart misforhold mellem besværet og omkostningerne ved at føre sagerne og sandsynligheden for et for skatteyderen positivt udfald.

Lida Hulgaard konkluderede også i sin undersøgelse, at der var store udsving imellem de enkelte dommers medholdsprocenter. Baseret på den statistiske undersøgelse var der efter Lida Hulgaards opfattelse belæg for at konkludere, at resultatet af en retssag i høj grad kom til at afhænge af, hvilke dommere der pådømte sagen. Efter Lida Hulgaards opfattelse var dette forhold måske vigtigere for et for skatteyderen positivt udfald end sagens bevismæssige og juridiske indhold. Uden at have talt medholdssagerne op i årene efter Lida Hulgaards undersøgelse er det min klare fornemmelse, at undersøgelsen har haft den virkning, at domstolene er blevet mere kritiske over for skattemyndighederne, hvilket var nødvendigt, da for mange domme uforklarligt faldt ud til statens fordel.

Lida Hulgaards observationer er interessante. Domstolene er personafhængige. Hverken statens advokat eller skatteyderens advokater har indflydelse på, hvilke dommere der behandler de enkelte sager. Når man som skatteadvokat skal bedømme en sags bevismæssige og juridiske forhold for at komme med en prognose om udfaldet, inddrager man ikke det forhold, om det er den ene eller anden dommer, der skal pådømme sagen. Det forhold, at dommerens forhold og psykologi også spiller ind på en sags udfald, er en interessant observation. Det er det navnlig, hvis de bevismæssige og juridiske forhold – som er dem, man som skatteadvokat primært lægger vægt på ved en sags vurdering – kommer i anden række.

Om sagkyndige retsmedlemmer agerer på samme måde som juridiske dommere, er uvist. Men når dommers forhold har betydning for en skattesags udfald, bør man som skatteadvokat i en sag omgærdet af et kompliceret og teknisk betonet faktum overveje, om sagens ofte komplicerede omstændigheder giver belæg for at anmode retten om, at den tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer med særlig indsigt i den branche, skatteyderen tilhører.

Men hvordan er mulighederne overhovedet for at få sagkyndige retsmedlemmer i skatte- og afgiftssager?

Det spørgsmål vil jeg behandle i afsnit 2. I afsnit 3 vil jeg komme med nogle mere retspolitiske bemærkninger herom.

Spørgsmålet om sagkyndige retsmedlemmers medvirken i skatte- og afgiftssager er tidligere behandlet af advokat Mette Juul i artiklen “Domstolsprøvelse i skatte- og afgiftssager”, som tænketanken Justitia udgav i anledning af domstolsreformens 10 års jubilæum, og af Poul Bostrup i *Skatterevisoren* 2007.6.10 og i UfS 2008.5773. I nr. 30 af publikationen *Retten rundt*, der udgives af Domstolsstyrelsen, er der et antal artikler om brugen af sagkyndige dommere. Det overordnede indtryk ved gennemgangen af disse artikler fra *Retten rundt* synes at være, at de juridiske dommere ser positivt på sagkyndige dommere.

2. Sagkyndige retsmedlemmer

2.1. Retsgrundlaget

Erhvervslivet vælger i stigende omfang voldgiftsbehandling frem for de almindelige domstole til løsning af tvister, hvilket blandt andet må tilskrives, at voldgiftsdommere ofte er langt mere specialiserede, end dommerne generelt er.

Som bekendt består Sø- og Handelsretten af et antal juridiske dommere og et antal sagkyndige retsmedlemmer. Systemet i retsplejelovens § 16 er, at Sø- og Handelsretten i hovedforhandlinger i civile sager består af en juridisk dommer og 2 sagkyndige retsmedlemmer. Hvis sagens karakter taler for det, kan Sø- og Handelsretten i stedet for 2 sagkyndige tiltrædes af 4 sagkyndige medlemmer. Det almindelige system i Sø- og Handelsretten er derfor, at Sø- og Handelsretten tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer.

Det er imidlertid ikke alene Sø- og Handelsretten, der kan tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer. Også byretterne og landsretterne kan tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer. I civile sager i 1. instans, der behandles ved byretten eller landsretten, kan retten efter reglerne i retsplejelovens § 20 bestemme, at retten under hovedforhandlingen skal tiltrædes af 2 sagkyndige medlemmer, hvis fagkundskab skønnes at være af betydning for sagen.

I ankesager i landsretten kan retten også bestemme, at retten under hovedforhandlingen skal tiltrædes af sagkyndige medlemmer.

Før retten træffer afgørelse om, at den skal tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer, skal parterne have adgang til at udtale sig om spørgsmålet. I praksis vil det formentlig være en part eller begge parter, der rejser spørgsmålet om, hvorvidt retten skal tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer.

Afgørelsen om, hvorvidt retten skal tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer, træffes ved kendelse. En kendelse om, at retten skal tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer, kan ikke indbringes for højere ret. Modsat kan en kendelse om, at retten ikke skal tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer, kæres.

Når retten har truffet bestemmelse om, at der skal medvirke sagkyndige retsmedlemmer, kan retten tilkalde de sagkyndige til retsmøder uden for hovedforhandlingen, når den finder særlig anledning hertil, herunder navnlig i tilfælde af afhøring af parter eller vidner, afhjemling af skønsmænd eller afsigelse af kendelse om et omtvistet punkt.

Systemet i retsplejelovens § 20 er således et fakultativt system. Retten kan blive tiltrådt af sagkyndige, men behøver ikke at blive det. Systemet er altså det modsatte af det system, der gælder for Sø- og Handelsretten.

Reglerne om beskikkelse af sagkyndige fremgår af retsplejelovens §§ 92-94. For hver landsretskreds beskikker landsrettens præsident for et tidsrum af 4 år et antal sagkyndige til at deltage i behandlingen af de i §§ 20-20 b nævnte sager. Østre Landsret har en offentliggjort liste over sagkyndige dommere, mens Vestre Landsret ikke offentliggør eller udleverer en sådan liste, hvilket er bemærkelsesværdigt.

Beskikkelse af de sagkyndige foretages efter indstilling af de organisationer, som justitsministeren godkender hertil. Som et væsentligt indholdsmæssigt forhold kan det fremhæves, at de, der beskikkes, skal være i besiddelse af indgående og tidssvarende praktisk kendskab til nærmere bestemte sagsområder. De sagkyndige, der udtages til den enkelte sag, skal således være kyndige i det, som sagen drejer sig om. De sagkyndige udpeges i kraft af deres faglige eller forretningsmæssige indsigt og har til formål at virke som sagkyndig bistand for retten. Det er retsformanden, der udtager de sagkyndige for den enkelte sag, således at den særlige sagkundskab, som i det foreliggende tilfælde anses for nødvendig, er repræsenteret.

Reglerne i retsplejelovens § 20 blev indsat i retsplejeloven ved politi- og domstolsreformen, jf. lov nr. 538 af 8. juni 2006.

Det bagvedliggende lovforslag – lovforslag nr. L 168 af 1. marts 2006 – var udformet i overensstemmelse med Retsplejerådets lovudkast i betænkning nr. 1401/2001. Reglerne om sagkyndige retsmedlemmer er således baseret på Retsplejerådets betænkning 1401/2001.

Reglerne om sagkyndige dommere er nærmere omtalt i punkt 4.2.2 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. L 168 af 1. marts 2006.

Af bemærkningerne til punkt 4.2.2 i lovforslaget fremgår det, at Retsplejerådet i sin betænkning havde anført, at der i civile sager ofte kan være store fordele ved, at rettens juridiske ekspertise suppleres med fagkyndig ekspertise i form af sagkyndige meddommere. Det må i den forbindelse forudsættes, at Retsplejerådet har været af den opfattelse, at en sag i visse situationer kan frembyde en sådan sværhedsgrad, for så vidt angår de faktiske forhold, at de juridiske dommere kan have gavn af at blive tiltrådt af fagkyndige, der netop har særlig ekspertise inden for disse vanskelige faktiske forhold, men som ikke besidder en særlig juridisk indsigt. Bemærkningerne angiver også, at sagkyndige meddommere bl.a. kan bidrage til at give retten en større indsigt og forståelse for sagen og dermed medvirke til, at rettens afgørelser træffes på et fyldestgørende grundlag.

Videre fremgår det af bemærkningerne, at en sagkyndig meddommer i civile sager kan give retten en specifik faglig indsigt, som en juridisk dommer sjældent besidder. En sagkyndig meddommer kan også i kraft af sit eget kendskab til det pågældende område have større mulighed for at indleve sig i parternes situation. I begge tilfælde kan en sagkyndig dommers medvirken efter Retsplejerådets opfattelse være med til at styrke respekten for domstolene og deres afgørelser blandt brugerne.

Det fremhæves dog i bemærkningerne til lovforslaget, at når der medvirker sagkyndige dommere, skal retten omvendt være særligt opmærksom på at sikre, at parterne får lejlighed til selv at udtale sig om alle forhold, som indgår i grundlaget for afgørelsen. Bemærkningerne nævner således, at der principielt er en større risiko for, at en sagkyndig meddommer netop på grund af sin indlevelse lægger vægt på

forhold, som en part ikke klart har givet udtryk for, og som modparten derfor ikke har haft mulighed for at forholde sig til.

Retsplejerådet foreslog i sin betænkning, at den sagkyndige medvirken ved byretterne og landsretterne i første instans skulle styrkes. Det skulle dels ske ved, at sagkyndige dommere kom til at medvirke i videre omfang i handelssager, end det i praksis skete før politi- og domstolsreformen (hvor de i praksis ikke medvirkede), dels ved, at sagkyndige dommere også skulle kunne medvirke i ikke-handelssager. Særligt dette forhold med ikke-handelssager har interesse, for så vidt angår skatte- og afgiftssager. Retsplejerådet foreslog desuden, at der skulle være mulighed for medvirken af sagkyndige i ankesager i landsretten, når sagen havde været behandlet med sagkyndige i byretten. Dette er efterfølgende ændret, så det ikke er en forudsætning, at der har medvirket sagkyndige ved byrettens behandling.

I civile sager, hvor fagkundskab skønnes at være af betydning, foreslog Retsplejerådet, at sagkyndige kunne medvirke i første instans. Det vil som hovedregel være i byretten, men hvis en principiel sag henvises til landsretten til behandling i første instans, skulle den foreslåede regel gælde tilsvarende for landsretten.

Efter Retsplejerådets forslag er det retten, som skal træffe afgørelse om, hvorvidt sagen skal behandles med sagkyndige, men parterne skal have lejlighed til at udtale sig om spørgsmålet, og parternes synspunkter skal tillægges betydelig vægt.

Det fremgår af lovforslaget, at sagkyndige dommere skulle medvirke i videre omfang end før politi- og domstolsreformen. Forslaget ville efter Retsplejerådets opfattelse kun i meget begrænset omfang have betydning for, hvornår der ville være behov for syn og skøn i forbindelse med behandlingen af en konkret retssag. Det skyldes, at syn og skøn, ligesom sagkyndige erklæringer og sagkyndig vidneførsel, også har til formål at fungere som bevis i sagen. Sagkyndige retsmedlemmer skal således ikke fungere som et indirekte bevismiddel, men skal derimod fungere som sagkyndig bistand for retten.

Af punkt 4.2.2.2. i lovforslagets almindelige bemærkninger fremgik det, at Justitsministeriet tilsluttede sig Retsplejerådets synspunkter og forslag fra betænkning 1401/2001. Der var således fra politisk side opbakning til at styrke den sagkyndige medvirken ved byretterne og landsretterne. Justitsministeriet tilsluttede sig således som det første, at

sagkyndige dommere kunne medvirke i videre omfang i handelssager, end det skete i praksis før politi- og domstolsreformen. For det andet tilsluttede Justitsministeriet sig, at sagkyndige dommere ville kunne medvirke også i ikke-handelssager. Det fremgår af lovforslaget, at det var forudsat, at der efter politi- og domstolsreformen skulle beskikkes væsentligt flere sagkyndige dommere også i handelssager end før reformen.

I de specielle bemærkninger til bestemmelsen i retsplejelovens § 20 blev det anført, at forslaget om sagkyndige retsmedlemmer havde til hensigt at styrke den sagkyndige medvirken ved byretterne og landsretterne i første instans. Ifølge bemærkningerne var det en forudsætning, at retten skulle tiltrædes af sagkyndige i videre omfang i handelssager, end det skete i praksis forud for politi- og domstolsreformen, ligesom det også var forudsat, at sagkyndige ville kunne medvirke i ikke-handelssager.

I bemærkningerne til § 20 blev det anført, at det var retten, der skulle bestemme, om retten under hovedforhandlingen i første instans skulle tiltrædes af to sagkyndige meddommere. Kriteriet for tiltrædelse af sagkyndige var, om fagkundskab blev skønnet at være af betydning for sagen. Spørgsmålet om, hvorvidt der overhovedet burde medvirke sagkyndige meddommere, beroede således efter lovforslagets bemærkninger på en konkret vurdering af, om den pågældende sag vedrørte sådanne spørgsmål, at der kunne være behov for at supplere den eller de juridiske dommers kompetence med sagkyndige meddommere.

Som allerede anført ovenfor var bestemmelserne i lovforslag nr. L 168 af 1. marts 2006 om sagkyndige retsmedlemmer baseret på Retsplejerådets betænkning nr. 1401/2001, hvor der i kapitel 7 dels er en grundig beskrivelse af retstilstanden før politi- og domstolsreformen, dels en beskrivelse af Retsplejerådets overvejelser.

Retsplejerådets overvejelser er for en stor dels vedkommende gengivet i bemærkningerne til lovforslag nr. L 168 af 1. marts 2006.

Efter Retsplejerådets opfattelse var det i almindelighed en væsentlig fordel ved voldgiftsbehandling, at afgørelsen blev truffet af personer, som er særligt kyndige i netop det, sagen angår. Retsplejerådet henviste også til, at det i det hele taget gælder for de fleste former for tvistløsning uden for domstolene, at der medvirker sagkyndige ved sagens behandling og afgørelse. I en spørgeskemaundersøgelse blandt

medlemmerne af Retsplejerådets følgegruppe gav halvdelen af de adspurgte direkte udtryk for, at de havde været ude for, at domstolene manglede specialindsigt. Dette tydede efter Retsplejerådets opfattelse på, at der var et påtrængende behov for også ved domstolene at opbygge et system med mulighed for medvirken af sagkyndige dommere – og vel at mærke en mulighed, som også skulle anvendes i praksis.

Det var også Retsplejerådets opfattelse, at de meget gode erfaringer, som Sø- og Handelsretten havde med hensyn til medvirken af sagkyndige dommere, talte klart for en udvidet anvendelse af sagkyndige dommere ved byretterne og landsretterne.

Efter Retsplejerådets opfattelse ville sagkyndige således principielt kunne medvirke i alle dispositive civile sager i første instans, forudsat at det blev skønnet, at fagkundskab ville være af betydning for sagen. Hensigten med Retsplejerådets forslag var ikke, at sagkyndige skulle medvirke i de fleste civile sager.

Det var også Retsplejerådets opfattelse, at sagkyndige – ud over i sager om formueretsforhold – ville kunne medvirke i offentligretlige sager, herunder sager om prøvelse af forvaltningsafgørelser. Om sagkyndige dommere burde medvirke i sådanne sager, ville, efter Retsplejerådets opfattelse, blandt andet afhænge af sagens karakter. Hvis sagen fra sagsøgerens side var tilrettelagt som en i det væsentlige juridisk prøvelse af forvaltningens afgørelse, ville der efter Retsplejerådets opfattelse sjældent være grundlag for medvirken af sagkyndige dommere. Hvis sagen derimod gav anledning til, at der skulle tages stilling til forhold, hvor specifik eller generel fagkundskab havde væsentlig betydning, ville sagkyndige efter Retsplejerådets opfattelse kunne medvirke, når det i øvrigt fandtes hensigtsmæssigt. I sager om prøvelse af en forvaltningsafgørelse, der var truffet af et særligt sagkyndigt nævn, ville der efter retsplejerådets opfattelse dog i almindelighed være mindre anledning til medvirken af sagkyndige ved domstolsprøvelsen, da domstolsprøvelsen i sådanne tilfælde ofte vil koncentrere sig om mere generelle forvaltningsretlige regler og principper.

2.2. Praksis

Med vedtagelsen af politi- og domstolsreformen i 2006 skulle man mene, at der også i skatte- og afgiftssager ville være belæg for en øget

brug af sagkyndige retsmedlemmer i overensstemmelse med de bagvedliggende politiske ønsker, der var baggrunden for ændring af reglerne. Hvis man som advokat for de skatte- og afgiftspligtige har haft et sådant håb om mere lydhørhed hos domstolene, er man imidlertid blevet skuffet. Skatteministeriets advokat protesterer som hovedregel mod, at retten tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer, og domstolene følger i sådanne tilfælde synspunkterne fra Skatteministeriets advokat meget langt hen ad vejen. I det følgende gennemgås de afgørelser, der mig bekendt foreligger på området.

2.2.1. SKM2008.656.BR

Den bagvedliggende skattesag drejede sig om, hvorvidt et af skatteyderen drevet stutteri var blevet drevet erhvervsmæssigt i indkomståret 1997, eller om der i skattemæssig henseende var tale om hobbyvirksomhed. Hvis det sidste var tilfældet, ville skatteyderen ikke have mulighed for at fradrage underskud ved virksomhedens drift i anden indkomst.

I sagen var de teknisk-faglige forhold blevet belyst ved en syns- og skønserklæring.

Byretten var af den opfattelse, at hvis der var behov for yderligere sagkyndig oplysning af sagen, kunne dette forhold afhjælpes ved en afhjemling af skønsmænd under hovedforhandlingen. Retten fandt derfor ikke, at der i medfør af retsplejelovens § 20, stk. 1, var behov for, at den under hovedforhandlingen blev tiltrådt af 2 sagkyndige medlemmer.

2.2.2. SKM2010.474.ØLR

Den bagvedliggende skattesag drejede sig om, hvad handelsværdien pr. 19. maj 1993 af A-aktierne i et selskab var. Skatteyderne var af den opfattelse, at handelsværdien kunne ansættes til kurs 2.350 (og 2.700 for en enkelt). Skattemyndighederne havde ansat kursen til 546, men Landsskatteretten ændrede kursen til 1.300. Der blev under sagens behandling ved Landsskatteretten afholdt syn og skøn. På baggrund af dette syn og skøn fandt Landsskatteretten, at kursen måtte antages at ligge i intervallet mellem kurs 1.140 og kurs 1.350. Ud fra en samlet konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at kursen passende kunne fastsættes til 1.300.

Skatteyderne indbragte Landsskatterettens afgørelse for domstolene, hvor den blev henvist til behandling ved Østre Landsret. Skatteyderne var af den opfattelse, at den af Landsskatteretten fastsatte kurs på 1.300 var forkert, idet den hvilede på en skønserklæring, der ikke i tilstrækkelig grad tog hensyn til de særlige forhold, der gjorde sig gældende for selskabet.

Landsretten blev tiltrådt af to sagkyndige retsmedlemmer. Landsretten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte det af skønsmændene foretagne valg af værdiansættelsesmodel, ligesom landsretten heller ikke fandt grundlag for at tilsidesætte skønnet over selskabets totalværdi. Landsretten fandt imidlertid, at den metode, som skønsmændene havde anvendt til at opgøre kontrolpræmien, ikke var egnet. Landsretten fandt, at kontrolpræmien ville have været væsentligt højere, end skønsmændene vurderede. På den baggrund kom landsretten frem til, at kursen skønsmæssigt kunne opgøres til 1.600.¹

Afgørelsen viser modsat SKM2008.656 BR, at et afholdt syn og skøn under sagen ikke er diskvalificerende for, at retten tiltrædes af sagkyndige. Dette resultat forekommer også at være korrekt, når de sagkyndige netop udpeges i kraft af deres faglige eller forretningsmæssige indsigt. *In casu* faglig indsigt i værdiansættelse. Formålet med at lade retten tiltræde af sagkyndige er da også, at de sagkyndige kan virke som sagkyndig bistand for retten i forståelsen af det bagvedliggende værdiansættelsesmæssige spørgsmål. Værdiansættelse er netop ikke en juridisk disciplin og må være fremmed for mange dommere.

Baggrunden for udpegelsen af sagkyndige dommere i SKM2010.474 ØLR synes at have været, at landsretten, til hvem skønnet var overladt, derved opnåede den fornødne sagkyndige viden til at foretage en faglig vurdering af skønsmændenes konklusion; herunder kunne landsretten vurdere, om der skulle ske en tilsidesættelse af den af skønsmændene fastsatte kontrolpræmie. De sagkyndige dommers funktion må således antages at have været dels at foretage en sagkyndig vurdering af skønrapportens indhold og konklusion, dels at give retten den fornødne sagkyndige viden til at foretage det pågældende skøn – altså hvorfor kursen på 1.300 burde ændres til kurs 1.600. De sagkyndige dommers medvirken førte med al sandsynlighed også til, at

1. Højesteret har stadfæstet landsrettens dom, jf. SKM2012.571.

der i den konkrete sag ikke skulle afholdes et supplerende syn og skøn pga. tilsidesættelsen af en del af skønsrapporten.

2.2.3. SKM2012.156.BR

I sagen havde skatteyderens advokat fremsat begæring om, at retten under hovedforhandlingen skulle tiltrædes af 2 sagkyndige medlemmer, der havde kendskab til engrossalg og import af vin og spiritus, og som ville have indsigt i, hvorvidt en avance på 37 % var rimelig eller ej.

Skatteministeriet protesterede mod, at retten blev suppleret af 2 sagkyndige dommere. Skatteministeriet henviste i den forbindelse til, at den bagvedliggende skattesag drejede sig om to forhold. For det første om skattemyndighedernes krav var forældet. Dette var efter ministeriets opfattelse et retsspørgsmål. For det andet om et udøvet skøn kunne tilsidesættes. Dette var efter ministeriets opfattelse en helt sædvanlig del af domstolsprøvelsen i skatte- og afgiftssager.

Retten på Frederiksberg tilsluttede sig ministeriets synspunkter. For det første var retten af den – korrekte – opfattelse, at forældelses-spørgsmålet skulle afgøres efter en retlig vurdering. For det andet var retten af den opfattelse, at afgørelsen af, om skattemyndighedernes skøn skulle tilsidesættes, var en sædvanlig del af domstolsprøvelsen i skatte- og afgiftssager. Retten bestemte på den baggrund, at retten ikke skulle tiltrædes af sagkyndige. Det var rettens opfattelse, at sagkyndiges medvirken ikke skulle træde i stedet for bevisførelse i sagen. Retten henviste også til, at der i sager om prøvelse af forvaltningsafgørelser, der var truffet af et særligt sagkyndigt nævn – i den pågældende sag Landsskatteretten – i almindelighed vil være mindre anledning til medvirken af sagkyndige dommere, idet retten her henviste til betænkning 1401/2001.

Det offentliggjorte sagsresumé er kortfattet og nævner ikke noget specifikt om den bagvedliggende skattesag, men det må formodes, at den pågældende skatteyder beskæftigede sig med engrossalg og import af vin og spiritus, ligesom det må formodes, at skattemyndighederne havde foretaget en skønsmæssig opgørelse af skatteyderens indkomst, hvor skattemyndighederne har lagt en avance på 37 pct. til grund.

Det er langt fra oplagt, at skatteyderen skulle have medhold i sit synspunkt om, at retten skulle tiltrædes af sagkyndige. Grunden hertil er, at sagkyndige retsmedlemmer ikke skal fungere som et indirekte

bevismiddel. Sagkyndige skal derimod fungere som sagkyndig bistand for retten. Skatteyderens advokat burde på anden vis have ført bevis for, om en avance på 37 pct. lå inden for normalområdet eller ej i branchen for engrossalg og import af vin og spiritus. Det kunne eksempelvis være sket ved fremlæggelse af oplysninger fra en brancheforening om normalavancer eller med afholdelse af syn og skøn. Havde sådanne tiltag været iværksat, ville sandsynligheden for at have fået retten tiltrådt af sagkyndige, formentlig have været større.

2.2.4. SKM2017.244.ØLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt fem selskabers skibe opfyldte betingelsen i tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 2. pkt., om, at skibene “forretningsmæssigt drives fra Danmark”.

Landsskatteretten havde tidligere svaret ja til dette spørgsmål, men Skatteministeriet indbragte afgørelserne for Østre Landsret, hvor der blev nedlagt påstand om at svare nej til spørgsmålet, således at selskaberne ikke kunne anvende tonnageskattelovens regler.

Sagen fik det udfald, at de sagsøgte selskaber tog bekræftende til genmæle.

Under sagen anmodede de sagsøgte selskaber om, at retten blev tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer, hvilket Skatteministeriet protesterede imod. De sagsøgte selskaber anførte til støtte for anmodningen, at sagen angik en faktisk vurdering af, om den forretningsmæssige drift af skibene var sket fra Danmark, herunder at en sådan bevisvurdering krævede, at faktum var tilstrækkeligt belyst. En sådan tilstrækkelig belysning af faktum ville efter de sagsøgte selskabers opfattelse bedst kunne sikres ved, at sagkyndige med særlig indsigt i international skibsfart og drift af danske rederier deltog i hovedforhandlingen. Det blev videre til støtte for anmodningen anført, at rederidrift er overordentlig kompleks, herunder at forretningsmæssig drift af skibe kræver ledelse og beslutninger på en lang række områder, som forudsætter indsigt i blandt andet fragtmarkedet, logistik, vedligehold, finansiering, søsikkerhed, bemanning, forsikring, budgetlægning, skibsfartsregulering, betydningen af timecharteraftaler og -vilkår mv.

Skatteministeriet anførte til støtte for protesten mod sagkyndige retsmedlemmer, at tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 2. pkt., indeholder en beskrivelse af de momenter, der skal inddrages i afgørelsen af, om de

omhandlede skibe var blevet drevet forretningsmæssigt fra Danmark. Efter ministeriets opfattelse beroede afgørelsen heraf ikke på en bevisvurdering af teknisk karakter, som forudsætter særlig fagkundskab.

Østre Landsret traf afgørelse om, at retten ikke skulle tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer. Landsretten var af den opfattelse, at fagkundskab ikke var af en sådan betydning for det spørgsmål, som landsretten skulle tage stilling til, at der mod Skatteministeriets protest var grundlag for at bestemme, at der skulle medvirke sagkyndige dommere under hovedforhandlingen. Herudover bemærkede landsretten i sine præmisser, at de forhold af mere teknisk og faglig karakter i relation til rederidrift, der måtte være af betydning for landsrettens vurdering af det konkrete tvistspørgsmål, i fornødent omfang og mest hensigtsmæssigt kunne belyses ved indhentelse af sagkyndige erklæringer og/eller vidneførsel.

2.2.5. SKM2017.275.BR

Den bagvedliggende sag drejede sig om et ejendomsselskab, der havde til formål at erhverve, udleje og drive ejendomme. Selskabet efterangav den 22. juli 2013 et momsfradrag på ca. kr. 18,5 mio. for perioden 1. april 2011 til 31. december 2012 for momsen af opførelsesomkostninger ved et erhvervs- og boligbyggeri, som selskabet havde opført ved brug af fremmede entreprenører. Selskabet havde ikke på noget tidspunkt under byggeriet angivet fradrag for moms af sine opførelsesomkostninger.

Sagen angik nærmere, hvornår byggeriet var blevet påbegyndt. Skattemyndighederne havde nægtet momsfradrag, da byggeriet blev anset for påbegyndt før 1. januar 2011, der som bekendt er skæringsdatoen for indførelse af moms på fast ejendom. Selskabet hævdede imidlertid, at byggeriet først var blevet påbegyndt i 2011.

Selskabet havde modtaget byggetilladelse den 21. december 2010. Selskabets arkitekt oplyste i en påbegyndelsesblanket til kommunen, at byggeriet ville blive påbegyndt den 23. december 2010. Byggeriet blev færdigopført i løbet af 2013, men selskabet havde på det tidspunkt opgivet at sælge byggeriet, der i stedet blev drevet som udlejningsejendom. Da sagen blev anlagt ved byretten, var ejendommen stadig ikke solgt.

Selskabet hævdede, at der ikke var støbt noget egentligt fundament i december 2010, som kunne tjene som fundament for det færdige byggeri, og at støbningen af fundament først blev påbegyndt i 2011. Der var dog foretaget en støbning med cement på et hjørne af grunden.

På selskabets begæring blev retten tiltrådt af 2 byggesagkyndige dommere, hvilket Skatteministeriet ikke protesterede imod. Retten gav ikke selskabet medhold i den nedlagte påstand. Det er vanskeligt at se, hvordan de byggesagkyndige har influeret på afgørelsen. I præmisserne er det anført, at selskabet ikke havde fremlagt fotodokumentation eller anden objektiv dokumentation for, hvordan den foretagne støbning tog sig ud, hvorfor det derfor ikke var muligt at foretage en byggeteknisk vurdering af støbningen og dens karakter.

En byggeteknisk vurdering af en støbning vil normalt ske ved afholdelse af syn og skøn eller ved indhentelse af en sagkyndig erklæring. Byrettens beslutning om at lade sagkyndige medvirke kan forekomme påfaldende, når der ikke var afholdt syn og skøn, men dog fremlagt beviser for afsætning m.v. Sagkyndige dommers funktion er netop ikke at fungere som et indirekte bevismiddel, men derimod at fungere som sagkyndig bistand for retten. En del tyder på, at de sagkyndige er trådt i stedet for vidneudsagn og anden bevisførelse, hvilket kan forekomme paradoksalt, når det af forarbejderne til lovgivningen netop fremgår, at sagkyndige retsmedlemmer ikke skal træde i stedet for syn og skøn m.v. Havde Skatteministeriet protesteret over, at retten blev tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer, havde udfaldet formentligt været, at ministeriet havde fået medhold i denne protest.

2.2.6. SKM2018.575.HR og SKM2018.566.HR

Højesteret har i to nyere kendelser af 14. september 2018 udstukket nærmere retningslinjer for, hvordan brugen af sagkyndige retsmedlemmer skal være.

Den underliggende sag i den første sag, SKM2018.575.HR drejede sig om et fælleskommunalt affaldsselskab, der varetog opgaven med bortskaffelse af affald. Selskabet håndterede og behandlede alt affald for ejerkommunerne. Samtidig modtog og behandlede selskabet en større mængde erhvervsaffald direkte fra virksomheder eller gennem lokale vognmænd. Det affald, der blev indsamlet eller modtaget, blev

omdannet på miljøvenlig vis og videresolgt som fjernvarme, kompost, genbrugsbeton, pap, glas, metal mv.

Det affald, som selskabet modtog på affaldsforbrændingsanlægget, bestod af husholdningsaffald, erhvervsaffald, have/parkaffald mv. Der var derfor tale om et blandet affaldsinput, der bestod af såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne brændsler.

Selskabet afbrændte – med miljømyndighedernes tilladelse – primært have- og parkaffald i de perioder, hvor den naturlige efterspørgsel efter varme var mindst, dvs. i sommerperioden.

Afbrænding af dette affald i sommerperioden var begrundet i en miljø- og samfundsmæssigt ansvarlig løsning.

Twisten i sagen var, om selskabet kunne have et negativt tilsvaret i de perioder, hvor der blev afbrændt have- og parkaffald, som ikke var afgiftspligtigt.

Under sagens behandling ved landsretten anmodede selskabet om, at landsretten blev tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer, hvilket Skatteministeriet protesterede imod. Landsretten var enig med Skatteministeriet.

For Højesteret gjorde selskabet gældende, at den bevismæssige vurdering og den juridiske fortolkning af reglerne, som skulle foretages i sagen, krævede teknisk viden om driften af et affaldsforbrændingsanlæg. Viden, som var nødvendig for at kunne vurdere, om der er tale om et blandet anlæg. Det blev også gjort gældende, at forholdet om, hvorvidt et forbrændingsanlæg er omfattet af kulafgiftsloven og kuldioxidafgiftsloven, skulle afgøres ud fra værkets overordnede og generelle funktion og drift. For at besvare dette afgørende spørgsmål var det efter selskabets opfattelse relevant for retten at have en faktisk forståelse af affaldsforbrændingsanlæggets konstruktion og drift, herunder en driftsøkonomisk forståelse af, hvorledes sådanne anlæg optimerer driften.

Højesteret stadfæstede landsrettens kendelse om, at landsretten ikke skulle tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer. Højesteret udtalte, at bestemmelsen i retsplejelovens § 20, stk. 1, er udtryk for en undtagelse fra hovedreglen om, at civile sager i byretten og landsretten alene behandles af juridiske dommere. Dernæst udtalte Højesteret, at spørgsmålet om, hvorvidt der bør medvirke sagkyndige medlemmer, beror på en konkret vurdering af, om den pågældende sag vedrører

sådanne spørgsmål, at der kan være behov for at supplere den eller de juridiske dommere med sagkyndige. Højesteret henviste dernæst til lovforarbejderne til retsplejelovens § 20, hvoraf det fremgår, at hvis sagen fra sagsøgerens side er tilrettelagt som en i det væsentlige juridisk prøvelse af forvaltningens afgørelse, vil der sjældent være grundlag for medvirken af sagkyndige medlemmer. Hvis sagen derimod giver anledning til at tage stilling til forhold, hvor specifik eller generel fagkundskab har væsentlig betydning, vil sagkyndige medlemmer kunne medvirke, når det i øvrigt findes hensigtsmæssigt.

Højesteret var enig med landsretten i, at sagen angik spørgsmålet om, hvorvidt selskabet var omfattet af kulafgiftsloven og kuldioxidafgiftsloven i de afgiftsperioder, hvor selskabet havde opgjort et negativt afgiftstilsvare. Højesteret var også enig med landsretten i, at sagen angik spørgsmålet om, hvorvidt der kunne opgøres en negativ afgiftspligtig mængde, herunder om der var hjemmel til at udbetale et herved beregnet negativt afgiftstilsvare til selskabet. På den baggrund tiltrådte Højesteret, at disse spørgsmål ikke havde en sådan karakter, at der i landsretten skulle medvirke to sagkyndige medlemmer. Højesteret var af den opfattelse, at afgørelsen af disse spørgsmål i det væsentlige beroede på en juridisk vurdering.

Den underliggende sag i den anden sag, SKM2018.566.HR drejede sig om, at Skatteministeriet i 2017 havde anlagt sag mod to selskaber, der indgik i en koncern. Sagen angik, om de koncerninterne afregningspriser, som selskaberne havde anvendt ved handel med hinanden, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1. Selskaberne havde fået medhold heri ved Landsskatteretten, men Skatteministeriet var uenig i denne kendelse.

Under sagens behandling ved landsretten havde de to selskaber anmodet landsretten om at bestemme, at retten under hovedforhandlingen skulle tiltrædes af to sagkyndige medlemmer. Landsretten tiltrådte ikke denne anmodning.

Der var mellem selskaberne og Skatteministeriet uenighed om, hvorvidt sagen hovedsageligt angik en juridisk vurdering eller en konkret, faktuel bevisbedømmelse af, om de pågældende selskaber havde handlet på armslængdevilkår i den koncerninterne samhandel

Højesterets præmisser er stort set identiske med dem i sagen om affaldsforbrændingsanlægget, jf. ovenfor. I de centrale dele af Højeste-

rets præmisser anføres det, at sagen angår, om de koncerninterne afregningspriser har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1. I præmisserne anføres det dernæst, at sagens hovedspørgsmål var, om afskrivninger på goodwill skulle indgå som en omkostning i forbindelse med fastlæggelsen af et driftsresultat ved sammenligningen med uafhængige selskabers driftsresultat.

Efter Højesterets opfattelse beroede besvarelsen af dette spørgsmål i det væsentlige på en juridisk vurdering. Højesteret var også af den opfattelse, at forhold af regnskabsteknisk karakter, der måtte være af betydning for landsrettens vurdering af sagen, i fornødent omfang og mest hensigtsmæssigt kunne belyses ved sagkyndig erklæring eller vidneførelse.

Det kan af proceduren for Højesteret udledes, at de pågældende selskaber ikke havde foranlediget et syn og skøn afholdt. Det fremgår også, at selskaberne anførte over for Højesteret, at sagen hovedsageligt angik en konkret, faktuel bevisbedømmelse. Højesterets bemærkninger om, at forhold af regnskabsteknisk karakter mest hensigtsmæssigt kan belyses ved sagkyndig erklæring eller vidneførelse, kan måske udlægges på den måde, at havde selskaberne foranstaltet sådan bevisførelse, havde sandsynligheden for, at der var tale om en konkret, faktuel bevisbedømmelse, været mere underbygget, hvilket ville have forøget sandsynligheden for, at retten var blevet tiltrådt af sagkyndige. Modsat kan det anføres, at ikke alle sager er velegnede til syn og skøn, og at en skønserklæring ofte er irreversibel, hvorfor sagkyndige dommere kan være mere velegnede til at vurdere et regnskabsprincip, hvis man ikke ønsker sagen sat på spidsen i et syn og skøn.

2.2.7. Østre Landsret kendelse af 10. januar 2019

Den seneste afgørelse om sagkyndige retsmedlemmer i skatte- og afgiftssager er, så vidt ses, Østre Landsrets kendelse af 10. januar 2019.

Den bagvedliggende sag drejede sig om, hvorvidt et leasingelskab havde krav på tilbagebetaling af registreringsafgift af leasede køretøjer i medfør af registreringsafgiftsloven § 3 b, stk. 7. Det var leasingelskabets opfattelse, at der var krav herpå, men Skatteministeriet var af den opfattelse, at kravet var bortfaldet som følge af, at selskabet havde ansøgt for sent.

Forud for det tidspunkt, da leasingselskabet ansøgte om tilbagebetaling af registreringsafgift, var der indgået en storkundeaftale mellem selskabet og skattemyndighederne om forretningsgange og procedurer vedrørende den forholdsmæssige registreringsafgift.

Under sagens behandling ved byretten var skattemyndighederne ved et editionspålæg blevet pålagt at oplyse, i hvilket omfang skattemyndighederne havde besigtiget og vurderet køretøjer, hvor der var anmodet om tilbagebetaling af registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 7. Det fremgik af dette editionspålæg, at skattemyndighederne ikke fulgte en sådan fremgangsmåde med at foretage fysiske besigtigelser. Det var derfor selskabets opfattelse, at formålet med § 3 b, stk. 7, ikke blev forspildt, hvis skattemyndighederne ikke foretog en fysisk besigtigelse af køretøjer, hvor der blev anmodet om tilbagebetaling af registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 7, idet værdiansættelsen kunne foretages på fuldt betryggende vis ud fra forskellige registrerede forhold, som skattemyndighederne også efterfølgende kunne få indsigt i.

Under sagens behandling ved landsretten anmodede leasingselskabet om, at landsretten under hovedforhandlingen blev tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer, der havde professionel erfaring inden for leasingbranchen. Formålet hermed var navnlig, at landsrettens juridiske dommere skulle bibringes indsigt i, hvordan leasingkøretøjer værdiansættes ved leasingperiodens ophør.

Skatteministeriet protesterede mod, at landsretten blev tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer.

Landsretten udtalte bl.a., at ankesagen vedrørte spørgsmål om, hvorvidt leasingselskabet rettidigt havde indgivet ansøgninger om værdiansættelse af leasingkøretøjer i henhold til registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 7.

Det var landsrettens opfattelse, at afgørelsen i sagen i det væsentlige skulle gå ud på at foretage en fortolkning af lovbestemmelser og en juridisk prøvelse af skattemyndighedens afgørelser. Landsretten fandt også, at det ikke kunne antages, at landsrettens afgørelse ville skulle indebære en stillingtagen til forhold, hvor specifik eller generel fagkundskab til leasingbranchen ville have væsentlig betydning. På den baggrund traf landsretten afgørelse om, at den ikke under hovedfor-

handlingen skulle tiltrædes af sagkyndige medlemmer med professionel erfaring inden for leasingbranchen.

3. Er sagkyndige retsmedlemmer overhovedet muligt i skatte- og afgiftssager?

De ovenfor beskrevne kendelser og domme giver det overordnede indtryk, at det er undtagelsen, at retten i skatte- og afgiftssager tiltrædes af sagkyndige retsmedlemmer, når der anmodes herom.

Det tyder også på, at en anmodning om tiltrædelse af sagkyndige retsmedlemmer i en skatte- eller afgiftssag vil have en lettere gang på jorden, hvis der i sagen indgår syn og skøn, sagkyndige erklæringer, vidneførsel eller anden bevisførelse, der skal afdække tekniske forhold, som de juridiske dommere ikke har indsigt i.

Det er formentlig også en forudsætning, at der er tale om mere tekniske og komplicerede forhold. Er der tale om en sag, hvor retten i det væsentlige skal foretage en fortolkning af lovbestemmelser og en juridisk prøvelse af skattemyndighedens afgørelser, bør man som skatteadvokat helt afstå fra at anmode retten om at blive tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer.

Af SKM2010.474.ØLR og SKM2017.275.BR, hvor retten blev tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer, kan det udledes, at de begge vedrørte både en juridisk fortolkning, men også en afklaring af bevismæssige forhold, som sædvanligvis ville være søgt afklaret ved afholdelse af syn og skøn eller indhentelse af sagkyndig erklæring. I den første sag var der afholdt et syn og skøn. Det var der ikke i den anden. Det fremgår direkte af lovforarbejderne til politi- og domstolsreformen, at de sagkyndige dommers funktion er en anden end den funktion, som syn og skøn, sagkyndige erklæringer og sagkyndig vidneførsel har. På dette punkt synes domstolens udpegelse af sagkyndige dommere at harmonere med Retsplejerådets tanker vedrørende brugen af sagkyndige dommere, for så vidt angår den første sag, men ikke i den anden sag.

Begge afgørelser vidner om, at domstolene ved brug af sagkyndige dommere opnår en faglig baggrundsviden, som medfører, at domstolene egenhændigt træffer afgørelser vedrørende teknisk vanskelige forhold. En juridisk dommer har næppe særlig indsigt i f.eks. kursfastsæt-

telse, og her er det åbenlyst, at retten står bedre, når retten får sagkyndige dommere iblandt rettens egne medlemmer.

SKM2018.566.HR og SKM2018.575.HR rejser spørgsmålet om, hvornår der kan og bør udpeges sagkyndige dommere.

Højesterets to kendelser indeholdt ikke som håbet en nærmere afgrænsning af, hvornår sagkyndige dommere kan medvirke ved domstolens behandling af sager, hvor der præsumptivt må være et udtalt behov for viden om tekniske, forretningsmæssige og økonomiske komplicerede forhold.

I begge højesteretskendelser var der tale om fortolkning af to regelsæt, som forudsatte en generel og specifik faglig viden om henholdsvis affaldsforbrænding og opgørelse af koncerninterne afregningspriser.

For at retten i en skatte- eller afgiftssag vil træffe beslutning om tiltrædelse af sagkyndige retsmedlemmer, er det formentlig en forudsætning, at sagen indeholder meget tekniske og komplicerede faktiske forhold, som der er uenighed om mellem parterne. Det er formentlig også en forudsætning, at der har været udmeldt syn og skøn, der nærmere kan afklare disse forhold. Er disse forudsætninger opfyldt, vil det ikke være oplagt, at retten afviser at blive tiltrådt af sagkyndige retsmedlemmer. I sådanne tilfælde kan sagkyndige retsmedlemmer derimod sikre, at retten får en korrekt forståelse af faktum, der netop kan sætte retten i stand til at træffe den juridisk korrekte afgørelse.

Når skattemyndighederne har valgt at ansætte økonomer til at behandle transfer pricing sager og ingeniører til at bistå skatteforvaltningen på afgiftsområdet, skyldes det, at sagsområderne har en kompleksitet, som ligger ud over, hvad en juridisk generalist vil kunne opnå en dybere indsigt i. På den baggrund kan det virke overraskende, at Skatteministeriet i langt overvejende grad i de ovenfor nævnte sager har protesteret mod, at retten tiltrædes af særlige sagkyndige dommere.

Når der henses til den restriktive praksis, må det forventes, at det også fremadrettet bliver vanskeligt at få udpeget sagkyndige retsmedlemmer i skatte- og afgiftssager. Man efterlades med spørgsmålet om, hvorvidt det er i overensstemmelse med lovgivers tanker om øget brug af sagkyndige dommere, at praksis har udviklet sig så restriktivt, som det er gengivet ovenfor.

3. Er sagkyndige retsmedlemmer overhovedet muligt i skatte- og afgiftssager?

Sagkyndige dommere burde opfattes som et tilbud til de juridiske dommere om, at et kompliceret sagsfaktum kan gennemskues og forstås korrekt af retten. Den korrekte forståelse af faktum er forudsætningen for rigtige afgørelser. Domstolene burde derfor egenhændigt arbejde for at inddrage andre eksperter i panelet. Sagkyndige dommere burde vurderes som en service til retten om i voteringslokalet at komme helt ind til benet i forståelsen af sagens faktum med henblik på, at rets-anvendelsen sker korrekt, og at skatte- og afgiftssager afgøres rigtigt tidligst muligt i retssystemet.

Advokater konsulterer ofte de eksperter, som findes inden for et fagområde, for at sikre klientens interesser bedst muligt. Den arbejdsfacon giver mening – også for en dommer, som modsat advokaten sidder med ansvaret for den rigtige afgørelse.

Skal systemet med sagkyndige dommere fungere bedre end i dag, fordrer det, at parterne får mulighed for at vurdere de sagkyndige, som findes på landsretternes lister. Det er helt essentielt, at de sagkyndige opfylder de særlige, specifikke og faglige kriterier inden for det sagsområde, som tvisten vedrører. Ingeniører og bankfolk er ligesom advokater også specialiserede i dag, så man burde de lege ferenda lave et udpegningssystem, som fandt frem til de skarpeste hjerner og dybeste kompetencer til at bistå retterne om komplicerede sagsforhold. Om den gældende ordning, hvor landsretterne udpeger fra eksisterende lister over sagkyndige, i alle tilfælde er optimal, kan diskuteres. Det kan være problematisk, at sagens parter er bundet af de personer, der er optaget på landsretternes lister, når der er brug for en helt speciel sagkundskab, som ikke er repræsenteret på listen. Det kunne her overvejes, at sagens parter kunne have en indstillingsret, hvor der kunne peges på andre sagkyndige.

Når lovgiver har haft et udtrykkeligt ønske om, at sagkyndige dommere skal anvendes i videre udstrækning, er der derfor et retspolitisk behov for, at lovgiver gøres opmærksom på, at lovgivers hensigt endnu ikke har haft det praktiske gennembrud hos domstolene inden for skatte- og afgiftsretten.

Kapitel 4

Retssikkerhed – særligt om domstolenes muligheder for at forbedre retssikkerheden for landets skatteydere

*Partner, advokat (H) Torben Bagge,
leder af skatteafdelingen i TVC Advokatfirma*

Jeg har valgt ovennævnte emne som mit bidrag til nærværende festskrift for advokat Tommy. V. Christiansen, da Tommy gennem hele sin karriere har været et fyrtårn, når det gælder arbejdet med retssikkerhed. Han har i den forbindelse bl.a. varetaget flere tillidshverv inden for dette område, hvor han har været personligt udpeget af flere forskellige skatteministre, han har skrevet et utal af artikler for at hjælpe alle os andre med at forstå, hvad der er gældende skatteret, ligesom han med samme formål har undervist et utal af generationer på Aarhus Universitet og Handelshøjskolen i Aarhus samt afholdt et utal af kurser; alt sammen med det formål at berige os andre med sin enorme indsigt i dansk skatteret. Jeg har selv haft fornøjelsen af blive undervist i skatteret af Tommy på Aarhus Universitet for efterhånden rigtigt mange år siden.

I sit virke som advokat har Tommy grundlagt Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen i 1988, som i dag hedder TVC Advokatfirma. Jeg har i dag fornøjelsen af at være bestyrelsesformand i advokatfirmaet og leder for den skatteafdeling, som Tommy lagde grundstenene til. I sit virke som skatteadvokat var Tommy med til at sikre flere banebrydende forbedringer af skatteydernes retssikkerhed, herunder bl.a. reglerne om mulighed for syn og skøn i skattesager ved Landsskatteretten og reglerne om omkostningsgodtgørelse, for blot at nævne nogle få, men meget vidtgående og epokegørende forbedringer af retssikkerheden for dem af landets skatteydere, der måtte havne i en tvist med skattemyndighederne.

Det er for mig et ubestrideligt faktum, at livet leves og opleves subjektivt uanset, hvor objektiv man end søger at være.

Af samme grund lægger jeg heller aldrig skjul på mit ståsted i skatteretten – når jeg skriver artikler, holder kurser, foredrag m.v. – som er at være leder af en af Danmarks største skatteafdelinger i advokatbranchen, der varetager interessen for landets skatteydere. Vi har de seneste mange år løbende ført mere end 1.200 skatte- og afgiftsager hos de administrative myndigheder og domstolene, ligesom vi i betydeligt omfang rådgiver vedrørende dispositioner, der involverer skatte- og afgiftsbetalinger.

Når jeg underviser eller skriver faglige artikler, prøver jeg altid at være så objektiv som muligt, men jeg kan nok ikke frigøre mig fra, at jeg er vant til at anskue den skatteretlige verden med det afsæt, at jeg enten skal søge at nå frem til den for skatteyderen bedst mulige løsning i forhold til en given påtænkt disposition, *eller* skal opnå det for skatteyderen bedst mulige resultat i en tvist med skattemyndighederne.

Særligt når jeg underviser på Universitetet i min egenskab af ekstern lektor i skatteret og forvaltningsret, og/eller når jeg skriver faglige artikler, søger jeg at have fokus på at være så objektiv i min forståelse og gengivelse af gældende ret, herunder gældende skatteret, som det er muligt for mig.

I nærværende artikel vil jeg rent undtagelsesvis helt bevidst tillade mig at anlægge en subjektiv betragtning, når jeg i det følgende kommer med mit bud på, hvor god retssikkerheden for indeværende er for landets skatteydere. Begrebet retssikkerhed er som bekendt et flertydigt begreb, hvor man helt overordnet kan sondre mellem *retssikkerheden for*

den enkelte borger eller, som umiddelbar modsætning hertil, retssikkerhed i forhold til, at alle skatteydere har en interesse i, at andre skatteydere bidrager med de skattebetalinger, de skal.

Mit fokus i nærværende artikel er at foretage en praktisk gennemgang – og ikke en nærmere filosofisk vurdering – af selve begrebet retssikkerhed, selvom en rent filosofisk vurdering i sig selv er et yderst interessant emne. Jeg vil således helt lavpraktisk fokusere på: “Retssikkerhed set fra min position som skatteadvokat med fokus på særligt domstolenes muligheder for at forbedre retssikkerheden for landets skatteydere”. Dette med fokus på de områder, hvor der efter min opfattelse kan være grundlag for en forbedring af retssikkerheden for den enkelte skatteyder. Herved særligt i forhold til skatteydere, der havner i en tvist med skattemyndighederne.

Jeg er selvsagt fuldt bevidst om, at det i sidste ende er et holdningsmæssigt spørgsmål, hvilken grad af retssikkerhed som landets skatteydere skal have, samt at opkrævning af skatter og afgifter er et nødvendigt “ønde” for, at vores velfærdssamfund kan fungere til alles fælles bedste. Henset til, at der årligt opkræves omkring 1.000 milliarder kroner i skatter og afgifter, mener jeg dog, at det er nødvendigt, at der er fuld fokus på spørgsmålet om, hvorvidt den retssikkerhed, der gives landets skatteydere, er god nok.

Nuværende skatteminister Karsten Lauritzen har, siden han tiltrådte som skatteminister, gjort retssikkerhed inden for skatteretten til en af sine mærkesager. I den forbindelse har han bl.a. indtil videre fremlagt fem såkaldte retssikkerhedspakker som led i bestræbelserne på at forbedre retssikkerheden inden for det skatteretlige område.

I forordet til den seneste retssikkerhedspakke, som blev offentliggjort den 12. april 2019, skriver skatteminister Karsten Lauritzen bl.a. følgende:

“Med Retssikkerhedspakke I – Ret og rimelighed blev borgerne skærmet mod nogle af de omfattende beføjelser, som skattemyndighederne havde fået over årene. Derefter fulgte Retssikkerhedspakke II – Borgeren skal stå stærkere, hvor borgere og virksomheder blev styrket i mødet med skattemyndighederne. Herefter bakkede Folketinget op om en række lovforslag, der udmøntede Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning, som gjorde lovgivningen om skattebetaling og kontrol mere tidssvarende. Og senest kom turen til

skatteklagesystemet, da der med Retssikkerhedspakke IV – En hurtigere vej gennem klagesystemet blev taget initiativ til at nedbringe de lange sagsbehandlingstider for klagesager på skatteområdet.

[...]

Arbejdet for at styrke retssikkerheden er derfor ikke slut. Det er baggrunden for, at jeg nu præsenterer Retssikkerhedspakke V- Et opgør med urimelige skatteregler, som indeholder en række forskellige initiativer, der hver især bidrager til at styrke retssikkerheden yderligere.”

Jeg finder, at det grundlæggende er meget positivt, at skatteminister Karsten Lauritzen har haft og fortsat har fuld fokus på at forbedre retssikkerheden for landets skatteydere.

Som det vil fremgå af det følgende, mener jeg, at der, trods disse retssikkerhedspakker på flere områder, er god plads til forbedringer. Dette gælder både i forhold til udformningen af skattelovgivningen, men også i forhold til den retsbeskyttelse, som domstolene yder landets skatteydere. Disse forbedringer kan formentlig ikke skabes via arbejdet med de løbende retssikkerhedspakker, da det i hovedsagen kræver initiativer fra henholdsvis Folketinget og domstolene.

I nærværende artikel vil jeg primært stille skarpt på de forbedringer, som jeg finder, at domstolene kan bidrage med for at øge retssikkerheden for landets skatteydere. Jeg vil dog også kort kommentere på, at også Folketinget har gode muligheder for at øge retssikkerheden for landets skatteydere ved at have fokus på en forbedret kvalitet af lovgivningen. Herudover vil jeg kort kommentere på de retssikkerhedsmæssige udfordringer, der følger af den nuværende fortolkning af gældende fristregler samt reglerne om omgørelse/omvalg. Endelig vil jeg kort omtale spørgsmålet om sagsbehandlingstiderne samt de retssikkerhedsmæssige udfordringer, der synes at kunne anes i horisonten vedrørende administrationen af reglerne vedrørende omkostningsgodtgørelse.

Da nærværende artikel kan opfattes som noget kritisk i forhold til domstolenes håndtering af skattesager, vil jeg gerne allerede indledningsvis fremhæve, at jeg har endog stor respekt – også fagligt – for dommerstanden i Danmark, som efter min opfattelse dagligt gør et stort og værdifuldt arbejde med at sikre ret og retfærdighed til alle inden for de rammer, som lovgiver løbende fastlægger. Dette gælder ikke mindst samtlige dommere i Højesteret, der i sidste ende sikrer, at

Danmark er en retsstat, hvor der bl.a. værnes om befolkningens grundlovssikrede rettigheder. Jeg mener desuagtet, at tiden er inde til, at det for domstolene er relevant at overveje, om man med fremadrettet virkning skal justere på den efterkontrol, man foretager i skattesager, således at denne intensiveres til fordel for landets skatteydere. Jeg vil i det følgende søge at konkretisere dette nærmere.

1. Uklar/Upræcis lovgivning, herunder manglende lovgivning

Efter min opfattelse er det rent retssikkerhedsmæssigt problematisk, at skattelovgivningen på en række områder er uklar og svært forudsigelig.

Allerede i 1241 havde man fokus på, at loven bør skrives, så den forstås af dem, som den gælder for. I Jyske Lov – som formentlig var den første landsdækkende grundlov – anføres bl.a. følgende:

“[...] loven skal være ærlig og retfærdig, tålelig, efter landets sædvane, passende og nyttig og tydelig, så alle kan vide og forstå, hvad loven siger. Loven skal ikke gøres eller skrives til nogen mands særlige fordel, men efter alle deres tarv, som bor i landet [...]” (egen fremhævelse).

Som udtrykkeligt fastslået allerede i 1241 bør det i en retsstat være således, at den lovlydige borger reelt har mulighed for, ved at læse loven, at forudse de retlige konsekvenser af givne dispositioner.

Jeg er selvsagt fuldt bevidst om, at udformning af skattelove ofte er en kompliceret opgave, da der typisk er tale om politiske kompromiser, lovgivning, der udformes under et vist tidspres, lovgivning, der til tider regulerer komplekse og mange forskelligartede økonomiske problemstillinger, samt lovgivning, der skal kunne modstå ønsket hos mange om at betale mindst muligt i skat. Hertil kommer mængden af lovgivning, herunder dennes detaljeringsgrad, samt ikke mindst mængden af ny lovgivning.

Det er min bedste vurdering, at man generelt ville opnå en højere kvalitet i skattelovgivningen, herunder øget forudsigelighed i forhold til, hvordan loven skal forstås, hvis man tillod sig at bruge mere tid på at udforme skattelovgivningen, herunder gav sig tid til at lytte til kvalificerede høringssvar, som daværende professor Jørgen Nørgaard

udtalte, da han i 1991 var opponent til et juridisk doktorforsvar “Ting tager tid”.

Jeg tænker også, at det kunne være en overvejelse værd, om man netop inden for skatteretten skulle lade uafhængige, særligt skattekyndige fra eksempelvis landets højere læreanstalter bistå ved den tekniske udformning af skattelovgivningen eller dele heraf. I givet fald kunne det tillige være relevant at lade disse eksperter hjælpe med at afdække de sorte huller, der for indeværende er i skattelovgivningen, samt komme med løsningsforslag hertil, således at man opretholder det politiske ønske med reglerne, men samtidig øger kvaliteten af lovgivningen med dermed forøget retssikkerhed.

En anden årsag til, at skattelovgivningen på givne områder er uklar og svært tilgængelig, er netop mangel på positiv lovgivning. Til illustration heraf kan henvises til begrebet “selvstændig erhvervsvirksomhed”, som er et meget centralt begreb inden for skatteretten, da en række for skatteyder gunstige regler netop forudsætter, at skatteyderens aktivitet kan kvalificeres som selvstændig erhvervsvirksomhed, eksempelvis ved brug af virksomhedsskatteordningen, hvorved der kan opnås fuld fradragsværdi for fradragberettigede driftsomkostninger ved skatteberegningen. Trods dette er der ikke nogen nærmere regulering i positiv lovgivning af, hvornår der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. Det tætteste, man kommer en autoritativ regulering af dette, er cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, der i pkt. 3.3.1. anfører, at der skal foretages en helt konkret vurdering, hvorefter der i cirkulæret angives en række momenter, der taler for henholdsvis imod, at der foreligger selvstændig erhvervs-mæssig virksomhed.

Helt galt går det i praksis, hvis en given skatteyder har udøvet sin aktivitet via et kapital-selskab, og skattemyndighederne efterfølgende får medhold i, at aktiviteten ikke kan anses for selvstændig erhvervsvirksomhed. I så fald vil skatteyderen som udgangspunkt blive ramt af en beskatning på ca. 110 % som følge af, at der i praksis gennemføres en såkaldt trippelbeskatning i disse tilfælde. I praksis er der sjældent mulighed for at få tilladelse til omgørelse jf. nærmere nedenfor i afsnit 7. Dette selv i tilfælde, hvor det objektivt set synes, som om skatteyderen var i en undskyldelig retsvildfarelse i forhold til, om der var tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Retssikkerhedsmæssigt bliver det bestemt ikke bedre af, at den ordinære frist for, at skattemyndighederne

kan rejse en sådan sag, er 1. maj i år 6 efter indkomstårets udløb, hvorfor skatteyderen i praksis risikerer at blive beskattet med 110 % seks år tilbage i tid. Jeg mener ikke, at det reelt hjælper meget, at skatteministeren i sit udspil til retssikkerhedspakke V lægger op til, at beskatningen højst kan være 100 %!!! Man bør i stedet søge at forbedre regelgrundlaget, så det mere klart fremgår, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, så lovlydige borgere ikke risikerer at blive mødt med en beskatning på 110 % eller 100 % i op til seks år tilbage i tid.

En tredje årsag til, at skattelovgivningen på givne områder er uklar og svært forudsigelig, er meget upræcis lovgivning, hvor lovens ordlyd reelt ikke giver nogen meningsfuld vejledning om, hvad der reelt er gældende ret. Til illustration heraf kan henvises til LL § 4, som blev vedtaget ved L 2017 684 med virkning for indkomstår, der påbegyndes fra 1. januar 2018. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

“Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed”.

Som det fremgår, er bestemmelsen reelt indholdsløs i forhold til, hvornår deltagelse i en skattetransparent enhed anses for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Også bestemmelsen i LL § 3 kan nævnes som nyere eksempel på en lovbestemmelse, som reelt er meget uklar i sit indhold med deraf betydelig usikkerhed i forhold til at kunne forudsige gældende ret. Da der er tale om en bestemmelse, det formentlig er relevant at iagttage i forhold til mange dispositioner, synes det problematisk.

Der synes de sidste mange år at have bredt sig den “uskik”, at der inden for skatterettens område vedtages love, der bevidst er meget rummelige og dermed uklare i deres ordlyd, således at det herefter er op til skattemyndighederne i deres praksis at udfylde rammelovgivningen. Dette er selvsagt kimen til betydelig rets-usikkerhed. Det er særligt problematisk som følge af, at domstolene i praksis i vidt omfang synes at acceptere den fortolkning, som skattemyndighederne måtte vælge, herunder at skattemyndighederne reelt ændrer praksis med tilbagevirkende kraft, jf. nærmere nedenfor om. Fordelen ved denne lovgivnings-

form er selvsagt, at det forbedrer mulighederne for, at man i den efterfølgende praksis kan tilsidesætte/ramme de dispositioner, som skattemyndighederne og dernæst domstolene finder, bør tilsidesættes/rammes med deraf følgende hårdere beskatning.

Sammenfattende synes det at kunne konstateres, at gældende skattelovgivning på en række områder ikke lever op til de krav, der blev stillet til kvaliteten af lovgivningen allerede tilbage i 1241, hvilket selvsagt er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. Det værste er, at udviklingen synes at gå i den forkerte retning derved, at lovgiver bevidst synes at vedtage rummelige, og dermed uklare, lovregler, således at det i betydeligt omfang er skattemyndighederne, der i deres praksis kommer til at afgøre, hvad der er gældende ret. Det er formentligt alt sammen inden for grundlovens juridiske rammer, men retssikkerhedsmæssigt er det ikke blot i strid med kravene til forudsigelighed angående landets skattelove, men tenderer også at være i strid med de grundlæggende intentioner, som ligger bag princippet om magtadskillelse i grundlovens § 3 og kravet om, at beskatning kræver positiv lovhjemmel i grundlovens § 43.

Det forekommer i den forbindelse noget hult, at vi har mange politikere, der på den ene side har gjort retssikkerhed inden for skatterettens område til en meget vigtig mærkesag, når de på den anden side lægger navn til mange love, der indfører uklar skattelovgivning med deraf meget betydelig retsusikkerhed for landets skatteydere.

2. Lovlig eller ulovlig skattetænkning

Et område, der ofte giver anledning til debat om retssikkerhed, er tilfælde, hvor en given skatteyder foretager diverse dispositioner for at opnå en skattemæssig fordel.

Grænsen mellem lovlig og "smart" skattetænkning på den ene side og ulovlig skattetænkning, der kan tilsidesættes via den af domstolene accepterede realitetsgrundsætning, realistisk fortolkningsstil eller retsprincippet om omgåelse, er ofte knivskarp og meget vanskelig at forudse. Tilsvarende gælder for den i dansk skatteret nye bestemmelse i ligningslovens § 3.

På den ene side er der selvsagt behov for at sikre, at der ikke kan opnås – af lovgiver utilsigtede – fordele ved at foretage kunstfærdige dispositioner, der er uden noget realøkonomisk indhold, og som alene

– eller i hovedsagen – gennemføres for at opnå af lovgiver utilsigtede fordele. Der kan i den forbindelse henvises til daværende højesteretsdommer Jørgen Nørgaard i *Juristen* 2001, nr. 2, s. 65 ff.:

“[...] Det er klart, at Højesteret længst muligt – som det også fremgår af dommen U 2000.1509 H – konsoliderer en skatteretlig realitetsbedømmelse med henvisning til traditionelle retskilder, men der er, så vidt jeg kan se, ikke anledning til at mene, at Højesteret viger tilbage fra ud fra en almindelig skatteretlig realitetsgrundsætning at tilsidesætte et arrangement som ulovlig skatteunddragelse, jf. herved professor Jan Pedersens disputats ‘Skatteudnyttelse’ fra 1989.”

Omvendt er det mindst lige så vigtigt at have fuld fokus på, at det af grundlovens § 43 fremgår, at ingen skat kan opkræves uden ved lov, hvilket juridisk set bør have den effekt, at hvis der er et egentligt “hul” i loven, så bør den adækvate reaktion være en lovændring, der med fremadrettet virkning lukker hullet.

Det er derfor retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, hvis domstolene går så langt og påtager sig rollen som hullappere i de tilfælde, hvor der reelt er et hul i skattelovgivningen. Det kan selvsagt umiddelbart forekomme sympatisk, at domstolene står vagt om vores fælles statskasse, men retssikkerhedsmæssigt synes det problematisk, når det sker på en måde, der er betænkeligt tæt på at kollidere med det grundlovssikrede legalitetsprincip, som endog er særligt fremhævet inden for skatteretten i grundlovens § 43. Det skal i den forbindelse bemærkes, at man normalt måler graden af retssikkerhed i et land på den måde, man forvalter grundlæggende retsprincipper i de tilfælde, hvor det fører til umiddelbare politisk uønskede resultater. Retssikkerhed er således kendetegnet ved, at man i disse tilfælde netop ikke træder grundlæggende retsprincipper under fode for at nå de af magthaverne eller folket ønskede resultater, samt at man accepterer, at retssikkerhed efter omstændighederne kan koste penge til statskassen.

I forhold til såkaldt skattetænkning synes jeg, at det tillige er værd at erindre et andet udsagn fra daværende højesteretsdommer Jørgen Nørgaard i *Juristen* 2001, nr. 2, s. 65 ff., hvor han bl.a. anførte:

“[...] For en myndighed, der dag ud og dag ind kun beskæftiger sig med skattesager, er det måske vanskeligt at undgå at blive kvalt i en

fornemmelse af, at de skatteydere, som har sager verserende, blot er personer og firmaer, der nægter at yde deres bidrag til den fælles samfunds- husholdning. For en domstol som Højesteret, der ser mange andre sager end skattesager, er det lettere at holde fast i, at det som udgangspunkt er helt legitimt at lade en dispositions foretagelse være styret af ønsket om at opnå en skattemæssig fordel. Der er intet forkert i, at en virksomhedsleder anser skat som en omkostning, det gælder om at holde nede på linie med alle andre omkostninger – en anden synsvinkel kan tværtimod være ansvarspådragende [...]”

Det faktum, at en given disposition *også* er tilrettelagt, således at man søger at minimere skattebetalingerne mest muligt, behøver altså ikke i sig selv være odiøst men er tværtimod helt naturligt, hvilket skattemyndighederne til tider synes at glemme.

3. Fortolkning af skattelovgivningen i den praktiske virkelighed

Det siges, at “Et er et søkort at forstå, et andet er skib at føre”.

På tilsvarende vis synes den praktiske virkelighed til tider at være, når det handler om fortolkning af skattelovgivningen. I førende teoretiske fremstillinger anføres det, at der ikke gælder noget specielt i forhold til fortolkning af skattelovgivningen, der således følger de retsprincipper, som generelt gælder for lovforklning inden for forvaltningsretten, hvilket også burde være tilfældet, da skatteretten jo blot er en speciel disciplin inden for forvaltningsretten.

I praksis synes virkeligheden til tider at være en noget anden. Domstolenes fortolkning inden for skatteretten synes ofte præget af, at man primært prøver, om der er hjemmel til den gennemførte beskatning; såfremt dette er tilfældet, synes det, som om man typisk bortser fra fortolkningsdata, der med vægt taler for et andet resultat.

Det synes videre, som om subsidiære fortolkningsdata primært – eller måske udelukkende – inddrages, når de taler til støtte for, at der er hjemmel til den gennemførte beskatning. Spørgsmålet er behandlet af professor dr.jur. Jan Pedersen, der beskriver denne problemstilling i en artikel offentliggjort i *Revision & Regnskabsvæsen* SM.2012.146. Her anfører Jan Pedersen bl.a. følgende:

“[...] Det er nærliggende at sammenfatte den foreliggende praksis om betydningen af sekundære retskilder i form af formål, baggrund, systematik og sammenhæng således, at sådanne retskilder navnlig har betydning til understøttelse af statens/skatteprovenu. Uanset om man er enig i denne udlægning, som ikke har støtte i den i øvrigt anerkendte retskildelære, er det dog utvivlsomt, at SKM 2012.92 H og SKM 2012.221 H om ansættelsesfristen ved koncern og hovedaktionærkorrektio n ikke indeholder Højesterets tilslutning til skatteyderens påberåbelse af klare og sekundære retskilder, som endda ikke var modstridende med de relevante lovbestemmelers ordlyd.”

Hertil kommer, at skattemyndighedernes praksis synes tillagt meget stor betydning af domstolene. Hvad angår den betydning, som administrativ praksis generelt har ved fortolkningen inden for den almindelige forvaltningsret, henvises typisk til daværende højesteretsdommer Spleths udsagn i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1965B, s. 250, om

“[...] hvis to forståelser af loven har nogenlunde lige meget for sig, vælger man ofte den, som administrationen har fulgt [...]”.

Inden for skatteretten synes det ofte, som om skattemyndighedernes praksis alene tilsidesættes, hvis den er klart forkert i forhold til den retsopfattelse, som domstolene selv har, hvilket statistisk set sjældent er tilfældet.

Det er naturligvis ikke muligt at føre et egentligt bevis for denne opfattelse. Dette allerede, fordi domme fra Højesteret jo pr. definition er rigtige; det er således kun et spørgsmål om, hvor “overraskende” de er. Personligt synes jeg, at det giver stof til eftertanke, når professor dr.jur. Jan Pedersen har følt trang til at offentliggøre en artikel i *Ugeskrift for Retsvæsen* 2014B, s. 251 ff., hvor han bl.a. gennemgår en række domme fra Højesteret, hvis resultat har “overrasket” ham. I artiklen anføres bl.a. følgende:

“[...] En sådan oplistning af ‘overraskende’ domme må naturligvis foretages med det udgangspunkt, at alle højesteretsdomme involverer tvivl og »pro et contra«. Det er jo derfor, sagen føres for Højesteret. Vurderingen må også foretages i lyset af, at analytikeren ikke har deltaget i sagens behandling og overværet fremlæggelse, bevisførelse, procedure og votering. Analytikeren har heller ikke har

haft adgang til sagens beviser og dokumenter. Uanset dette er det påfaldende, så ofte foreliggende faktisk og retlig tvivl er faldet ud til Skatteministeriets fordel. Det skal også tilføjes, at de nævnte domme og adskillige andre er kommenteret og kritiseret i skatteretlige fagtidsskrifter. Under alle omstændigheder er det utvivlsomt, at Skatteministeriets sammenfatning af legalitetskontrollen i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1998.137 ikke er dækkende for de senere års praksis [...]”

Det synes således, som om det som skatteyder ofte ikke er tilstrækkeligt for at vinde en given skattesag ved domstolene, at domstolene finder, at skatteyderens forståelse af den for sagen relevante lovgivning er juridisk mere korrekt end den forståelse, som skattemyndighederne har lagt til grund, når blot skattemyndighedernes fortolkning ikke er decideret forkert.

Efter min opfattelse var der i en periode fra midten af 1990'erne og fremefter særlig fokus fra domstolenes side på, hvorvidt der var den fornødne hjemmel til skattemyndighedernes afgørelser. Dette resulterede bl.a. i, at Højesteret i 1996 gav landets skatteydere medhold i 15 ud af 47 sager. Konsekvensen heraf var, at Skatteministeriet i 1998 udarbejdede et notat med den malende titel “Notat om de tabte Højesterets domme i 1996 – notat af den 6. januar 1998 udarbejdet af Skatteministeriet, Departementet, j. nr. 15.97-709-21”, hvori man søgte at analysere, hvilke krav domstolene stiller til skattemyndighedernes regelanvendelse.¹ Siden da synes der at have været en udvikling, hvor domstolene generelt har mere fokus på at værne om vores fælles statskasse end strikt håndhævelse af legalitetsprincippet. Der synes ikke længere grundlag for det af Skatteministeriet, Departementet, anførte om, at der i praksis kræves “en klar lovhjemmel for beskatning”.

1. I notatet fra Skatteministeriet, Departementet anføres bl.a. “[...] Ovennævnte domme understreger kravet om, at der skal være en *klar lovhjemmel* for beskatning [...]. Lige så lidt som skattemæssige fordele kan tillægges betydning ved sådanne forbehold, lige så lidt kan reale grunde erstatte en manglende hjemmelsmæssig dækning, jf. sagen vedr. tegningsretter (sag 9), hvor Højesteret heller ikke fandt, at ministeriets anbringende om reale grunde kunne føre til det af ministeriet ønskede resultat [...]” (egen fremhævelse).

4. Bevis i skattesager

I et moderne retssamfund burde det være den, der påstår noget, der som alt overvejende udgangspunkt har bevisbyrden for rigtigheden af postulatet.

Allerede tilbage i 1234 udsendte pave Gregor 9. en lovsamling "Lieber Extra", som opregnede hele den eksisterende katolske ret. Her søgte kirken at vende sædvanerettens bevisbyrde om: at den, der påstår noget, skal have bevisbyrden.

I den praktiske virkelighed er det ofte skatteyderen, der reelt pålægges bevisbyrden i skattesager, ligesom skattemyndighederne ofte stiller relativt store beviskrav. I sager ved domstolene fremføres relativt ofte et argument fra Skatteministeriet i retning af: "netop i denne sag gælder der for skatteyder en skærpet bevisbyrde, der alene kan løftes ved objektiv dokumentation".

Jeg tror, at mange, der i et vist omfang har ført skattesager for landets skatteydere, vil kunne tiltræde disse synspunkter, som det er vanskeligt at føre egentligt videnskabeligt bevis for, da spørgsmålet om, hvilket faktum der skal lægges til grund ved afgørelsen af en given sag, herunder hvad der skal anses for bevist, placering af bevisbyrden m.v., beror på en helt konkret vurdering.²

Jeg vil i det følgende udelukkende fokusere på domstolenes efterprøvelse i de tilfælde, hvor skattemyndighederne har foretaget et bevisskøn, herunder et værdiskøn og skatteskøn. Som det vil fremgå nedenfor, er det i praksis ofte relevant, at skattemyndighederne foretager sådanne bevisskøn.

Som det ligeledes vil fremgå, vil domstolene i disse tilfælde som udgangspunkt opretholde skattemyndighedernes bevisskøn, selvom domstolene måtte finde, at det er forkert, blot der ikke er væsentlige mangler i skøngrundlaget, og dette selvom selve skønresultatet ikke er decideret urimeligt.

2. For en mere uddybende behandling af spørgsmålet om bevis i skattesager, som i praksis er meget relevant, kan der henvises til mine tre artikler i *Revision & Regnskabsvæsen* 2015 nr. 3, 4 og 5, som baserer sig på et indlæg, jeg holdt til Nordisk Arbejdssymposium om prøvelse af skattesager ud fra retssikkerhedsmæssige perspektiver, afholdt i Aarhus den 6. og 7. marts 2015, arrangeret af Danmarks Skatteadvokater.

I de relativt sjældne tilfælde, hvor domstolene tilsidesætter skattemyndighedernes bevisskøn, medfører det som alt overvejende udgangspunkt alene, at sagen hjemvises til fornyet behandling hos skattemyndighederne, der således på ny skal foretage et bevisskøn.

Efter min opfattelse er tiden kommet til, at domstolene bør overveje at intensivere efterprøvelsen af skattemyndighedernes bevisskøn samt reaktionen i tilfælde, hvor man finder, at dette skal tilsidesættes.

4.1. Generelt om bevisskøn/værdiskøn/skatteskøn

Begreberne bevisskøn, værdiskøn og skatteskøn er ikke legale eller entydige begreber, hvorfor de i teori og praksis anvendes på en måde, som ikke altid er entydig og stringent.

Det synes mest korrekt at reservere betegnelsen “skatteskøn” for selve ansættelsesskønnet, der foretages i forbindelse med skønsmæssige ansættelser, således at dette begreb ikke benyttes som betegnelse for øvrige skøn inden for skatteretten.

Et værdiskøn er af Malene Kerzel i *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 1999, s. 478, beskrevet således:

“Det såkaldt skatteretlige værdiskøn adskiller sig fra det almindelige forvaltningsretlige legalitetsskøn derved, at det ikke relaterer sig til en retsregel, men derimod til faktum. Værdiskønnet aktualiseres således i situationer, hvor der som følge af bevisnød ikke er tilstrækkeligt grundlag for at fastsætte indkomsten ud fra de foreliggende oplysninger.”

Bent Christensen har i “Forvaltningsret – Prøvelse”, 1994, s. 68 f., anført:

“Det fælles karakteristikon for skatteskøn er, at det opkrævende forvaltningsorgan fastsætter det nødvendige tal, selv om sædvanligt bevis ikke foreligger. [...] Skatteskønnet erstatter beviset.”

Bevisskønnet bidrager altså ikke med at supplere uklare regler, men derimod “uklart” faktum.

Grundkernen i begrebet bevisskøn er, at der er tvivl om, hvad der er det korrekte faktum. Denne tvivl kan ikke afklares via en almindelig bevisbedømmelse. Dette som følge af, at en almindelig bevisbedøm-

melse resulterer i, at der kan være en mængde “rigtige” versioner af, hvad der er faktum. Endelig kan den foreliggende bevistvivl ikke løses ved at bruge almindelige bevisbyrderegler, således at tvivlen munder ud i, at retten så fastslår, at den, der har bevisbyrden, ikke har ført det fornødne bevis for sin faktumpåstand som følge af mange “rigtige” versioner af, hvad der er faktum, hvorfor faktumpåstanden ikke er bevist. Dette som følge af, at man er i en situation, hvor der trods den anførte bevistvivl skal træffes en afgørelse, hvor man skal vælge, hvilken af de mange mulige rigtige versioner af faktum man vil lægge til grund for afgørelsen. Man kan altså ikke blot konstatere, at faktum ikke kan fastlægges entydigt, hvorfor dette medfører, at den, der har bevisbyrden, ikke har løftet denne. Det absolutte hovedområde for sådanne tilfælde inden for skatteretten er tilfælde, hvor der skal fastlægges/vælges et konkret tal, og der er mange rigtige talmuligheder.

I praksis benyttes bevisskøn inden for skatteretten, når det som følge af bevisnød ikke er muligt at fastlægge *størrelsen* af den skattepligtige indkomst som følge af mangelfuldt regnskab, når det ikke er muligt at fastlægge selve *størrelsen* af en given fradragsberettiget udgift og/eller skattepligtig indtægt, når det ikke er muligt at fastlægge selve *handelsværdien* for et givent aktiv/passiv eller *markedsprisen* for en given vare/ydelse, når det ikke er muligt at fastlægge *antallet* af kørte km i forbindelse med opgørelsen af befodringsfradrag og lignende tilfælde, som er *kendetegnet ved, at bevisskønnet kan føre til et vilkårligt tal – mange talmuligheder* – der enten skal indgå i retsfaktum (antal kørte km), eller være retsfølgen (*størrelsen af den skattepligtige indkomst, størrelsen af den fradragsberettigede udgift eller skattepligtige indtægt, handelsværdien eller markedsprisen*), *samt at man skal vælge et givent tal som værende udtryk for det “rigtige” faktum-tal for, at man kan træffe en afgørelse.*

Det er således kendetegnende for disse tilfælde, at man *ikke kan nøjes med* at konstatere, at eksempelvis *størrelsen* af den korrekte skattepligtige indkomst ikke kan findes, hvorfor der ikke kan gennemføres en beskatning, eller at den skattepligtige indkomst fastlægges til et beløb mellem 100 og 200; der skal således vælges et konkret tal blandt de mange mulige rigtige tal. Tilsvarende i forhold til selve *størrelsen* af en given fradragsberettiget udgift og skattepligtig indtægt.

Er det derimod uklart, hvorvidt der overhovedet har været afholdt en fradragsberettiget udgift, da retten vurderer, at dette ikke er mere

sandsynligt, end at udgiften ikke er afholdt, vil en sådan uklarhed om faktum løses via en almindelig bevisbedømmelse, hvor retten alt andet lige vil konstatere, at den, der påstår at have afholdt en fradragsberettiget udgift, har bevisbyrden for dette, og da det vurderes, at det ikke er mere sandsynligt, at der *de facto* er afholdt en udgift, end at dette ikke er tilfældet, vil det bevirke, at retten lægger til grund, at der ikke har været afholdt en sådan fradragsberettiget udgift. Der er således ikke behov for at udøve et bevisskøn ved stillingtagen til, om der er opnået en skattepligtig indtægt, afholdt en udgift, opnået ejendomsret til et aktiv, afstået et aktiv, etableret et låneforhold og andre retsstiftende kendsgerninger. Om der således foreligger en sådan retsstiftende kendsgerning, vil normalt blive afgjort efter en almindelig bevisbedømmelse, hvilket typisk fører til, at dette ikke anses for at være tilfældet, hvis ikke den part, der har bevisbyrden herfor, løfter denne bevisbyrde. I relation til spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en retsstiftende kendsgerning, vil der normalt ikke være "plads" til et bevisskøn. Er det ikke muligt at fastlægge det korrekte faktum i forhold til, om der foreligger en retsstiftende kendsgerning, vil det normalt medføre, at den retsstiftende kendsgerning ikke anses for bevist. Bevisskønnet aktualiseres derimod, hvis den retsstiftende kendsgerning findes bevist, men at det omvendt er uklart, hvilket beløb der er tjent, brugt, lånt, eller hvad der er værdien af aktivet/passivet osv.

De anførte tilfælde, hvor der skal foretages et bevisskøn for at fastlægge faktum, adskiller sig også fra tilfælde, hvor der skal tages stilling til et eller flere specifikke tal, hvilket gøres via en almindelig bevisbedømmelse. Dette er eksempelvis tilfældet, når det skal afgøres, om en person opfylder betingelsen i ligningslovens § 33 A om, at man maksimalt må opholde sig i Danmark i 42 dage i løbet af seks måneder. Er der tvivl om, hvor mange dage vedkommende har opholdt sig i Danmark, må dette afklares ved en almindelig bevisbedømmelse, hvor det tillige kan have betydning, hvem der har bevisbyrden. Tilsvarende hvis skattemyndighederne har forhøjet den skattepligtige indkomst med tre specifikke beløb, der er tilgået vedkommendes bankkonto. Her skal det ved almindelig bevisbedømmelse afklares, om de pågældende beløb er skattepligtig indkomst eller skattefrie beløb herunder lån, skattefri salgsindtægt m.v.

Et bevisskøn forudsætter, at der foreligger bevisnød på det tidspunkt, hvor der skal træffes afgørelse i sagen.

Bevisnød kan opstå i tre tilfældegrupper:

1. Beviset er ikke produceret; eksempelvis er der ikke lavet behørigt regnskab grundet manglende effektive kasseafstemninger, eller ej fået behørig dokumentation for selve størrelsen af en given udgift, som i øvrigt er dokumenteret afholdt.
2. Beviset er gået tabt; eksempelvis regnskabsmateriale er brændt eller på anden vis gået til grunde.
3. Medfødt bevisnød; eksempelvis fastlæggelse af handelsværdien/markedsprisen af et givent aktiv, som ikke er handlet på det frie marked på det tidspunkt, da handelsværdien/markedsprisen skal fastlægges. I tilfælde, hvor der er bevisnød i forhold til fastlæggelsen af handelsværdien og markedsprisen, således at dette skal ske skønsmæssigt, bruges ofte betegnelsen værdiskøn.

Helt overordnet må/skal skattemyndighederne erstatte oplysninger vedrørende faktum med et bevisskøn, når der er bevisnød – faktum kan ikke udfindes via almindelig bevisbedømmelse kombineret med bevisbyrdebetragtinger. Hjemmelsgrundlaget er generelt almindelige bevisprincipper, idet der dog kan være positiv lovhjemmel for specifikke bevisskøn, eksempelvis skattekontrollovens § 74 om skatteskøn (skønsmæssig indkomstansættelse).

I *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 2003, s. 401, anfører nuværende Højesteretsdommer Lars Apostoli bl.a. følgende:

“Hjemmelsgrundlaget for udøvelsen af et skatteskøn i forbindelse med enkelte indtægts- og udgiftsposter er de almindelige bevisregler. Skattemyndighederne er ikke bundet af den skattepligtiges vurdering, men må foretage en samlet bedømmelse på grundlag af alle foreliggende oplysninger af relevans. I overensstemmelse med de grundlæggende forvaltningsretlige principper om saglighed er skattemyndighederne forpligtet til at tilstræbe en så korrekt ansættelse som muligt ved skønudøvelsen”.

Det følger videre af officialprincippet, at myndighedernes, herunder skattemyndighedernes, bevisskøn skal være så virkelighedsnært som

muligt, således at man som myndighed skal søge at skønne så rigtigt som overhovedet muligt.

Det særlige ved de tilfælde, hvor der anvendes et bevisskøn, er altså, at inden for en given ramme kan det ene talresultat være lige så korrekt som det andet talresultat – det er således helt åbent, hvad resultatet skal være inden for den pågældende ramme. Hovedeksemplet er skønsmæssige indkomstansættelser, hvor der inden for et givent interval, der ikke kan fastlægges præcist, er et utal af mulige resultater: er indkomsten 100.000 kr., 101.000 kr., 102.000 kr. osv.? Tilsvarende gælder i tilfælde, hvor der er bevisnød vedrørende fastlæggelsen af handelsværdien og markedsprisen, således at dette skal ske skønsmæssigt. Det er netop disse mange mulige rigtige resultater, der bevirker, at skattemyndighederne ikke må foretage bagatelrettelser, og som bevirker, at domstolsprøvelsen er tilbageholdende inden for skatteretten, medmindre der er fejl i skøngrundlaget.

I de tilfælde, hvor skattemyndighederne berettiget må foretage et bevisskøn, gælder en række særlige retsprincipper:

1. Skattemyndighederne må i et vist omfang anvende interne bevisregler, som skatteyderne til gengæld kan støtte ret på, hvis de er omfattet af bevisreglen.³
2. Der er et forbud mod bagatelrettelser – det ene resultat kan jo være lige så godt som det andet, hvorfor der ikke er grundlag for, at skattemyndighederne laver en bagatelrettelse i forhold til det selvangivne.⁴
3. Inden for skatteretten er der en tilbageholdende domstolskontrol i forhold til selve bevisskønnet.⁵ Dette modsat eksempelvis

3. I forhold til værdiskøn er dette nærmere omtalt i mine artikler i *Revision & Regnskabsvæsen* 2013, nr. 3 og 4; “Værdiansættelse/transfer pricing – bevisbyrdens placering – SKATs korrektionsadgang – retssikkerhedsmæssige problemstillinger” og “Værdiansættelse/transfer pricing – SKM 2013.147 BR. – prøvelsesetemaer og skønsmargin i værdiansættelsessager – betydningen af det foreliggende udkast til lovforslag om ny klagestruktur for værdiansættelsessager”.

4. Se nærmere herom i min artikel i *Revision & Regnskabsvæsen* 2013, nr. 4, s. 57 ff.

5. Domstolene prøver med sædvanlig intensitet rammerne for bevisskønnet, herunder om det var korrekt at udøve et bevisskøn som følge af bevisnød, om SKAT i stedet for at have udøvet et bevisskøn burde have anvendt en intern bevisregel, om der er begået formelle fejl (sagsbehandlingsfejl) ved skatteansættelsen, om der er inddraget usaglige hensyn, og om selve grundlaget for skatteansættelsen er i orden.

ekspropriationsretten, hvor der som udgangspunkt er fuld domstolsprøvelse, og domstolene sætter deres eget værdiskøn i stedet for ekspropriationsmyndighedernes dog således, at man ikke laver bagatelrettelser, medmindre bagatelrettelsen er en følge af fejl i myndighedernes skønsgrundlag derved, at der mangler at blive ydet erstatning for et givent aktiv.⁶

Mener domstolene, at grundlaget for det skatteretlige bevisskøn er korrekt, forstået således, at der ikke er nogen mangler i skønsgrundlaget (af faktisk eller juridisk karakter), tilsidesættes selve skønnet kun, hvis selve skønsresultatet anses for (åbenbart) urimeligt – altså hvis domstolene mener, at skattemyndighederne er gået klart uden for den rimelige ramme, der er for det skønnede resultat – hvilket meget sjældent er tilfældet i praksis.

Er der mangler i skønsgrundlaget, prøver retten, om resultatet af bevisskønnet kan nås med afsæt i de faktiske forhold, som retten mener, der skal lægges til grund, således at disse mangler er uden betydning for skønsresultatet; altså at manglen(erne) er konkret uvæsentlige. Er dette tilfældet, opretholdes skønsresultatet, medmindre dette kan anses for (åbenbart) urimeligt, hvilket normalt ikke vil være tilfældet, når retten forudgående har konstateret, at skønsresultatet kan nås med afsæt i de foreliggende faktiske forhold. Selvom der er mangler i skønsgrundlaget, og skønsresultatet ikke kan nås med afsæt i de faktiske forhold, som retten mener, der skal lægges til grund, opretholdes skattemyndighedernes skøn, hvis den eller de pågældende mangler alene fører til, at der skal foretages en bagatelrettelse af skønsresultatet; også i denne situation anses manglen(erne) for konkret uvæsentlige.

Det bemærkes i den forbindelse, at domstolenes efterprøvelse synes særligt tilbageholdende i sager, hvor skattemyndighederne *formodes* at have en særlig indsigt – “særlig klogskab” – eksempelvis sager om værdiansættelse i forhold til ejendomsvurderinger og registreringsafgift. Denne tilbageholdenhed synes både at gælde i forhold til, hvornår domstolene finder, at der foreligger væsentlige mangler i skønsgrundlaget, samt i forhold til, hvornår selve værdiskønnet kan til-

6. Se nærmere om domstolsprøvelsen i ekspropriationssager i eksempelvis Jens Peter Christensen, Jørgen Albæk Jensen & Michael Hansen Jensen, *Dansk Statsret* (2012), kap. 18, afsnit 5.

sidesættes. Til illustration heraf kan der bl.a. henvises til UfR 1999.793 H, UfR 1999.1178 H, UfR 2000.107 H, TfS 2004, 561 H, og TfS 2005, 125 H. vedrørende ejendomsvurderinger og SKM2003.-12.VLR, SKM2003.376.VLR, SKM2004.186.ØLR., SKM2009.104.HR og SKM 2015.93.ØL vedrørende grundlaget for registreringsafgift. I Vestre Landsrets dom af 15. marts 1999, 3 afdeling, Sønderborg Andelsboligforening ved advokat Lars Henriksen, lykkedes det delvist at få tilsidesat vurderingsmyndighedernes værdiskøn efter en meget solid advokatindsats. I SKM2016.331.ØLR lykkedes det efter en tilsvarende solid advokatindsats at få tilsidesat det af afgiftsmyndighederne foretagne skøn over handelsværdien af sagsøgerens brugte bil i forbindelse med dennes anmodning om refusion af registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 7 b.

De retsprincipper, der gælder for bevisskøn, herunder betingelserne for at anvende et bevisskøn i forbindelse med skatteansættelsen – reglerne om skønsudøvelsen og reglerne om efterkontrol med bevisskøn – er i alt overvejende grad udviklet af domstolene i deres praksis.

Som det fremgår af ovenstående, er domstolsprøvelsen⁷ reelt noget tilbageholdende i de tilfælde, hvor skattemyndighederne med rette har udøvet et bevisskøn, idet domstolene reelt kun efterprøver rammerne for bevisskønnet, men er meget tilbageholdende vedrørende prøvelsen af selve skønnet, idet domstolene mindst kræver, at selve skønsresultatet skal anses for decideret urimeligt for, at domstolene vil tilsidesætte dette.

I *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 2003, s. 401, anfører Lars Apostoli – nuværende Højesteretsdommer – bl.a. følgende:

“Ældre forvaltningsretlig teori og praksis er – for så vidt angår spørgsmålet om domstolskontrol med forvaltningens skøn – præget af et dogme om domstolenes inkompetence over for forvaltningens skøn. Man antog, at domstolene alene kunne prøve, om forvaltningsmyndighederne havde handlet lovligt, men ikke om deres dis-

7. Domstolsprøvelse af bevisskøn inden for skatteretten er nærmere behandlet af (daværende) advokat Lars Apostoli i artiklen “Det skatteretlige skøn” udgivet i anledning af Statsskattelovens 100-års jubilæum som et temanummer i *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 2003, s. 401, samt Malene Kerzel i *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 1999, s. 478, samt Jørgen Mathiassen, *Forvaltningsret, Almindelige Emner* (4. udgave), s. 454 ff.

positioner var hensigtsmæssige eller rimelige. Domstolskontrollen med forvaltningens skønsmæssige afgørelser fik derfor karakter af en prøvelse af, om der forelå tilblivelsesmangler – sagsbehandlingsfejl, magtfordrejning, væsentlig faktisk vildfarelse osv. Spørgsmålet om skønnets rimelighed og rigtighed var derimod ikke omfattet af prøvelsen, jf. således f.eks. UfR 1950.511 H og UfR 1972.820 Ø. Allerede i en artikel i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1950B, s. 273, introducerede Max Sørensen den opfattelse, at domstolene måtte være berettigede til en egentlig materiel prøvelse af forvaltningens skøn, men at prøvelsen måtte være begrænset til en vurdering af, om skønnet var åbenbart urimeligt. Kun i sådanne tilfælde var der tilstrækkeligt grundlag for tilsidesættelse af skønnet ved domstolene. Det var bestemt ikke en opfattelse, som straks slog igennem i teori og praksis. Tværtimod blev den mødt med kritik, jf. således Poul Andersen i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1952B, s. 225 (hertil Max Sørensens replik i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1952B, s. 289). Men i det lange løb slog Max Sørensens opfattelse igennem i praksis, således at det i hvert fald siden begyndelsen af 1970'erne har ligget fast, at domstolene ikke er afskåret fra at prøve rimeligheden og rigtigheden af forvaltningens skøn. Det gælder også med hensyn til skatteskøn. At domstolene er indstillet på prøvelse af skatteskønnet betyder dog ikke, at de tilsidesætter skønnet og erstatter det med deres eget, hvis de selv skønner anderledes. Prøvelsen foregår netop på den måde, som Max Sørensen anbefalede – således at der udvises en vis reservation og alene sker tilsidesættelse, hvis der for domstolene er præsteret det fornødne sikre grundlag for at kunne fastslå, at skønnet er åbenbart urimeligt.”

Oprindeligt valgte domstolene således ikke at efterprøve selve resultatet af forvaltningsmyndighedernes, herunder skattemyndighedernes, bevisskøn, hvilket tillige var baggrunden for, at Skatteministeriet i sagen – UfR 1968.227 HK – protesterede mod, at der kunne udmeldes syn og skøn i en given skattesag. Skatteministeriet anførte i den forbindelse bl.a.:

“[...] skattemyndighederne (har) ved udøvelsen af skønnet over pantebrevens værdi haft kendskab til samtlige de omstændigheder, der var afgørende for værdiansættelsen, og at det ikke er godtgjort, at skattemyndighederne er gået udover skønnets rammer. Da selve det

skattemæssige skøn ikke kan tilsidesættes af domstolene, må det følgelig anses for overflødigt at optage syn og skøn.”

Med andre ord var synspunktet dengang, at domstolene ikke havde kompetence til at prøve skattemyndighedernes bevisskøn, når bortså fra, om det var baseret på et korrekt faktisk grundlag. Højesteret tillod, at der blev udmeldt syn og skøn, hvilket skete med følgende begrundelse: “[...] det [kan] ikke på forhånd anses udelukket, at det begærede skøn kan få betydning for sagen [...]”.

Inden for *ekspropriationsretten* er der som udgangspunkt i dag fuld domstolsprøvelse, og domstolene sætter deres eget værdiskøn i stedet for ekspropriationsmyndighedernes dog således, at man ikke laver bagatelrettelser, medmindre bagatelrettelsen er en følge af fejl i myndighedernes skøngrundlag derved, at der mangler at blive ydet erstatning for et givent aktiv.

Dette altså i modsætning til inden for *skatteretten*, hvor der som ovenfor beskrevet er en – meget – tilbageholdende domstolskontrol i forhold til selve bevisskønnet.

I praksis giver bevisskøn, herunder skatteskøn og værdiskøn, anledning til relativt mange tvister mellem landets skatteydere og skattemyndighederne. Af samme grund er der i det følgende en relativt kort redegørelse for intensiteten i domstolsprøvelsen angående skønsmæssige indkomstansættelser (såkaldt skatteskøn), i forhold til værdiskøn samt endelig en redegørelse for, i hvilket omfang skatteyderne kan støtte ret på skattemyndighedernes interne regler om bevisskøn, da det har givet anledning til en del højesteretsager de seneste år.

4.2. Særligt om skønsmæssige indkomstforhøjelser

Der er først grundlag for at udøve et bevisskøn i forhold til at skønne yderligere skattepligtige indtægter end selvangivet,⁸ når skattemyndighederne har løftet bevisbyrden for, at der er yderligere skattepligtig indkomst. I praksis vil dette kunne ske derved, at skattemyndighederne

8. I den nye skattekontrollov, der trådte i kraft den 1. januar 2019, er begrebet “selvangivelse” afskaffet. I nærværende artikel vælger jeg dog desuagtet at bruge dette begreb, da det er indarbejdet i den foreliggende litteratur og så vidt ses endnu ikke erstattet af et begreb, der er enighed om.

beviser, at der ikke foreligger et behørigt regnskab/selvangivelse,⁹ eller påviser et uantageligt lavt eller negativt privatforbrug,¹⁰ eller påviser yderligere indtægtskilde(r).

Det er som udgangspunkt skatteyderen, der bærer risikoen for fremlæggelsen af regnskab med dokumentation samt eventuel bortkomst heraf, jf. SKM2002.100.HR. Det ændrer således ikke på, at betingelserne for skønsmæssig ansættelse er opfyldte, selvom den skattepligtige ikke selv er skyld i, at regnskabsmaterialet er blevet væk, jf. således f.eks. UfR 2007.1007 HR og TfS 1992, 449 VL. Tilsvarende er det uden betydning, om det er revisors ansvar, at regnskabet er fejlbehæftet i et sådant omfang, at det ikke kan lægges til grund. Som undtagelse herfra gælder, hvis det beror på skattemyndighedernes forhold, at materialet er bortkommet. I givet fald vil det blive tillagt bevisbetydning til fordel for skatteyder.

Hvis grundlaget for den skønsmæssige indkomstforhøjelse er manglende behørigt regnskab/selvangivelse eller uantageligt lavt eller negativt privatforbrug, behøver skattemyndighederne ikke at påvise konkrete udeholdte indtægter til støtte for den skønsmæssige indkomstforhøjelse, jf. eksempelvis UfR 2007.1007 HR. Skattemyndighederne skal dog selvsagt altid kunne begrunde en skønsmæssig ansættelse, der er højere end den selvangivne indkomst. I højesteretsdommen UfR 1980.746 HR blev det således statueret, at skattemyndighederne havde været berettigede til skønsmæssig ansættelse af indtægten for en

9. Nuværende højesteretsdommer Lars Apostoli har i "Det skatteretlige skøn", *Tidskrift for Skatter og Afgifter* 2003, s. 401, anført følgende vedrørende SKL § 5, stk. 3, og tilsidesættelse af et regnskab: "Det skal dog i den forbindelse bemærkes, at påvisningen af fejl i regnskabsgrundlaget ikke altid fører til tilsidesættelse af hele regnskabet og selvangivelsen. Er der alene tale om uvæsentlige fejl, som er uden betydning for regnskabets og selvangivelsens generelle troværdighed, vil selvangivelsen kunne anses for behørig på trods af disse fejl. I disse tilfælde vil det være tilstrækkeligt at korrigere de konkrete poster i regnskabet og selvangivelsen, hvor fejlen er konstateret. Det afgørende er, om regnskabsmanglerne er så alvorlige, at regnskabet ikke udgør et troværdigt grundlag for indkomstansættelsen." Tilsvarende må antages at gælde for den nugældende bestemmelse i skattekontrollovens § 74.

10. Se eksempelvis UfR 1967.635 HR og UfR 2002.530/1 HR. Samme i UfR 2000.537 HR vedrørende kørselsregnskab. Det er klart, at selvangivelsen under alle omstændigheder er utroværdig, hvis den fører til et negativt privatforbrug, jf. eksempelvis Højesterets domme: UfR 1999.2020/1 HR, UfR 2002.530/1 HR, UfR 2005.2779 HR, UfR 2008.2177 HR og UfR 2009.476/2 H.

hyrevognsejer med mangelfuld regnskabsførelse, men at den skøns-mæssige forhøjelse ikke var tilstrækkeligt begrundet, idet der blot var tale om en henvisning til omfanget af vognmandens skønnede anpart i tomkørsel ved privatkørsel.

Har skattemyndighederne med rette udøvet et bevisskøn i forhold til at skønne yderligere skattepligtig indkomst, er det herefter op til skatteyderen at føre bevis for, at bevisskønnet skal tilsidesættes.

Som udgangspunkt kræver dette, at skatteyderen beviser, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag eller fører til et klart forkert¹¹/(åbenbart) urimeligt resultat, jf. eksempelvis UfR 2009.476/2 HR, UfR 2010.2537 HR og UfR 2011.1458 HR.

En gennemgang af praksis viser, at det er relativt sjældent, at skatteyderen kan løfte denne bevisbyrde. Som et eksempel på en nyere dom, hvor det lykkedes skatteyderen at få tilsidesat skattemyndigheder-nes bevisskøn i en sag om skønnet indkomstforhøjelse, kan henvises til SKM2014.612.BR. Dette skete efter en lang række vidneudsagn og en solid advokatindsats.

Forud for 1. januar 2019 var skatteskønnet – skøns-mæssige indkomstansættelser – reguleret af dagældende skattekontrollovs § 5, stk. 3. Der fremgår bl.a. følgende af forarbejderne til dagældende skattekontrollovs § 5, stk. 3, L. 104, 1995/96 1. samling (lov nr. 1104 af 20. december 1995):

“Efter de almindelige principper for bevisførelse påhviler det i sådanne tilfælde (hvor SKAT fastsætter indkomsten skøns-mæssigt som følge af manglende behørigt regnskab/selvangivelse) som udgangspunkt skattemyndigheden at sandsynliggøre; at den skønnede opgørelse ikke er mindre sandsynlig end andre opgørelser, set i lyset af de oplysninger som skattemyndighederne er i besiddelse af. Det bemærkes i denne forbindelse at skattemyndighederne i en situation som denne som udgangspunkt ikke har pligt til at gøre brug af de særlige kontrolbeføjelser skattemyndighederne er tillagt til at indhente oplysninger fra tredjemand, det være sig fra en anden offentlig myndighed eller fra en privat virksomhed. Skattemyndighederne kan umiddelbart basere skønnet på de oplysninger som

11. Om terminologien på dette område se lektor, ph.d. Malene Kerzel i *SR-Skat* 2013.232.

skattemyndighederne er i besiddelse af vedrørende det pågældende og tidligere indkomstår”.

Med virkning fra 1. januar 2019 er skatteskonnet – skønsmæssige indkomstansættelser – reguleret af § 74 i den “nye” skattekontrollov. Citatet fra 1995 er ikke gentaget i forarbejderne til den nye lov, men må fortsat anses for udtryk for gældende ret. I praksis er det dog meget sjældent, at det er et tema i efterprøvelsen af skønsmæssige indkomstforhøjelser hos domstolene, hvorvidt “den skønnede opgørelse [ikke] er mindre sandsynlig end andre opgørelser, set i lyset af de oplysninger som skattemyndighederne er i besiddelse af.”

I praksis er det således reelt op til skatteyderen at anfægte rigtigheden af skattemyndighedernes skønresultat, og i praksis skal der meget til for, at domstolene tilsidesætter skønnet, hvilket i SKM2012.666.BR tilkendegives på følgende vis:

“[...] Skattemyndighederne har efter sagens karakter en betydelig frihed ved udøvelsen af dette skøn [...]”.¹²

Hvis skatteyderen efterfølgende søger at anfægte en skønsmæssig indkomstforhøjelse med henvisning til, at han har haft skattefrie indtægter eller har optaget lån m.v., vil der ofte blive stillet et skærpet bevisskav, således at der som udgangspunkt vil blive krævet objektiv dokumentation for, at det forholder sig som anført af skatteyder, jf. eksempelvis UfR 2009.476/2 HR, TfS 2004, 193 ØL, og TfS 2005, 253 VL. I forhold til påståede skattefrie spillegevinster kan skattemyndighederne stille krav om, at der er udarbejdet egentligt regnskab for spillene, hvori også tabsgivende spil skal indgå, jf. TfS 2010, 394 ØL. Praksis på dette område er meget righoldig.

Påviser skatteyderen, at bevisskonnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag, vil dette som udgangspunkt blive tilsidesat af domstolene, medmindre der alene er tale om en såkaldt bagatelrettelse, hvilket skattemyndighederne har bevisbyrden for, er tilfældet. I disse tilfælde kan

12. En gennemgang af praksis viser, at jo ringere regnskabsgrundlag m.v., des større handlefrihed har skattemyndighederne i forhold til, hvordan de vil foretage skønnet. Forholdet er jo det, at jo ringere regnskabsgrundlag, des større usikkerhed er der om, hvad der er det rigtige resultat, og dermed des større handlefrihed for skattemyndighedernes skønudøvelse.

Skatteministeriet dog undgå, at bevisskønnet tilsidesættes, hvis Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skønsgrundlaget er konkret uvæsentlige, da *skønsresultatet* kan nås med afsæt i det faktum, som retten finder, er korrekt. Retten skal i den forbindelse foretage en selvstændig bevisvurdering, der foretages med afsæt i alle de oplysninger, der er forelagt retten, herunder også selvom det er nye oplysninger sammenlignet med, hvad skattemyndighederne havde kendskab til, da de foretog deres bevisskøn jf. UfR 2005.-3167 HR. Et markant eksempel på dette er SKM2013.525.ØL. Uanset, at Skatteministeriet erkendte fejl i privatforbrugsopgørelsen i skatteydere disfavør på samlet 344.470 kr., fandt retten ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte det af Landsskatteretten foretagne skøn.

En gennemgang af praksis viser, at det i virkelighedens verden er meget svært for landets skatteydere at få domstolenes lydhørhed i sager om skønsmæssige indkomstansættelser. Det faktum, at det som udgangspunkt ikke er muligt at gøre brug af syn og skøn i disse sager, gør bestemt ikke opgaven nemmere, når man som advokat fører denne type sager. I sager, hvor der er foretaget en skønsmæssig ansættelse efter en tilsidesættelse af regnskabsgrundlaget, vil anmodning om et syn og skøn over skønnet rimelighed eller selve tilsidesættelsen af regnskabsgrundlaget således som udgangspunkt blive afvist med henvisning til, at der er tale om en retlig bedømmelse, jf. eksempelvis TfS 2000, 636 ØL, SKM2006.136.ØL, UfR 2010.917 ØL og SKM2015.-377.Ø.¹³ Det synes, som om landets skatteydere ofte får en relativt ublid behandling i denne type sager.

4.3. Særligt om skattemyndighedernes tilsidesætte af værdiansættelser

For at skattemyndighederne kan tilsidesætte en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling, og erstatte værdien/prisen/værdifordelingen af et af skattemyndighederne udøvet bevisskøn

13. Derimod vil der som udgangspunkt være mulighed for at afholde syn og skøn over enkelte elementer, der indgår i selve skønnet, jf. eksempelvis TfS 1999, 514 VL, hvor der blev afholdt syn og skøn om, hvorvidt det var muligt at anvende et kasseapparat på et diskotek, samt SKM2008.814.BR vedrørende bruttoavanceprocenter i en restaurant.

(værdiskøn) med deraf følgende yderligere beskatning, herunder reduceret fradragsret, kræves det som udgangspunkt, at skattemyndighederne løfter bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi/pris eller den aftalte/selvangivne værdifordeling kan tilsidesættes. Herudover skal der være tale om en vis værdirettelse mellem den aftalte/selvangivne værdi og den "rigtige værdi",¹⁴ og der må ikke foreligge en situation, hvor skatteyder kan (og vil) støtte ret på en intern værdiregel opstillet af skattemyndighederne.¹⁵

Måtte der undtagelsesvis være kendskab til den objektivt korrekte værdi, kan skattemyndighederne tilsidesætte en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling og erstatte værdien/prisen/værdifordelingen af den objektivt konstaterbare værdi/pris. I denne situation, hvor der ikke vurderes at være nogen usikkerhed om, hvad der er den rigtige værdi/pris – da denne anses for objektivt konstaterbar – er der ikke behov for, at skattemyndighederne foretager et værdiskøn, hvorfor der i denne særlige situation ikke er et krav om en vis værdirettelse for, at skattemyndighederne kan tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdi/pris eller tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdifordeling.¹⁶

Skattemyndighederne har altså som udgangspunkt bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi/pris eller værdifordeling kan tilsidesættes. Dette forudsætter som udgangspunkt, at skattemyndighederne godtgør, at en anden pris/værdi/værdifordeling er mere sandsynlig end den aftalte pris/værdi/værdifordeling, samt at der er tale om en vis værdirettelse mellem den aftalte/selvangivne værdi og den af skattemyndighederne skønnede værdi. Dette gælder som udgangspunkt også, selvom partnerne er interesseforbundne, jf. eksempelvis UfR

14. Kravet til denne værdirettelse er afhængig af, om der foreligger et skattemæssigt interessefællesskab eller ej. Er parterne i skattemæssig henseende interesseforbundne, kan den aftalte værdi tilsidesættes, medmindre der er tale om en bagatelrettelse, jf. eksempelvis TFS 1996, 52 ØL, UfR 1996.1148 HR samt UfR 1996.1160 HR. Foreligger der ikke et skattemæssigt interessefællesskab, er kravet, at den anvendte værdi er "åbenbart forkert". Se eksempelvis SKM2009.610.VL. Nyeste dom fra Højesteret, der belyser problemstillingen, er SKM2018.319.H.

15. Nærmere om skattemyndighedernes interne værdiregler nedenfor i afsnit 4.4.

16. Det kunne eksempelvis være tilfældet, hvor en post børsnoterede aktier overdrages mellem interesseforbundne parter til en kurs, der afviger fra børskursen, og hvor der ikke er grundlag for at sætte spørgsmålstegn ved, at børskursen er udtryk for handelsværdien, da der ikke foreligger illikviditet eller lignende.

1988.527 HR, Tfs 1999, 730 VL, Tfs 2002, 821 ØL, og Tfs 2002, 336 VL.

I SKM2002.466.ØL, der drejede sig om værdiansættelse af en ubebygget grund, anførte Østre Landsret bl.a. følgende:

“[...] Det påhviler sagsøgte (Skatteministeriet) at godtgøre, at der har været grundlag for at korrigere værdiansættelsen på ca. 1,8 millioner kr. ved overdragelsen af grunden den 27. december 1995. [...] Efter en vurdering af det samlede hændelsesforløb, og når henses til at muligheden for ekspropriation først blev omtalt af F1 A/S i 1996, finder landsretten ikke, at sagsøgte har bevist, at sagsøgerens direktion og hovedaktionærer på tidspunktet for hovedaktionærernes overtagelse af grunden den 27. december 1995 har haft en i særlig grad underbygget forventning og formodning om, at grunden efterfølgende ville kunne overdrages til F1 A/S for 4,5 millioner kr. [...]”

Tilsvarende fremgår af forarbejderne til LL § 2 og SKL § 3 B.¹⁷

I *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 2003, s. 401, anfører nuværende højesteretsdommer Lars Apostoli bl.a. følgende:

“[...] Når der er tale om overdragelse mellem interesseforbundne parter, vil der som regel ikke være grundlag for nogen indsigelse om, at et skatteskøn er uberettiget. Selve den omstændighed, at parterne er interesseforbundne, gør det berettiget, at skattemyndighederne skønner over værdien af det overdragne aktiv med henblik på sammenligning med den pris, som parterne har aftalt, jf. f.eks. den ovenfor nævnte højesteretsdom Tfs 1999, 463 H [...]”

Dette udsagn synes ikke dækkende for retsstillingen og præmisserne i omtalte højesteretsdom og skal antageligvis ses i lyset af, at der var tale om overdragelse af en fast ejendom, hvor der mellem interesseforbundne parter blev aftalt en pris, der afveg fra den offentlige ejendomsvurdering, således at det var eksistensen af den offentlige ejendoms-

17. I bilag 6 til L 84 1997-98, 1. samling, anføres bl.a. følgende: “Det er korrekt, at bevisbyrdereglerne for transaktioner omfattet af lovforslaget principielt ikke skal adskille sig fra andre tilfælde på skatterettens område. Der er således ikke tale om indførelse af omvendt bevisbyrde [...] Der gælder ingen forhåndsformodning for, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængde vilkåret, [...] Det understreges, at der netop ikke forslås omvendt bevisbyrde [...]”.

dering, der bevirkede, at bevisbyrden for, at den aftalte pris var rigtig, umiddelbart påhvilede skatteyderne.¹⁸

Særlige forhold kan således bevirke, at bevisbyrden vendes rundt, således at det bliver op til skatteyder at godtgøre rigtigheden af den aftalte/selvangivne værdi/værdifordeling. Dette vil typisk skyldes andre handler eller eksistensen af en intern bevisregel, herunder værdiregel.

Forudgående eller efterfølgende køb og salg kan medføre, at den aftalte pris/prisfordeling helt umiddelbart forekommer at være forkert. I så fald har skatteyder bevisbyrden for, at den aftalte pris/prisfordeling er korrekt, jf. eksempelvis UfR 2005.1176/2 HR, hvor der blev gennemført køb og salg af de samme aktier samme dag til vidt forskellige priser, og hvor skatteyder reelt havde bestemmende indflydelse i det købende og det sælgende selskab. Østre Landsret anførte bl.a. følgende, der blev tiltrådt af Højesteret:

“Henset til at der er tale om interesseforbundne parter, sammenholdt med den store forskel på Anders Jensens købs- og salgspris – trods de enslydende aftaler – findes Anders Jensen at måtte godtgøre, at aktiernes værdi alene udgjorde 150.000 kr. ved købet.”

Fra nyere praksis på området kan der henvises til SKM2015.88.SR. I denne sag anførte SKAT bl.a. følgende, der blev tiltrådt af Skatterådet:

“[...] Det bemærkes endvidere, at der ikke er holdepunkter for at antage, at vindmøllerne skulle være steget ca. € 500.000 i værdi i tidsrummet på ca. 1 år fra H Energis erhvervelse heraf og videresalget til spørger. Det må i øvrigt være op til spørger at godtgøre en sådan værdistigning, jf. SKM2014.650.HR. Forskelsbeløbet på ca. € 500.000 må på denne baggrund anses for vederlag for den overordnede strukturering og tilrettelæggelse af investeringsprojektet, og kan derfor ikke indgå i spørgers skattemæssige afskrivningsgrundlag. Spørger vil alene kunne afskrive på grundlag af det beløb, DKK 46.247.597, som H Energi A/S erhvervede vindmøllerne til i december 2008 [...]”.

18. Se nærmere herom min artikel i *Revision & Regnskabsvæsen* 2013, nr. 3 og 4.

Som det fremgår, fastslår Skatterådet, at det følger af Højesterets dom i UfR 2014.2921 HR (SKM2014.650.HR),¹⁹ at det er skatteyder, der har bevisbyrden for, at aktivet er steget i værdi i perioden fra sælgers eget køb og frem til, at skatteyder køber aktivet af sælger, når disse handler er nært tidsmæssigt forbundet.

I praksis kan eksistensen af en intern bevisregel, herunder værdiregel, *de facto* føre til, at skatteyderen har bevisbyrden for rigtigheden af den aftalte/selvangivne værdi/værdifordeling. I Højesterets dom offentliggjort i SKM2019.74.H anfører Højesteret bl.a.:

“[...] Højesteret finder, at den part, der gør gældende, at den offentlige ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien, har bevisbyrden for dette [...]”.

I sidste ende beror det også på dette område på en helt konkret vurdering, når det skal afgøres, hvad der skal til for, at SKAT kan tilside-sætte en aftalt/selvangiven værdi/pris. Det har i den forbindelse stor betydning, hvor umiddelbart forkert den aftalte/selvangivne pris/værdi eller værdifordeling forekommer.

Såfremt skattemyndighederne med rette har tilsidesat en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling og erstat-tet værdien/prisen/værdifordelingen af et af skattemyndighederne udø-vet beviskøn (værdiskøn), er det herefter op til skatteyderen at løfte bevisbyrden for, at skattemyndighedernes værdiskøn skal tilsidesættes. Her gælder som udgangspunkt samme retsprincipper, som når domsto-lene efterprøver en skønsmæssig indkomstforhøjelse, hvorfor det i rets-praksis er op til skatteyderen at føre bevis for, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag²⁰ eller fører til et klart forkert/(åbenbart) uri-meligt resultat.

19. I UfR 2014.2921 HR fastslog Højesteret, at skatteyder ikke havde godtgjort, at “[...] ejendommens værdi var steget med de ca. 5 mio. kr. i det forholdsvis korte tidsrum, der forløb mellem I/S Ejendomsinvests erhvervelse af ejendommen i juli 2004 for ca. 86 mio. kr. og investorernes køb af ejendommen i november 2004 for ca. 92 mio. kr.”

20. Der er mangler i grundlaget for et værdiskøn, hvis der er en eller flere faktiske fejl i skøngrundlaget af betydning for værdiansættelsen, eller der er relevante faktiske forhold, som ikke er inddraget i værdiskønnet, eller ikke inddraget med fornøden vægt. Dette kan evt. skyldes en fejlfortolkning af, hvilket vurderingsgrundlag der skal anvendes, jf. eksempelvis UfR 2000.2039 HR.

I disse tilfælde vil berettiget tvivl om, hvorvidt bevisskønnet er udøvet på et korrekt grundlag, kunne føre til, at ansættelsen hjemvises til fornyet behandling hos skattemyndighederne, således at denne tvivl kan afklares i forbindelse med, at skattemyndighederne foretager et fornyet bevisskøn. Dette var således tilfældet i TfS 1996, 303 VL, hvor Vestre Landsret bl.a. anførte:

“Efter ordlyden af skyldrådets indstilling til Landsskatteretten kan det ikke udelukkes at disse instansers afgørelser bygger på en urigtig antagelse om at en del af arealet på 2.369 m² vil kunne bebygges efter detailplanlægning af området”.

Tilsvarende i SKM2013.847.ØL. I sager om skønsmæssige indkomstforhøjelser fører en sådan tvivl som udgangspunkt ikke til, at skattemyndighedernes skøn tilsidesættes, jf. eksempelvis SKM2014.558.BR.

For at skatteyder kan løfte bevisbyrden for, at *selve værdiskønnet* er urimeligt, så det skal tilsidesættes, vil det som alt overvejende udgangspunkt kræve, at skatteyder har støtte herfor i en behørig kvalificeret skønrapport. I *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 2003, s. 401, anfører nuværende højesteretsdommer Lars Apostoli:

“I sager om prøvelse af værdiskøn i forbindelse med køb og salg viser en gennemgang af retspraksis, at tilsidesættelse af skatteskønnet nærmest undtagelsesfrit forudsætter, at der foreligger en syns- og skønserklæring, der væsentligt afviger fra skattemyndighedernes skøn. Uden en sådan syns- og skønserklæring er det i praksis næppe muligt at løfte bevisbyrden for en indsigelse om, at myndighedernes værdiskøn er åbenbart urimeligt, jf. herved også TfS 1999, 463 H, hvor den pågældende havde forsøgt at anfægte skattemyndighedernes skøn over en ejendoms værdi uden syn og skøn. Det lykkedes ikke, og i dommens præmisser er det netop fremhævet, at han ikke havde ønsket syn og skøn, jf. tilsvarende TfS 1999, 970 Ø. Som eksempler på domme, hvor skattemyndighedernes værdiskøn i sager om køb og salg med held er blevet anfægtet ved domstolene med støtte i en syns- og skønserklæring, kan nævnes UfR 1978, s. 37 H, UfR 1978, s. 660 H og UfR 1981, s. 1030 V.”

Påviser skatteyderen, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag, vil dette som udgangspunkt blive tilsidesat af domstolene. I disse

tilfælde kan Skatteministeriet dog undgå, at bevisskønnet tilsidesættes, hvis Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skønsgrundlaget er konkret uvæsentlige, da skønsresultatet kan nås med afsæt i det faktum, som retten finder er korrekt,²¹ eller hvis Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skønsgrundlaget alene giver grundlag for en bagatelrettelse af skønsresultatet.²² Dette alt sammen efter samme retsprincipper som i sager, der handler om skønsmæssige indkomstforhøjelser.²³

I sager om transfer pricing gælder tilsvarende principper. Foreligger der således behørig TP-dokumentation, kan skattemyndighederne kun tilsidesætte prisaftalen, hvis skattemyndighederne sandsynliggør, at en anden pris er mere sandsynlig end den aftalte pris. Skattemyndighederne kan dog ikke tilsidesætte den aftalte pris, hvis der alene er tale om en bagatelagtig afvigelse mellem den aftalte pris og den pris, som (skattemyndighederne mener) er korrekt. Er forholdet omvendt det, at den foreliggende TP-dokumentation ikke er behørig, vil skattemyndighederne kunne erstatte de aftalte priser af de priser, som skattemyndighederne skønner, er markedsprisen, medmindre dette alene fører til bagatelrettelse i forhold til det selvangivne. Vil skatteyderen efterfølgende søge at få dette værdiskøn tilsidesat hos domstolene, gælder der som udgangspunkt de samme bevisbyrderegler som i andre sager, hvor skattemyndighederne med rette har tilsidesat en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling og erstattet værdien/prisen/værdifordelingen af et af skattemyndighederne udøvet bevisskøn (værdiskøn). Nyeste principielle dom fra Højesteret på dette område er offentliggjort i SKM2019.136.H.

21. Det var eksempelvis tilfældet i SKM2013.147.BR.

22. Som anført i afsnit 4.1, er det i praksis særligt vanskeligt at få tilsidesat værdiskøn udøvet af vurderingsmyndighederne og motormyndighederne. På disse områder vil domstolene som udgangspunkt kræve, at der skal være tale om en større fejl i grundlaget for skønnet for at anse fejlen som værende mere end bagatelagtig. Til illustration kan henvises til UfR 2000.1071 HR, hvor Højesteret i forhold til efterprøvelse af en ejendomsvurdering ikke fandt, at “fejlen” havde “væsentlig betydning for værdiansættelsen”, hvorfor vurderingsmyndighedernes værdiskøn blev opretholdt trods de konstaterede fejl i grundlaget herfor.

23. Se afsnit 4.2,

Det følger positivt af lovgivningen, at det i visse tilfælde er op til skattemyndighederne at foretage et værdiskøn.²⁴ Vil skatteyderen i disse tilfælde efterfølgende søge at få dette værdiskøn tilsidesat hos domstolene, gælder der de samme bevisbyrderegler som netop beskrevet ovenfor vedrørende sager, hvor skattemyndighederne med rette har tilsidesat en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling og erstattet værdien/prisen/værdifordelingen af et af skattemyndighederne udøvet bevisekøn (værdiskøn).

4.4. Særligt om tilfælde, hvor skattemyndighederne benytter interne værdiregler

Når der er hjemmel til at udøve et bevisekøn/værdiskøn, kan skattemyndighederne som udgangspunkt anvende interne bevisregler (interne retningslinjer).²⁵

Skattemyndighederne må dog ikke anvende en intern bevisregel, herunder værdiregel, *hvis* dette konkret fører til et resultat, der er mindre sandsynligt end andre resultater i forhold til de oplysninger, som den pågældende skattemyndighed er i besiddelse af på det tidspunkt, da der skal træffes afgørelse, *og* brug af den interne bevisregel sker til skade for skatteyder. Det er i praksis op til skatteyder at løfte bevisbyrden for, at skattemyndighederne ikke var berettigede til at anvende en i øvrigt relevant værdiregel på det tidspunkt, da skattemyndighederne foretog værdiskønnet, når skattemyndighederne i øvrigt er berettigede til at foretage et bevisekøn/værdiskøn.

24. Der er bl.a. positiv hjemmel til, at skattemyndighederne kan foretage sådanne bevisekøn i motorsager og i ejendomsvurderingssager, ligesom der er hjemmel her til i SKL § 74, når der ikke foreligger en behørig selvangivelse. Tilsvarende i SKL § 3 B, stk. 9, hvis der ikke er behørig TP-dokumentation.

25. Som eksempler på sådanne i praksis ofte anvendte interne bevisregler vedrørende værdiskøn kan henvises til Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning (værdiansættelsescirkulæret – Ophævet for så vidt angår formueskattekursen ved Cirkulære nr. 9054 af 4. februar 2015), TSS-cirkulære nr. 2000-9 om værdiansættelse af aktier og anpartar, TSS-cirkulære nr. 2000-10 om værdiansættelse af goodwill, SKATs vejledning E nr. 238 “Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse”, v.1.2 af 15. januar 2013 og Den Juridiske Vejledning 2019-1 afsnit C.B.3.5.4.3 “Fast ejendom”.

Er det med rette, at skattemyndighederne har anvendt en intern værdiregel, vil domstolene efterfølgende opretholde skattemyndighedernes skønsresultat, når bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante/fyldestgørende, og når bevisreglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde. Det er i praksis op til skatteyderen at løfte bevisbyrden for, at bevisreglen ikke bygger på realistiske forudsætninger, som konkret er relevante/fyldestgørende, eller føre bevis for, at bevisreglen fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde. Der gælder således samme bevisbyrde-regler som i tilfælde, hvor skattemyndighederne i øvrigt har udøvet et bevis-skøn/værdiskøn.

Hvis skatteyderen kan løfte bevisbyrden for, at der på det tidspunkt, da skattemyndighederne traf afgørelse, forelå oplysninger hos skattemyndigheden, der har bevirket, at brug af den interne bevisregel konkret har ført til et resultat, der er mindre sandsynligt end andre resultater, vil domstolene tilsidesætte skattemyndighedernes skønsresultat, da skattemyndighedernes brug af den interne bevisregel er sket med urette. I praksis kan dette bl.a. forekomme i tilfælde, hvor et ankenævn eller Landsskatteretten har valgt at se bort fra en given syns- og skønsrapport, der forelå på det tidspunkt, da ankenævnet eller Landsskatteretten traf afgørelse i sagen, og hvor domstolene efterfølgende giver skatteyderen medhold i, at skønsrapporten skal lægges til grund ved afgørelsen af sagen. I disse tilfælde vil domstolene tilsidesætte skattemyndighedernes skønsresultat, selvom dette baserer sig på en intern bevisregel, der bygger på realistiske forudsætninger, som konkret er relevante/fyldestgørende. Dette selvom brug af bevisreglen ikke har ført til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde.

Skyldes det derimod nye oplysninger, som skattemyndighederne – typisk ankenævnet/Landsskatteretten – ikke var bekendt med på tidspunktet for afgørelsen i sagen, og domstolene finder, at skattemyndighedernes værdiskøn er mindre sandsynligt end den værdi, domstolene mener, er den rigtige, vil domstolene som udgangspunkt opretholde skattemyndighedens afgørelse. Dette gælder også, når skattemyndighederne har baseret deres værdiskøn på en intern bevis-/værdiregel, såfremt bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante/fyldestgørende, under forudsætning af, at bevisreglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde.

Af det anførte følger, at det kan have stor betydning, hvornår der fremkommer en skønsrapport i sagen, såfremt domstolene i øvrigt mener, at man skal basere afgørelsen på skønsrapporten. Foreligger skønsrapporten, *før* skattemyndighederne – typisk ankenævnet/Landskatteretten – træffer afgørelse i sagen, vil domstolene i den situation, hvor de mener, at værdien skal fastsættes i henhold til skønsrapporten, tilsidesætte skattemyndighedernes værdiskøn, hvis det ikke resultatmæssigt svarer til indholdet af skønsrapporten. Dette gælder også, når skattemyndighederne har baseret deres værdiskøn på en intern bevis-/værdiregel.

Er der derimod først udmeldt syn og skøn hos domstolene – altså *efter*, at skattemyndighederne traf afgørelse i sagen – vil domstolene, uanset de mener, at man skal basere afgørelsen på skønsrapporten, alligevel kun tilsidesætte skattemyndighedernes bevisskøn, hvis dette resultatmæssigt er “klart forkert” eller (åbenbart) urimeligt.²⁶ Dette gælder også, når skattemyndighederne har baseret deres værdiskøn på en intern bevis-/værdiregel, såfremt bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante/fyldestgørende, under forudsætning af, at bevisreglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde.

Det er i praksis fastslået, at skatteyderer kan støtte ret på skattemyndighedernes interne bevisregler, herunder værdiregler, såfremt det konkrete forhold er omfattet af bevisreglen, og såfremt bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante og fyldestgørende, og brug af bevisreglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde. I mange sager er spørgsmålet, om skatteyder opfylder betingelserne for at støtte ret på skattemyndighedernes værdiansættelsesregel, herunder særligt, om værdiansættelsesreglen finder anvendelse i den konkrete situation, eller om en af undtagelserne i værdiansættelsesreglen finder anvendelse, således at værdiansættelsesreglen ikke gælder i den konkrete situation. Dette afhænger af en nærmere fortolkning af den enkelte værdiansættelsesregel.²⁷ Det er op til

26. Dette medmindre skatteyderen løfter bevisbyrden for, at der er relevante fejl eller mangler ved selve grundlaget for skattemyndighedernes værdiskøn.

27. Domstolene bruger som udgangspunkt almindelige fortolkningsprincipper ved fortolkningen af bevisregler, jf. tidligere Højesteretspræsident Niels Pontoppidan i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1987B.291, hvor Højesterets dom offentliggjort i UFR

den skatteyder, der ønsker at påberåbe sig en given intern bevisregel, herunder værdiregel, at løfte bevisbyrden for, at de faktiske forhold er således, at der kan gøres brug af bevisreglen. Højesteret har i en række nyere domme taget stilling til spørgsmålet om rækkevidden af skattemyndighedernes interne bevisregler vedrørende værdiansættelse af fast ejendom – SKM2016.279.H²⁸ og SKM2019.74.H²⁹ – samt værdiansættelse af unoterede aktier/anpartar i SKM2018.41.H.

4.5. Domstolsprøvelsen bør intensiveres i forhold skattemyndighedernes bevisskøn/værdiskøn/skatteskøn

Som det fremgår af de forudgående afsnit, er der i tilfælde, hvor skattemyndighederne med rette har foretaget et bevisskøn, herunder et værdiskøn eller skatteskøn, en tilbageholdende domstolsprøvelse.

Det er således ikke tilstrækkeligt til at få tilsidesat det af skattemyndighederne foretagne skøn, at domstolene finder, at dette er forkert således forstået, at domstolene ville have foretaget et andet skøn, hvis de havde skullet foretage det pågældende skøn.

Er der således ikke væsentlige fejl i skønsgrundlaget, opretholdes skattemyndighedernes skøn, medmindre selve skønsresultatet anses for (åbenbart) urimeligt – altså hvis domstolene mener, at skattemyndighederne er gået klart uden for den rimelige ramme, der er for det skønnede resultat – hvilket meget sjældent er tilfældet i praksis.

Som det ligeledes fremgår, synes skattemyndighederne ofte at få vide rammer i sager om efterprøvelse af vurderingsmyndighedernes og motormyndighedernes værdiskøn samt i sager, der handler om skønmæssige indkomstansættelser (skatteskøn).

Måtte skatteyderen undtagelsesvis få medhold i, at der er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes bevisskøn, er det helt klare udgangspunkt, at skatteyderen ikke får dom for, at han har materiel ret, men at der skal ske hjemvisning af skatteansættelsen til fornyet behandling hos skattemyndighederne.³⁰ At der i skattesager skal ske hjem-

1987.300 HR kommenteres.

28. Kommenteret af mig i *SR-Skat* 2018.246 og Tommy V. Christiansen i *Revision & Regnskabsvæsen* SM.2019.2

29. Kommenteret af Tommy V. Christiansen i *UK* 2018.2 og professor Inge Langhave Jeppesen i *SR-Skat* 2018.85.

30. Hjemvisning forudsætter naturligvis, at de nedlagte påstande giver mulighed for

visning til fornyet bevisskøn i tilfælde, hvor enten grundlaget for skønnet eller selve skønnet tilsidesættes, er bl.a. fastslået i følgende afgørelser: UfR 1971.581/2 H, UfR 1975.196 H, UfR 1978.37 H, UfR 1978.-660 H, UfR 1980.746 H, UfR 1982.1115 H, TfS 1987, 203 H, TfS 1996, 495 H, TfS 2000, 560 H, UfR 2007.839 H. Der ses ikke at foreligge domme fra Højesteret, hvor der sker rettelse fremfor hjemvisning.³¹ Derimod er der få domme fra byret og landsret, hvor der foretages rettelse fremfor hjemvisning. Som et nyere eksempel på, at domstolene selv foretager bevisskønnet, kan henvises til SKM2014.678.BR, hvor byretten valgte selv at udøve skønnet med følgende begrundelse:

“[...] Når henses til de meget små beløb, der er tale om, og det meget lange forløb, der har været i sagen, har retten fundet undtagelsesvis at burde undlade at hjemvise sagen og fastsætte det fradragsberettigede beløb, der fastsættes til 3.000 kr. om måneden [...]”.

Der kan videre henvises til SKM2013.616.BR og SKM2019.248.Ø, hvor hhv. byretten og landsretten valgte selv at fastlægge markedsløjen for en given ejendom med afsæt i en under sagen indhentet skønrapport.

Man synes med føje at kunne sætte spørgsmålstegn ved, om der også fremover skal være en sådan tilbageholdende domstolsprøve i tilfælde, hvor skattemyndighederne med rette har udøvet et bevisskøn, samt om landets skatteydere fortsat skal acceptere at få en “tur mere i systemet” i de tilfælde, hvor domstolene undtagelsesvis tilsidesætter skattemyndighedernes bevisskøn, da der kan argumenteres for, at domstolene i disse tilfælde bør erstatte skattemyndighedernes skøn af deres

dette. Til illustration heraf kan henvises til SKM2015.263.BR, hvor byretten valgte ikke blot at tilsidesætte motormyndighedernes værdiskøn, men også selv at foretage dette, hvilket skete med følgende begrundelse: “[...] Skatteministeriet har ikke påstået hjemvisning for det tilfælde, at retten måtte finde, at Motorankenævnets vurdering er foretaget på et forkert grundlag. Retten må derfor skønsmæssigt fastsætte værdien af bilen på baggrund af det foreliggende materiale [...]”. Skatteministeriet indbragte byrettens dom for Vestre Landsret, der gav Skatteministeriet medhold i en subsidiær påstand om hjemvisning, jf. Vestre Landsrets dom af 31. maj 2016, j.nr. B-1136-15.

31. Spørgsmålet er nærmere behandlet i et notat fra Skatteretsrådet af 2. juni 2005 med overskriften “Notat om domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne”.

eget, hvis sagen er oplyst på en sådan måde, at dette konkret er muligt, eksempelvis hvis der foreligger en velkvalificeret skønsrapport.

Da spørgsmålet ikke er reguleret i positiv lovgivning, er det reelt op til domstolene selv at vurdere, om ikke landets skatteydere fortjener samme beskyttelse fra domstolene, som de giver landets borgere i sager, der handler om ekspropriation. Som anført ovenfor åbnede Højesteret ved kendelsen offentliggjort i UfR 1968.227 HK op for, at der overhovedet kunne ske en prøvelse af skattemyndighedernes bevisskøn. Spørgsmålet er, om ikke tiden er ved at være inde til, at domstolene med Højesteret i spidsen tager næste skridt og intensiverer efterprøvelsen af skattemyndighedernes bevisskøn. Der vil i givet fald være tale om en markant forbedring af retssikkerheden for landets skatteydere. Det er i den forbindelse tillige relevant at være opmærksom på, at vedtagelsen af lov nr. 649 af 12. juni 2013 (Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love) medførte en klar forringelse af den administrative kontrol med skattemyndighedernes bevisskøn inden for indkomstskatteret.³²

5. Praksisændringer, som Skattestyrelsen må lave med tilbagevirkende kraft

Det er ofte omtvistet, om et givent enkelttilfælde er omfattet af en generel administrativ praksis hos skattemyndighederne. Hertil kræves, at der specifikt er taget (positivt) stilling til – præcist – den pågældende problemstilling i generel administrativ praksis. Er dette ikke tilfældet, vil den konkrete afgørelse blive anset som en udfyldning/præcisering af den foreliggende administrative praksis med den effekt, at skatteyderen ikke kan støtte ret på den allerede foreliggende praksis.

Som udgangspunkt kræves en flerhed af afgørelser, der udtrykker samme retsprincip, for at der kan siges at foreligge en given administrativ praksis.

I Redegørelse fra Skatteretsrådet, Skatteministeriet (juni 1999), s. 258, beskrives administrativ praksis på følgende vis:

32. Se min artikel "Er den nye klagestruktur på skatteområdet god nok – særligt om efterprøvelse af bevisskøn" i *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 2013, s. 41.

5. Praksisændringer, som Skattestyrelsen må lave med tilbagevirkende kraft

“Hvis myndighederne vurderer, at der på et område hidtil er sket en fejlfortolkning af lovgivningen, skal der, for at borgerne kan støtte ret på den hidtidige administrative praksis, foreligge en flerhed af afgørelser, som er sammenlignelige og praksis skal være konsistent og veldefineret, samtidig med at den skal være udmøntet af en højere administrativ myndighed. På skatteområdet vil især Landskatterettens, Ligningsrådets, Told- og Skattestyrelsens og Departementets afgørelser have betydning [...]”.

Der er som udgangspunkt en formodning for, at udsagn i skattemyndighedernes vejledninger/styresignaler/meddelelser fra skattemyndighederne og cirkulærer er udtryk for administrativ praksis, hvorfor det som udgangspunkt er op til den, som bestrider dette, at afkræfte denne formodning.

Foreligger der en afgørelse fra eksempelvis Landsskatteretten eller Skatterådet, vil der som udgangspunkt være en formodning for, at denne er udtryk for Landsskatterettens/Skatterådets praksis på området. Dette beror selvsagt på en nærmere konkret vurdering, hvor det tillige har betydning, hvor “rigtig” afgørelsen synes at være. Vurderes det, at der alene er tale om en enkeltstående afgørelse, der ikke er i overensstemmelse med den i øvrigt foreliggende praksis på området, kan afgørelsen ikke tages til indtægt for eksistensen af en given praksis. Der henvises til byrettens præmisser SKM2014.847.BR, der efterfølgende blev tiltrådt af Vestre Landsret, SKM2015.453.VL.

Det forhold, at skatteyderen påviser, at der foreligger en generel administrativ praksis hos skattemyndighederne, samt at hans egen sag er omfattet af denne praksis, er ikke ensbetydende med, at vedkommende skatteyder ikke kan blive mødt med et krav om en anden og ringere retsstilling end den, som følger af den foreliggende praksis. Dette uanset, om skattemyndighederne har fulgt den pågældende praksis i mere end 100 år, og uanset, at den pågældende praksis ikke kan anses for decideret ulovlig, således at der ikke vil være tale om et decideret ulovhjemlet resultat, hvis skatteyderen fik lov til at støtte ret på den foreliggende praksis.

Et markant eksempel på dette er højesteretsdommene offentliggjort i SKM2017.512.H og SKM2017.513.H, der kort fortalt handlede om fradragsret for lønudgifter til egne ansatte i forbindelse med opkøb af andre virksomheder og forgæves bestræbelser på dette. Både Østre

Landsret og efterfølgende Højesteret fastslog, at lønudgifterne ikke var fradragsberettigede efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, i det omfang de pågældende medarbejdere havde været beskæftiget med udvidelse eller forsøg på udvidelse af virksomheden ud over dens hidtidige rammer, da udgifterne så måtte anses for etablerings- eller anlægsudgifter. Spørgsmålet var herefter, om det faktisk, at skattemyndighederne siden den første statskattelov fra 1903 og frem til afgørelsen i de to sager i 2012 ikke tidligere havde underkendt selvangivne lønfradrag, bevirkede, at skattemyndighederne var afskåret fra at gennemføre en sådan stramning af praksis med tilbagevirkende kraft. Vedrørende dette spørgsmål anførte Østre Landsret bl.a. følgende:

“[...] Landsretten finder, at retspraksis på området også i 2008, hvor AS afholdt de lønudgifter, som skattemyndighederne har nægtet fradrag for, må anses for præget af en retsopfattelse, som svarer til, hvad S har anført. S findes derfor at have haft en berettiget forventning om, at den del af bankens almindelige lønudgifter, som vedrørte overtagelsen af de 5 filialer, ikke skulle opgøres særskilt og ikke ville blive nægtet fradrag. Landsretten finder, at en så væsentlig ændring af bankens skatteretlige stilling, som skattemyndighedernes afgørelse i denne sag er udtryk for, ikke bør kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom. Da en sådan tilkendegivelse ikke forelå for skatteåret 2008, som denne sag vedrører, tages bankens frifindelsespåstand til følge”.

Skatteministeriet indbragte sagerne for Højesteret, der vedrørende dette spørgsmål bl.a. anførte følgende:

“[...] Spørgsmålet er herefter, om S kan støtte ret på en fast administrativ praksis om fradragsret for lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende. SKAT har som led i gennemførelsen af sin indsats- og inddrivelsesplan 2012 foretaget korrektion af en række bankers fradrag for udgifter til løn til fastansatte medarbejdere, idet man har nægtet fradrag, i det omfang de pågældende medarbejdere har været beskæftiget med køb af andre banker eller dele af andre banker eller med forsøg på sådanne køb. Der foreligger ikke oplysninger om, at skattemyndighederne tidligere har taget stilling til spørgsmålet om godkendelse eller nægtelse af fradrag for virksomheders udgifter til almindelig løn til fastansatte medarbejdere, der har været beskæftiget med virk-

somhedskøb eller lignende. Det forhold, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind over for virksomheders fradrag for almindelige lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende, kan efter Højesterets opfattelse ikke sidestilles med en positiv afgørelse om spørgsmålet. Da der således ikke foreligger en fast administrativ praksis, har skattemyndighederne ikke været afskåret fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse at nedsætte S' fradrag for den del af lønudgifterne, som ikke er driftsomkostninger. På den anførte baggrund, og da det, banken i øvrigt har anført, ikke kan føre til et andet resultat, har S ikke fradragsret for lønudgifterne på 1.210.061 kr. i 2009 og på 820.308 kr. i 2010 efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Højesteret tager herefter Skatteministeriets påstand til følge”.

Umiddelbart forekommer Højesterets domme meget restriktive, da skattemyndighederne fik lov til at nægte fradragsret for lønudgifter, selvom man ikke havde nægtet dette de forudgående 110 år regnet fra vedtagelsen af den første statskattelov, og dette endda med tilbagevirkende kraft alene begrænset af de fristregler, der gælder inden for skattelovgivningen. Omvendt ses Højesterets domme at være på linje med hidtidig retspraksis i forhold til spørgsmålet om, hvornår der foreligger en retsforpligtende, administrativ praksis, og dermed en administrativ praksis, som skatteyderne kan støtte ret på, medmindre den er åbenbar ulovlig.

5.1. Hvornår foreligger der en for skattemyndighederne retsforpligtende, administrativ praksis?

Det er typisk skatteyder, der påberåber sig eksistensen af given administrativ praksis.

Dette kan ske enten til støtte for et synspunkt om, at gældende ret er som hævdet af skatteyder, hvilket understøttes af den foreliggende praksis, *eller* til støtte for et synspunkt om, at skatteyder kan støtte ret *direkte* på den foreliggende administrative praksis; altså at der foreligger en såkaldt retsforpligtende praksis. Sidstnævnte er relevant, når en korrekt forståelse af loven umiddelbart ikke giver skatteyder den ønskede retsstilling.

Det er som udgangspunkt kun skattemyndighedernes interne regler – i form af udsagn i juridiske vejledninger/styresignaler/meddelelser

fra skattemyndighederne, cirkulærer og konkrete afgørelser fra de øverste skattemyndigheder – der kan støttes ret på, jf. eksempelvis UfR 2011.3305 H.

Er der tale om et område, hvor skattemyndighederne kan give en tilladelse, dispensation m.v., må det antages, at der også kan støttes ret på praksis hos underordnede skattemyndigheder, hvis denne praksis ikke er tilsidesat eller i strid med praksis hos Landsskatteretten. Dette synes forudsat af Østre Landsret i SKM2014.229.ØL, hvor Østre Landsret bl.a. anførte følgende:

“[...] Landsretten finder endvidere, at afslaget på anmodningen om skattefri grenspaltning ikke er i strid med SKATs administrative praksis, idet der ikke i SKATs offentliggjorte afgørelser eller i de ikke offentliggjorte afgørelser, der er fremlagt for landsretten, er givet tilladelse i en situation som den foreliggende.”

Det er videre positivt antaget af Landsskatteretten i Landsskatterettens afgørelse af 3. oktober 2013 (journal nr. 12-0189722).

Der kan endvidere, som alt overvejende udgangspunkt, kun støttes ret på positive afgørelser og ikke skattemyndighedernes passivitet, idet der som udgangspunkt må stilles krav om, at den overordnede skattemyndighed udtrykkeligt har forholdt sig til den pågældende problemstilling på entydig vis, jf. eksempelvis UfR 2000.1509 HR, TfS 2000, 1011 HR, UfR 2013.207 HR, UfR 2015.915 HR, SKM2017.512.H og SKM2017.513.H.³³

Endelig kræves det formentlig tillige, at myndighedens positive og entydige stillingtagen baserer sig på et korrekt faktum, jf. eksempelvis UfR 2014.478 HR, hvor Kammeradvokaten fremhævede, at

“[...] afgørelser, som er baseret på en urigtig beskrivelse af faktum, ikke kan danne grundlag for en fast og bindende administrativ prak-

33. Jeg argumenter i *Revision & Regnskabsvæsen* 2013, nr. 1, for, at der i særlige tilfælde bør kunne støttes ret på skattemyndighedernes passivitet, når denne udøves på et fuldt oplyst grundlag, og når passiviteten er udtryk for et bevidst valg fra den overordnede skattemyndighed. Der ses ikke at foreligge praksis, hvor dette positivt er lagt til grund, men Højesterets præmisser i UfR 2015.915 HR synes at skulle læses således, at dommen støtter synspunktet. Der kan videre henvises til Skatteministeriets procedure i SKM 2015.341.ØL.

sis, og det samme gælder afgørelser, der ikke beror på en egentlig stillingtagen til det tema, som er afgørende for resultatet i den nye sag.”

Højesteret fulgte dette synspunkt fra Kammeradvokatens side og tilføjede følgende:

“[...] Det, som A har anført, om at skattemyndighederne ved en grundigere gennemgang af materiale, der var fremlagt under de omtalte sager fra 2001, kunne have udledt, at investorerne som led i de pågældende aftaler fik overdraget andre aktiver og hæftede for driftsudgifter, kan ikke føre til, at der har eksisteret en administrativ praksis som hævdet.”

I SKM2014.229.ØL anførte Kammeradvokaten bl.a. følgende”:

“[...] Hvad angår de af sagsøgeren påberåbte utrykte afgørelser bemærkes overordnet, at der efter sagsøgtes opfattelse under ingen omstændigheder kan støttes ret på utrykte afgørelser med henvisning til, at disse afgørelser skulle være udtryk for praksis [...]”.

I forhold til dette spørgsmål anførte Østre Landsret følgende:

“[...] Landsretten finder endvidere, at afslaget på anmodningen om skattefri grenspaltning ikke er i strid med SKATs administrative praksis, idet der ikke i SKATs offentliggjorte afgørelser eller i de ikke offentliggjorte afgørelser, der er fremlagt for landsretten, er givet tilladelse i en situation som den foreliggende.”

Østre Landsret synes således – modsat Kammeradvokaten – at forudsætte, at der også kan støttes ret på ikke-offentliggjort praksis.

Endelig kan der ikke støttes ret på administrativ praksis, hvis dette fører til et decideret ulovligt resultat. Når først skatteyder påviser eksistensen af en begunstigende praksis, som er relevant for hans egen sag, er der en formodning for, at praksis ikke er decideret ulovlig, således at skatteyder i givet fald kan støtte ret på den begunstigende praksis.

I tilfælde, hvor der foreligger en for skatteyder begunstigende administrativ praksis, som skatteyderen kan støtte ret på, gælder det kun for tilfælde, der omfattes af netop denne praksis. Skatteyder kan

således ikke kræve en udvidende fortolkning af den foreliggende praksis, jf. eksempelvis UfR 2014.131 HR.

5.2. Hvordan kan skatteyder i praksis påvise eksistensen af en administrativ praksis?

Som anført indledningsvis er det den, der påberåber sig eksistensen af en given administrativ praksis, der som udgangspunkt har bevisbyrden for, at der foreligger den påståede administrative praksis. Er det således skatteyder, der påberåber sig en administrativ praksis, er det op til skatteyder at bevise, at der foreligger en sådan administrativ praksis på det omhandlede område.

Skatteyder kan som udgangspunkt løfte denne bevisbyrde ved eksempelvis at henvise til udsagn i Den Juridiske Vejledning samt styresignaler og meddelelser fra skattemyndighederne eller fremlægge konkrete afgørelser fra de øverste skattemyndigheder; Landsskatteretten eller Skatterådet.

Når det er skatteyderen, der påberåber sig eksistensen af en administrativ praksis, vil der som udgangspunkt blive taget højde for, at skatteyder ikke har lige så nem adgang til at dokumentere administrativ praksis, som skattemyndighederne har, da skatteyder jo som udgangspunkt ikke har adgang til afgørelser i andre sager end vedkommendes egen. Kan skatteyder derfor påvise udsagn i vejledninger og andre administrative forskrifter, der beskriver retsopfattelsen hos skattemyndighederne, vil der være en formodning for, at skattemyndighederne har efterlevet dette i praksis med den effekt, at der vil være en formodning for, at der er identitet mellem udsagnet og administrativ praksis, hvorfor det vil være op til skattemyndighederne at afkræfte denne formodning – evt. ved at fremlægge afgørelser fra praksis, der viser noget andet – hvis skattemyndighederne vil bestride, at praksis svarer til udsagnet i vejledningen m.v.³⁴

34. I givet fald aktualiseres spørgsmålet om, hvorvidt skatteyderen kan større ret direkte på udsagnet i den administrative forskrift. I den almindelig forvaltningsret er dette omdiskuteret. I SKM2014.489.SKAT – Styresignal dateret den 27. juni 2014 – anføres bl.a. følgende: “[...] Det er fastslået i domspraksis, at da Den juridiske vejledning og herunder styresignaler og SKAT-meddelelser fastlægger gældende praksis, kan borgere og virksomheder støtte ret herpå i det omfang, at denne praksis ikke klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder [...]”. I

I praksis er det ofte svært for skatteyder at påvise en sådan skatteydergunstig praksis,³⁵ der fører til et andet resultat, end hvad der – ifølge domstolene – følger af en korrekt forståelse af lovgivningen.

Det synes, som om domstolene ofte vælger at læse udsagn i skattemyndighedernes vejledninger – Juridisk vejledning m.v. – og cirkulærer således, at disse svarer til den konklusion, som domstolene i øvrigt mener er den rigtige, hvilket også gælder i forhold til forståelse af en given administrativ praksis. Domstolene synes videre ofte at fortolke en for skatteyder gunstig praksis indskrænkende, så skatteyder konkret ikke kan støtte ret på praksis, hvis dette ifølge domstolene fører til et for skatteyder for gunstigt resultat i den konkrete situation, jf. eksempelvis SKM2014.380.ØLR, hvor Østre Landsret tilsyneladende som udgangspunkt accepterede skatteydernes synspunkt om, at der var en intern regel i administrativ praksis i form af kendelser fra Landsskatte retten, hvorefter en hovedaktionær som udgangspunkt kan købe en bil af sit selskab for en pris svarende til “den værdi, der kan opnås ved et frit salg til en forhandler”, men at der konkret ikke kunne støttes ret på denne praksis, da den ikke omfatter “sådanne handler”, hvor der er tale om en kostbar bil “der ved selskabets erhvervelse blev specialindrettet efter hovedanpartshaverens ønske, hvorefter den ca. 6 måneder senere blev overdraget til hovedanpartshaveren personligt.”

5.3. Om skatteydernes retssikkerhed er tilstrækkelig i forhold til at støtte ret på skattemyndighedernes praksis

Som det er fremgået ovenfor, bevirker det forhold, at skatteyderen påviser, at der foreligger en generel administrativ praksis hos skattemyndighederne, samt at hans egen sag er omfattet af denne praksis, ikke, at vedkommende skatteyder er afskåret fra at blive mødt med et krav om

SKM2014.608.LSR blev det lagt til grund, at skatteyderen kunne støtte ret på en pjece fra SKAT.

35. Som altovervejende udgangspunkt er det ikke muligt at afhøre embedsmænd med det formål at belyse, hvad der er administrativ praksis, jf. eksempelvis SKM2003.300.VLK. Der foreligger dog eksempler på, at skattemedarbejdere har afgivet forklaring vedrørende eksistensen eller indholdet af en given administrativ praksis, se eksempelvis SKM2005.99.ØL, hvor disse forklaringer førte til, at Østre Landsret gav skatteyderen medhold i sagen, da retten fandt, at der forelå den af skatteyder hævdede administrative praksis.

en anden og ringere retsstilling end den, som følger af den foreliggende praksis. Dette uanset om skattemyndighederne har fulgt den pågældende praksis i mere end 100 år, og uanset, at den pågældende praksis ikke kan anses for decideret ulovlig, således at der ikke vil være tale om et decideret ulovhjemlet resultat, hvis skatteyderen fik lov til at støtte ret på den foreliggende praksis.

Jeg mener, at det retssikkerhedsmæssigt er betænkeligt, at skattemyndighederne på denne måde reelt kan ændre praksis uden varsel og gøre dette med tilbagevirkende kraft alene begrænset af fristreglerne i skattestyrelsesloven.

I forhold til de ovenfor omtalte to sager om manglende fradragsret for lønudgifter førte Højesterets to domme til en efterfølgende lovændring, således at man lovmæssigt “genindførte” skattemyndighedernes praksis, som den havde været i 110 år, før skattemyndighederne ændrede praksis med tilbagevirkende kraft.

For at sikre, at ingen skatteydere *de facto* blev negativt ramt af den nye skærpede praksis, valgte man at lade denne nye lov – lov L 2017 1684 – der blev vedtaget i 2017, gælde med virkning fra indkomståret 2008, hvilket vil sige, at loven blev tillagt tilbagevirkende kraft med ni år. Dette er i sig selv retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. Konkret var der alene tale om, at lovgiver ville begunstige landets skatteydere med tilbagevirkende kraft for at tilbageføre skattemyndighedernes nye forståelse af en lov, der på det tidspunkt, da skattemyndighederne anlagde en ny forståelse, havde været gældende i mere end 100 år. Efter min opfattelse bør det være lovgiver, der positivt skal beslutte en anden forståelse af en given skatteregel, hvis der hos skattemyndighederne har været en årelang – konkret hundrede år lang – praksis, som er skatteydervenlig, og som er alle aktører bekendt. En sådan praksis bør skattemyndighederne ikke ensidigt kunne ændre og slet ikke med tilbagevirkende kraft. Det forekommer noget underfundigt, at skattemyndighederne efter mere end 100 år pludselig beslutter, at lønudgifter i givne tilfælde ikke er fradragsberettigede, hvorfor det “tvinger” lovgiver i aktion, da man hos lovgiver ønskede at fastholde den retsstilling, som skattemyndighederne havde fulgt i mere end 100 år. I et moderne retssamfund bør en sådan situation ikke opstå.

6. Fortolkningen af gældende fristregler

Oprindeligt var der ikke særlige fristregler for ændring af skatteansættelser, således at dette *de facto* blev reguleret af de formueretlige forældelsesregler.

Politisk fandt man behov for at indføre særlige, kortere frister for ændring af skatteansættelser. Disse regler er efterfølgende ændret ad flere omgange. Det lovmæssige udgangspunkt er i dag, at der både for skattemyndighederne og skatteyderne gælder en frist for at ændre skatteansættelsen, der udløber den 1. maj i år 4 efter indkomstårets udløb jf. skatteforvaltningslovens § 26.

Både skattemyndighederne og skatteyderne kan i henhold til skatteforvaltningslovens § 27 i særlige tilfælde initiere til en ændring af skatteansættelsen alene begrænset af den 10-årige frist for formueretlig forældelse.

Lovmæssigt er der således som udgangspunkt fælles frister for skattemyndighederne og skatteyderne. En gennemgang af praksis synes at tegne et noget andet billede.

Dette skyldes for det første, at Højesteret har valgt at fortolke bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, vidtrækkende, således at den ordinære frist for alle almindelige hovedaktionærdispositioner tillige omfattes af bestemmelsen og dermed er undergivet en ordinær frist, der først udløber den 1. maj i år 6 efter udløbet af indkomståret.

For det andet synes der ikke at skulle meget til før, skattemyndighederne kan gennemføre et såkaldt fristgennembrud. Dette særligt med henvisning til, at der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed. Det synes således, som om der i praksis ikke skal meget til, før der statueres en adfærd fra skatteyderens side, der anses som "mindst groft uagtsomt". Omvendt viser en gennemgang af praksis, at det typisk er meget svært for skatteyderne at komme igennem med at ønske om fristgennembrud. I praksis er det således meget sjældent, at der foreligger "særlige omstændigheder".

For det tredje synes domstolenes fortolkning af den såkaldte "lillefristregel" i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, tillige at være relativt systemvenlig.

Når der tillige hensyntages til de beviskrav, der ofte i praksis stilles til landets skatteydere, synes den nuværende fortolkning af reglerne at føre til resultater, der til tider er retssikkerhedsmæssigt betænkelige. Af samme grund er det positivt, at skatteministeren som led i sit oplæg til retssikkerhedspakke V har bebudet, at der skal foretages en nærmere gennemgang af fristreglerne, hvorfor jeg ikke vil kommentere yderligere på disse.

7. Omgørelse

Det er formentlig rigtigt mange år siden, nogen har turdet påstå, at vedkommende havde fuldt overblik over og indsigt i gældende dansk indkomstskatteret. Af samme grund udviklede der sig tilbage i tid en praksis gående ud på, at hvis en skatteyder i god tro uforvarende havde disponeret på en måde, så han blev ramt af en utilsigtet merbeskatning, så kunne han søge skattemyndighederne om tilladelse til omgørelse. Oprindeligt var dette ikke lovreguleret, men blev senere bl.a. reguleret i SD cirkulære 1986-22 om omgørelse i hovedaktionærdispositioner.

Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev spørgsmålet om omgørelse reguleret i positiv lovgivning. I dag findes den relevante bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 29.³⁶

Der findes i dag tillige en bestemmelse om selvangivelsesomvalg i skatteforvaltningslovens § 30. Herudover findes der rundt i skattelovgivningen lovbestemmelser, der giver mulighed for selvangivelsesomvalg inden for specifikke områder, eksempelvis virksomhedsskatte-lovens §§ 2 og 10, stk. 1, afskrivningslovens § 52, varelagerlovens § 7, stk. 2, og kildeskattelovens § 5D, stk. 1.

Uanset at der således i dag findes positive lovbestemmelser, der har til formål at hjælpe den skatteyder, som “fortryder” en given civilretlig disposition eller ønsker at omgøre et givent valg i forhold til selvangivelsen, viser en gennemgang af nyere praksis, at det er meget svært for skatteyder at opnå en sådan tilladelse. Dette gælder særligt i forhold til mulighederne for adgang til omgørelse af civilretlige, retskraftige dispositioner.

36. Generelt om omgørelse se Kaspar Bastian, *Omgørelse – skatteforvaltningslovens § 29* (Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014).

I praksis ses der således en lang række tilfælde, hvor skatteyderen får afslag på anmodning om omgørelse uanset, at vedkommende synes at være landet i en situation, hvor vedkommende rammes af en utilsigtet merbeskatning af betydelig størrelse, og hvor der ikke ses grundlag for at antage, at vedkommende har søgt at opnå af lovgiver utilsigtede skattemæssige fordele, således at skatteyderen må siges at have disponeret i god tro. Til illustration heraf kan der eksempelvis henvises til den foreliggende praksis om omgørelse i sager, der handler om rette indkomstmodtager, hvor resultatet ikke sjældent bliver en effektiv beskatning på 110 % som omtalt ovenfor i afsnit 1.

En af årsagerne til, at det i praksis ofte er svært at få tilladelse til omgørelse, synes at være en af lovgiver utilsigtet konsekvens af, at man løbende har lempet kravene til de oplysninger, som skatteydere skal indgive til skattemyndighederne, hvilket i praksis fører til, at omgørelse nægtes med henvisning til betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, om, at “dispositionen skal være lagt klart frem for skattemyndighederne”. Der kan i den forbindelse henvises til professor Aage Michelsen i *Revision & Regnskabsvæsen* SM.2012, s. 131, hvor han bl.a. anfører følgende:

“[...] Hvis der stilles krav om, at alle regnskabsoplysninger m.v. skal være oplyst, hvilket der i forbindelse med indgivelse af selvangivelse m.v. ikke længere er krav om, vil omgørelsesinstituttet de facto være nedlagt for mindre virksomheder. Det er imidlertid nærliggende at antage, at domstolene vil anse Højesterets dom i SKM2011.769.HR for at have så meget præjudikatværdi, at man i tilsvarende sager ikke vil anse betingelse nr. 3 for at være opfyldt. Det er derfor et spørgsmål, om ikke lovgivningsmagten skulle overveje, om der ikke er behov for at revidere betingelserne for omgørelse i SFL § 29, stk. 1, således at omgørelsesinstituttet bringes i overensstemmelse med de nye regler for regnskabsaflæggelse og indgivelse af selvangivelse, især for mindre virksomheder [...]”.

Af Højesterets dom offentliggjort i SKM2013.248.HR synes det at følge, at SFL § 30 om selvangivelsesomvalg ikke kan udvides til at omfatte andre skattemæssige valg, der efterfølgende viser sig uhensigtsmæssige. I den konkrete sag gav Højesteret ikke tilladelse til ændring af en skattefri fusion til en skattepligtig fusion. I SKM2007.371.DEP

accepterede Skatteministeriet, at en forening, der havde indgivet en selvangivelse, i stedet kunne indgive en erklæring i henhold til fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2. Forskellen på afgørelsen i SKM2007.-371.DEP og højesteretsdommen i SKM2013.248.HR var, at der for så vidt ikke var begået nogen fejl i forbindelse med indsendelse af bilag til SKAT vedrørende den skattefri fusion, hvorimod det i sagen med foreningen – SKM2007.371.DEP – beroede på en fejl, at der var indgivet en selvangivelse. Af selvangivelsens indhold fremgik det således tydeligt, at det beroede på en fejl, at selvangivelse var indgivet. Som anført af professor, dr.jur. Jan Pedersen i *Revision & Regnskabsvæsen* SM.2013, s. 76, synes højesteretsdommen i SKM2013.248.HR at være “[...] særdeles restriktiv og udtryk for en overdreven formalisme”.

Henset til kompleksiteten i skattelovgivning, herunder at denne ikke helt sjældent er uklar/upræcis som beskrevet i afsnit 1, synes hensynet til landets skatteydere med vægt at tale for, at der (gen-)indføres adgang til omgørelse/selvangivelsesomvalg i tilfælde, hvor en skatteyder i god tro uforvarende er kommet til at disponere på en måde, der udløser en utilsigtet merbeskatning af en vis størrelse. Af samme grund er det positivt, at skatteministeren som led i sit oplæg til retssikkerhedspakke V har bebudet, at reglerne på dette område skal ændres, således at der bliver bedre muligheder for, at skatteydere kan rette fejl ved omgørelse og omvalg. Af samme grund vil jeg ikke vil kommentere yderligere på dette emne.

8. Udfaldet af skattesager ved domstolene

Det har fra flere sider været anført, at det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at skatteyderne får medhold ved domstolene i så relativt få sager, som tilfældet er. Der kan i den forbindelse bl.a. henvises til advokat Lida Hulgaards undersøgelse offentliggjort i *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 2014, s. 132, om, hvor få sager skatteyderne vinder ved domstolene. Siden da ses der ikke at være sket en egentlig ændring på dette område, således at det fortsat er meget vanskeligt for landets skatteydere at få medhold hos domstolene.

Omvendt kan det anføres, at det netop er udtryk for, at skattemyndighederne generelt følger landets love, når de afgør skattesager, og hvad mere kan man ønske sig retssikkerhedsmæssigt?

Som daværende Højesteretspræsident Børge Dahl skrev som svar på Lida Hulgaards undersøgelse “Dommerne holder sig til loven”, *Tidskrift for Skatter og Afgifter* 2014, s. 185. I artiklen anføres endvidere følgende

“[...] Det høres undertiden, at borgere klager i videre omfang og på et tyndere grundlag end tidligere. Muligvis er det også tilfældet på skatteområdet, og muligvis ligger heri en medvirkende årsag til den faldende medholdsprocent [...]”.

Umiddelbart er det selvsagt særdeles positivt, at domstolene i langt hovedparten af skattesagerne når frem til, at skattemyndighederne har efterlevet landets lovgivning, og da domstolene selvsagt gør det samme, bliver konklusionen, at skatteyderen taber sagen.

I virkelighedens verden synes problemstillingen mere kompleks end som så. Det kan således med en vis ret hævdes, at skattemyndighederne vinder så mange sager ved domstolene blandt andet som følge af, at domstolsprøvelsen inden for skatteretten er tilbageholdende. Det er således ikke nok, at skatteyder rent juridisk har ret, til at han også hos domstolene får ret.

Der kan i den forbindelse henvises til det allerede anførte om den tilbageholdende prøvelse af skattemyndighedernes retsanvendelse, hvor det ofte synes således, at fortolkningstvivel reelt kommer skattemyndighederne til gode med den effekt, at landets skatteydere alene får medhold i deres retsopfattelse, hvis skattemyndighederne har anlagt en forståelse, der af domstolene opfattes som tenderende klart urigtig.

Der kan videre henvises til det ovenfor anførte om bevis i skattesager, herunder at bevistvivel i praksis meget ofte kommer skatteyderen til skade, ligesom der ofte stilles strikse krav til det bevis, der kræves af skatteyderen, samt den meget tilbageholdende prøvelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne med rette har udøvet et bevisskøn, herunder skatteskøn.

Endelig kan der henvises til, at det er domstolene selv, der har opstillet meget strenge krav for, at en given skatteyder kan støtte ret på skattemyndighedernes praksis.

Der synes at være behov for, at domstolene genovervejer den retsbeskyttelse, man yder landets skatteydere, og nærmere overvejer, om den er god nok og tidssvarende. Dette også henset til den retssik-

kerhed, som domstolene tilbyder landets borgere på andre retsområder, herunder inden for ekspropriationsretten.

Som allerede anført indledningsvis har jeg endog stor respekt – også fagligt – for dommerstanden i Danmark, som efter min opfattelse dagligt gør et stort og værdifuldt arbejde med at sikre ret og retfærdighed til alle inden for de rammer, som lovgiver løbende fastlægger. Jeg mener desuagtet, at tiden er inde til, at det for domstolene er relevant at overveje, om man med fremadrettet virkning skal justere på den efterkontrol, man foretager i skattesager, således at denne intensiveres til fordel for landets skatteydere.

Domstolene har tidligere med Højesteret i spidsen taget betydelige skridt for at værne om retssikkerheden for landets borgere, herunder landets skatteydere.

9. Skattemyndighedernes sagsbehandlingstider samt retspolitiske bemærkninger til administration af reglerne om omkostningsgodtgørelse

I en velfungerende retsstat bør det være sådan, at retlige tvister afgøres inden for rimelig tid, da noget af det værste i livet ofte er usikkerhed om, hvad der gælder. Dette særligt i tilfælde, hvor en skattemæssig problemstilling vedrører noget, som er stadigt tilbagevendende hvert eneste år, eksempelvis hvilket beløb man skal beskattes af som følge af, at et selskab stiller en bolig til rådighed.

Mange mennesker, som er involveret i en skattesag, opfatter det som både en stor økonomisk og psykisk belastning, da det ofte er både omkostningstungt og psykisk belastende at kæmpe mod “systemet”, der synes at have uanede ressourcer. Af samme grund bør skattesager afgøres inden for rimelig tid, da omfanget af økonomisk belastning og psykisk belastning typisk er større, jo længere tid en given skattesag tager. Det er således positivt, at der i forbindelse med Retssikkerhedspakke IV er taget initiativer til at nedbringe sagsbehandlingstiderne i klagesager.

Omvendt er det også vigtigt, at der bruges den fornødne tid på at nå frem til rigtige afgørelser, ligesom det er væsentligt at have fokus på, at skattesager ofte kan give anledning til vanskelige juridiske problemstillinger samt komplekse spørgsmål i forbindelse med at fastlægge det

korrekte faktum. I forbindelse med Retssikkerhedspakke IV var der tanker fremme om at indføre begrænsninger i forbindelse med skatteydernes muligheder for at komme med nye faktiske oplysninger i klagesager. Heldigvis fandt disse tanker ikke frem til lovgivningsprocessen, da der selvsagt intet opnås ved hurtige afgørelser, der ikke er rigtige. Hertil kommer, at det vil være i strid med det helt grundlæggende officinalprincip, der gælder for forvaltningsmyndighedernes, herunder skattemyndighedernes, sagsoplysning, ligesom det alt andet lige blot ville føre til flere domstolssager.

Det er i praksis særligt problematisk, at der ofte er relativt lange sagsbehandlingstider i sager, hvor skatteyder søger henstand eller omkostningsgodtgørelse.

I praksis er der eksempler på skatteydere, der udsættes for insolvensretlig forfølgelse fra skattemyndighederne, herunder erklæres konkurs, fordi deres ansøgning om henstand ikke når at blive behandlet, før fristen for at betale den af skattemyndighederne påståede restskat udløber. Dette endda i tilfælde, hvor det synes oplagt, at de ville have fået henstand, hvis blot skattemyndighederne havde behandlet deres ansøgning herom. Retssikkerhedsmæssigt bliver det bestemt ikke bedre af, at hvis skattemyndighederne når at tvangsinddrive beløbet, bortfalder mulighederne for henstand allerede som følge heraf. I praksis vil det ofte medføre, at vedkommende skatteyder *de facto* afskæres fra at få prøvet rigtigheden af skattemyndighedernes krav. I lyset heraf er det positivt, at skatteministeren som led i sit oplæg til Retssikkerhedspakke V har bebudet, at der skal gennemføres en forbedring af skatteydernes retssikkerhed på dette punkt, hvorfor jeg ikke vil kommentere yderligere på dette emne.

Også skattemyndighedernes relativt lange sagsbehandlingstider i sager, hvor skatteyder søger omkostningsgodtgørelse, er problematisk, da reglerne om omkostningsgodtgørelse jo netop er indført for at sikre, at den skatteyder, der mener, at han har ret, ikke på forhånd opgiver kampen mod systemet som følge af de ofte betydelige omkostninger, der er forbundet med at føre en skattesag. I praksis er det derfor problematisk, at skattemyndighedernes sagsbehandlingstider bevirker, at skatteydere påføres den økonomiske belastning, der består i at agere bank for skattemyndighederne, medmindre rådgiveren yder skatteyderen kredit og dermed påtager sig opgaven med at agere bank for

skattemyndighederne. Det er naturligvis nødvendigt, at skattemyndighederne får rimelig tid til at kontrollere, at samtlige betingelser for at opnå omkostningsgodtgørelse er opfyldt. Men det er problematisk, hvis det bliver mere reglen end undtagelsen, at der går tre måneder eller mere selv i relativt ukomplicerede sager. De nuværende sagsbehandlingstider må siges at være problematiske og skaber unødvendige hindringer for, at landets skatteydere har økonomisk mulighed for at tage til genmæle over for skattemyndighederne. Dette er i strid med det grundlæggende formål med reglerne.

Også administrationen af reglerne om omkostningsgodtgørelse synes på anden vis at være ved at udvikle sig i en lidt problematisk retning. Dette efter, at disse regler ikke har givet anledning til nævneværdige problemer i mange år.

I nyere praksis har jeg via mit virke som bestyrelsesmedlem i Danmarks Skatteadvokater bl.a. set eksempler på, at skatteyderens advokat alene kan få udbetalt et beløb, der forudsætter et betydeligt lavere tidsforbrug end det, som Skatteministeriets advokat har fået honoreret for at bistå Skatteministeriet i samme retssag. Dette i tilfælde, hvor skatteyderens advokat var repræsentant for sagsøger i sagen, og derfor alt andet lige må formodes at have haft et langt større forberedende arbejde med sagen.

I normale tilfælde må skatteyderens advokat således typisk formodes at have et større tidsforbrug med en given skattesag end Skatteministeriets advokat. Dette skal særligt ses i lyset af, at det som alt overvejende udgangspunkt er skatteyderen, der er sagsøger eller appellat, hvorfor det er skatteyderens advokat, der normalt skal anfægte rigtigheden af den foreliggende afgørelse. Når hertil kommer det allerede anførte om domstolenes noget tilbageholdende efterprøvelse i skattesager og om de beviskrav, der typisk stilles til landets skatteydere, er det typisk endog meget tidkrævende at føre skattesager ved domstolene. Tidsanvendelsen bliver bestemt normalt ikke mindre af, at Skatteministeriet ofte fremkommer med relativt mange opfordringer i skattesager – og i den forbindelse anfører, at manglende behørig besvarelse heraf skal komme skatteyderen til skade. Hertil kommer, at det normalt er skatteyderen, der som sagsøger tillige skal forelægge sagen samt har arbejdet med udarbejdelse af ekstrakt og materialesamling. Endelig er

det normalt også skatteyderen, der fremfører vidner samt tager initiativ til øvrig bevisførelse, herunder syn og skøn m.v.

På den ene side er det selvsagt vigtigt, at der føres behørig kontrol med, at der ikke uretmæssigt udbetales beløb, der ikke er krav på.

Omvendt er det også vigtigt, at reglerne ikke administreres på en måde, så det af lovgivningsmagten ønskede formål med reglerne – nemlig at det reelt skal være muligt for landets skatteydere at gennemføre en sag, hvis man finder, at skattemyndighedernes krav er uberettigede – ikke undertrykkes ved, at skatteyderen ikke kan få godkendt, at hans advokats arbejde er omkostningsdækningsberettiget, da regningen ikke anses for rimelig.

Som anført må det som udgangspunkt formodes, at skatteyderens advokats arbejde med en given sag i normale tilfælde er betydeligt større end Skatteministeriets advokat af de ovenfor anførte grunde. Hertil kommer, at Skatteministeriets advokat som altovervejende udgangspunkt er Kammeradvokaten, som er stærkt specialiseret og har mange års erfaring i at føre skattesager, ligesom det af retssagsvejledningen fremgår, at der normalt er meget lidt "klientkontakt". Dette modsat en advokat, der repræsenterer en privat part og som følge heraf typisk bruger meget tid på at forklare og drøfte sagen med klienten, herunder løbende drøfte strategiske valg i forhold til sagens førelse m.v.

Af de anførte grunde er det som udgangspunkt betænkeligt, hvis man begynder at problematisere skatteyderens advokats tidsforbrug i retssager i tilfælde, hvor dette ikke adskiller sig fra Kammeradvokatens tidsforbrug i væsentligt omfang. Det vil i hvert fald meget hurtigt kunne føre til, at det reelt ikke er muligt for landets skatteydere at tage behørigt til genmæle i skattesager, hvilket klart vil være i strid med de politiske intentioner bag reglerne om omkostningsgodtgørelse, som så reelt gøres indholdsløse.

Det synes videre betænkeligt, hvis man i større stil begynder at problematisere rådgiverens honorar i sager, hvor skatteyderen selv skal betale en andel af dette – typisk 50 % – og hvor skatteyderen ikke protesterer over størrelsen af salæret.

Ret beset er det den, der har modtaget en rådgivers assistance, som har det absolut bedste udgangspunkt for at vurdere rimeligheden af en given regning. Dette gælder særligt i forhold til førelse af sager, herunder nok særligt skattesager, hvor kunsten for rådgiveren jo er at

finde alle de argumenter, der måtte støtte skatteyderens sag bedst muligt. Dette gælder både i forhold til faktum, hvor det ofte er nødvendigt at gennemgå betydelige mængder materiale for at finde de måske få dokumenter m.v., der støtter skatteyderens sag. Tilsvarende gælder i forhold til juridiske argumenter, hvor det gælder om at finde de retskilder, der måtte kunne bruges til støtte for skatteyderens sag. Særligt udfindelsen af relevant praksis er typisk meget tidkrævende, selvom det ofte alene resulterer i en begrænset mængde afgørelser, der positivt inddrages i sagen. Arbejdet med at forberede og oplyse en given skattesag minder ofte om arbejdet med at finde den berømte nål i en høstak. Af samme årsag bør man generelt være varsom med at kritisere en given rådgivers tidsforbrug, hvis den pågældende skatteyder ikke selv har kritiseret dette og dermed har accepteret at skulle betale dennes del af udgiften. Det er således væsentligt at være opmærksom på, at det umiddelbare synlige arbejde med en given skattesag ofte er på tilsvarende vis som med isbjerger: langt hovedparten er ikke umiddelbart synlig.³⁷

I praksis synes det særligt problematisk, at der i relation til reglerne om omkostningsgodtgørelse først tages stilling til rimeligheden af rådgiverens honorar, når sagen er afsluttet. Med de gældende sagsbehandlingstider medfører det ofte, at der først tages stilling mange år efter, at arbejdet er udført. Det gør det selvsagt yderst problematisk for rådgiveren at skulle forklare/forsvare rimeligheden af tidsforbruget. Reglerne eller administrationen af disse bør på dette punkt ændres hurtigst muligt, så der løbende foretages en vurdering af rimeligheden af rådgiverens salær. Også så det sikres, at der ikke uretmæssigt udbetales penge. Endelig bør der positivt indføres mulighed for, at den skatteyder, der måtte ønske, at vedkommendes sag behandles særligt grun-

37. Man bør også være meget varsom med som udenforstående at kritisere nødvendigheden af noget af det arbejde, der udføres i forbindelse med førelsen af en given sag, herunder en skattesag, da det kan være meget svært at vurdere relevansen af dette, hvis man ikke selv har været aktivt involveret i den proces, hvor arbejdet blev udført. I givet fald kender man jo ikke alle de motiver, der kan have ligget bag udførelsen af arbejdet. Som allerede anført minder arbejdet med at oplyse og føre en given skattesag ofte om arbejdet med at finde den berømte nål i en høstak. Når først nålen er fundet, eller det konstateres, at den ikke kan findes, er det selvsagt nemt nok at kritisere, at man ikke søgte det rigtige sted først, eller at man overhovedet brugte tid på at lede efter den, hvis den ikke findes.

digt, kan indgå en aftale med rådgiveren om dette med den virkning, at vedkommende så selv kan og skal betale den del af salæret, som umiddelbart ikke kan anses for rimeligt, og som derfor ikke er omkostningsgodtgørelsesberettiget.

Nogle vil angiveligt finde, at ovenstående bemærkninger er udtryk for varetagelse af egne eller advokatstandens interesser i, at reglerne om omkostningsgodtgørelse er så gode som overhovedet muligt. Det er naturligvis ikke muligt at tilbagevise et sådant postulat på linje med, at det ikke er muligt at tilbagevise et udsagn om, at når jurister typisk er tilhængere af en retsstat med god retssikkerhed, beror det – også – på ønsket om selv at have et levebrød og alt andet lige jo bedre retssikkerhed, des mere arbejde er der for alle, der er juridisk uddannede. Det ultimative alternativ til retsstat og retssikkerhed er et enevælde, der blot selv afgør juridiske spørgsmål uden nærmere sagsoplysning, proces eller andre helt grundlæggende retsgarantier. Et sådant system ville være særdeles effektivt og billigt. Når man politisk har indført reglerne om omkostningsgodtgørelse i skattesager, hænger det tæt sammen med, at hele vores velfærdssamfund i dag er afhængigt af, at der opkræves omkring 1.000 mia. kr. årligt i skatter og afgifter, samt at det sker på en måde, hvor befolkningen grundlæggende har tillid til skattemyndighederne, herunder at det reelt er muligt – også økonomisk – for landets skatteydere at få efterprøvet rigtigheden af et givent krav fra skattemyndighederne. Som en tidligere skatteminister udtalte, er reglerne vedrørende omkostningsgodtgørelse at anse som sukker, der kommes på den bitre pille, der hedder skattebetalinger.

10. Afslutning.

Som allerede fremhævet indledningsvis har jeg i nærværende artikel primært stillet skarpt på de forbedringer, som domstolene efter min opfattelse kan bidrage med for at øge retssikkerheden for landets skatteydere.

Hvor langt domstolene skal gå for at efterkontrollere forvaltningsmyndighederne, herunder skattemyndighederne, finder jeg, er et spørgsmål, der fortsat skal være overladt til domstolene at afgøre i deres praksis, da det umiddelbart ikke egner sig til lovregulering, udover hvad der følger af de overordnede rammer i grundlovens § 63.

Historisk set har domstolene løbende taget væsentlige skridt for at forbedre retssikkerheden for landets borgere, herunder skatteydere.³⁸ Domstolene har således på dette område generelt ydet en meget fortjenstfuld indsats for at sikre, at Danmark kan anses som en retsstat med en effektiv beskyttelse af landets indbyggere i forhold til øvrige statsorganer. For at blive i tidligere professor Poul Andersens terminologi om, at de forvaltningsretlige regler er et våben i borgernes hånd, har domstolene med Højesteret i spidsen løbende forbedret de “våben”, som landets borgere, herunder skatteydere, kan forsvare sig med i forhold til forvaltningsmyndighederne (“den udøvende magt”).

Helt overordnet er udviklingen set i det store tidsperspektiv således kun gået i én retning, nemlig stadigt større beskyttelse af landets borgere. Dog synes der at være mindre fokus på legalitetsprincippet inden for skatteretten, end tilfældet var midt i 1990’erne som beskrevet ovenfor.

Jeg har fuld tillid til, at domstolene – når tiden anses for at være inde – vil øge intensiteten i efterprøvelsen af skattemyndighedernes afgørelser. Jeg har i nærværende artikel tilladt mig at komme med forslag til dette, men overlader hermed trygt det videre arbejde til landets dommere, ikke mindst Højesteret. Om der i den forbindelse tillige skal ske en justering af, hvilke domstole der fremover skal kontrollere skattemyndighedernes afgørelser, synes jeg, man tillige bør overveje. Jeg finder det dog af højeste vigtighed, at Højesteret fortsat har det afgørende ord – også i skattesager. Som omtalt ovenfor skrev daværende højesteretsdommer Jørgen Nørgaard en artikel i *Juristen* 2001, nr. 2, s. 65 ff., om Højesterets rolle i skattesager. Her skrev han bl.a. følgende:

“[...] Jeg synes, at også de senere års skatteretlige domme fra Højesteret gør det rimeligt for mig at slutte med at sige, at Højesteret ikke bare har en rolle i skattesager, men også reelt bestræber sig på at udfylde denne rolle [...]. Retssikkerheden vil ikke lide ubodelig skade ved, at det ikke er enhver skatteyder, som er utilfreds med en skønsmæssig ligning af kørselsfradraget, der kan indbringe sin sag for Højesteret.”

38. Om den historiske udvikling af domstolskontrollen med forvaltningen se bl.a. Bent Christensen i bogen *Højesteret 1661-1961*.

Lad mig afslutte med at tilføje, at jeg tror, at Jørgen Nørgaard ville have været enig med mig i, at man risikerer, at retssikkerheden vil lide uoprettelig – ubodelig – skade, hvis det ikke fortsat er Højesteret, der skal have det sidste ord i mere principielle/vidtrækkende skattesager, hvis en af de involverede parter måtte ønske dette.

Kapitel 5

Indgrebet mod transparente selskaber

Statsautoriseret revisor John Bygholm, Deloitte

Den 2. juni 2017 vedtog Folketinget L 194, som var en ændring af ligningsloven, således at det med virkning for indkomstår, der begyndte den 1. januar 2018 eller senere, ikke længere skulle være tilstrækkeligt til at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, at der erhvervedes en andel i et transparent selskab. Denne lovændring var foranlediget af et bindende svar (SKM2015.729.SR), hvor Skatterådet mod SKATs/Skattestyrelsens indstilling godkendte, at kapitalejere med en ejerandel på lidt under $\frac{1}{1000}$ og en investering/risiko i størrelsesordenen 400.000 kr. kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Det er denne lovændring, og baggrunden herfor samt den forventede effekt af lovændringen, der er emnet for dette indlæg. Jeg vil primært søge at belyse, hvor grænsen må antages at gå for, hvor lille en ejerandel henholdsvis risiko man kan have samtidig med, at man fortsat kan blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende.¹

1. Lovændringen er bl.a. omtalt i "Partnerselskaber og interessentskaber – Er deltagerne lønansat eller selvstændigt erhvervsdrivende?" af Tommy V. Christiansen og Bodil Christiansen I *Revision & Regnskabsvæsen* 2018, nr. 4, s. 68 ff. Her omtales også de udfordringer, der må være for virksomheder drevet i et transparent selskab, og hvor kapitalejernes ejerandele varierer i ikke ubetydeligt omfang evt. med den

1. Brevet fra Skatterådets formand

Den 22. september 2015 skrev formanden for Skatterådet, Hanne Søgaard Hansen, et brev til den nyligt udnævnte skatteminister Karsten Lauritzen, hvori hun og det daværende Skatteråd opfordrede til et lovindgreb, som skulle begrænse mulighederne for, at skatteydere via deltagelse som ejere i partnerselskaber og kommanditselskaber kunne blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.² Anledningen til brevet var sagen SKM2015.729.SR, som Skatterådet afgjorde den 28. april 2015.

I begyndelsen af brevet er der følgende formulering: "Sagen viser efter min og Skatterådets opfattelse," at der med udgangspunkt i ovennævnte sag er en udfordring i forhold til afgrænsningen af, hvornår man anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Med den valgte formulering står det klart, at i hvert fald Skatterådets formand sammen med et flertal i Skatterådet står bag henvendelsen til skatteministeren.³

Det anføres videre, at udfordringen opstår i relation til de erhverv, der er organiseret som partnerselskaber (P/S), herunder advokat- og revisionsfirmaer med en stor ejerkreds, og hvor hæftelsen er begrænset svarende til et aktieselskab, mens der skattemæssigt er tale om transparens, hvilket er i modsætning til, hvad der gælder for et aktieselskab.

Herefter oplyses det, at SKM2015.729.SR drejede sig om et partnerselskab i revisionsbranchen med en ejerkreds på ca. 100 ejere, som hver ejede en aktie på 4 mio. kr., og hvor man ønskede at optage hovedparten af ca. 120 "lønpartnere" som medejere med hver en aktie på 400.000 kr., svarende til $\frac{1}{120}$ af partnerselskabet og med den virkning, at disse kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende.⁴ Skatterådet traf i sagen – mod SKATs indstilling – afgørelse om, at de del-

virkning, at der (for nogle) sker overgang fra selvstændig erhvervsvirksomhed til lønmodtagerforhold. Der er så vidt ses ikke endnu offentliggjort bindende svar, hvor denne problemstilling behandles.

2. Brevet kan ses på Folketingets hjemmeside dels som Alm. del (Skatteudvalget 2016-17) Bilag 146 og dels som bilag 6 til L 194 (2016-17).
3. Skatterådet træffer afgørelser ved afstemning, men afgiver ikke dissens og oplyser ikke fordelingen af stemmerne.
4. Disse oplysninger om erhverv og tal fremgår ikke af SKM2015.729.SR, og er givetvis oplysninger som spørgeren ikke har ønsket oplyst. Tavshedspligten er dermed overtrådt, men det er måske uklart hvem der begår fejlen.

tagere, som erhvervede en aktie i partnerselskabet for ca. 400.000 kr. og en stemmeandel på ca. $\frac{1}{1000}$, skulle anses for selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig henseende. Dette havde samtidig den betydning, at den samlede vederlæggelse (overskudsandel) kunne beskattes efter reglerne i virksomhedsskatteordningen.

Det oplyses herefter i brevet fra Skatterådets formand, at afgørelsen falder i tråd med eksisterende praksis, selvom denne praksis dog har drejet sig om et mindre antal ejere, og der fortsættes med, at det efter Skatterådets opfattelse ikke er muligt at imødegå den omtalte udfordring ved at fortolke lov eller praksis, men at dette i givet fald kræver en ændring af skattelovgivningen.⁵ Det oplyses yderligere, at SKM2015.729.SR formentlig betyder, at der ikke er nogen nævneværdig grænse for, hvor lille en ejerandel man kan erhverve, før man skal betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Ifølge brevet består den omtalte udfordring således i, at man ved at erhverve selv en meget lille andel i et partnerselskab kan blive behandlet som selvstændigt erhvervsdrivende, men uden en reel økonomisk risiko (udover sit indskud) og uden reelt at have større indflydelse end en lønmodtager.

Brevet fra Skatterådets formand afsluttes med, at det for Skatterådet er "meget magtpåliggende", at et eventuelt lovindgreb ikke bør ramme for bredt. Et indgreb bør således ikke ramme de mange tilfælde, hvor der er en reel økonomisk risiko og indflydelse forbundet med virksomheden, og heller ikke de selvstændige, der fx selv har startet en virksomhed.⁶

Det er en sjældent forekommende situation, at et lovindgreb gennemføres efter direkte opfordring fra Skatterådet. Der er vistnok få eksempler på, at en afgørelse, som er på vej gennem Ligningsrådet/

5. Det er påfaldende, at det daværende SKAT indstillede, at det samlede vederlag (overskudsandel) skulle opdeles i en lønandel, som ikke kunne anses for afkast af selvstændig erhvervsvirksomhed og en (beskeden) udbytteandel som kunne anses for afkast af erhvervsvirksomhed. Det påfaldende består i, at det daværende SKAT dermed reelt indstiller, at der træffes en afgørelse, som er i modstrid med gældende regler, som disse f.eks. er beskrevet i brevet fra Skatterådsformanden til skatteministeren. Det må anses for kritisabelt, når SKAT/Skattestyrelsen ikke holder sig inden for gældende regler, og det burde være en af Skatterådets vigtigste opgaver at påtale sådanne fejl i sagsbehandlingen, og sikre mod gentagelser.

6. Hermed menes formentlig enkeltmands- eller i hvert fald fåmandsvirksomheder.

Skatterådet, har ført til lovindgreb, inden afgørelsen træffes/offentliggøres, hvilket er lidt i samme retning som med nærværende indgreb, idet afgørelsen i SKM2015.729.SR blev offentliggjort 23. november 2015, men uden at brevet af 22. september 2015 fra Skatterådets formand med anmodning om lovindgreb var kendt i offentligheden. Dette brev blev først kendt i forbindelse med, at lovudkastet blev sendt i høring primo marts 2017.

2. Status quo eller skærpelse?

Under behandlingen af lovforslag L 194 (2016/17) i Folketinget og også forud herfor, mens forslaget var sendt i høring, blev det debatteret, om den afgørelse (SKM2015.729.SR), der gav Skatterådets formand anledning til brevet til skatteminister Karsten Lauritzen med opfordring til lovindgreb, i sig selv var udtryk for, at en ønsket grænse var overskredet, eller om afgørelsen blot viste nogle muligheder, som betød, at en ønsket grænse kunne blive overskredet. I brevet fra Skatterådets formand er det f.eks. udtrykt:

“Skatterådets afgørelse af 28. april 2015 betyder formentlig også, at der ikke er nogen nævneværdig grænse for, hvor lille en ejerandel i et partnerselskab man kan erhverve, før man skal betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.”

Bl.a. dette udsagn og brugen af ordet “formentlig” har en del læsere taget som udtryk for, at det ikke er afgrænsningen i afgørelsen SKM2015.729.SR, der er det egentlige problem, men mere det forhold, at det *formentlig* følger af afgørelsen, at investeringen i et P/S kunne være meget mindre end en ejerandel på ca. $\frac{1}{1000}$ og en investering på de ca. 400.000 kr., der var tale om i denne afgørelse.

I lovforslaget findes imidlertid under bemærkningerne til § 1 følgende formulering:⁷

“Udgør den skattepligtiges virksomhedsandel i sig selv kun en erhvervsvirksomhed af meget begrænset omfang – som det f.eks. var

7. Lovforslag nr. L 194 fremsat den 26. april 2017, s. 8, anden spalte. En tilsvarende formulering fandtes også på s. 12 i det udkast til lovforslag som den 3. marts 2017 blev sendt i høring. Se også skatteministerens svar på spørgsmål 3 til L 194.

tilfældet for de nye deltagere i Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR – vil afkastet af andelen normalt ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.”

Det kan derfor konkluderes, at den ændrede regel i ligningslovens § 4 betyder, at det som udgangspunkt er en forudsætning for, at en kapital-ejer kan blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende, at ejerandelen skal være større en $\frac{1}{1000}$, og/eller investeringen skal være større end 400.000 kr. Dette må antages at gælde, uanset at det i forarbejderne⁸ er anført: “Det må formodes, at i en virksomhed med flere tusinde deltagere må det være udgangspunktet, at de fleste deltagere ikke vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter den foreslåede lovændring.” Anvendelsen af “flere tusinde deltagere” kunne umiddelbart tyde på, at en ejerandel på $\frac{1}{1000}$ kunne anses for tilstrækkelig til at være selvstændigt erhvervsdrivende. Tilsvarende vil mange ikke anse en investering på 400.000 kr. for en meget lille investering, ligesom de fleste heller ikke vil anse en person med en lille ejerandel, men uden reelle overordnede og med instruktionsbeføjelser over for personalet som lønmodtager.

Ikke desto mindre må det ovenfor citerede udsagn fra lovforslaget om, at de nye kapitalejere i SKM2015.729.SR normalt ikke ville kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, nok anses for at sætte en grænse for begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed, som ikke er opfyldt ved en ejerandel på $\frac{1}{1000}$ og en investering/risiko på 400.000 kr.

Under behandlingen af lovforslaget blev der fra interesseorganisationernes side givet udtryk for stor utryghed om, hvorvidt den efterfølgende praksis ville blive for restriktiv i forhold til, hvad der var tilsigtet med lovforslaget. Det er i den forbindelse værd at huske, at Skatterådet i sin opfordring til skatteministeren selv giver udtryk for, at det er “meget magtpåliggende”, at et indgreb ikke bør ramme for bredt.

Samtidig var der også stor usikkerhed om lovændringens rækkevidde i Folketingets Skatteudvalg. Usikkerheden var så stor, at et meget stort flertal i udvalget⁹ i betænkningen af 24. maj 2017 udtalte, at de:

8. Bilag 1 til L 194, s. 17.

9. Medlemmerne fra S, DF, V, LA, ALT, RV og KF..

“støtter lovforslaget, der har til formål at imødegå, at personer, der reelt må antages at være lønmodtagere, anses for selvstændigt erhvervsdrivende, blot fordi de ejer en andel i et transparent selskab.

Partierne bemærker, at formålet med lovforslaget således ikke er en generel begrænsning af partnerselskaber (P/S), men specifikt at lukke det hul i reglerne, som Skatterådet har gjort opmærksom på som opfølgning på en konkret afgørelse fra 2015.

Der er under lovforslagets behandling udtrykt bekymring for lovforslagets rækkevidde, herunder at lovforslaget, når det udmøntes i praksis, vil kunne medføre, at personer, der må anses som selvstændigt erhvervsdrivende, fremover vil blive anset som lønmodtagere.

S, DF, V, La, ALT, RV og KF er derfor enige om, at Skatteministeriet efter en periode på 3 år fra lovens ikrafttræden foretager en gennemgang af praksis på området, bl.a. baseret på Skatterådets bindende svar, og at Folketingets Skatteudvalg orienteres om resultatet af gennemgangen.”

Da en afklaring af den nye retstilstand for mange virksomheder, drevet via transparente enheder, er helt afgørende, må det selvfølgelig som også forudsat af Folketingets Skatteudvalg medføre en række anmodninger om bindende svar til Skatterådet.

Når den fremtidige retstilstand som udgangspunkt skal fastsættes af netop Skatterådet, i hvert fald i første instans, kunne man vel med rimelighed forvente, at Skatterådet lever op til sit eget udtrykte ønske om, at indgrebet ikke rammer for bredt, men selvfølgelig med respekt af de ændrede regler.

Uanset at det er Skatterådet – som selv har opfordret til tilbageholdenhed – der som udgangspunkt via bindende svar fastsætter praksis for rækkevidden af den nye regel i ligningslovens § 4, besluttede et stort flertal i Folketingets Skatteudvalg altså alligevel at lave en slags overvågning af bl.a. Skatterådets praksis efter de nye regler i en 3 års periode.

3. Kunne personlig hæftelse have løst problemet?

Når man læser brevet af 22. september 2015 fra Skatterådets formand til skatteministeren, kunne man måske have forventet et indgreb, som navnlig rettede sig mod, at der skulle være en reel økonomisk risiko

3. Kunne personlig hæftelse have løst problemet?

ved at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis det blev et krav, at selvstændig erhvervsvirksomhed forudsatte personlig, solidarisk, ubegrænset og direkte hæftelse, ville man formentlig have opnået det, som i hvert fald tidligere blev anset for mest afgørende for, om der var tale om selvstændig virksomhed. Der er imidlertid etableret mange virksomheder i P/S og K/S form, hvor hæftelsen er begrænset. Der er også set konstruktioner med interessentskaber, hvor den personlige, solidariske, ubegrænsede og direkte hæftelse reelt har været begrænset, f.eks. via forsikringsafdækning og ved aftaler om, at kreditor alene kan holde sig til det aktiv, der er givet lån i. Alligevel ville det have været relativt enkelt at stille krav om personlig, solidarisk, ubegrænset og direkte hæftelse som forudsætning for muligheden for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende. Et sådant krav ville være lettere at administrere og kontrollere. I virksomheder med mange deltagere ville en sådan hæftelse ofte løbe op i meget betydelige beløb. Afgrænsningsproblemet ved en sådan løsning ville formentlig blive en afgrænsning af, hvornår de aftaler og forsikringer mv., der er indgået til afdækning af driftsrisici, er så omfattende, at der ikke længere er realitet i den fulde hæftelse. Det er samtidig sandsynligt, at de personer, der driver virksomhed i P/S eller K/S, og som fremadrettet kan opfylde de nye krav i lovgivningen, vil foretrække denne begrænsning fremfor en begrænsning, som udelukkende krævede personlig, solidarisk, ubegrænset og direkte hæftelse.

4. Den vedtagne ændring

Den 2. juni 2018 vedtog Folketinget som nævnt følgende formulering af ligningslovens § 4:

“Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkelig til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.”

Loven trådte i kraft 1. juli 2017 og har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere.

Ovenstående¹⁰ lovændring betyder, at der fremover skal ske en samlet vurdering af, om en person kan anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. En lønmodtager kan ikke “sætte sig selv på aktier”, og kan derfor ikke få sin løn udbetalt til og beskattet i et selskab, han ejer. En selvstændigt erhvervsdrivende, der driver sin virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, har derimod under visse betingelser mulighed for, med skattemæssig virkning, at placere sin andel af indkomsten fra det transparente selskab i et selskab, som han kontrollerer, med den virkning, at det er selskabet, der anses for rette indkomstmodtager. Dette forudsætter dog, at indkomsten (inden overførslen til selskabet) kan anses for indtjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed. De kriterier, der fremover skal anvendes ved afgørelsen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed eller lønindkomst, er de samme som hidtil og fremgår af cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven afsnit 3.1.1 og Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.1.2. Udgangspunktet for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende er, at man for egen regning og risiko udøver virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå overskud, og at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse. Endvidere skal virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, samt at virksomheden ikke er af ganske underordnet omfang. Når virksomheden drives i et transparent selskab, er de almindelige kriterier ikke nødvendigvis i samme grad velegnede ved vurderingen af, om den enkelte deltager kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der vil normalt ikke være tvivl om, at det transparente selskab selv driver erhvervmæssig virksomhed, hvor personalet er ansat, og hvor de nødvendige investeringer mv. foretages. I sådanne tilfælde er de almindelige kriterier for at vurdere, om der er tale om erhvervmæssig virksomhed, ikke nødvendigvis i samme grad velegnede til at afgøre, om den enkelte deltager kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Her må vurderingen i særlig grad koncentreres om to væsentlige forhold: (1) omfanget af den økonomiske risiko for den enkelte deltager, herunder vederlagsform, og (2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.

10. Det følgende afsnit er et forsøg på i kort form at gengive relevante dele af forarbejderne til L 194.

De vedtagne ændringer betyder således, at der, hvad angår transparente selskaber med et større antal deltagere, skal ses på et større antal momenter, men primært vil det i disse tilfælde være afgørende, at den enkelte deltager har påtaget sig en reel økonomisk risiko og samtidig reelt har større indflydelse end en lønmodtager i en tilsvarende situation.

5. Efterfølgende afgørelser

Der er ikke offentliggjort lige så mange bindende svar, som jeg tillader mig at gå ud fra, Skatterådet allerede må have afgivet i perioden efter, at loven blev vedtaget den 2. juni 2017. Der er dog offentliggjort enkelte bindende svar fra Skatterådet vedr. den nye afgrænsning efter ligningslovens § 4.

Det, som jeg navnlig finder interessant efter ændringen af ligningslovens § 4, er, om man er kommet tættere på en afklaring af, hvor mange deltagere (med ca. samme stemmeret) der kan være i f.eks. et partnerselskab, uden at dette i sig selv er diskvalificerende for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende. Som nævnt er det i bilag 1 til L 194 på side 17 bl.a. anført: "Det må formodes, at i en virksomhed med flere tusinde partnere må det være udgangspunktet, at de fleste deltagere ikke vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter den foreslåede lovændring." Dette kan måske fortolkes således, at når ejerandelen er tilstrækkeligt lille, kan dette ikke kompenseres ved selv en meget betydelig økonomisk risiko.

Det er flere steder i forarbejderne anført, at selv om der er mange deltagere i et transparent selskab, hvor ikke alle kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, kan der godt være enkelte deltagere, som har en position (indflydelse) i virksomheden, som betyder, at denne deltager kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Det er ikke svært at forestille sig de interne problemer, der kan opstå, hvis der i et partnerselskab er en intern organisation, som betyder, at enkelte af medejerne kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, mens andre med samme (eller større) ejerandel ikke kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. En sådan situation vil næppe være acceptabel for de medejere, som ikke efter de nye regler kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

I de offentliggjorte bindende svar om LL § 4 har Skatterådet tiltrådt Skattestyrelsens indstilling, men det er måske værd at notere sig, at indstillingen fra det daværende SKAT i SKM2015.729.SR var, at Skatterådet ikke skulle godkende de nye medejere som selvstændigt erhvervsdrivende, hvilket som bekendt ikke blev resultatet, idet Skatterådet netop på baggrund af gældende ret anså de nye medejere som selvstændigt erhvervsdrivende. Det er særligt bemærkelsesværdigt, at Skatterådet går imod indstillingen fra (SKAT) Skattestyrelsen i en sådan sag, som vel må betegnes som en juridisk vurdering af, hvor grænsen for gældende ret går, og hvor Skatterådet jo ikke generelt består af personer med særlige juridiske kompetencer, selvom der selvfølgelig er medlemmer med sådanne kompetencer. Efter Skatterådsformandens brev og ikke mindst Folketingsbehandlingen af L 194 er det klart fastslået, at praksis før lovændringen var sådan, at stort set enhver ejerandel (uanset hvor lille) ville give ejeren ret til at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende og at SKM2015.729.SR var i fuld overensstemmelse med denne praksis. I bagklogskabens lys er det ikke så heldigt for Skattestyrelsens juridiske anseelse, at man inden lovændringen vurderede, at det var inden for lovgivningens rammer at indstille, at de nye ejere i SKM2015.729.SR ikke skulle anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Blandt de offentliggjorte bindende svar vedr. den nye regel i ligningslovens § 4 er der navnlig to afgørelser, som viser noget om afgrænsningen af henholdsvis ejerandel/indflydelse og økonomisk risiko i de lidt større transparente selskaber.

Der er tale om SKM2018.579.SR¹¹ og SKM2018.580.SR,¹² som dre-

11. SKM2018.579.SR er kommenteret af Inge Langhave Jeppesen i *SR-Skat*, nr. 2, 2019, s. 72 ff. I kommentaren gives der udtryk for at Skatterådet med denne afgørelse synes at have “[...] anerkendt, at deltagere i et partnerselskab med 60-90 kapital-ejere, også kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, når blot der er en reel økonomisk risiko.” Yderligere anføres: “Det synes dog ikke at være den oplagte konklusion, når henses til forarbejdernes udsagn om størrelsen af de transparente selskaber, hvor kapitalejerne kunne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.” Som det vil fremgå har disse udsagn efter min opfattelse ikke støtte i hverken SKM2015.729.SR eller i forarbejderne til lovændringen i øvrigt.

12. Der kan efter min opfattelse ikke være tvivl om, at der i de to sager beskrives den samme virksomhed blot under hensyn til, at der er tale om to forskellige spørgere. Noget andet er, at man kan være usikker på, om det er en konkret virksomhed, som omtales, eller der evt. er tale om en konstrueret virksomhed? Det oplyses f.eks., at

jer sig om samme virksomhed, men om to forskellige kapitalejere. SKM2018.579.SR drejer sig om en person, som netop var indtrådt som kapitalejer i partnerselskabet med 60-90 kapitalejere og 50-200 "partnere" uden ejerandel, mens SKM2018.580.SR drejer sig om en person, som allerede i en årrække havde været kapitalejer i samme partnerselskab. Den person, som i en årrække havde været kapitalejer, fik ja til at blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende, mens den person, som netop var indtrådt som kapitalejer, fik nej til at blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende i de første ejerår. Dette var en følge af en slags indslusningsordning, hvor investeringen/risikoen i de første op til 3 ejerår endnu ikke var så stor som for de ejere, som havde været med i en årrække. Der er også offentliggjort enkelte andre afgørelser vedr. forståelsen af den nye bestemmelse i ligningslovens § 4, men disse drejer sig alle om partnerselskaber, hvor antallet af ejere er mindre end i SKM2018.580.SR og SKM2018.579.SR.

6. SKM2018.580.SR

I SKM2018.580.SR spurgte en almindelig kapitalejer i en rådgivningsvirksomhed (G1 P/S) med i alt 60-90 kapitalejere og ca. 50-200 lønpartnere, om Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers anpartsselskab (H1 ApS) også efter ikrafttræden af den nye formulering i ligningslovens § 4 kunne anses for rette indkomstmodtager af det samlede vederlag, som selskabet modtager fra G1 P/S, uanset om dette vederlag benævnes udbytte, rente eller konsulentassistance, og uanset om posterne klassificeres som en lønomkostning, rente eller udbytte i årsregnskabet for G1 P/S, og uanset hvor stor en løn spørgeren hæver i H1 ApS.

Efter omtalen af det spørgsmål, som der anmodes om bindende svar på, er der i afgørelsen et større afsnit (ca. 8,5 sider) med overskriften: "Beskrivelse af de faktiske forhold." Så følger et afsnit (ca. 2,5

virksomheden har 60-90 kapitalejere og 50-200 partnere uden ejerandel, hvilket der ikke er en virksomhed, der passer på, men oplysningerne kan også være så upræcise for at gøre det vanskeligt at genkende virksomheden. De faktiske oplysninger i disse to sager er på visse punkter, så de kan passe på en del virksomheder i branchen, og på andre punkter så de næppe passer på mere end højst et par virksomheder. Der må som nævnt være anmodet om adskilligt flere bindende svar, end der er offentliggjort, både vedr. de større og vedr. mindre virksomheder, der drives i transparente enheder.

sider) med overskriften “Spørgers opfattelse og begrundelse.” Endelig følger et afsnit (godt 11 sider) med overskriften: “Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.” Herefter fremgår det med en overskrift og en enkelt linje, at Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling. Afgørelsen afsluttes med (19 sider), som har overskriften “Lovgrundlag, forarbejder og praksis.” Disse sidste sider, som der i stort omfang er citeret fra på de foregående sider, forekommer ikke nødvendige for en forståelse af afgørelsen, men er åbenbart en ny skabelon for offentliggørelse af bindende svar.

Det er oplyst i sagen, at alle kapitalejere har samme ejerandel og samme stemmeret, men samtidig oplyses det, at de enkelte kapitalejere i G1 P/S hver skal investere 266.000-385.000 kr.,¹³ samt senest efter 3 år som ejer skal have indbetalt et større beløb i ansvarlig lånekapital. Det fremgår, at spørger har kapitalandele og ansvarlige lån i alt i størrelsesordenen 7.000.000-10.000.000 kr.

En kapitalejer får andel i overskud efter indsats og værdi for P/S et. Virksomheden indgår i et internationalt netværk, som ikke har instruktionsbeføjelser over for G1 P/S, ligesom der ikke er overskudsdeling med andre landes medlemsfirmaer.

G1 P/S skal bl.a. overholde de standarder for rådgivningsvirksomhed, der er aftalt mellem medlemsfirmaerne.

G1 P/S er i overensstemmelse med selskabsloven formelt organiseret med en bestyrelse og en direktion, men den daglige operationelle ledelse udøves af alle kapitalejere, som også alle har instruktionsbeføjelser over medarbejdere. Spørger er ikke medlem af hverken bestyrelse eller direktion, men har stemmeret på alle kapitalejermøder, hvor virksomhedens overordnede forhold fastlægges.

Spørger vil kun modtage vederlag, hvis G1 P/S i det pågældende år opnår et positivt økonomisk resultat. Der er således ikke tale om et garanteret minimumsvederlag.

I Skattestyrelsens indstilling og begrundelse konkluderes det, at vurderingen af, om spørger som deltager i G1 P/S kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, særligt skal koncentreres om kriterierne økonomisk risiko og indflydelse.

13. Dette er oplyst i sagen, men fremgår ikke direkte af de oplyste tal for hver enkelt klasse aktier mv.

Skattestyrelsen når efter lange og snørklede overvejelser frem til, at vurderingen af, om ansvarlig lånekapital skal medregnes i spørgers økonomiske risiko, skal foretages i forbindelse med den samlede vurdering af om, spørger kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Dette forekommer unødigt kompliceret og fremstår som et forsøg fra Skattestyrelsens side på at skabe en vis usikkerhed om, hvorvidt ansvarlig lånekapital altid kan medregnes i en kapitalejers økonomiske risiko. Der kan uanset Skattestyrelsens afledningsmanøvrer næppe være tvivl om, at ansvarlige lån, som står tilbage over for alle andre kreditorer, kan medregnes i en kapitalejers økonomiske risiko. Derimod kan en kapitalejers risiko for ikke at blive vederlagt for sin arbejdsindsats ligesom almindelige lån, herunder indestående overskudsandele, ikke medregnes til en kapitalejers risiko i denne sammenhæng.

I Skattestyrelsens samlede vurdering lægges det til grund, at spørger efter det oplyste ikke kan anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferieloven og funktionærloven mv. Herefter konkluderes det som Skattestyrelsens opfattelse, at spørger mest nærliggende må anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der er en række forhold, der mest tungtvejende taler for dette resultat. Det oplyses, at Skattestyrelsen finder, at det forhold, at der er forholdsvis mange deltagere i G1 P/S, og at spørger hverken sidder i direktionen eller bestyrelsen taler for, at spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger i G1 P/S må anses for begrænset, mens det omvendt taler for en vis indflydelse, at spørger har samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere, og at spørger har instruktionsbeføjelser over de ansatte i G1 P/S. Skattestyrelsen finder det mest nærliggende, at spørger kun må anses for at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv er diskvalificerende for, at spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre forhold mere klart taler for dette resultat.

Skattestyrelsen når frem til, at spørger må anses for at have en reel økonomisk risiko, idet den samlede økonomiske risiko må anses at andrage i størrelsesordenen 7.000.000-10.000.000 kr., og idet spørger efter det oplyste ikke er garanteret et minimumsvederlag.

Skattestyrelsen konkluderer herefter, at spørger på baggrund af en konkret vurdering mest nærliggende må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Der er særligt lagt vægt på, at spørger som deltager i

G1 P/S har påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt må anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold. Det tilføjes, at Skattestyrelsen ved den konkrete vurdering af spørgers økonomiske risiko og indflydelse også har tillagt det vægt, at det fremgår af udvalgsbetænkningen, at formålet med lovændringen ikke var en generel begrænsning af partnerselskaber, men specifikt at lukke det hul i reglerne, som Skatterådet gjorde opmærksom på som opfølgning på afgørelsen SKM2015.729.SR.

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

7. SKM2018.579.SR

I denne sag var spørger derimod en person, som netop var indtrådt som kapitalejer. De øvrige oplysninger i sagen er de samme og med de samme ikke fuldt gennemskuelige oplysninger om indflydelse og investeringsomfang ved indtræden, og bl.a. med små forskelle i, hvilke tekster fra forarbejderne der er understreget af Skattestyrelsen. Dette betyder, at spørger ved indtræden har investeret i en kapitalandel på mellem 266.000-385.000 kr., og senest 3 år efter indtræden som kapitalejer skal have indbetalt en ansvarlig lånekapital i størrelsesordenen 3-5 mio. kr. Da spørger ikke endnu har indbetalt ansvarlig lånekapital, og da G1 P/S kan dispensere fra kravet om at indbetale ansvarlig lånekapital, mener Skattestyrelsen kun, at den aktuelt indbetalt ansvarlige lånekapital kan medregnes til spørgers nuværende økonomiske risiko.

Herefter anfører Skattestyrelsen, at denne økonomiske risiko er mindre end den økonomiske risiko på 400.000 kr., som de nye kapitalejere i SKM2015.729.SR ville påtage sig. På den baggrund når Skattestyrelsen frem til, at spørgers økonomiske risiko, sammenholdt med spørgers indflydelse, ikke er tilstrækkelig til, at spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet spørger ikke endnu har samme økonomiske risiko som de øvrige kapitalejere. Efter Skattestyrelsens opfattelse kan spørger derfor først anses for selvstændigt erhvervsdrivende, når han opfylder de samme kapitalkrav som de øvrige ejere i G1 P/S, og Skattestyrelsen indstiller derfor til Skatterådet, at spørger ikke (på nuværende tidspunkt) kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

8. Bemærkninger til SKM2018.579.SR og SKM2018.580.SR

I lyset af, at det som nævnt ovenfor var de nye ejeres beskedne ejerandel og økonomiske risiko i afgørelsen SKM2015.729.SR, som gav anledning til lovændringen, er det påfaldende, at Skattestyrelsen synes at gå noget videre i sine krav til, hvor stor indflydelse/ejerandel en kapitalejer skal have, for at Skattestyrelsen anser den pågældende for selvstændigt erhvervsdrivende.

Som forarbejderne til den ændrede regel i ligningslovens § 4 er formuleret, er der intet, der tyder på, at de oprindelige kapitalejere i SKM2015.729.SR ikke også efter lovændringen fortsat skulle kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Derimod fremgår det som tidligere nævnt af forarbejderne, at de nye kapitalejere ikke efter lovændringen skulle kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

På basis af SKM2015.729.SR må grænsen for, hvad der kan anses for selvstændig erhvervsvirksomhed efter lovændringen, altså gå et eller andet sted mellem en indflydelse på ca. $\frac{1}{100}$ og en økonomisk risiko på ca. 4.000.000 kr., som opfylder kravene til at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende og en indflydelse på ca. $\frac{1}{1000}$ og en økonomisk risiko på ca. 400.000 kr., som ikke opfylder kravene for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

Med SKM2018.579.SR angives det, at en ejerandel på mellem $\frac{1}{60}$ og $\frac{1}{90}$ og en økonomisk risiko på 266.000-385.000 kr. ikke er tilstrækkelig til at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, hvorimod det er tilstrækkeligt til at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende med en tilsvarende ejerandel, hvis den økonomiske risiko er i størrelsesordenen 3.000.000-5.000.000 kr.

Det er ærgerligt, at Skattestyrelsen overhovedet ikke kommenterer, at kapitalejerne i disse sager har mere end ti gange så stor indflydelse som de nye kapitalejere i SKM2015.729.SR. Hvis der er 60 kapitalejere, er den enkeltes indflydelse endda næsten dobbelt så stor som for de oprindelige ejere i SKM2015.729.SR, og alligevel fremstiller Skattestyrelsen situationen i de nye afgørelser, som om det kun er "på et hængende hår", at man i SKM2018.580.SR accepterer de almindelige kapitalejere som selvstændigt erhvervsdrivende, selvom kapitalejerne i disse nye sager har en større ejerandel end de oprindelige ejere i SKM2015.729.SR og en nogenlunde tilsvarende investering.

Det er Beklageligt at Skattestyrelsen (med Skatterådets tiltrædelse) kun accepterer, at en kapitalejer i SKM2018.580.SR er selvstændigt erhvervsdrivende med flere forbehold, som der ikke synes at være dækning for i lovforarbejderne.

Lidt forenklet kunne man i SKM2018.580.SR have oplyst, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, da ejerandelen for hver kapitalejer er større end 1 procent (mellem $\frac{1}{60}$ og $\frac{1}{90}$), og da den økonomiske risiko samtidig er større end 4.000.000 kr. og selvfølgelig, da forholdene i øvrigt svarer til de forhold, der var i SKM2015.729.SR for de kapitalejere, som havde den højeste ejerandel. Det var som nævnt ikke disses forhold, som gav anledning til lovændringen vedrørende transparente selskaber.

Det er uafklaret, hvordan øget økonomisk risiko afvejes i forhold til reduceret stemmemæssig indflydelse, men i et vist omfang bør det være sådan, at en stor økonomisk risiko kan opveje en beskeden stemmemæssig indflydelse og omvendt. Dette er Skattestyrelsen i øvrigt enig i, idet følgende fremgår af SKM2018.579.SR:

“Den deltager, der på grund af det transparente selskabs størrelse, stemmefordeling og organisatoriske forhold alene kan anses for kun at have en vis indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger, skal således efter Skattestyrelsens opfattelse have en større økonomisk risiko for at blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, end den deltager, der har reel indflydelse i et skattemæssigt transparent selskab.”

Med afgørelserne i SKM2018.579.SR og SKM2018.580.SR er Skatterådet tæt på at fastsætte et krav om, at man kun kan blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende, hvis man har en indflydelse og en risiko, som nogenlunde svarer til forholdene for de oprindelige kapitalejere i SKM2015.729.SR. Dette er overraskende, fordi der ikke i forarbejderne til L 194 – heller ikke i brevet fra Skatterådets formand til skatteministeren – er nogen antydning af, at indgrebet skulle være væsentligt mere indgribende, end hvad der skulle til for at sikre, at de nye kapitalejere i SKM2015.729.SR (ejerandel/indflydelse ca. $\frac{1}{1000}$ og investering/økonomisk risiko på ca. 400.000 kr.) ikke fremadrettet kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Kapitel 6

Når ejerskabet har betydning

Managing partner Søren Brandi, Hildebrandt & Brandi¹

I de senere år er der kommet et øget fokus på ejerskabets betydning for en virksomheds udvikling, og som følge heraf er begrebet aktivt ejerskab blevet stadigt mere aktuelt. Efter at være et udbredt begreb i USA og Storbritannien i snart mange år er der også i Danmark en udbredt forståelse af, at aktivt ejerskab fremmer virksomhedens langsigtede værdiskabelse.

Over de seneste år har også kapitalforvaltere og pensionselskaber i højere grad praktiseret aktivt ejerskab i de virksomheder, de investerer i. Aktivt ejerskab er nemlig en mulighed for at påvirke virksomhederne til at leve op til de krav, der stilles – både i forhold til ansvarlighed og god selskabsledelse. I 2016 udarbejdede Komitéen for god selskabsledelse “Anbefalinger for aktivt ejerskab”, og i dag rapporterer danske kapitalforvaltere og pensionselskaber på disse principper.

1. Søren Brandi rådgiver ejere, bestyrelser og direktioner i en række førende virksomheder. Søren har særligt stor erfaring med at rådgive om aktivt familieejerskab, familiekontorer og det potentiale og de udfordringer, der ligger i at skabe udvikling over generationer. sb@hildebrandtbrandi.com. H&B | Hildebrandt & Brandi er topledelsens rådgiver og hjælper organisationer til at opnå toppræstationer ved at løse komplekse udfordringer og skabe succesfulde transformationer, fra analyse og strategi til eksekvering og forankring. Se mere på: <www.hildebrandtbrandi.com>.

Kapitalfondene er kendt for aktivt ejerskab (men næppe et langsigtet ejerskab), men begrebet vinder også indpas blandt erhvervsfonde, andelsvirksomheder og i familieejede virksomheder. Devisen synes at være, at man med aktivt ejerskab, gennem et indgående kendskab, kan påvirke i den retning, det skønnes hensigtsmæssigt.

En ejer af en større virksomhed formulerer det således: Med vores aktive ejerskab varetager vi virksomhedens langsigtede interesser. På den ene side opstiller vi holistiske mål og udfordrer virksomhedens bestyrelse og koncernledelse. På den anden side yder vi et bidrag til virksomheden og verden ved at støtte virksomhedens medarbejdere globalt med legater og priser samt gennem vores filantropiske arbejde.

Men hvad skal man mere præcist lægge i begrebet? Hvordan udøves det ud over den årlige generalforsamling? Hvem skal udøve det? Hvordan afhænger det af ejerformen? Hvordan fremmes aktivt ejerskab? Og hvordan hæmmes det?

Med denne artikel belyses elementer i det aktive ejerskab og hvilke opmærksomhedspunkter, der knytter sig hertil, ud fra to perspektiver, der ikke har været særligt stor fokus på i Danmark; perspektiver, der relaterer sig til virksomhedens stifter og det aktive familieejerskab. Afslutningsvist beskrives begrebet "stewardship" som element i det langsigtede aktive ejerskab.

1. Stifterens betydning

Selvom virksomhedsstiftere er meget forskellige – og deres virksomheder endnu mere forskellige – har mange langvarigt succesfulde virksomheder et udviklingstankesæt til fælles. Dette tankesæt kan typisk spores tilbage til den person, der stiftede virksomheden, fordi personen simpelthen ikke kunne lade være. Med al sit hjerteblod har stifteren arbejdet for virksomhedens overlevelse og er på et tidspunkt nået til et punkt, hvor virksomheden ikke blot overlever, men giver overskud i mere end en forstand. Succesfulde virksomheder kan forblive succesfulde, men i mange tilfælde oplever virksomheder, der har været i kraftig vækst, at gennemgå en eller flere kriser. Typisk ses tre forskellige

former for kriser i virksomheder som følge af kraftig vækst (Zook & Allen, 2016):

Overload: Omhandler den interne dysfunktionalitet og tab af eksternt momentum, som ledergrupper fra unge og hurtigt voksende virksomheder oplever, når de prøver at skalere deres forretning hurtigt. Komplexiteten bliver for stor til, at virksomheden kan følge med – både i form af udvikling, produktion og salg, og i form af interne strukturer og kultur.

Stall-out: Refererer til den pludselige lavvækst, som mange succesfulde virksomheder lider af, efter at have vokset hurtigt. Efter den markante vækst følger nu etableringen af organisatorisk kompleksitet, der adskiller den klare mission, som engang gav virksomheden sit fokus og energi. Stifterens vilje er ikke længere til at mærke i virksomheden, og det dræner virksomheden for energi og fremdrift.

Frit fald: En virksomhed i frit fald er en virksomhed, der ikke længere vokser i sine kernemarkeder. Den forretningsmodel, der engang var grunden til succes, er nu ikke længere til at følge for virksomheden. En virksomhed i frit fald har derfor brug for at se indad og genfinde kernen i virksomheden for igen at kunne udvikles.

2. Stifterens vilje

Hvordan kan disse kriser undgås? Hvad lå til grund for, at det aktive ejerskab blev hæmmet? Er det virksomhedens størrelse, udviklingshastighed, branche eller andet, der afgør det succesfulde aktive ejerskab?

Ifølge Zook & Allen er det næppe størrelsen på virksomheden, der er afgørende for virksomhedens evne til at blive succesfuld med sin strategi – ofte er det meget mere tydeligt i det fælles tankesæt. Og ofte er virksomhedens tankesæt tæt knyttet til stifteren, men uanset oprindelse er denne typisk en konkurrencemæssig fordel for virksomheden. Yngre virksomheder kan vinde over ældre og bedre rustede virksomheder, fordi deres tankegang i højere grad vil være kendetegnet af følgende tre hovedkarakteristika:

En oprørsmission: Denne mission kan ses som værende “krigsførelse” mod en industri på vegne af underservicerede kunder, eller skabe helt nye markeder. Vi ser det fx i nogle af de kendte disruption-virksomheder. Uanset hvilket syn, man tager på en oprørsmission, har oprørere flere gensidigt forstærkende egenskaber til fælles: En klar mission, en klar vægt på, hvad der differentierer virksomheden og gør den unik samt en ubegrænset horisont for virksomhedens udvikling.

En ejers tankegang: Mindre virksomheder har ofte en stor fordel i forhold til veletablerede virksomheder i form af, at medarbejdere, i alle dele af forretningen, tager beslutninger på baggrund af fælles værdier og mål. Mange medarbejdere er så forbundet med virksomheden, at de føler og agerer, som var de ejere af virksomheden. Tre elementer danner ofte grundlaget for denne konkurrencefordel: Et stort omkostningsfokus, et ønske om handling og modvilje mod bureaukrati.

Besættelse af frontlinjen: De fleste stiftere var virksomhedens første sælger eller første produktudvikler – eller begge dele. Stifteren levede og åndede for frontlinjen og var drevet af en nysgerrighed for hver en detalje af kunderejsen og for, hvordan virksomheden fungerede. Denne “besættelse” er fundamental for at have en stifters mentalitet og kommer til udtryk ad tre veje: En besættelse af medarbejdere i frontlinjen, en besættelse af individer på alle niveauer i virksomheden og en besættelse af detaljer i virksomheden.

3. Ledelse

Det kræver en stifters vilje – en oprørsmission, en ejers tankegang og en besættelse af frontlinjen – at lede en virksomhed til at vinde både uden for og inden for virksomhedens rammer. I det aktive ejerskab spiller ledere en afgørende rolle i at motivere medarbejdere til at have en fælles mission. I denne sammenhæng skal ledere ikke kun forstås som den administrerende direktør, men alle ledere i en virksomhed. For ledere i et aktivt ejerskab handler det basalt set om at bevare fokus og have en nysgerrighed og forståelse for den foranderlige verden omkring virksomheden. Kun gennem fokus og opmærksomhed kan ledere opdage og reagere på de kommende muligheder, trusler, styrker og svagheder i tide. Uanset virksomhedens kriser, handler det om langsig-

tet ledelse i en kortsigtet verden. Virksomhedens ledelse må være tilbageskuende, agil i nuet og fremtidsorienteret. Mange fremtidige ledelsestiltag vil blive en realitet med baggrund i bagudrettet analyse af mønstre samt evnen til at se fremad. Dette er endnu et område, hvor mange virksomheder har et stort potentiale til at blive bedre. Virksomheder, der er gode til dette og dermed gode til udvikling og forandring, føler sig trygge i forandringsprocessen, og vil dermed i højere grad turde imødekomme forandringen.

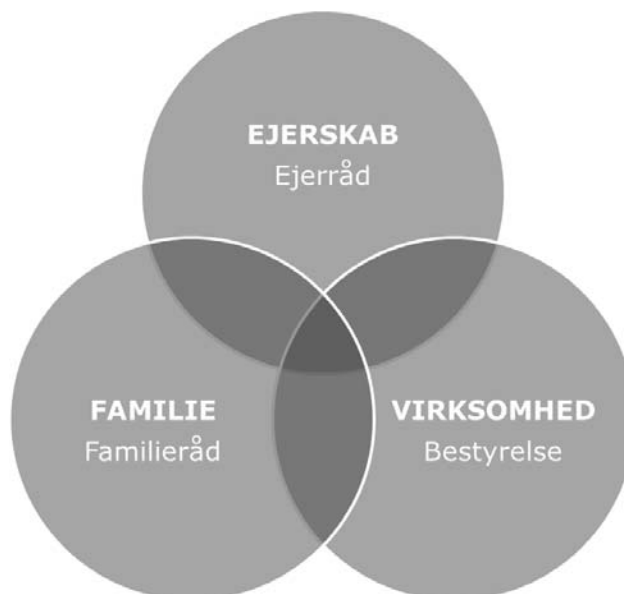
Lederen kan ikke sidde inde med alle svarene, men skabe rammen for fremtiden og lade organisationen bidrage til, hvordan det fremtidige potentiale skal realiseres.

4. Aktivt familieejerskab

Når talen falder på aktivt ejerskab, bliver familieejede virksomheder ofte nævnt i flæng. Dette skyldes naturen af en familieejet virksomhed, der grundlæggende fordrer et aktivt ejerskab. Der er ikke en klar definition af, hvad en familieejet virksomhed er. Vores definition er, at en familieejet virksomhed er en virksomhed, hvor en familie har en betydelig ejerandel og/eller er ledet af en familie/familiemedlemmer. Omkring halvdelen af danske virksomheder falder under denne kategori (Bennedsen & Nielsen, 2014).

I det følgende vil flere elementer af et aktivt familieejerskab blive belyst, idet en familieejet virksomhed udover virksomhedens tankesæt, ledelse og bestyrelse må tage forbehold for en række familierelaterede elementer. For at en familieejet virksomhed kan fastholde sin konkurrencemæssige fordel, er det en forudsætning, at der tænkes på virksomheden i et langsigtet perspektiv. Familieejede virksomheder har i mange tilfælde det til fælles, at der er en intention om et langsigtet familieejerskab. Derfor spiller successionsplanlægningen en afgørende rolle for den familieejede virksomheds langsigtede overlevelse og succes. For at støtte og hjælpe familien med at navigere i de modsatrettede værdisystemer, der finder sted i ejerskabet, familien og virksomheden, arbejder mange familieejede virksomheder aktivt med ejerskabet og dets betydning for virksomhed og familie. Dette danner grundlaget for at vende spændingsfeltet mellem familie og virksomhed til ejerskabets fordel.

Det er dog lettere sagt end gjort, og en række opmærksomhedspunkter knytter sig til hver af de tre linser i den familieejede virksomhed:



Figur 1. Familieejerskabets tre linser.

Familie	<ul style="list-style-type: none"> + Manglende fællesskab da en eller flere parter føler sig udenfor + Manglende bevidsthed om fælles værdigrundlag + Mistrivsel i familien og mangelfuld håndtering af konflikter + Tilfældige tiltag af varierende kvalitet for vækst i og bevarelse af familiens formue + Mangelfuld optimering af private formuer og skatteplanlægning + Tilfældig og manglende effekt af involvering i filantropiske initiativer
Ejerskab	<ul style="list-style-type: none"> + Manglende link mellem familiens værdier og udmøntning af ejerskab + Intet tydeligt bidrag fra familien til ejerskabet + Uklarhed om generationsskifte og uklare roller + Manglende enighed om involvering og ansættelse af familiemedlemmer, svigerfamilie og nær-familie + Spildt potentiale på grund af manglende udvikling og uddannelse af næste generation
Virksomhed	<ul style="list-style-type: none"> + Uklar identitet ved ny rolle i eller salg af virksomhed + Mangelfuld ledelses- og governance-struktur for de operative virksomheder + Manglende professionalisering af bemanding af bestyrelser og topledelse + Mismatch mellem familieværdier og virksomhedskultur + Kortsigtet optimering som truer den langsigtede overlevelse

Tabel 1. Opmærksomhedspunkter knyttet til de tre linser af den familieejede virksomhed.

Udfordringer på ét af disse tre områder kan have en utilsigtet effekt på de øvrige områder. Essensen af et godt aktivt familieejerskab er, at familien bliver støttet i sin udvikling som ejer, og at familiens trivsel fremmes. Afklaring internt i familien vil automatisk bidrage positivt til udmøntningen af ejerskabet og i sidste ende til virksomhedens præstationsevne. Når ejerfamilierne arbejder målrettet med deres aktive ejerskab, udvikler de musklen og evnen til at være de bedste ejere af deres virksomheder – både nu og i fremtiden.

5. Langsigtet perspektiv

En familieejet virksomhed vil typisk fokusere på virksomhedens overlevelse gennem de næste generationer og derfor være mere risikoavers end ikke-familieejede virksomheder. Hurtig profit er ikke hovedformålet, men derimod at kunne lade sit arbejde sætte præg på verden mange år i fremtiden. Med et langsigtet perspektiv for øje tages hånd om tre former for kapital:

Menneskelig kapital: Herunder familiemedlemmer, uddannelse, sundhed, historie, oplevelser og familieværdier. Det primære ansvar for menneskelig kapital ligger ofte i familierådet.

Finansiel kapital: Herunder investeringer, ejendomme mv. Det primære ansvar for finansiel kapital ligger ofte i et familiekontor.

Social kapital: Herunder samfundet og filantropiske aktiviteter. Det primære ansvar for social kapital ligger i familiefonden eller familierådet.

Udover at etablere et familieråd, et familiekontor og en familiefond kan den familieejede virksomhed aktivt klarlægge holdninger og forventninger til familieejerskabets fremtid gennem ejerstrategien og familieforfatningen, der fungerer som familiens to dynamiske hoveddokumenter. Ejerstrategien indeholder udvikling af ejerskab og definition af rammer for virksomheden og dens udvikling, herunder fx formål med og principper for ejerskabet. Derudover nedskrives ambitionen for ejerskabet og forvaltningen af dette gennem udvikling af styringsmodellen for virksomheden samt udvikling af ejernes kompetencer og fællesskab. Familieforfatningen beskriver de grundlæggende retningslinjer for

familie-forretningsrelationen, herunder mission og vision med ejerskabet samt hvilke værdier ejerskabet baseres på. Familieforfatningen beskriver familiemedlemmernes rettigheder og pligter, og hvorledes ejerskabet forvaltes. Familieforfatningen er ikke statisk, men justeres i takt med, at familien og virksomheden udvikles efter aftalte procedurer.

6. Ejerskab over generationer

Den største udfordring for de familieejede virksomheder er overdragelsen mellem generationer. Kun 33 % af de familieejede virksomheder overdrages til anden generation, under 15 % til tredje generation og mindre end 5 % gives videre til fjerde eller efterfølgende generationer (Brandt, 2018). Begrundelsen for, at overdragelsen går galt, er ofte forskellen på familie og forretning, der har to grundlæggende forskellige værdisystemer. I forretningen er fokus på præstationer og resultater, mens familiemedlemmer typisk vil være bundet af følelsesmæssige bånd og lægge vægt på loyalitet og omsorg.

Herunder har vi sammenfattet nogle af vores observationer og råd i forbindelse med ejerskab over generationer:

1. Musklen skal trænes: Begynd i god tid for at kunne tilrettelægge den rette struktur for ejerskiftet og for mentalt at indstille sig på, at ejerskiftet vil finde sted.
2. Fjern uklarheder ved at holde familiemøder, hvor der bliver forventningsafstemt og eventuelt udarbejdet en familieforfatning. Familierådet kan være det forum, hvor fremtiden for virksomheden drøftes, så alt ikke foregår 'ved køkkenbordet'.
3. Tag stilling til det bedste ejerskab for virksomheden, og om børnene ønsker, og er egnede, til at overtage virksomheden. Ofte er det en fordel, at børnene har opnået kompetencer uden for virksomheden inden overtagelse.

7. Stewardship

I denne artikel fokuserer vi på det *langsigtede* aktive ejerskab. Virksomheder, der har levet længe og har et langt sigte, fokuserer på at levere resultater, uden at gå på kompromis med fremtidig indtjening (Cossin & Hwee, 2016). Det sker bl.a. ved at sikre kontinuiteten i de muligheder og relationer, der danner grundlaget for deres evne til at skabe fremtidig værdi. For dem er succes defineret af positive økonomiske, sociale og miljømæssige konsekvenser for kommende generationer. Med andre ord betyder det, at ejerne forpligtiger sig til at aflevere virksomheden i bedre form, end de overtog den.

Ovenstående fokus omtales af flere som stewardship. Stewardship vil sige at tage vare på og ansvarligt lede ressourcer, som er blevet betroet en – eller sagt på en anden måde: Stewardship er at sikre og udvikle organisationens evne til at skabe økonomisk og social værdi over tid.

Ledere er både menneskelige og sårbare over for hovmod i forhold til vækst, profit og succes. Sårbarheden bliver måske større i takt med, at verden bliver stadigt mere forbundet, og som leder er det let at lade sig påvirke af nye tendenser og strømninger i et stort hav af muligheder. Ledere kan dermed blive ofre for deres egen succes eller bliver fortryllet af egne synspunkter. Hvis man vil være en virksomheds steward, må man derfor have dyb indsigt i virksomhedens historie, udvikling og værdier.



Figur 2. De tre karakteristika, som alle stewardship-ledere deler.

Stewardship-ledere deler tre karakteristika som illustreret ovenfor: For det første leder de med konsekvens og inspirerer til følgeskab gennem deres karisma og dedikation til virksomheden, dens formål og fremtid. For det andet er stewardship-ledere fokuserede på fremtiden ved, at organisationen og dens interesser trives over tid. De evner den balanceakt, det er, at ofre kortsigtede gevinster for langsigtede hensyn. Det muliggør, at organisationen kan regenerere over tid. For det tredje har de en dyb forståelse af virksomhedens bredere sammenhæng med samfundet og hvilken betydning, det har.

8. Opsummering

Et aktivt ejerskab handler om mere end blot at finde et attraktivt marked, og med udgangspunkt i det formulere en succesfuld strategi. For at få virksomheden til at gå i takt med en fælles mentalitet i et aktivt ejerskab må ejere og ledelse være opmærksomme og reagere på krisetegn i tide. Ofte er det mere interne end eksterne forhold, der forårsager kriserne i en virksomheds udvikling, og ofte kan det relateres til svagheder i det aktive ejerskab.

De familieejede virksomheder, der fastholder deres konkurrencemæssige fordel, har ofte det til fælles, at de arbejder målrettet med udmøntningen af det ejerskab på kort og langt sigt. De udvikler med andre ord musklen for det aktive familieejerskab løbende og formår på den måde at gøre spændingsfeltet mellem familie og virksomhed til en fordel.

Begrebet stewardship har måske i virkeligheden aldrig være mere relevant for erhvervslivet, end det er i dag, da ledere kæmper med at skabe balancen mellem nuværende og fremtidige interesser. Der er tydelige økonomiske, sociale og en lang række andre fordele, som kan opbygges i et sundt økosystem og udvikles over tid gennem god stewardship.

Bibliografi

- Bennedsen, M., & Nielsen, K. M. (2014), *Familievirksomheder i Danmark*.
- Brandi, S. (2018), *Udfordringer for de familieejede virksomheder*, <<https://hildebrandtbrandi.com/udfordringer-for-de-familieejede-virksomheder/>>.
- Zook, C., & Allen, J. (2016), *The Founder's Mentality* (Boston: Harvard Business Review Press).
- Cossin, D & Hwee, O. B. (2016), *Inspiring stewardship*.
- Komitéen for god selskabsledelse, *Anbefalinger for aktivt ejerskab* (november 2016), <https://corporategovernance.dk/sites/default/files/media/anbefalinger_for_aktivt_ejerskab.pdf>.

Kapitel 7

Rekonstruktion af selskabets kapitalgrundlag – underskuds- begrænsning og skattepligt

Partner, advokat Jan Børjesson, DLA Piper

1. Indledning

Nærværende artikel har til formål at gennemgå de muligheder, der består for at rekonstruere et selskabs kapital og belyse de skattemæssige konsekvenser for selskabet på den ene side og de skattemæssige konsekvenser på aktionær-/kreditorsiden på den anden side.

2. Lovgrundlaget

Når et selskabs kapitalgrundlag rekonstrueres ved gældsnedsettelse, eftergivelse af gæld, tilskud eller kapitalindskud, skal de skattemæssige konsekvenser for selskabet, respektive for kreditor/kapitalejeren, nærmere vurderes.

For selskabet – der opnår en gevinst på gæld – kan der indtræde skattepligt efter kursgevinstlovens regler eller underskuds begrænsning efter selskabsskattelovens regler.

På kreditorsiden opstår spørgsmål om fradragsret for eventuelt tab på en fordring.

For kapitalejeren opstår spørgsmål om størrelsen af anskaffelsessummen på de kapitalandele, der måtte blive erhvervet ved rekonstruktionen af kapitalgrundlaget.

2.1. Kursgevinstloven – kreditorsiden

Selskaber er som hovedregel skattepligtige af gevinst og tab på fordringer, jf. kursgevinstlovens § 3.

Dog kan *tab* på fordringer på koncernforbundne selskaber ikke fradrages, jf. kursgevinstlovens § 4.

2.2. Kursgevinstloven – debitorsiden

Selskaber er som hovedregel skattepligtige af gevinst på gæld, jf. kursgevinstlovens § 6.

Der gælder dog vigtige undtagelser herfra:

1. Gevinst på gæld til koncernforbundne selskaber skal ikke medregnes, såfremt kreditor ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen, jf. kursgevinstlovens § 8. Den skattefrie gevinst er begrænset til forskellen mellem gældens værdi ved påtagelsen og fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen.
2. Gevinst på gæld som følge af tvangsakkord i en rekonstruktion eller aftale om en samlet ordning mellem et selskab og dennes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af selskabets gæld (frivillig akkord) medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. kursgevinstlovens § 24.

Disse undtagelser fra hovedreglen gælder ikke, såfremt gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen. I så fald er forskelsbeløbet mellem fordringens værdi og det beløb, som fordringen nedskrives til, at betragte som en skattepligtig gevinst på gæld.

Med gælds-nedsættelse sidestilles hel eller delvis konvertering af gælden til aktier eller konvertible obligationer.

2.3. Selskabsskatteloven – underskudsbegrænsning

Selskabsskattelovens § 12 fastslår, at hvis et selskabs skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fremføres tidsubegrænset og fradrages ved opgørelsen af skattepligtig indkomst for de følgende indkomstår.

Dog er der i selskabsskattelovens § 12, stk. 2, indført en begrænsning, hvorefter alene et grundbeløb på kr. 7.500.000 (2010-niveau) tillagt 60 % af det overskydende beløb kan fradrages i årets skattepligtige indkomst.

I tilknytning hertil indeholder selskabsskattelovens §§ 12A-C underskudsbegrænsningsregler som følger:

1. Hvis et selskab opnår en tvangsakkord i en rekonstruktion, nedsættes fremførselsberettigede underskud med det beløb, hvorved gælden er nedsat, dog ikke i det omfang gældseftergivelsen måtte være skattepligtig (§ 12A).
2. § 12A finder tilsvarende anvendelse på aftaler om en samlet ordning mellem et selskab og dets kreditorer om bortfald eller nedsættelse af gæld (*frivillige akkorder*) (§ 12B).
3. § 12A finder ligeledes tilsvarende anvendelse, i det omfang nedbringelse eller indfrielse af en fordring sker i forbindelse med et tilskud efter selskabsskattelovens § 31D eller et kapitaltilskud til debitorselskabet, forudsat at nedbringelsen eller betingelsen svarer til en samlet ordning. Hel eller delvis konvertering af gæld til aktier eller konvertible obligationer sidestilles med en gældsnedsettelse (§ 12C).

Herudover indeholder selskabsskattelovens § 12D bestemmelser om underskudsbegrænsning ved ejerskifte. Dette emne behandles ikke i nærværende artikel.

2.4. Samspillet mellem kursgevinstloven og selskabsskatteloven

Den indbyrdes sammenhæng mellem kursgevinstlovens bestemmelser og selskabsskattelovens §§ 12A-C er, at *enten* er en tvangsakkord eller en frivillig akkord skattepligtig efter kursgevinstlovens regler (i det omfang gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi), *eller* tvangsakkorden/den frivillige akkord medfører underskudsbe- grænsning med et beløb svarende til gældsnedsettelsen, jf. ligningslo- vens §§ 12A-C.

Uden for tvangsakkordområdet er det nødvendigt at få afgrænset, hvornår der foreligger en samlet ordning (frivillig akkord), der kan udløse underskudsbe- grænsning, og hvornår der foreligger en “singulær ordning”, der aldrig kan udløse underskudsbe- grænsning, men kan udløse skattepligt efter kursgevinstlovens regler.

3. Den historiske udvikling

Ved lov nr. 363 af 6. juni 1991 blev der indført underskudsbe- grænsningsregler i ligningslovens § 15 (reglerne i ligningslovens § 15 er senere overført til selskabsskattelovens §§ 12-12D, hvilket skete ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 med virkning fra 1. juli 2012).

Samtidig blev i kursgevinstloven indsat § 6A, som svarer til den nuværende kursgevinstlovs § 24.

Baggrunden herfor var, at Højesteret ved afgørelsen UfR 1986.462 H (*Strandhave-dommen*) havde fastslået, at der ikke var lov- hjemmel til at begrænse underskud i forbindelse med akkorder med den virkning, at retsstillingen blev, at gældsnedsettelse som følge af fri- villig akkord eller tvangsakkord hverken skulle medregnes i debitorsel- skabets skattepligtige indkomst eller reducere debitorselskabets skatte- mæssige underskud.

Underskudsbe- grænsningsreglerne blev herefter indført ved lov nr. 363 af 6. juni 1991.

Administrativ praksis gik endvidere ud på, at *konvertering af gæld* til aktier kunne sidestilles med en gældsnedsettelse, hvilket blev lovfæ- stet i den daværende ligningslovs § 15, stk. 2, ved lov nr. 412 af 14. juni 1995 med ikrafttræden den 18. januar 1995.

Ved samme lov blev området for underskudsbegrænsning udvidet til at omfatte kapitalforhøjelser ved kontant indbetaling eller ved apportindskud i forbindelse med et selskabs indfrielse af en fordring, som indskyderen mfl. havde mod selskabet.

Formålet hermed var bl.a. at ligestille en kontant kapitalforhøjelse med en efterfølgende indfrielse af en fordring med kapitalforhøjelse ved gældskonvertering (der blev anset for en frivillig akkord). Realiteten i de to situationer var langt hen ad vejen den samme, men var desuagtet blevet behandlet forskelligt frem til lovændringen i 1995, da underskudsbegrænsning som følge af en gældskonvertering kunne undgås ved i stedet at gennemføre en kontant kapitalforhøjelse og efterfølgende anvende kontantbeløbet til at indfri fordringen.

4. Selskabets kapitalgrundlag – retableringsmuligheder

Der består overordnet følgende retableringsmuligheder:

4.1. Gæld eftergivelse/akkord

4.1.1. Debitorselskabet

Hvis der er tale om en samlet ordning, indtræder der underskudsbe-
grænsning efter selskabsskattelovens § 12A-C, medmindre der forelig-
ger koncernforhold.

Hvis der er tale om en singulær ordning, indtræder der skattepligt
efter kursgevinstlovens regler, medmindre der foreligger koncernfor-
hold.

4.1.2. Kreditor

I koncernforhold får kreditor ingen fradragsret (med visse undtagel-
ser).

Uden for koncernforhold har kreditor fradragsret, hvis kreditor er
et selskab.

Hvis kreditor er en person, er hovedreglen, at der opnås tabs-
fradrag, dog ikke på selskaber, hvorpå kreditor har en indflydelse som
omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 4.

4.2. Kapitalnedsættelse til dækning af underskud

Et selskab, som har en nominel aktiekapital, der overstiger lovens minimumskrav, kan gennemføre en kapitalnedsættelse til dækning af underskud efter selskabslovens § 186.

4.2.1. Debitorselskabet

En kapitalnedsættelse til dækning af underskud har ingen skattemæssige konsekvenser og påvirker derfor ikke selskabets skattemæssige underskud.

4.2.2. Aktionæren

En kapitalnedsættelse til dækning af underskud anses ikke for en afståelse af aktier og indebærer derfor ikke fradragsret for tabet på aktierne (hvis aktionæren er en person), medmindre der gives dispensation efter ligningslovens § 16A.

Hvis kapitalejeren fortsætter som aktionær, reduceres anskaffelsessummen på den resterende beholdning af aktier omvendt ikke med den anskaffelsessum, der kunne henføres til de nu annullerede aktier, idet aktionæren efter reglerne i gennemsnitsmetoden bevarer den samlede anskaffelsessum på den resterende beholdning af aktier.

4.3. Kapitalforhøjelse ved tegning af ny kapital til overkurs

Der kan gennemføres en nyttegning af kapital efter selskabslovens regler, jf. selskabslovens kapitel 10 enten ved kontant indbetaling ved apportindskud eller ved konvertering af gæld.

4.3.1. Debitorselskabet

Overkursbeløb er ikke skattepligtige for selskabet, jf. selskabsskatte­lovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Kapitalforhøjelse ved kontant indbetaling eller apportindskud i forbindelse med tilbagebetaling kan ligestilles med en frivillig ordning, og tilsvarende gælder konvertering af gæld.

Afgørende bliver således, om disse kapitalforhøjelser kvalificeres som en “samlet ordning”.

4.3.2. Kapitalejeren

Ved kontant indbetaling eller apportindskud udgør aktionærens anskaffelsessum som udgangspunkt det kontant indbetalte beløb eller værdien af apportindskuddet.

Anskaffelsessummen kan dog nedsættes efter aktieavancebeskatningslovens § 28, hvis den sker som led i en tilbagebetaling, jf. hertil eksempelvis afgørelsen TfS 2010, 885 BR:

“Skatteyderen, der havde et tilgodehavende på et selskab på ca. kr. 2.000.000, erhvervede den samlede anpartskapital i selskabet og gennemførte i januar måned 1995 en kontant kapitaludvidelse på knap kr. 1.800.000. Beløbet indgik på selskabets kassekredit.

I løbet af 1995 blev tilgodehavendet på selskabet i al væsentlighed nedbragt med løbende indbetalinger, dog således at den største tilbagebetaling på ca. kr. 900.000 fandt sted den 2. november 1995.

Anskaffelsessummen blev nedsat, idet retten lagde til grund, at de kontinuerlige nedbringelser med betydelige beløb af skatteyderens tilgodehavende hidrørte fra kapitalindskuddet sammenholdt med, at der ikke generelt kunne opstilles nogen tidsmæssig grænse for, hvornår indfrielse af en fordring kunne anses for sket i forbindelse med et kapitalindskud.”

Ved gældskonvertering udgør aktionærens anskaffelsessum et beløb svarende til kursværdien af den konverterede fordrings værdi opgjort på konverteringstidspunktet, jf. hertil U 1977.964 H.

4.4. Tilskud

Tilskud til et selskab er som hovedregel skattepligtig indkomst.

En undtagelse følger af selskabsskattelovens § 31D, hvoraf fremgår, at tilskud fra koncernforbundne selskaber ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst.

Omvendt har det selskab, der yder tilskud til et koncernforbundet selskab, ikke fradragsret for tilskuddet.

5. Gældseftergivelse ved akkord mv.

Kursgevinstlovens § 24 undtager som ovenfor nævnt gældseftergivelse ved akkord mv. for beskatning betinget af, at gælden ikke nedsættes til

en højere værdi, end fordringens værdi havde for kreditor på gælds­eftergivelsestidspunktet.

I stedet indtræder der underskudsbe­grænsning efter selskabsskat­telovens § 12A-C.

Hovedreglen efter kursgevinstlovens § 24 er derfor, at gevinst på gæld i forbindelse med gældseftergivelse ikke er skattepligtig.

Den væsentligste undtagelse herfra er, at gælden nedskrives til en lavere værdi end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen, medmindre debitorselskabet er skattefri af tilskud ydet af kreditor i henhold til selskabsskattelovens § 31D.

Disse regler omfatter tvangsakkord – det vil sige en tvangsakkord, som er en del af en rekonstruktion i henhold til konkurslovens § 10, frivillige akkorder – det vil sige, når en akkord kvalificeres som en “samlet ordning”, gældskonverteringer, der kan kvalificeres som en “samlet ordning”, samt kapitalforhøjelser i forbindelse med tilbagebetaling af en fordring, ligeledes alene, hvis de kan kvalificeres som en “samlet ordning”.

5.1. Hvornår er der indgået en akkord?

En frivillig akkord er en aftale mellem debitor og en eller flere af den­nes kreditorer om nedsættelse eller bortfald af debtors gæld.

Der forudsættes som udgangspunkt indgået en udtrykkelig aftale herom, jf. hertil Tfs 1986, 160 HD, og Tfs 2002, 355 HD.

Fra nyere praksis se Tfs 2017, 112 SR:

“En bank, der udgjorde skyldnerens eneste kreditor, påtænkte på forhånd at give skyldneren tilsagn om at stemme for ved et eventuelt senere fremsat rekonstruktionsforslag.

Banken forlangte kaution fra skyldnerens ægtefælle, der alene ville give denne, såfremt parrets adgang til underskuds­fremførelse blev bevaret.

Ved bindende svar fastslog Skatterådet, at bankens tilsagn om at stemme for et eventuelt senere rekonstruktionsforslag sidestilles med en frivillig akkord, og at der derfor ville ske underskuds­be­grænsning i henhold til personskattelovens § 13A (denne bestem­melse svarer for personer til de tilsvarende bestemmelser om under­skudsbe­grænsning i selskabsskattelovens § 12A-C).”

Afgørelsen er således et eksempel på, at der foreligger en aftale om akkord uden, at der er indgået en udtrykkelig aftale mellem debitor og kreditor.

Se også SKM2018.339.VLR:

“En landmand indgik i 2012 forskellige aftaler med sine hovedkreditorer.

Aftalen med landmandens bank gik ud på, at banken skulle have en dividende på 2,59 % og tillige en andel af eventuelle konjunkturstigninger på landmandens ejendomme, hvilken opgørelse skulle foretages i 2017.

Landsretten fastslog, at det forhold, at landmanden betalte den pantesikrede gæld, og at landmanden ikke afgik ved døden, ikke automatisk medførte, at akkordaftalen havde suspensive virkninger.

Derimod fandt landsrettens flertal, at vilkåret om konjunkturbestemte prisstigninger var en betingelse for bankens tiltrædelse af akkordaftalen, og at der derfor var en reel usikkerhed om den endelige opgørelse af gældseftergivelsen med den virkning, at der forelå en suspensiv betingelse, der henførte akkorden til indkomståret 2017.”

Sammenfattende foreligger der som udgangspunkt en akkord, når der er indgået en udtrykkelig aftale med kreditor.

Hvis akkorden er betinget af, at øvrige kreditorer deltager, kan en frivillig akkord først anses for indgået, når den sidste kreditor har tiltrådt, og de skattemæssige konsekvenser indtræder i dette år, jf. eksempelvis TfS 1997, 439 LSR.

Det forhold, at en frivillig akkord er betinget af effektiv betaling af de beløb, som skal betales i henhold til akkordaftalen, udgør ikke en suspensiv betingelse.

Det forhold, at gælden genopstår som følge af, at akkordaftalen misligholdes, medfører ikke, at en indtrådt underskudsbeholdning bortfalder.

5.2. Samlet ordning

Hovedreglen er, at der foreligger en samlet ordning, når den omfatter (1) en eller flere kreditorer, der repræsenterer mere end 50 % af den usikrede gæld og (2), at kun usikrede småkrav udeholdes af akkorden.

Denne hovedregel illustreres af afgørelsen TfS 2001, 423 H, jf. her- til Departementets kommentar i TfS 2001, 432.

Hvis debitorselskabet har stillet sikkerhed for nogle kreditorer, må der derfor indledningsvis foretages en værdiansættelse af værdien af sikkerhedsstillelserne og alene den usikrede gæld, der herefter består, indgår i målingen af, hvad den samlede usikrede gæld omfatter.

Hvis sikkerhedsstillelsen for en kreditor består i kaution fra tredje- mand, må udgangspunktet være, at der ses bort fra sådanne kautioner, idet indfrielse af kautionen blot modsvares af, at den indfriende kautio- nist får et regreskrav mod selskabet med den virkning, at gælden (usik- ret) består uændret. Se heroverfor dog TfS 1997, 653 LSR.

TfS 1995, 617 LR, er et eksempel på, at der forelå en samlet ord- ning til trods for, at den usikrede gæld, der deltog i akkorden, var lidt mindre end 50 %.

I forbindelse med vedtagelsen af lov nr. 363 af 6. juni 1991 udtalte den daværende skatteminister, at en kreditor, der repræsenterede ca. $\frac{1}{3}$ af den samlede gæld, normalt ikke ville blive betragtet som hovedkredi- tor med den virkning, at der forelå en frivillig akkord.

Udtalelsen kan anses for udtryk for, at som udgangspunkt forelig- ger der ikke en frivillig akkord, medmindre mere end $\frac{1}{3}$ af den usikrede gæld deltager i akkorden, og som ovenfor anført skal som hovedregel mindst mere end 50 % deltage.

Højesterets dom refereret i TfS 2001, 423 HD, angik en situation, hvor mere end $\frac{2}{3}$ af den usikrede gæld deltog i en akkord, men hvor forholdet var det, at en eller flere større kreditorer ikke deltog i akkor- den.

Alene “småkreditorer” kan derfor holdes uden for en akkordord- ning, hvis der skal foreligge en samlet ordning.

I afgørelsen TfS 2001, 423 HD, var der tale om, at en kreditor repræsenterende ca. $\frac{1}{3}$ af den usikrede gæld ikke deltog, og dette med- førte således, at der ikke forelå en frivillig akkord.

Fra praksis kan i øvrigt henvises til følgende:

TfS 2003, 514 LSR: “En kreditor, hvis tilgodehavende udgjorde ca. 23 % af den usikrede gæld, deltog ikke i akkorden. Der var ikke tale om et ‘småkrav’.”

TfS 2008, 15 SR: “Den næststørste og tredjestørste kreditor, der tilsammen repræsenterede knap 29 % af den samlede gæld, ønskede ikke at deltage i en akkord. Der var ikke tale om ‘småkrav’.”

TfS 2010, 313 SR: “Ca. 82 % af den usikrede gæld indgik i en frivillig akkord. De resterende 17,92 % var fordelt på fire kreditorposter, hvoraf den største udgjorde 7,17 %. De anførte poster blev anset for ‘småkrav’.”

Sammenfattende kan retsstillingen udtrykkes på den måde, at ved småkreditorer forstås enkeltkreditorer, der hver for sig repræsenterer under 10 % af den usikrede gæld.

5.3. Singulære ordninger

Hvis en gældseftergivelse eller gældsnedsettelse må karakteriseres som en singulær ordning, kan der aldrig indtræde underskudsbegrænsning.

Singulære ordninger reguleres derfor alene af kursgevinstloven.

Dette indebærer eksempelvis, at en kapitalforhøjelse efterfulgt af indfrielse af en fordring *aldrig* vil kunne udløse beskatning, da debitorselskabet indfrier fordringen til kurs 100.

I modsætning hertil hvis “indfrielsen/gældsnedsettelsen” sker ved en gældskonvertering.

I så fald frigøres debitorselskabet for en gæld til kurs 100 ved at udstede aktier, der vil have en kursværdi, der er lavere end, hvad der svarer til kurs 100. Forskelsbeløbet udgør gevinst på gæld, som – uden for koncernforhold – beskattes efter kursgevinstlovens almindelige regler.

5.4. Særligt om koncernforhold

5.4.1. Debitorselskabet

Selv om hovedreglen efter kursgevinstlovens § 6 er, at der indtræder skattepligt ved gevinst på gæld, vil den praktiske hovedregel i koncernforhold være, at der ikke indtræder skattepligt, jf. hertil følgende bestemmelser:

1. Kursgevinstlovens § 8, hvoraf fremgår, at gevinst på gæld til koncernforbundne selskaber ikke skal medregnes, såfremt kreditor efter kursgevinstlovens § 4 ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen.
2. Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, om skattefrit udbytte eller selskabsskattelovens § 31D om skattefrie tilskud, der sikrer, at selv om der i koncernforhold sker nedskrivning til en lavere værdi en fordringens værdi for kreditor, vil der ikke ske beskatning.

Videre følger det af selskabsskattelovens § 12A og § 12B, at der ikke indtræder underskudsbe­grænsning under tilsvarende betingelser som i kursgevinstlovens § 8.

5.5. Særligt om gældskonvertering

5.5.1. Singulære ordninger

Ved gældskonvertering udgør anskaffelsessummen for de aktier, der erhverves, et beløb svarende til den konverterede fordrings kursværdi, jf. UfR 1977.964 H.

Ved gældskonvertering kan en fordring ikke nedsættes til en lavere værdi end fordringens værdi for kreditor, idet anskaffelsessummen for de modtagne aktier udgør et beløb svarende til fordringens kursværdi.

Dette indebærer, at der ikke kan indtræde beskatning i koncernforhold ved gældskonvertering, jf. hertil kursgevinstlovens § 8, stk. 1.

Uden for koncernforhold vil forskelsbeløbet mellem fordringens pålydende værdi og den konverterede fordrings kursværdi derimod udløse beskatning efter kursgevinstlovens § 6.

Denne beskatning kan undgås ved som alternativ at gennemføre en kontant kapitalforhøjelse i forbindelse med indfrielse af gæld, hvilket skyldes, at kontante kapitalforhøjelser med forudsat tilbagebetaling ikke i kursgevinstloven ligestilles med gældskonvertering i modsætning til, hvad der er tilfældet i selskabsskattelovens §§ 12A-C.

Fra nyere praksis se:

SKM2018.484.BR (anket til Østre Landsret): “Et selskab erhvervede en fordring på et 50 % ejet selskab, som efterfølgende blev indfriet ved en gældskonvertering.

Fordringen var på nom. kr. 26.526.919 og var erhvervet for kr. 6.026.919.

Ved gældskonverteringen opnåede debitorselskabet en positiv egenkapital på kr. 14.362.641.

Kapitalforhøjelsen omfattede kr. 26.000.000 af fordringen, der blev konverteret til kurs 13.000, det vil sige mod modtagelse af kapitalandele for nom. kr. 200.000.

Selskabet blev beskattet af forskellen med kr. 26.000.000 og anskaffessummen på kr. 6.026.919, svarende til en kursgevinst på kr. 19.973.081.”

5.5.2. Samlet ordning

En samlet ordning vil være omfattet af kursgevinstlovens § 24 med den virkning, at det skal vurderes, om der indtræder underskudsbe- grænsning efter selskabsskattelovens §§ 12A-C.

Dette er udgangspunktet, medmindre der foreligger koncernfor- hold, det vil sige situationer, hvor kreditor ikke har fradragsret for tab på fordringen efter kursgevinstlovens § 4.

Fra nyere praksis se eksempelvis:

SKM2017.645.SR: Skatterådet bekræftede, at eftergivelse af et moderselskabs udlån til et amerikansk datterselskab hverken udløste skattefradrag eller beskatning efter kursgevinstlovens § 4.

Hvis en gældskonvertering kvalificeres som en samlet ordning, og der er tale om en gældskonvertering uden for koncernforhold med den virkning, at der alt andet lige indtræder underskudsbe- grænsning, bør en gældskonvertering aldrig omfatte mere gæld, end at selskabets egen- kapital netop forøges til kr. 0.

Hvis gældskonverteringen omfatter et større beløb med den virk- ning, at der opstår en positiv egenkapital, vil der enten opstå en utilsig- tet skattepligt eller underskudsbe- grænsning for selskabet.

Dette kan illustreres med følgende eksempel:

- Kapitalnedsættelse underskud: 10 mio.
- Hovedaktionær (person) konverterer/gennemfører kontant ka- pitalforhøjelse med indfrielse: 15 mio.

	Før	Dækning af underskud		Konvertering	
		Ændring	Efter	Ændring	Efter
A/S-kapital	10	(10)	0	+15	15
Regnskabsmæssigt underskud	(20)	10	(10)	0	(10)
Egenkapital	(10)	0	(10)	15	5
Gæld til:					
Hovedaktionær	15		15	(15)	0
Øvrige kreditorer	<u>5</u>		<u>5</u>	(15)	<u>5</u>
	20		20		5
Passiver i alt	10		10		10
Skattemæssigt underskud					
Alt. A:	20	0	20	(7,5)	12,5
Alt. B:	5	0	5	(7,5)*	0

* Underskuddet reduceres med kr. 5.000.000 (da det ikke er større), og de resterende kr. 2.500.000 er skattepligtig indkomst.

I eksemplet er den negative egenkapital på kr. 10.000.000, og der er usikrede kreditorer for i alt kr. 20.000.000 med den virkning, at for- dringernes kursværdi er halvdelen af deres pålydende værdi.

Der er tale om en samlet ordning, da ordningen omfatter $\frac{3}{4}$ af sel- skabets usikrede kreditorer (det forudsættes, at øvrige kreditorer alene er småkreditorer).

Hvis hovedaktionæren eksempelvis konverterer de kr. 15.000.000 i tilgodehavende til aktier, vil der indtræde underskudsbe- grænsning som følger:

Fordringens nominelle værdi	kr.	15,00
Fratrukket fordringens kursværdi ($\frac{1}{2}$)	<u>kr.</u>	<u>7,50</u>
Underskudsbe- grænsning	<u>kr.</u>	<u>7,50</u>

Anskaffelsessummen på de konverterede aktier vil være fordringens kursværdi på kr. 7.500.000.

Hvis der alternativt gennemføres en gældskonvertering på i første omgang kr. 10.000.000 af hovedaktionærens tilgodehavende på kr. 15.000.000, fremkommer følgende:

- Kapitalnedsættelse underskud: 10 mio.
- Hovedaktionær (person) konverterer/gennemfører kontant kapitalforhøjelse med indfrielse: 10 mio.

	Før	Dækning af underskud		Konvertering	
		Ændring	Efter	Ændring	Efter
A/S-kapital	10	(10)	0	+10	10
Regnskabsmæssigt underskud	(20)	10	(10)	0	(10)
Egenkapital	(10)	0	(10)	10	0
Gæld til:					
Hovedaktionær	15		15	(10)	5
Øvrige kreditorer	<u>5</u>		<u>5</u>	(10)	<u>5</u>
	20		20		10
Passiver i alt	10		10		10
Skattemæssigt underskud					
Alt. A:	20	0	20	(5)	15
Alt. B:	5	0	5	(5)	0

Der er uændret tale om en samlet ordning, da ordningen omfatter $\frac{3}{4}$ af selskabets usikrede kreditorer (det forudsættes, at øvrige kreditorer alene er småkreditorer).

Ved gældskonverteringen på de kr. 10.000.000 kan der nu konstateres følgende opgørelse af underskudsbegrænsningsbeløbet:

Fordringens nominelle værdi	kr.	10,00
Fratrukket fordringens kursværdi ($\frac{1}{2}$)	<u>kr.</u>	<u>5,00</u>
Underskudsbegrænsning	<u>kr.</u>	<u>5,00</u>

Anskaffelsessummen på de konverterede aktier andrager fordringens kursværdi, det vil sige kr. 5.000.000.

Sammenlignet med eksempel 1 er der nu alene indtrådt underskudsbegrænsning med kr. 5.000.000 mod ellers kr. 7.500.000.

Hvis hovedaktionæren efterfølgende måtte vælge at konvertere den sidste del af sit tilgodehavende på kr. 5.000.000, vil kursværdien udgøre 100, idet den første konvertering indebar, at den resterende gæld fik øget dens kursværdi til kurs 100.

En efterfølgende gældskonvertering eller kontant kapitalforhøjelse efterfulgt af tilbagebetaling af fordringen vil derfor ikke have skattemæssige konsekvenser.

Eksemplerne illustrerer, at der ved gældskonvertering som hovedregel aldrig bør konverteres mere end, hvad der er nødvendigt for at bringe egenkapitalen op på kr. 0.

6. Øvrige problemstillinger

6.1. Samspilsproblemer

Udgangspunktet ved rekonstruktioner, herunder gældseftergivelser og gældsnedsettelse, bør være en skattemæssig symmetri, hvor der ikke indtræder skattepligt eller underskudsbegrænsning for debitor, medmindre kreditor har fradragsret for det modsvarende tab på fordringen.

Denne symmetri er i vidt omfang opnået i det nugældende regelkompleks, men der består fortsat følgende to samspilsproblemstillinger, hvor resultatet bliver en (utilsigtet) dobbeltbeskatning:

6.2. Gældseftergivelse af renter i koncernforhold, hvor der er etableret sambeskatning

Ligningslovens § 5, stk. 9, er sålydende:

“Hvis en skattepligtig opnår nedsættelse af gæld ved en gældseftergivelse, kan renter, der er påløbet på tidspunktet for gældseftergivelsen, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem den del af gælden, der skal betales efter nedsættelsen, og den samlede gæld før nedsættelsen. Indgår der i den gæld, som nedsættes, påløbne renter, som den skattepligtige før nedsættelsen har foretaget fradrag for efter stk. 1, kan den skattepligtige opretholde det foretagne fradrag i det omfang, det kan rummes i gælden efter den opnåede nedsættelse, uanset om

fradraget overstiger størrelsen af det fradrag, den skattepligtige er berettiget til efter 1. pkt.”

Hovedreglen i kursgevinstlovens § 4, stk. 1, er, at tab på koncernforbundne selskaber ikke kan fradrages, hvilket derfor også gælder tab på renter.

Kursgevinstlovens § 4, stk. 4, er sålydende:

“Stk. 1 finder heller ikke anvendelse på rentefordringer, såfremt de omhandlede renter er medregnet ved opgørelsen af kreditors skattepligtige indkomst, og kreditor ikke har været sambeskattet med debitor, eller rentefordringen er stiftet efter ophør af sambeskatning.”

Dette indebærer, at inden for sambeskatning gælder hovedreglen i kursgevinstlovens § 4, stk. 1, med den virkning, at der ikke er fradragsret for tab på renter.

Sammenfattende bliver retsstillingen derfor den, når der sker gældseftergivelse af renter i koncernforhold, hvor der er etableret sambeskatning, at kreditorselskabet ikke får tabsfradrag, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 1, samtidig med, at debitorselskabet får begrænset sin rentefradragsret efter ligningslovens § 5, stk. 9.

6.2.1. Gældseftergivelse af renter uden for sambeskatning

Et debitorselskab, der – som led i en samlet ordning – får gældseftergivet en rentefordring, får på samme tid underskudsbegrænsning efter selskabsskattelovens § 12A og får sin rentefradragsret begrænset efter ligningslovens § 5, stk. 9.

7. Afslutning

De skattemæssige forhold ved rekonstruktioner er komplicerede, og der er en betydelig praksis på området.

Rekonstruktioner bør ikke gennemføres, uden at de skattemæssige konsekvenser for såvel debitorselskabet som kreditorerne, respektive aktionærene, er afklaret.

Afklaring af de skattemæssige konsekvenser indebærer overordnet en vurdering af, om rekonstruktion finder sted inden for eller uden for

koncernforhold og i næste omgang, om der er tale om en samlet ordning eller en singular ordning.

Videre skal det afklares, hvad for­dringens værdi for kreditor andrager, idet denne værdi sætter grænsen for, hvor stor en eftergivelse der kan finde sted, uden at der indtræder skattepligt.

Kapitel 8

Er udlejning af fast ejendom altid en erhvervsmæssig virksomhed?

Advokat (L) Bodil Christiansen

Evnen til at forudse og viljen til at disponere efter forandringer i skatteretlig lovgivning og praksis er en nøglekompetence, ikke blot, men måske dog navnlig, for den rådgivende advokat, der på skatterettens område bevæger sig i farefulde og ofte rørte vande.

Med et stærkt kompas fæstnet på faglig kompetence, forsigtighed og rettidig omhu, ledsaget af forudseenhed samt en udtalt retfærdighedssans og retskaffenhed i alle livets forhold har Tommy V. Christiansen personligt bevæget sig sikkert gennem 40 års farefyldte farvande. Hans grundfilosofi om at holde en god og sikker afstand til vandkanten, hvor både storme og gradvise vandstigninger kan føre til oversvømmelse og dannelse af en ny og permanent højere vandstand, har været et grundlæggende led i denne succes.

I alle livets forhold omfatter tillige en stor familie, hvor fire børns færden stedse og over alt andet har været centrum for Tommy V. Christiansens livsinteresser.

Det er et velkendt fænomen, at lovgivning og praksis på mange retsområder er i bevægelse og stedse tilpasses nye politiske strømninger og prioriteringer. Skatteretten som retsområde synes i særlig grad at være

eksponeret herfor.¹ Der er da også betydelige interesser af vidt forskellig karakter knyttet til området.

En stigende trang til detailregulering er ligeledes slået igennem i skatteretten. En tendens, der givetvis forstærkes i takt med den øgede offentlige eksponering af konkrete problemområder eller enkeltsager, som i særlig grad påkalder sig interesse hos de politiske aktører.

Den skatteretlige behandling af virksomhed med udlejning af fast ejendom rummer flere af disse elementer. Området, der har væsentlig økonomisk og samfundsmæssig interesse, er i udvikling, men slutpositionen ligger formentlig endnu et stykke ude i fremtiden.

Uanset den aktuelle retsstilling kan der være grund til at anlægge en forsigtig tilgangsvinkel på området. Dette gælder eksempelvis for den klassiske vurdering af, hvorvidt en udlejningsvirksomhed som en skatteydere eneste tilbageværende virksomhed i virksomhedsskatteordningen må anses som en sådan erhvervmæssig virksomhed, at der er grundlag for at anse ordningen for opretholdt efter afvikling af skatteyderens hovedvirksomhed. Der er i nogle af disse tilfælde tale om et betydeligt opsparet overskud, og en kvalifikation af virksomheden som ikke-erhvervmæssig, måske flere år tilbage i tid, vil derfor kunne være forbundet med væsentlige skattemæssige konsekvenser. Ligeledes kan nævnes forældrekøb, hvor vedvarende skattemæssige underskud set i sammenhæng med, at der foreligger udlejning til en nærtstående, i nogle tilfælde naturligt synes at måtte give anledning til visse spørgsmål om den nærmere kvalifikation af virksomheden i skattemæssig sammenhæng.

-
1. Et karakteristisk eksempel er den politiske håndtering af indkomst, der måske er optjent og i hvert fald i sidste ende behændigt anbringes i udenlandske skattely. Fra en retstilling, hvor mellemfaktureringselskaber var en kendt og acceptabel vej til skattely, er sådanne pengeplaceringer nu anerkendt som et betydeligt samfundsmæssigt problem, der vækker folkelig og politisk forargelse og nu stålsat søges bekæmpet. Udviklingen har skabt tilsvarende udfordringer i forhold til rådgiveransvaret – afgrænsningen mellem på den ene side tilfælde, hvor en given skattemæssig model har et sådant fundament i skattelovgivning og praksis, at en rådgiver burde have været opmærksom på modellen og rådgivet klienten herom, og på den anden side tilfælde, hvor klienten bringes i uføre med en model, der efterfølgende fastslås, ikke var holdbar, er ganske subtil.

1. Det legale udgangspunkt for skatteretlig kvalifikation af udlejningsvirksomhed

Spørgsmålet om den skatteretlige kvalifikation af virksomhed med udlejning af fast ejendom er ikke normeret i positiv lovgivning. Statskattelovens § 4, litra b, fastslår blot skattepligt af indtægter “af Bortforpagtning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt Gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods [...]”

En kvalifikation af virksomhed med udlejning af fast ejendom som en erhvervmæssig virksomhed har imidlertid et sikkert fundament i motiverne til statsskatteloven fra 1922,² hvor det i tilknytning til en ændring af reglerne om subjektiv skattepligt³ bl.a. blev anført, at:

“Ved siden heraf har man foreslaaet en Udvidelse af Skattepligten for Selskaber og Foreninger, saaledes at ogsaa andre Sammenslutninger, og da navnlig Stiftelser og selvejende Institutioner, undergives Skattepligt, forsaavidt og i det Omfang de driver Erhvervsvirksomhed, i hvilken Henseende det derhos er bestemt, at Drift, Udleje og Bortforpagtning af fast Ejendom *al Tid* [fremhævet her] betragtes som Erhvervsvirksomhed.”

Der er næppe nogen tvivl om, at dette legale udgangspunkt har været endog meget stærkt.

Mange årtier senere fremgik således af de særlige bemærkninger til virksomhedsskattelovens § 1, jf. FT 1985/86, till. A, sp. 2621, i forbindelse med afgrænsningen af begrebet erhvervmæssig virksomhed, at: “For så vidt angår fast ejendom, anses drift af udlejningsejendomme som regel for erhvervsvirksomhed.” Tilkendegivelsen skal bl.a. ses i lyset af den efterfølgende bemærkning a.s., hvorefter “Udleje af drifts-

2. Jf. lov nr. 149 af 10. april 1922.

3. Den foreslåede bestemmelse i den daværende statsskattelovs § 2, stk. 5, litra g, lød således: “Skattepligten paahviler: [...] 5. her i landet hjemmehørende [...] g) andre Foreninger, Stiftelser, Korporationer og selvejende Institutioner, forsaavidt de driver erhvervmæssig Virksomhed, herunder Drift, Bortforpagtning eller Udleje af fast Ejendom.”

midler m.v. betragtes som selvstændig erhvervsvirksomhed, såfremt virksomheden har et vist omfang.”⁴

Det legale udgangspunkt skal måske bl.a. ses i lyset af og i sammenhæng med, at der i praksis ikke har været knyttet de store forventninger til størrelsen af de overskud, der fremkom ved virksomhed med udlejning af fast ejendom. Ved behandlingen af forslaget til virksomhedsskatteoven oplyste skatteministeren således bl.a. som svar på et udvalgsspørgsmål om, hvorvidt virksomhedsskatteordningen ville virke fremmede på omsætningen af erhvervsejendomme og udlejningsejendomme med henvisning til, at det efter en periode ville være attraktivt at få en højere ejendomspris ind i grundlaget for kapitalafkastberegningen, at “For at man kan få fordel af et højere beregnet kapitalafkast, skal dette for det første kunne rummes i virksomhedens skattepligtige overskud, der for ejendomme ofte er beskedent.”⁵ Samme synspunkt udtrykkes i ministerens besvarelse af udvalgets spørgsmål 42, hvor det

-
4. Tilsvarende fremgik af cirkulære nr. 21 af 9. december 1986 om virksomhedsskatteoven, pkt. 31, 6. afsn., hvor det anførtes, at “Også udlejningsvirksomhed anses som hovedregel for selvstændig erhvervsvirksomhed. Udleje af driftsmidler m.v. betragtes således som selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis den har et vist omfang. Udlejning af fast ejendom betragtes ligeledes som selvstændig erhvervsvirksomhed. Det gælder dog ikke udlejning af en- og tofamiliehuse og udlejning af fritidshuse, når ejeren også selv benytter ejendommen.”

På linje hermed fremgik af det senere cirkulære nr. 156 af 25. november 1997 om virksomhedsskatteoven, pkt. 2.3.1.2., at:

“Udlejning af fast ejendom anses som udgangspunkt for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Udlejning af en andel af et enfamilieshus anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, uanset om den udlejes til en fremmed eller til en medejer (TfS 1987, 107).

Der foreligger dog ikke selvstændig erhvervsvirksomhed ved udlejning af en- og tofamiliehuse og udlejning af fritidshuse, når ejeren også selv benytter ejendommen til beboelse (TfS 1992, 223 og TfS 1996, 712).

Virksomhedsordningen kan imidlertid anvendes i et overgangså, hvor en- og tofamiliehuse i årets løb overgår fra privat benyttelse til ren udlejning (TfS 1996, 298 og TfS 1996, 306), jf. cirkulærets punkt 3.2.3, hvor baggrunden herfor er beskrevet nærmere.

[...]

Bortforpagtning af fast ejendom, erhvervsvirksomhed eller landbrug, herunder bortforpagtning/udleje af en del af et landbrug, vil i almindelighed være selvstændig erhvervsvirksomhed.”

5. Skatteministerens svar på spørgsmål 31 fra Folketingets skatte- og afgiftsudvalg, optrykt i Betænkning af 20. februar 1986, FT 1985-86, till. B, sp. 763.

1. Det legale udgangspunkt for skatteretlig kvalifikation af udlejningsvirksomhed

anføres, at “Der næppe findes mange erhvervsejendomme, hvor det skattepligtige overskud når op i nærheden af markedsrenten gange anskaffelsessum/18. almindelige vurdering.”⁶

De refererede udtalelser skal givet tillige ses i lyset af det daværende renteniveau, der efter nutidens målestok nåede astronomiske højder i midten af 1980'erne. Uanset dette er det dog bemærkelsesværdigt, at der til drift af udlejningsvirksomhed i praksis tilsyneladende ikke hidtil har været stillet samme krav om navnlig rentabilitet, som til andre former for virksomhed, hvor navnlig manglende rentabilitet almindeligvis vil føre til en skattemæssig kvalifikation af virksomheden som en ikke-erhvervsmæssig aktivitet.⁷

Skatteadministrativ praksis har med andre ord ligget ganske nær det legale udgangspunkt som knæsat i 1922 og funderet i senere lovgivning.

Det legale udgangspunkt er – efter næsten hundrede år – fortsat det meget klare, at virksomhed med udlejning af fast ejendom anses som erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand.

Men i skatteadministrativ praksis og domstolspraksis er udgangspunktet næppe længere helt så klart og stærkt som tidligere.

2. Legale undtagelser til udgangspunktet

I visse særlige sammenhænge er udlejningsvirksomhed med fast ejendom i positiv lovgivning blevet undtaget fra de almindelige regler på et givet skatteretligt område.

Eksempelvis kan nævnes kildeskattelovens § 33 C, hvor adgangen til skattemæssig succession ved overdragelse af en virksomhed til nærtstående med skattereformen fra 1993, jf. lov nr. 427 af 25. juni 1993, blev udvidet til at omfatte “fast ejendom, der helt eller delvis anvendes i overdragerens erhvervsvirksomhed.”, men således, at “Udlejning af fast

6. Skatteministerens svar på spørgsmål 42 fra Folketingets skatte- og afgiftsudvalg, optrykt i Betænkning af 20. februar 1986, FT 1985-86, till. B, sp. 775.

7. Ved afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke-erhvervsmæssige aktiviteter, herunder hobbyvirksomhed, er det et grundlæggende krav, at aktiviteten i hvert fald på sigt ikke alene skal kunne afføde et overskud på den primære drift, men tillige at overskuddet er tilstrækkeligt stort til dels at bevare og forrente den investerede kapital, og dernæst, at der i dette overskud er plads til at honorere den arbejdsindsats, som lægges i virksomheden, dvs. en driftsherreløn.

ejendom er ikke erhvervsvirksomhed i 3. pkt.'s forstand. Bortforpagtning af fast ejendom som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 4 og 7, anses ikke i denne forbindelse for virksomhed ved udlejning af fast ejendom.”

Ligeledes kan peges på den såkaldte pengetank-regel, jf. herved aktieavancebeskatningslovens §§ 34 og 35 om generationsskifte med succession, boafgiftslovens § 1 a, jf. dødsboscattelovens § 36, jf. § 29, stk. 2, i.f., om reduceret boafgift vedrørende virksomheder og aktier, og etableringskontoloven § 7, stk. 2, nr. 2, om etablering i selskabsform.

En tilsvarende afgrænsning blev anlagt for fast ejendom i de i 1993 gennemførte regler om genanbringelse, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A. Det kan tilføjes, at den skatteretlige sondring i § 6 A mellem på den ene side “udlejning” og på den anden side “bortforpagtning”, siden blev opgivet, jf. lov nr. 525 af 12. juni 2009.

Fællesnævneren for lovgivning af denne karakter er, at der er tale om begunstigende regler vedrørende erhvervmæssig virksomhed, som dog ikke er fundet at skulle udstrækkes til virksomhed med udlejning af fast ejendom. Den politiske prioritering ved udformningen af disse og tilsvarende bestemmelser er åbenbar.

Udlejning af en- eller tofamilieshuse, ejerlejligheder, fritidshuse m.v., som ejeren selv benytter til beboelse, anses heller ikke som erhvervmæssig udlejningsvirksomhed, og indkomst herfra beskattes som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 6.

3. Praksis om skatteretlig kvalifikation af udlejningsvirksomhed

Mere interessant er imidlertid udviklingen i administrativ praksis og domstolspraksis.

Som nævnt indledningsvist har statsskattelovens udgangspunkt for den skattemæssige kvalifikation af virksomhed med udlejning af fast ejendom været det meget markante, at “[...] Drift, Udleje og Bortforpagtning af fast Ejendom *al Tid* [fremhævet her] betragtes som Erhvervsvirksomhed.”

Det er vel tvivlsomt, om der i praksis har været udvist en helt så kategorisk tilgangsvinkel til den skatteretlige vurdering og kvalifikation af virksomhed med udlejning af fast ejendom. Men at udlejningsvirk-

somhed med fast ejendom som det meget klare udgangspunkt har været anset som erhvervmæssig virksomhed i skatteretlig forstand, synes utvivlsomt.

Ligningsvejledningen og siden Den Juridiske Vejledning var i mange år bemærkelsesværdigt tavse om problemstillingen. Eksempelvis indeholdte Ligningsvejledningen 2012-2, afsn. E.A.1.2.2 blot den bemærkning, at "Hvis virksomheden består i udlejning af aktiver, kan den blotte forekomst af privat benyttelse af de aktiver, der indgår i virksomheden, medføre, at virksomheden ikke anses for erhvervmæssigt anlagt." Først med Den Juridiske Vejledning 2012-2 blev i afsn. C.C.1.1.1. medtaget bl.a. den generelle bemærkning, at "Indkomst fra udlejning af fast ejendom anses som hovedregel for at være selvstændig erhvervsvirksomhed."

Denne skatteretlige behandling har efter praksis tilsyneladende også omfattet bl.a. underskudsgivende udlejning af en enkeltstående ejendom erhvervet med det ene formål at tilvejebringe en bolig til barnet, dvs. tilfælde, hvor private hensyn utvivlsomt har haft en ikke-uvæsentlig betydning for virksomhedens etablering og fortsatte drift.⁸

8. Se bl.a. Skatteministeriets publikation Skat, april 2003, s. 9, "Forældre køb" med henvisning til skatteministerens svar af 13. august 1999 på Skatteudvalgets spørgsmål 169, 171, 173 og 174 af 13. juli 1999, alm. del, bilag 637, refereret i TfS 1999, 705 SPM. Af svaret på spørgsmål 169 fremgår bl.a., at:

"Virksomhedsordningen kan som udgangspunkt anvendes af alle, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Dette gælder også, selvom den erhvervmæssige virksomhed i et eller andet omfang er salg af varer eller ydelser til nærtstående. Der er i praksis ligeledes ingen tvivl om, at udlejning af fast ejendom udgør erhvervmæssig virksomhed. Dette gælder, uanset om der er tale om udlejning af en stor udlejningsejendom eller af en enkelt lejlighed.

Jeg finder ikke grundlag for at sætte spørgsmålstegn ved praksis om, at udlejning af fast ejendom er erhvervmæssig virksomhed omfattet af virksomhedsskatte-loven, eller ved anvendelse af virksomhedsordningen, når erhvervmæssig virksomhed finder sted mellem nærtstående. På den anden side giver det forhold, at der foreligger omsætning mellem nærtstående, sædvanligvis anledning til overvejelser af ligningsmæssig eller kontrolmæssig karakter."

Fra a.s. kan videre nævnes spørgsmål 174, hvor der blev spurgt til, "Hvilke ændringer i de gældende regler skal der gennemføres, hvis det ikke skal være muligt at anvende virksomhedsordningen i forbindelse med, at forældre erhverver en bolig, som derefter udlejes til deres børn." Af ministerens svar herpå fremgår bl.a., at "Jeg finder, som det fremgår af mit svar på spørgsmål 169, ikke anledning til at overveje eller foreslå begrænsninger i virksomhedsordningens anvendelse på klare erhvervmæssige aktiviteter." Se tillige TfS 1999, 704 SPM.

Efter en tilsyneladende mangeårig, retlig stilstand på området⁹ har den skattemæssige kvalifikation af underskudsgivende udlejningsaktiviteter imidlertid gennem de senere år været genstand for stigende interesse fra skattemyndighedernes side.¹⁰

3.1. Udlejning af garager og lignende småejendomme

Skattemyndighedernes indsats har i første fase været rettet mod udlejning af, hvad der vel bedst kan karakteriseres som yderst beskedne ejendomme, således bl.a. garager og redskabshuse på havnearealer.

-
9. Der kan over tid peges på enkelte afgørelser, der afviger herfra, uden at der tegner sig noget klart billede. Se herved eksempelvis Landsskatterettens kendelse refereret i TfS 1990, 186 LSR, hvor en statsautoriseret revisor ifølge sagsreferatet ensidigt havde forpligtet sig til at stille to parcelhuse vederlagsfrit til rådighed for henholdsvis sine forældre og svigerforældre. Revisoren havde indtægtsført en lejeindtægt på 27.000 kr. og havde fratrukket prioritetsrenter og driftsomkostninger på i alt 70.142 kr., og det herved fremkomne underskud på 43.142 kr. var herefter fratrukket i overskud fra revisionsvirksomheden. Landsskatteretten fandt, at "overladelsen af aftægtsboligerne til klagerens forældre og svigerforældre ikke kunne sidestilles med udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed vedrørende disse ejendomme." Parcelhusene fandtes følgelig ikke at kunne indgå i virksomhedsskatteordningen. Se tillige SKM2008.943.SR (TfS 2009, 127 SR) og SKM2006.21.VLR (TfS 2006, 147 V).
 10. Særligt for forældre køb kommer hertil, at området med mellemrum er genstand for betydelig politisk bevågenhed. Bl.a. blev der i Folketingsåret 2005-06, som Beslutningsforslag B 95 om afskaffelse af skattebegunstigelsen af forældre købsordningen, stillet forslag om at opfordre regeringen til at fremsætte lovforslag, der fjernede de væsentligste dele af skattebegunstigelsen af forældre købsordningen ved: (a) at indføre krav om, at virksomhedsordningen ikke kan anvendes til udlejning af boligejendomme til familiemedlemmer, og (b) at ophæve bestemmelsen i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning om, at boliger kan overdrages til 15 pct. under vurderingssummen, så der i stedet anvendes den faktiske markedsværdi.

Et tilsvarende forslag til folketingsbeslutning blev fremsat i Folketingsåret 2016-17 som B 133 af 31. marts 2017.

Ligeledes kan nævnes Skatteudvalgets spørgsmål 363 af 19. april 2018 til skatteministeren. Skatteministeren meddelte i et svar af 15. maj 2018 på spørgsmål 363 bl.a., at "[...] det lovteknisk kan være vanskeligt at afskære forældre køb fra at anvende virksomhedsordningen. Virksomhedsordningen kan dog justeres, således at ordningen ikke kan anvendes til enkeltstående udlejning af en- og to-familiehus samt ejerlejligheder til beboelse. Dermed afskæres muligheden for at benytte virksomhedsordningen til forældre køb, men også andre typer udlejning vil blive omfattet. Dette vil i givet fald medføre, at merprovenuet bliver noget højere end ovenstående skøn."

Vedtægelsen af personskattelovens § 13, stk. 7 og virksomhedsskatteovens § 13,

Praksis udtrykker en – på dette område – knivskarp sondring mellem aktiviteter, for hvilke der kan fremvises henholdsvis et overskud og et underskud på driften. Er virksomheden underskudsgivende, inddrages tillige intensitetssynspunkter; i første række udmøntet i en vurdering af “virksomhedens omfang” ved den skattemæssige kvalifikation af virksomheden.

3.1.1. Underskudsgivende udlejningsvirksomhed med småejendomme

Hvor virksomheden alene har fremvist et underskud, der ikke har kunnet antages at være blot forbigående, og hvor virksomheden alene har haft et ganske underordnet omfang, dvs. et intensitetssynspunkt, har Landsskatteretten afvist at anerkende sådanne aktiviteter som en erhvervmæssig virksomhed i skatteretlig forstand, jf. SKM2014.-812.LSR (TfS 2015, 171 LSR) og SKM2014.822.LSR (TfS 2015, 187 LSR) som nogle af de første, nyere afgørelser på området.

I sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 8. maj 2014, refereret i SKM2014.812.LSR (TfS 2015, 171 LSR), havde en fisker anskaffet redskabsbygninger i henholdsvis 1973 og 1981 og havde anvendt disse i fiskerivirksomheden frem til salget af fiskekutteren i 2005, hvorefter bygningerne blev udlejet. Lejeindtægten for de omhandlede indkomstår, 2010 – 2011, ækvivalerede præcis udgiften til leje af grund, og når der herefter blev medregnet udgifter til regnskabsmæssig assistance, gav virksomheden et underskud svarende til udgiften til revisionsbistand på henholdsvis 1.938 kr. og 2.125 kr.

Landsskatteretten tilkendegav som det første, at bedømmelsen af, om en virksomhed kan anses for erhvervmæssig, foretages ud fra en samlet, konkret vurdering, og videre, at der ved denne vurdering ifølge praksis lægges betydelig vægt på, om virksomheden er indrettet med henblik på at opnå fortjeneste, om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet, og om virksomhedens omfang og varighed er af en vis størrelse. Såfremt virksomheden giver underskud, vil der ifølge Landsskatteretten endvidere blive lagt vægt på, om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud, om virksomhedens

stk. 5, om kildeartsbegrænsning af underskud i transparente selskaber kan dog i visse tilfælde føre til en begrænsning af adgangen til at anvende, herunder fremføre, skattemæssige underskud fra udlejning af forældrebolesboliger.

underskud således er forbigående, samt om virksomheden trods hidtidigt underskud kan sælges til tredjemand.

Efter en konkret vurdering af fiskerens virksomhed tilkendegav Landsskatteretten herefter som rettens opfattelse, at fiskerens udlejning af to redskabsbygninger på lejet grund ikke kunne anses som erhvervmæssig virksomhed. Landsskatteretten henviste herved for det første til, at udlejningen af redskabsbygningerne i alle årene havde givet underskud, og at der ikke var fremlagt oplysninger om, at underskuddet blot var forbigående, således at udlejningen ville komme til at give overskud. Endvidere henviste retten til, at omfanget af virksomheden var af så underordnet betydning, at virksomheden ikke kunne anses for erhvervmæssig i skattelovgivningens forstand, jf. bl.a. SKM2008.-943.SR og SKM2006.21.VLR.

Det indebar som det første, og mindste, at underskuddene for indkomstårene 2010 og 2011 ikke kunne fradrages i fiskerens øvrige indkomst, og videre, at der blev iværksat ophørsbeskatning af opsparet overskud med tillæg af virksomhedsskat, i alt godt 1,2 mio. kr., i indkomståret 2010, svarende til året efter ophørsåret, jf. virksomhedsskatteovens § 15 b, stk. 1.

Der kan i tilknytning til SKM2014.812.LSR (TfS 2015, 171 LSR) være særlig grund til at bemærke Landsskatterettens afsluttende præmisser om virksomhedens underordnede omfang, dvs. et intensitets-synspunkt. Dette tillægssynspunkt fra Landsskatterettens side synes at reservere muligheden for at anse udlejningsvirksomhed med fast ejendom som erhvervmæssig virksomhed, selv om rentabilitetskravet ikke er opfyldt. Et synspunkt der kort efter blev bekræftet ved kendelsen refereret i SKM2014.732.LSR (TfS 2015, 94 LSR), jf. herom nedenfor afsnit 3.1.2.

Den lignende sag refereret i SKM2014.822.LSR (TfS 2015, 187 LSR) fik ved Landsskatterettens kendelse af 11. september 2014 samme udfald.

Til forskel fra sagen refereret i SKM2014.812.LSR (TfS 2015, 171 LSR) tilkendegav Landsskatteretten i kendelsen refereret i SKM2014.822.LSR (TfS 2015, 187 LSR) indledningsvist, at:

“Udlejning af fast ejendom anses som udgangspunkt for selvstændig erhvervsvirksomhed i lighed med andre virksomhedstyper. Der skal

dog i lighed med andre virksomhedstyper foretages en bedømmelse af, om virksomheden er erhvervmæssigt drevet, hvilket skal ske ud fra en samlet konkret vurdering af virksomheden, hvori alle relevante forhold skal inddrages. Se evt. Skatterådets bindende svar af 18. november 2008, SKM2008.943.SR.”

Vedrørende den konkrete sag konkluderede Landsskatteretten dernæst videre, at fiskerens virksomhed med udlejning af et redskabshus, anskaffet i samme år som salg af fiskekutteren, dvs. i 2006, ikke var erhvervmæssigt drevet i indkomstårene 2009-2011. Landsskatteretten henviste herved til, at der aldrig havde været eller ville blive realiseret overskud i virksomheden, ligesom virksomheden var af ganske underordnet omfang. Også i denne sag var det udgifterne til revisorbistand, der i sidste ende medførte et negativt resultat.¹¹

Den refererede tillægsbemærkning, hvorefter “Udlejning af fast ejendom anses som udgangspunkt for selvstændig erhvervsvirksomhed”, skal antageligt ses i lyset af den mellemkommende kendelse af 13. juni 2014, refereret i SKM2014.732.LSR (TfS 2015, 94 LSR), jf. herom nærmere nedenfor afsnit 3.1.2 og 3.1.3. I den pågældende kendelse fundamenterede Landsskatteretten på den ene side det legale skatteretlige udgangspunkt, nemlig at udlejning af fast ejendom som udgangspunkt anses som erhvervmæssig virksomhed. På den anden side knæsatte Landsskatteretten med denne og den forudgående kendelse refereret i SKM2014.812.LSR (TfS 2015, 171 LSR) samtidig en tilnærmelse til de almindelige krav for at anerkende en virksomhed som erhvervmæssig

11. Se tilsvarende Landsskatterettens kendelser af 5. august 2014, j.nr. 13-4735634 og j.nr. 13-4292754, af 19. december 2014, j.nr. 13-0224488, og af 10. februar 2015, j.nr. 14-1493881. Se tillige Landsskatterettens kendelse af 14. september 2015, j.nr. 13-6721176, af 9. oktober 2015, j.nr. 13-5776028 og af 16. december 2016, j.nr. 13-5997012. Denne praksis blev fundamenteret med byrettens dom refereret i SKM2016.437.BR (TfS 2016, 515 B), hvor Landsskatterettens forudgående kendelse af 24. oktober 2014 blev fastholdt, bl.a. med den bemærkning, at “der for så vidt angår udlejningsvirksomheden er realiseret underskud i de relevante år; 2009, 2010 og 2011. Herefter, og da udlejningsvirksomheden klart er af underordnet omfang, findes udlejningsvirksomheden ikke at være drevet erhvervmæssigt.” Sagerne giver i øvrigt anledning til en bemærkning om, at sagen refereret i SKM2014.812.LSR og sagen afgjort under j.nr. 13-4735634 begge blev afgjort ved kendelser af 8. maj 2014, men SKM2014.812.LSR blev først offentliggjort langt senere, nemlig den 2. december 2014.

virksomhed i skatteretlig forstand, dvs. i første række kravet om rentabilitet.

3.1.2. Overskudsgivende virksomhed med småejendomme

Hvor udlejningsvirksomheden derimod har været overskudsgivende, er virksomheden som udgangspunkt anset som erhvervmæssig, se herved Landsskatterettens kendelse af 13. juni 2014, refereret i SKM2014.-732.LSR (TfS 2015, 94 LSR), om udlejning af én garage, hvor skatteyderen kunne fremvise et, omend meget beskedent, overskud. Lejeindtægterne i denne sag androg for de involverede indkomstår, 2010-2012, 400 kr. månedligt, svarende til 4.800 kr. årligt, og med fradrag af fællesudgifter og ejendomsskat gav udlejningsvirksomheden et overskud for de tre indkomstår på henholdsvis 892 kr., 961 kr. og 938 kr.

Skattemyndighederne afviste, at skatteyderen kunne anvende virksomhedsskatteordningen for de omtvistede indkomstår med henvisning til, at udlejningen alene havde et underordnet økonomisk omfang og således ikke kunne karakteriseres som udøvelse af selvstændig erhvervmæssig virksomhed.¹²

Landsskatteretten tilkendegav i denne sag, at:

“Fysiske personer, der driver selvstændig virksomhed, kan anvende virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 1. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko drives en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå overskud. Virksomheden skal udøves nogenlunde regelmæssigt, og den må ikke være af helt underordnet karakter.

Udleje af fast ejendom betragtes som udgangspunkt som selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder udleje af en privat garage, jf. Landsskatterettens kendelser af 27. juli 2007 (j.nr. 2-3-1216-0464) og af 15. november 2007 (j.nr. 2-3-1216-0478).

Det anses for godtgjort, at der her er tale om udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed, idet der er indgået en lejekontrakt på markedsvilkår til en uafhængig person, som har været i kraft over en

12. Skattemyndighederne havde klar støtte for dette synspunkt i Skatterådets bindende svar refereret i SKM2008.943.SR (TfS 2009, 127 SR), men tiltrådte i forbindelse med sagens behandling ved Skatteankestyrelsen, at der forelå selvstændig erhvervmæssig virksomhed.

årrække med det formål at opnå et overskud, hvilket også rent faktisk er opnået i de omhandlede indkomstår.”

Som det ses, lagde Landsskatteretten på den ene side an til en vurdering af, om udlejningsvirksomheden kunne anses som erhvervsmæssig, efter samme generelle kriterier som anden virksomhed. På den anden side fremhævede Landsskatteretten som et principielt udgangspunkt, at “Udleje af fast ejendom betragtes som udgangspunkt som selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder udleje af en privat garage [...]”.

Videre afviste Landsskatteretten, trods virksomhedens beskedne omfang, skattemyndighedernes oprindelige synspunkt om, at virksomheden alene havde et “underordnet økonomisk omfang”. Landsskatteretten lagde således – under disse omstændigheder – afstand til et intensitetskrav.

Der kan endelig være grund til at hæfte sig ved, at skatteyderen øjensynligt ikke havde gjort brug af revisor, hvilket da også må antages i givet fald at ville have reduceret det meget beskedne overskud til et underskud, jf. herom nærmere nedenfor. afsnit 3.1.3.

Landsskatteretten traf senere lignende afgørelser, se herved bl.a. Landsskatterettens kendelser af 20. april 2015, j.nr. 14-1336646, og 23. april 2015, j.nr. 14-1342062, begge i samme sagskompleks, og tillige Landsskatterettens kendelser af 20. juli 2015, j.nr. 13-0231068, af 17. oktober 2016, j.nr. 15-2526126 og af 24. maj 2017, j.nr. 15-0527434.

De to førstnævnte kendelser fra henholdsvis 20. og 23. april 2015 er baseret på i det væsentligste tilsvarende præmisser, men begge med den tilføjelse, at “Der findes samtidig ikke grundlag for, at revisorudgiften skal indgå helt eller delvist i regnskabet over udlejningen, jf. herved principperne i Landsskatterettens kendelse af 22. november 2013 (SKM2014.112).” Bemærkningen må antages at skulle forstås derhen, at der ikke fandtes grundlag for at henføre nogen del af udgiften til revisor til udlejningsvirksomheden – og dermed, at revisionsudgiften efter Landsskatterettens opfattelse i sin helhed skulle henføres til skatteyderens øvrige virksomhed. Dette synspunkt må dog siden anses for underkendt med kendelsen refereret i SKM2018.338.LSR (TfS 2018, 564 LSR), jf. nærmere afsnit 3.1.3.

Som nævnt indledningsvist udtrykkes i praksis en meget markant sondring mellem henholdsvis overskudsgivende og underskudsgivende aktiviteter.

3.1.3. Opgørelse af driftsresultatet

Som netop nævnt havde skatteyderen i sagen refereret i SKM2014.-732.LSR (TfS 2015, 94 LSR) ikke medregnet revisionsudgifter ved opgørelsen af driftsresultatet for udlejningsvirksomheden, og i præmisserne for kendelserne afsagt i de to sager af henholdsvis 20. og 23. april 2015, omtalt ovenfor, blev i præmisserne ligefrem tilkendegivet, at der ikke fandtes at være grundlag for at medregne revisorudgiften.

Denne retsstilling, hvor yderst beskedne udgiftsposter, som eksempelvis et revisionshonorar, kunne blive udslagsgivende for, om driftsresultatet var positivt eller negativt, har siden givet anledning til en præcisering fra Landsskatterettens side i sagen refereret i SKM2018.-338.LSR (TfS 2018, 564 LSR). Den pågældende sag drejede sig om udlejning af en garage på 18 m², og udlejningsaktiviteten havde siden erhvervelsen i 2013 og frem til 2016 givet et årligt overskud på ca. 5.000 kr. efter fradrag for henholdsvis administrationshonorar, ejerforeningsbidrag og ejendomsskat på ca. 3.000 kr., men uden hensyntagen til driftsmæssige afskrivninger og revisionsudgifter. Skatteyderen, der havde et betydeligt opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen, havde for det omtvistede indkomstår, 2014, afholdt omkostninger til revisionsbistand på 19.750 kr., som skatteyderen gjorde gældende, i første række havde vedrørt arbejde med at regnskabsføre afkast af en betydelig værdipapirbeholdning i virksomhedsordningen.

Med præmisserne for kendelsen, der utvivlsomt rækker ud over den pågældende sag, har Landsskatteretten angivet retningslinjer for håndteringen af udgiftsposter, som meget vel kan blive udslagsgivende for den fremtidige skatteretlige kvalifikation af aktiviteter med udlejning af småejendomme, der balancerer på kanten af et overskud. Landsskatteretten udtalte i denne sag bl.a., at:

“[...] Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt erhvervmæssig virksomhed. Det fremgår af bl.a. Landsskatterettens afgørelse af 26. september 2016, offentliggjort i SKM2016.456.LSR. Der skal dog i lighed med andre virksomhedstyper foretages en konkret vurdering af, om virksomheden er drevet erhvervmæssigt, hvilket skal

ske ud fra en samlet konkret vurdering af virksomheden, hvori alle relevante forhold skal inddrages. Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse af 11. september 2014, offentliggjort i SKM2014.822.LSR. Efter praksis indgår det med en betydelig vægt, om virksomheden kan anses for etableret og drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste, det vil sige er indrettet med henblik på en systematisk indkomsterhvervelse. Dette fremgår af Højesterets dom af 4. november 1999, som er offentliggjort i TFS 1999, 863, og af Højesterets dom af 2. februar 2007, som er offentliggjort i SKM2007.107.HR.

I Højesterets dom af 2. februar 2007 havde der i de foreliggende år været en beskeden omsætning og negative driftsresultater, og da der heller ikke var udsigt til, at virksomheden fremover ville give en rimelig fortjeneste, tiltrådte Højesteret, at virksomheden ikke var erhvervsmæssigt drevet, hvorfor underskuddet ikke var fradragsberettiget.

Ved bedømmelsen af, om en virksomhed har været drevet erhvervsmæssigt, lægges der normalt også vægt på, om den har været drevet med en tilstrækkelig høj intensitet.

Det må lægges til grund ud fra Retten i Hjørrings dom af 28. april 2016, offentliggjort i SKM2016.437.BR, at der lægges vægt på både udlejningens intensitet og rentabilitet ved bedømmelsen af, om udlejning af fast ejendom er erhvervsmæssig virksomhed.

Rentabilitetskriteriet indebærer, at udlejningen over en længere periode skal give overskud eller have udsigt til at give overskud på den primære drift, således at der er mulighed for forrentning af den investerede kapital samt en rimelig driftsherreløn.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at der i opgørelsen af resultatet af udlejningsvirksomheden skal medregnes driftsøkonomiske afskrivninger, idet garagen vil have et værditab som følge af lejrens anvendelse. Ud fra et meget forsigtigt skøn kan de driftsøkonomiske afskrivninger ansættes til 3.142 kr. pr. år svarende til en afskrivning på 2 % pr. år og en økonomisk levetid på 50 år.

For at kunne vurdere udlejningsvirksomheden særskilt, vil der skulle tilskrives en del af revisionsudgifterne til denne virksomhed, idet resultatet heraf indgår ved revisors udarbejdelse af klagerens skattemæssige regnskab. Landsskatteretten finder på baggrund af en konkret vurdering, at der kan henføres 2.000 kr. i revisionsudgifter til udlejningen.

Landsskatteretten anser ikke klagerens virksomhed med udlejning af garagen som erhvervsmæssigt drevet i indkomståret 2014. Retten har lagt vægt på, at virksomheden er af mindre omfang, og at

resultatet af den primære drift ikke giver en rimelig forrentning af den investerede kapital, når der medregnes revisionsudgifter og driftsmæssige afskrivninger af garagen [...]”.

Som det ses, fastslås med kendelsen for det første, at opgørelsen af driftsresultatet for en udlejningsvirksomhed skal foretages under hensyntagen til og inddragelse af de udgiftsposter, som vel må siges naturligt at være knyttet til den pågældende aktivitet, *in casu* bygningsafskrivninger og revisionshonorar. Kravet kan, for så vidt angår særligt revisionshonoraret, vel anses for begrundet i de grundlæggende krav om pligt til bogføring og udarbejdelse af regnskab som betingelse for at anvende virksomhedsordningen. Der er tale om en udvikling, der også ses ved vurderingen af, om andre former for virksomhed kan kvalificeres som erhvervmæssig virksomhed i skatteretlig forstand, jf. eksempelvis Landsskatterettens kendelse af 28. oktober 2016, j.nr. 13-6419810.¹³

Kendelsen understreger endvidere udviklingen på dette område i retning af en tilnærmelse af kravene for at anerkende udlejning af fast ejendom som erhvervmæssig virksomhed til de krav, der i almindelighed stilles for at anerkende en given aktivitet som erhvervmæssig, og som er fastslået i talrige afgørelser, herunder Højesterets dom refereret i SKM2007.107.HR (TfS 2007, 289 H) om en virksomhed med horoskoper m.v., som Landsskatteretten sædvanligvis fremdrager i præmisserne for afgørelser i sager om den skatteretlige kvalifikation af givne aktiviteter. Disse krav omfatter i første række dels kravet om rentabilitet og dels kravet om intensitet, og med kendelsen nu også tillige kravene til resultatopgørelsen.

3.2. Udlejning af beboelseslokaliteter

Sidenhen er fremkommet flere afgørelser, hvor der er sat spørgsmålstegn ved den skattemæssige kvalifikation af en udlejningsvirksomhed, også for så vidt angår udlejningsejendomme, der ligger ud over “garage- eller redskabsskur-niveau”.

13. Omtalt i UK 2017/8 og på <www.V.dk>. Indkomstopgørelsen i den erhvervmæssige henholdsvis den ikke-erhvervmæssige virksomhed er nærmere omtalt i Bodil Christiansen, *Forældrekøb* (DJØF Forlag 2019).

Landsskatteretten har for sådanne ejendomme for så vidt fastholdt det udgangspunkt, at udlejning af en fast ejendom må anses som erhvervmæssig virksomhed, men også her tyder noget på en mere kritisk, men dog forsigtig, tilgangsvinkel til problemstillingen.

Her kan i første række peges på sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse refereret i SKM2016.456.LSR (TfS 2016, 543 LSR). Sagen vedrørte en søns udlejning af en bolig til sin moder under afholdelse af, ifølge det af sønnen selvangivne, betydelige udgifter, herunder selvangivne betydelige udgifter til befordring mellem skatteyderens bopæl og udlejningsejendommen. Alt i et omfang, der indebar, at driften havde været underskudsgivende siden anskaffelsen i 1998 og frem til 2012, bortset fra beskedne overskud i hhv. 1998 og 2001. Det akkumulerede underskud i perioden androg 819.122 kr. efter afskrivninger på hårde hvidevarer og driftsmidler, men før renter.

Efter skattemyndighedernes opfattelse var der ikke tale om erhvervmæssig virksomhed, og myndighederne afviste følgelig fradragsret for driftsunderskud for indkomstårene 2010-2012 samt adgang til at anvende virksomhedsskatteordningen.

Landsskatteretten fremkom som det første med den meget markante tilkendegivelse, at:

“Landsskatteretten finder, at udlejning af fast ejendom principielt er en erhvervmæssig aktivitet og at dette også gælder udlejning til nærtstående familiemedlem og til et selskab, hvor ejeren er hovedanspartshaver.”

Landsskatteretten finder, at der ikke foreligger et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at fravige dette udgangspunkt.”

Landsskatteretten anførte dernæst videre, at:

“Landsskatteretten finder, at man ikke kan lægge klagerens opgørelse af den skattepligtige indkomst til grund for beregning af virksomhedens resultat og som begrundelse for at frakende aktiviteten erhvervmæssig karakter, som sket af SKAT, idet der ved denne opgørelse er medtaget udgiftsposter, der enten er opgørelsen af den skattepligtige indkomst uvedkommende eller beløbsmæssigt overstiger sædvanlige udgifter i forbindelse med udlejning, herunder udgifter til kørsel, broafgift og eventuelt afskrivning på hvidevarer. Endvidere anser Landsskatteretten vedligeholdelsesudgifterne for

usædvanligt høje, ligesom retten anser det for mindre sandsynligt, at der ikke siden 2005 er sket udvikling i lejeniveauet for det udlejede. I skønnet over lejeindtægter skal inddrages, at udlejer afholder forbrugsudgifter.

Landsskatteretten finder, at den erhvervmæssige andel af kørsel ikke kan ansættes så højt som 50 %, som fastsat af SKAT, henset til at kørslen udover kørsel som udlejer også omfatter kørsel som hovedanpartshaver i et selskab, der er lejer i ejendommen og privat kørsel. Dele af kørslen kan endvidere anses for foretaget som led i forbedringsarbejder.

Landsskatteretten hjemviser sagen til SKAT til foretagelse af den beløbsmæssige opgørelse i denne forbindelse, jf. forretningsordenens § 12, stk. 4.”

Som Landsskatterettens præmisser er udformet, og set tillige i lyset af udformningen af præmisserne for Landsskatterettens kendelse refereret i SKM2017.282.LSR (TfS 2017, 355 LSR),¹⁴ må kendelsen formentlig forstås således, at Landsskatteretten anerkendte sønnens udlejningsvirksomhed som erhvervmæssig.

Der er i denne forbindelse i sagens natur særligt anledning til at hæfte sig ved Landsskatterettens meget markante tilkendegivelse om, at: “[...] udlejning af fast ejendom principielt er en erhvervmæssig aktivitet [...]”. Med tilkendegivelsen markerede Landsskatteretten således, at de almindelige krav for anerkendelse af en given virksomhed, herunder i første række navnlig rentabilitetskravet, i hvert fald ikke gælder fuldt ud for denne virksomhedstype.

Udfaldet af sagen synes at være udtryk for en vis kritisk, men dog forsigtig tilgangsvinkel til problemstillingen, da Landsskatteretten så vidt ses alternativt kunne have valgt at anse virksomheden som ikke-erhvervmæssig med henvisning til, at skatteyderen i sagens natur bærer ansvaret for rigtigheden af det selvangivne driftsresultat og dermed også konsekvenserne heraf i relation til den skatteretlige kvalifikation af skatteyderens udlejningsaktivitet.

Med sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 9. maj 2018, j.nr. 14-3295450, gik Landsskatteretten et skridt videre og afviste at anerkende en virksomhed med udlejning af en beboelseslejlighed på 29

14. Omtalt i UK 2017/22 og på <www.V.dk>.

m² som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand. Skatteyderen havde købt lejligheden i udlejet stand for 199.000 kr. i 2007. Lejemålet ophørte til 1. december 2009, og da skatteyderen havde haft problemer med den hidtidige lejer, ønskede skatteyderen nu en mindre problematisk lejer. Skatteyderen havde bedt en ejendomsmægler om at finde en sådan lejer, men mægleren havde efter det oplyste ikke udfoldet de store bestræbelser herpå. Først til september 2014 lykkedes det således at finde en lejer. Frem til 2014 havde lejlighedens drift følgelig givet underskud.

Landsskatteretten afviste som nævnt at anerkende virksomheden som erhvervsmæssig, og udtalte bl.a., at:

“Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt erhvervsmæssig virksomhed. Det fremgår af bl.a. Landsskatterettens afgørelse af 26. september 2016, offentliggjort i SKM2016.456.LSR. Der skal dog i lighed med andre virksomhedstyper foretages en konkret vurdering af, om virksomheden er drevet erhvervsmæssigt. Dette skal ske ud fra en samlet konkret vurdering af virksomheden, hvori alle relevante forhold skal inddrages. Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse af 11. september 2014, offentliggjort i SKM2014.822.LSR.

[...]

Efter praksis indgår det med en betydelig vægt, om virksomheden kan anses for etableret og drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste. Det vil sige, om virksomheden er indrettet med henblik på en systematisk indkomsterhvervelse.

[...]

Ved bedømmelsen af, om en virksomhed har været drevet erhvervsmæssigt, lægges der normalt også vægt på, om den har været drevet med en tilstrækkelig høj intensitet. Det må lægges til grund ud fra Retten i [by3]s dom af 28. april 2016, offentliggjort i SKM2016.437.BR. I denne blev der både lagt vægt på udlejningens intensitet og rentabilitet ved bedømmelsen af, om udlejning af fast ejendom er erhvervsmæssig virksomhed.

Rentabilitetskriteriet indebærer, at udlejningen over en længere periode skal give overskud eller have udsigt til at give overskud på den primære drift, således at der er mulighed for forrentning af den investerede kapital samt en rimelig driftsherreløn.

Der lægges vægt på de konkret opnåede driftsresultater, medmindre disse var præget af ekstraordinære begivenheder, eller af at virksomheden var i en start-/indkøringsfase. Der henvises til Lands-

skatterettens kendelse af 8. december 2005, offentliggjort i SKM2005.519.LSR. Om virksomheden havde udsigt til senere at give en rimelig fortjeneste skal bedømmes ud fra driftsformen i de påklagede indkomstår. Det følger af Retten i [by4]s dom af 18. november 2009, offentliggjort i SKM2009.747.BR.

I de påklagede indkomstår 2010, 2011 og 2012 har klageren haft regnskabsmæssige underskud i virksomheden.

[...]

Det er Landsskatterettens opfattelse, at de nævnte udlejningsbestræbelser ikke har været tilstrækkelig seriøse og intense. Det er derfor rettens opfattelse, at klagerens erhvervmæssige udlejningsvirksomhed med udlejning af [adresse1], [by1] er ophørt ved udgangen af 2009, hvorfor der ikke i indkomstårene 2010-2012 er tale om en igangværende erhvervmæssig virksomhed [...].”

Der er på den ene side utvivlsomt tale om en atypisk sag.

Men Landsskatterettens moderering af rettens tidligere tilkendegivelser, jf. herved den nu valgte formulering: “Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt erhvervmæssig virksomhed”, sammenholdt med den tidligere tilkendegivelse i SKM2016.456.LSR (TfS 2016, 543 LSR), jf. ovenfor, hvorefter “Landsskatteretten finder, at udlejning principielt er en erhvervmæssig aktivitet [...]”, peger i retning af skærpede krav for at anerkende udlejningsvirksomhed som erhvervmæssig virksomhed i skatteretlig forstand.

Det samme gælder Landsskatterettens klare markering af kravene om rentabilitet og intensitet. Det bemærkes herved, at der med kravet om “intensitet” i denne sag snarere sigtes til skatteyderens udfoldelser i virksomheden, jf. formuleringen “udlejningsbestræbelser ikke har været tilstrækkelig seriøse og intense” end til virksomhedens omfang, jf. formuleringen i SKM2014.812.LSR (TfS 2015, 171 LSR), hvorefter “omfanget af virksomheden var af så underordnet betydning”.

I takt med, at de almindelige krav om navnlig rentabilitet og intensitet bliver mere fremtrædende ved den skatteretlige vurdering og kvalifikation af udlejningsvirksomhed, aktualiseres spørgsmålet om den skatteretlige kvalifikation af virksomhed med udlejning af beboelseslokaliteter, hvor virksomheden vedvarende eller i hele den konstaterede eller forventede ejertid giver underskud, og hvor private hensyn må

antages at have haft betydning for beslutningen om erhvervelse af den pågældende ejendom.

Skattemyndighederne pegede, omend i indirekte form, på problemstillingen i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 11. november 2011, j.nr. 10-02039. Sagen vedrørte ganske vist spørgsmålet om, hvorvidt to ejerlejligheder ved en overdragelse fra et anpartshaver-selskab til eneanpartshaverens to stedbørn kunne værdiansættes til selskabets anskaffelsessum i henhold til en køberetsaftale mellem selskabet og børnene. Men det underliggende synspunkt er et stykke af vejen ganske det samme.

Skattemyndighederne anførte her bl.a., at køberetsaftalerne ikke kunne anses for indgået på sædvanlige forretningsmæssige vilkår og måtte anses for tilstået børnene på grund af interessefællesskabet hen-set til, at “der ikke er nogen forretningsmæssig begrundelse for at erhverve en ejendom og leje den ud med et driftsmæssigt underskud, og samtidig give lejer en køberet uden vederlag, hvorved selskabet lider et tab ved en udnyttelse af køberetten.” Et parallelt forløb vil utvivlsomt kunne ses i de tilfælde, hvor forældres udlejning af en for-ældrekøbsbolig til et barn er underskudsgivende i udlejningsperioden, og hvor forældrene efterfølgende overdrager boligen til barnet med et skattemæssigt tab som følge af en gunstig værdiansættelse.

Ligeledes kan i denne sammenhæng henvises til de synspunkter, som Landsskatteretten gav udtryk for i en kendelse af 12. december 2012, j.nr. 12-0191317 om en skatteydere udlejning af en andelsbolig til sin moder. Landsskatteretten konkluderede i denne sag, at “Selv med en månedsleje svarende til markedslejen på 6.950 kr. dækker lejeind-tægten ikke boligafgiften for andelslejligheden. Derfor kan der heller ikke på sigt antages at være mulighed for at opnå et økonomisk over-skud ved udlejning af lejligheden. Udlejningen af [...] opfylder derfor ikke betingelserne for at udgøre erhvervsmæssig virksomhed.” Selv om den konkrete sag ganske vist vedrørte udlejning af en andelsbolig, hvor Landsskatteretten med andre præmisser siden har fastslået, at en sådan udlejningsaktivitet må anses som en ikke-erhvervsmæssig aktivitet, jf. nærmere afsnit 3.3, er det ganske vanskeligt at komme uden om grund-synspunktet, nemlig at en underskudsgivende virksomhed med udlej-ning til en nærtstående må anses for begrundet i andre hensyn end et

ønske om udøvelse af en virksomhed af økonomisk karakter for egen regning og risiko med det formål at opnå et overskud.¹⁵

Der kan her også peges på Landsskatterettens kendelse refereret i SKM2016.30.LSR (TfS 2016, 108 LSR), ligeledes om udlejning af andelsbolig, hvor Landsskatteretten bl.a. udtalte, at:

“Klageren har i alle indkomstårene 2006 – 2011 haft et underskud ved udlejningen af andelsboligen, og udlejningen har derfor i disse indkomstår ikke været rentabel. Landsskatteretten finder ikke, at der i indkomstårene 2009 – 2011 var en udsigt til, at udlejningen til klagerens søn fremover ville blive overskudsgivende.

Klageren har ikke godtgjort, at den manglende rentabilitet er irrelevant. Klageren har således ikke godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis om, at SKAT ved forældres udlejning af ejendomme til deres børn accepterer udlejningen som erhvervmæssig virksomhed, selvom udlejningen giver underskud, og der ikke er udsigt til overskud.”

Set i lyset af strømningerne på skatteområdet i øvrigt synes der at være grund til at udvise forsigtighed i henseende til at disponere efter, at underskudsgivende virksomhed med udlejning af en bolig til en nærtstående fortsat anerkendes som erhvervmæssig.

3.3. Udlejningsvirksomhed med andelsboliger

En aktivitet med udlejning af en andelsbolig anses efter skattemyndighedernes praksis på nuværende tidspunkt ikke som en erhvervmæssig virksomhed i skatteretlig forstand. Denne skatteretlige kvalifikation af aktiviteten beror dog på en ujævn og uskøn retsudvikling, jf. nærmere nedenfor, og det synes ikke at kunne afvises, at kvalifikationen i visse tilfælde må blive en anden.

Tilsyneladende vedtog Skatterådet på et rådsmøde den 20. november 2012 som svar på en anmodning om et bindende svar, at udlejning af en andelslejlighed som i den i sagen omhandlede, en beboelsesandelslejlighed på ca. 50 m², skulle sidestilles med fremleje af en lejelejlighed, og at der dermed ikke var tale om erhvervmæssig virksomhed. Skatteministeriet, hvis indstilling blev tiltrådt af Skatterådet, henviste

15. Se herved cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, pkt. 3.1.1.

som begrundelse for denne vurdering til ejerkonstruktionen i andelsboligforeningen, hvorefter ejendommen ejes af andelsboligforeningen, medens andelshaverne alene har en brugsret til en lejlighed, og videre, at "Dette kan sidestilles med lejere, der heller ikke er ejere af en ejendom." Dernæst blev henvist til, at fremleje af en lejelejlighed ikke er en erhvervmæssig virksomhed. Det var herefter ministeriets opfattelse, at udlejning af en andelslejlighed som den foreliggende skulle sidestilles med fremleje af en lejelejlighed, og at der dermed ikke var tale om erhvervmæssig virksomhed. Dette bindende svar blev kort tid efter, den 3. december 2012, offentliggjort som SKM2012.701.SR.

Omtrent samtidig fik Landsskatteretten forelagt en anden sag, hvor Landsskatteretten ved en kendelse af 12. december 2012, j.nr. 12-0191317, nåede frem til, at en virksomhed med udlejning af en andelsbolig til skatteyderens moder ikke kunne anses som en erhvervmæssig virksomhed. Præmisserne for denne afgørelse var dog væsentligt anderledes end Skatterådets forudgående afgørelse, jf. umiddelbart ovenfor. I denne sag tog Landsskatteretten ved den skatteretlige kvalifikation af udlejningsaktiviteten afsæt i en vurdering af, om aktiviteten opfyldte de almindelige skatteretlige kriterier for at anse en aktivitet som en erhvervmæssig virksomhed, og da med den tillægsbemærkning, at "Udlejning af fast ejendom betragtes som hovedregel som erhvervmæssig virksomhed." Efter en gennemgang af virksomhedens resultater opgjort på baggrund af SKATs forhøjelse af lejen med en fikseret leje konkluderede Landsskatteretten, at "Selv med en månedsleje svarende til markedslejen på 6.950 kr. dækker lejeindtægten ikke boligafgiften for andelslejligheden. Derfor kan der heller ikke på sigt antages at være mulighed for at opnå et økonomisk overskud ved udlejning af lejligheden. Udlejningen af [...] opfylder derfor ikke betingelserne for at udgøre erhvervmæssig virksomhed." Andelsbolighaveren fandtes herefter at skulle beskattes af udlejningen efter nettoindkomstprincippet, hvorved der ikke godkendtes fradrag for underskud. Til forskel fra Skatterådets umiddelbart forudgående bindende svar blev denne kendelse kun offentliggjort i afgørelsesdatabasen.

Disse to – meget forskellige – vurderinger af den retlige kvalifikation af en aktivitet med udlejning af en andelsbolig fra henholdsvis Skatterådet og Landsskatterettens side blev siden indarbejdet i Landsskatterettens kendelse af 5. november 2015, refereret i SKM2016.-

30.LSR,¹⁶ og i en senere, ikke-offentliggjort kendelse af 27. maj 2016, j.nr. 13-0721766. Af samme grund udmærkede ingen af de to kendelser sig ved nogen synderlig stor klarhed. På den ene side henvises i kendelserne til, at udlejning af en andelsbolig skal sidestilles med fremleje af en lejelejlighed, og at fremleje af lejelejlighed ikke konstituerer en erhvervmæssig virksomhed. På den anden side henvises i kendelserne videre til nogle almindelige betragtninger vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed kan anses som erhvervmæssig, og at den i sagerne omhandlede udlejning af en andelsbolig ikke havde været og heller ikke havde udsigt til at blive overskudsgivende og således rentabel. De sidstnævnte rentabilitetsbetragtninger forekommer i sagens natur overflødige, for så vidt synspunktet var, at fremleje af lejede beboelseslokaliteter ikke kan anses som erhvervmæssig, og at andelshavere i den forbindelse må sidestilles med lejere.

Efterfølgende har Landsskatteretten offentliggjort kendelsen refereret i SKM2018.530.LSR (TfS 2018, 756 LSR). Landsskatteretten konstaterede i denne sag uden omsvøb, at udlejning af en andelsbolig, ligesom fremleje af en lejelejlighed, ikke kan anses som erhvervmæssig virksomhed. Denne tilkendegivelse må så vidt anses som retstillingen på nuværende tidspunkt.¹⁷

Der synes dog at kunne sættes et vist spørgsmålstegn ved rigtigheden af denne praksis.

Den traditionelle afgrænsning af erhvervmæssig virksomhed – udøvelse af en virksomhed af økonomisk karakter for egen regning og risiko med det formål at opnå et overskud – opererer ikke med givne forudsætninger om det retlige grundlag for den virksomhed, som udøves.

16. Omtalt i UK 2016/4 og på <www.V.dk>.

17. Se herved tillige Den Juridiske Vejledning, 2019-1, afsn. C.H.3.3.6. samt afsn. C.C.1.1.1., hvor det på den ene side meget bombastisk angives, at “Fremleje af lejelejlighed og udlejning af andelsbolig anses ikke for erhvervmæssig virksomhed. Et eventuelt overskud vil være skattepligtigt (evt. opgjort efter LL § 15 P), mens et eventuelt underskud ikke kan trækkes fra.”, men hvor der på den anden side refereres fra præmisserne i den ovenfor omtalte afgørelse SKM2016.30.LSR vedrørende kvalifikation af virksomheden som erhvervmæssig efter de almindelige skatteretlige kriterier.

Der ses heller ikke at foreligge andre, relevante hensyn, der tvinger til den antagelse, at virksomhed med "fremleje" ikke kan anses som erhvervsmæssig virksomhed.

Forestiller man sig eksempelvis, at en biludlejningsvirksomhed ikke køber, men derimod lejer (leaser) virksomhedens vognpark af et koncernselskab eller en tredjemand, synes det at ville forekomme ganske verdensfjernt at kvalificere virksomhedens videreudlejning/fremleje af biler til slutbrugeren som en ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Tilsvarende vil eksempelvis en virksomheds etablering af et kontorhotel i lejede lokaler med henblik på udlejning af kontorfaciliteter til en slutbruger næppe heller blive betegnet som en ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Det samme gælder drift af hotelvirksomhed eller virksomhed med udlejning af studieboliger m.v. fra lejede lokaler.

For så vidt angår særligt udlejning af andelsboliger, eksisterer der i praksis fortsat foreninger, hvor andelshaveren ikke har en vedtægtsbestemt pligt til at bebo lejligheden personligt. Anskaffer en andelshaver under disse omstændigheder flere boliger i samme eller forskellige foreninger med henblik på udlejning, forekommer det på lignende vis fjernt at betegne denne aktivitet som en ikke-erhvervsmæssig udlejningsvirksomhed.

Afgørende synes således i alle sammenhænge at måtte være, om virksomheden med videreudlejning/fremleje efter sin karakter, omfang og tilsnit samt driftsresultater m.v. opfylder de almindelige krav for anerkendelse af en aktivitet som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand.

Om virksomheden udøves på grundlag af købte eller lejede driftsaktiver, synes derimod uden relevans i forhold til den skatteretlige kvalifikation af virksomheden.

4. Rentabilitetskravet – bør forventede eller realiserede kapitalgevinster indgå i vurderingen?

Som det vil være fremgået, tillægges de realiserede driftsresultater ved udlejningsvirksomheden stigende betydning i praksis.

Denne udvikling aktualiserer selvsagt spørgsmålet om, hvorvidt rentabilitetsvurderingen skal foretages udelukkende på baggrund af

virksomhedens løbende resultater, eller således at der også tages hensyn til en senere indkomst ved ejendommens afståelse.

Al erfaring viser, at fast ejendom på længere sigt er undergivet en værdistigning som følge af inflation, lønudvikling mv. Da avanceopgørelsen ved salg af en fast ejendom som udgangspunkt foretages på baggrund af numeriske værdier, når bortses fra kontantomregning, tillæg efter ejendomsavancebeskatningsloven m.v., vil værdistigningen ved afståelse afleje sig i en skattepligtig indkomst eller, for så vidt angår ejendomme omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 eller 9, ligefrem i en skattefri indkomst.

Det sidstnævnte synspunkt, dvs. at der skal tages hensyn til værdistigninger i ejertiden, ses undertiden påberåbt af skatteyderen, og da i mange tilfælde med afsæt i reelle driftsøkonomiske overvejelser. Det forekommer da også givet, at den professionelle investor typisk vil indkalkulere et mérprovenu ved et fremtidigt salg af ejendommen. Eksempelvis vil en given løbende værdistigning typisk være medregnet i prospekter for større ejendomme baseret på givne forudsætninger om inflation, renteutvikling etc.

I skatteretlig praksis synes udgangspunktet imidlertid at være, at den skatteretlige kvalifikation af en virksomhed med udlejning af fast ejendom foretages alene på baggrund af virksomhedens løbende driftsresultater uden hensyn til rimelige forventninger om værdistigninger på langt sigt.

Fra den ovenomtalte praksis kan som blot et eksempel peges på Landsskatterettens kendelse refereret i SKM2017.282.LSR, hvor Landskatteretten – efter sagsreferatet og præmisserne at dømme – ved den skatteretlige kvalifikation af en udlejningsvirksomhed ikke tog hensyn til konstaterede avancer opnået ved frastykning af grunde fra ejendommen.

Praksis er dog ikke entydig.

Eksempelvis har i Ligningsvejledningen og siden Den Juridiske Vejledning, senest vejledningen 2019-2, afsnit C.C.1.3.1., været angivet som et af de relevante elementer ved afgrænsningen af erhvervmæssig virksomhed over for ikke-erhvervmæssige aktiviteter, om “virksomheden i givet fald kunne sælges til tredjemand, dvs. om den, trods hidtidigt underskud, i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi,

eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.”

Samme element er medtaget i præmisserne for kendelsen refereret i SKM2014.812.LSR (TfS 2015, 171 LSR), hvor Landsskatteretten bl.a. anførte i præmisserne, at:

“Såfremt virksomheden giver underskud lægges der endvidere vægt på, at der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud, at virksomhedens underskud således er forbigående, samt at virksomheden trods hidtidigt underskud kan sælges til tredjemand.”

Fastholdes udgangspunktet om, at der ved rentabilitetsvurderingen af en virksomhed med investering og udlejning af en konkret ejendom ikke skal tages hensyn til senere potentielle eller eventuelt realiserede afståelsesavancer, foreligger en klar diskrepans mellem på den ene side den realøkonomiske rentabilitetsvurdering og på den anden side den skatteretlige rentabilitetsvurdering. Endvidere foreligger en diskrepans mellem på den ene side den ved rentabilitetsvurderingen i skatteretlig praksis anlagte snævre afgrænsning af overskudsbegrebet og på den anden side den skatteretlige rentabilitetsvurdering for andre virksomhedstyper, jf. ovenfor om Den Juridiske Vejledning 2019-2, afsn. C.C.1.3.1. vedrørende elementet “om virksomheden i givet fald kunne sælges til tredjemand”.

Antages derimod, at der ved rentabilitetsvurderingen af en udlejningsvirksomhed med fast ejendom vil skulle tages hensyn til senere afståelsesavancer, aktualiseres navnlig det spørgsmål, som i praksis straks vil rejse sig, nemlig spørgsmålet om, hvordan der i givet fald skal tages hensyn til sådanne senere afståelsesavancer. Denne problemstilling har flere facetter, herunder bl.a. spørgsmålet om opgørelse af en forventet avance på et tidspunkt, da ejendommen ikke er afstået, og spørgsmålet om, hvordan der skal tages hensyn til en avance, forventet eller realiseret, ved rentabilitetsvurderingen. Vedrørende sidstnævnte kan eksempelvis rejses spørgsmålet, om det er rimeligt at tage hensyn til en gevinst opnået efter 20-30 års ejertid ved ejendommens overgang fra landzone til byzone som følge af en uventet og i denne sammenhæng “tilfældig” ændring af plangrundlaget.

En ganske enkel, men i sagens natur på ingen måde uomtvistelig, fremgangsmåde kunne eksempelvis have form af en rentabilitetsvur-

dering baseret på de løbende driftsresultater opgjort under hensyn til løbende ændringer af den offentlige vurdering for ejendommen, dvs. i princippet en rentabilitetsvurdering af virksomheden under inddragelse af gevinst og tab på ejendommen opgjort efter et “lagerprincip”. En sådan opgørelse forudsætter i sagens natur en tilnærmelsesvist retvisende vurdering for ejendommen.

Kapitel 9

Fondsbestyrelsens rolle i forhold til uddelinger

*Professor, ph.d. Rasmus Kristian Feldthusen,
Københavns Universitet, Fiscal Relations Research Group (FIRE)*

Der har gennem de seneste årtier kunnet konstateres en betydelig stigning i de store danske erhvervsdrivende fondes uddelinger, idet enkelte af disse ligefrem uddeler for over en milliard kroner om året. Hertil kommer, at erhvervsdrivende fonde er begyndt at samarbejde på forskellige måder om uddelinger og større projekter. Disse omstændigheder stiller store krav til fondenes bestyrelser, idet uddelinger, særligt i ovennævnte størrelsesorden, er både tidskrævende og komplekst. Det er derfor relevant at se nærmere på bestyrelsens rolle i forhold til uddelinger, og om den eksisterende governance-model for beslutning om uddelinger er hensigtsmæssig. Fremstillingen nedenfor er afgrænset til erhvervsdrivende fonde.

Bestyrelsen i en erhvervsdrivende fond har ret og pligt til at foretage uddeling til de formål, der fremgår af fondens vedtægt. Det er her relevant at bemærke, at der i dansk ret ikke gælder et mindstekrav til erhvervsdrivende fondes uddelinger. Baggrunden for dette er, at bestyrelsen skal tage hensyn til fondens konsolidering og muligheder for at indskyde kapital i dattervirksomheden, det være sig til brug for finansi-

ering, udbygning af dattervirksomheden, eller såfremt dattervirksomheden er nødlidende.¹

I praksis kan en fond uddele på forskellig vis, det være sig i form af direkte uddelinger, indirekte uddelinger og interne uddelinger. Indirekte uddelinger sker f.eks. ved, at en fond, der har til formål at tjene som bolig for studerende, udlejer værelser til disse under markedspris, ved at en fond, der har til formål at gøre syge mennesker raske, driver et hospital under markedspris, eller ved at en fond, der har til formål at helbrede kræft, ansætter en forsker til at forske i kræftbehandling, som (løbende) offentliggør sin forskning heri. Uddelingen består her i den del, som er under markedspris, eller som gøres frit tilgængelig for offentligheden som forskning.

Interne uddelinger sker, når en fond, der f.eks. har til formål at understøtte litteratur og udbredelsen af denne, til brug for et bibliotek, som drives af fonden, indkøber bøger til biblioteket. Der er ikke her tale om en egentlig uddeling (kapitalafgang), idet et aktiv (kontanter) erstattes af et andet aktiv (bøger).

Om bestyrelsens rolle i forhold til uddelinger anførtes det i Fondsbetænkningen af 1982, s. 115:

“Bestyrelsen kan ikke overlade til andre at foretage uddelingen.”

Erhvervsfondsudvalget gentager ovennævnte udtalelse i sin rapport s. 245:

“Det er i alle tilfælde bestyrelsen, der træffer beslutningen om uddelinger, herunder om uddelingernes størrelse, og ansvaret for uddelingens overensstemmelse med vedtægten og LEF er bestyrelsens alene. Bestyrelsen kan dog benytte sig af indstillinger eller udtalelser fra andre, hvilket ikke ændrer på, at det er bestyrelsen, der træffer beslutning om uddeling, og som har ansvaret for beslutningen.”

Det diskuteres i det følgende om, hvorvidt denne retsstilling er hensigtsmæssig, eller om en fondsbestyrelse bør gives adgang til at delegerer uddelinger samt afslag på ansøgninger om uddelinger til et udvalg under bestyrelsen eller direktionen, idet bestyrelsen fastsætter betingel-

1. Jf. Fondsbetænkningen af 1982 s. 35.

serne og kriterierne for denne virksomhed, og i øvrigt sørger for en forsvarlig og robust organisering omkring dette, herunder med regelmæssig afrapportering.

Erhvervsfondsudvalget var i sin rapport af den generelle opfattelse, at reglerne om kapitalafgang, og herunder også fondens uddelinger, som udgangspunkt burde være identiske med reglerne i selskabsloven om kapitalafgang i aktie- og anpartsselskaber, medmindre fondenes særlige karakteristika som selvejende institutioner konkret kan begrunde en forskel mellem de to regelsæt. I aktie- og anpartsselskaber er det generalforsamlingen, der træffer bestemmelse om udbytte på baggrund af det beløb, der er til rådighed iht. årsregnskabet. Generalforsamlingen må imidlertid ikke beslutte udlodning af højere udbytte end foreslået eller tiltrådt af selskabets bestyrelse, jf. selskabslovens § 180, stk. 1.

Bestyrelsen i en fond vil tilsvarende i henhold til erhvervsfondslovens § 78, stk. 1, alene kunne anvende frie reserver til uddelinger, og det vil i praksis ske ved, at bestyrelsen fastsætter en uddelingsramme, inden for hvilken der i regnskabsåret kan foretages uddelinger. Uddelingsrammen vil således angive et loft for, hvor meget der kan og må uddeles i løbet af året. Fondens vil skulle udarbejde en mellembalance, hvis fonden træffer beslutning om uddeling mere end 6 måneder efter balancedagen i fondens seneste godkendte årsrapport, såfremt uddelingen overstiger den af bestyrelsen fastsatte uddelingsramme, jf. Erhvervsfondslovens § 78, stk. 3. Det vil således tilsvarende være muligt at operere med en regel, hvorefter modtageren af en uddelingsdelegation ikke må foretage større uddelinger end angivet af fondens bestyrelse.

Det følger af sagens natur, at bestyrelsen i en fond skal varetage fondens formål og interesser. Formålet ejer så at sige fonden. Bestyrelsen skal imidlertid herudover også varetage den overordnede og strategiske ledelse i fonden samt sikre en forsvarlig organisation af fondens virksomhed.

En forsvarlig organisering indebærer bl.a., at bestyrelsen etablerer de fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller, og at bestyrelsen løbende modtager den fornødne rapportering om fondens finansielle forhold. Bestyrelsen er forpligtet til at foretage en skærpet forsvarlighedsvurdering som følge af, at fonden er selvejende og følge-

lig ikke har ejere, som kan indskyde midler, hvis fonden eller dens tilknyttede virksomheder får økonomiske problemer. Uddelingerne må derfor ikke overstige, hvad der er forsvarligt under hensyntagen til fondens, og i moderfonde koncernens, økonomiske stilling, og ikke sker til skade for fonden eller dens kreditorer.

Er der ansat en direktion, varetager direktionen den daglige ledelse, og direktionen skal som led heri varetage fondens formål og interesser. Direktionen skal følge de retningslinjer og anvisninger, som bestyrelsen har givet. Den daglige ledelse omfatter ikke dispositioner, der efter fondens forhold er af usædvanlig art eller af stor betydning. Sådanne dispositioner kan direktionen kun foretage efter særlig bemyndigelse fra bestyrelsen, medmindre bestyrelsens beslutning ikke kan afventes uden væsentlig ulempe for fonden. Bestyrelsen skal i så fald snarest underrettes om den truffe disposition, jf. erhvervsfondslovens § 42.

Det hører med til kravet om at sikre en forsvarlig organisering, at bestyrelsen monitorerer, at direktionen udøver sit hverv på en behørig måde og efter bestyrelsens retningslinjer.

Et krav om, at alene bestyrelsens medlemmer kan træffe beslutning om uddelinger, stiller krav til sammensætningen af fondens bestyrelse. Det er fornuftigt at have medlemmer i bestyrelsen, der har indsigt i de områder, som fonden uddeler til, men bestyrelsen bør jo også have de relevante kompetencer i forhold til den virksomhed og branche, som fonden eller den underliggende koncern befinder sig i, for at kunne fungere som en aktiv ejer. Bestyrelsen bør desuden i sin sammensætning også besidde indsigt i andre relevante områder, hvilket efter omstændighederne kan være økonomi, kapitalforvaltning, jura, erhvervs erfaring, m.v. Dette kan føre til, at bestyrelsen nemt kan vokse til et omfang, der i praksis kan vise sig at gøre bestyrelsen mindre operationel og beslutningsdygtig.

Det kan derfor være relevant for bestyrelsen at samle de relevante kompetencer i forhold til fondens uddelingsformål i fondens organisation og/eller ved at sammensætte udvalg bestående af eksperter udefra. Disse personer vil kunne vurdere og tage stilling til imødekommelse eller afslag på indkomne ansøgninger. Er der tale om et større projekt, vil disse personer kunne udvikle disse med henblik på godkendelse af

fondens bestyrelse, hvorefter virkeliggørelsen af projektet i form af uddelinger m.v. sker i denne gruppe af personer.

Der kan også være tale om samarbejde fondene imellem, hvilket kan udmønte sig på forskellig vis. Der kan være tale om, hvad der betegnes som donorpartnerskaber, udviklingspartnerskaber og forandringsalliancer, afhængigt af graden af involvering. Partnerskaber med en flerhed af fonde og/eller andre aktører stiller krav til agilitet i beslutningsprocesserne, hvorfor det kan være mindre hensigtsmæssigt at skulle have alle yderligere uddelingsbeslutninger forbi bestyrelserne i alle de involverede fonde.

I tillæg til ovennævnte udvikler fondene nye og andre måder at uddele på, som både udfordrer det traditionelle uddelingsbegreb og igen i praksis kan gøre det mindre hensigtsmæssigt at have fondens bestyrelse ind over.

Skattereglerne for fradrag for uddelinger er siden vedtagelsen af L27 blevet mere komplekse, idet alene uddelinger, der opfylder betingelserne for at være en almennyttig eller almenvelgørende uddeling, giver fradrag. Disse udfordringer fremgår tydeligt af Industriens Fonds spørgsmål til skatteministeren og sidstnævntes svar på samme under behandlingen af L27.² Vurderingen af, hvorvidt en konkret kapitalafgang opfylder betingelserne for at være fradragsberettiget, kan være kompleks og kræve nærmere undersøgelse, herunder afklaring gennem henvendelse til skattemyndighederne.

En delegation fra fondens bestyrelse til at træffe beslutning om uddelinger, samt give afslag på ansøgninger om samme, vil ikke fritage bestyrelsen for ansvaret for, om uddelingen holder sig inden for formålet, alene sker af frie reserver, at fondens kapitalberedskab fortsat er forsvarligt, at modtageren af uddelingen ikke er stifter af fonden eller hører til dennes nærtstående, er medlem af fondens ledelse, revisor m.v.³ Fondens bestyrelse vil være forpligtet til at opbygge en forsvarlig organisering omkring uddelinger, der sker på baggrund af en delegation samt etablere de fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller samt løbende modtage den fornødne rapportering om foretagne uddelinger og afslag på ansøgninger. Selve delegationen bør

2. Se nærmere spørgsmål nr. 10 og svar på samme (bilag 14, L27 Samling 2016/17).

3. Jf. Erhvervsfundslovens § 87, stk. 1.

tages op til revision hvert år af bestyrelsen, og bør indeholde de overordnede indholdsmæssige og strategiske rammer for uddelingerne samt særlige forholdsregler til sikring af rolle- og ansvarsdelingen forbundet med delegationen.

Det kan i tillæg til ovennævnte bemærkes, at revisor i henhold til erhvervsfondslovens § 74, stk. 1, skal foretage en kritisk gennemgang af den erhvervsdrivende fonds regnskabsmateriale og fondens forhold i øvrigt. Revisor skal endvidere i medfør af erhvervsfondslovens § 74, stk. 2, straks give meddelelse til fondsmyndigheden, hvis erhvervsfondsloven, bestemmelser fastsat i henhold til erhvervsfondsloven eller vedtægten ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig eller straks berigtiges. Revisor skal desuden straks give fondsmyndigheden særskilt meddelelse om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører fonden, tilknyttede virksomheder, kreditorer eller medarbejdere.

Endelig er fonden underlagt et legalitetstilsyn af Erhvervsstyrelsen, som bl.a. kan spørge nærmere til fondens uddelinger.

Det kan indvendes mod at tillade, at bestyrelsen gives adgang til at delegere til andre at foretage uddelinger, at hvervet som bestyrelsesmedlem er personligt, og at stifteren derved har lagt vægt på, at bestemte personer træffer beslutning om fondens uddelinger. Det kan heroverfor anføres, at der kan være passeret lang tid og været foretaget mange udskiftninger i sammensætningen af bestyrelsen, siden fonden blev stiftet, ligesom fondens formue, og dermed størrelsen på uddelingsomfanget, kan have ændret sig væsentligt, siden fonden blev stiftet, og har nået et omfang som stifteren, selv i sin vildeste fantasi, ikke kunne have forestillet sig.

Hensynet til, at fondens bestyrelse skal varetage den overordnede og strategiske ledelse af fonden, samt henset til størrelsen af visse fondes uddelinger – og de forskellige måder, hvorpå de foretages – i dag taler for at tillade fondene at foretage delegation af uddelingskompetencen inden for f.eks. de rammer og krav, som kort er beskrevet ovenfor. Erhvervsfondslovens mange krav til, hvornår der kan foretages en uddeling, samt revisors rolle og forpligtelser i forhold til fonden, taler i samme retning. I sidste ende er det jo bestyrelsens ansvar, om delega-

tionen, og de på baggrund heraf faktisk foretagne uddelinger, har overholdt fondens vedtægt og lovgivningen i øvrigt.

Kapitel 10

Har EU-Domstolen sendt “realitetsgrundsætningen” på pension?

Tax Partner Jan Guldmand Hansen, Deloitte

Ved lov nr. 1726 af 27. december 2017 er der indført en generel skatteomgåelsesregel i ligningslovens §3. Reglen, som både omfatter grænseoverskridende og rent danske forhold, er en implementering af den såkaldte GAAR-regel i Direktiv 2016/1164/EU (“Skatteundgåelsesdirektiv I”), og det er derfor i sidste ende EU-Domstolen, der afstikker rammerne for reglens anvendelse. Kort efter implementeringen af skatteundgåelsesreglen i dansk ret har EU-Domstolen med sine domme i de såkaldte “beneficial owner”-sager fortolket det EU-retlige misbrugsbegreb og dermed efter forfatterens opfattelse givet væsentlige bidrag til, hvorledes skatteundgåelsesreglen skal fortolkes. I den vejledning, som EU-Domstolen dermed har givet vedrørende skatteomgåelsesreglen, anvendes helt andre kriterier for at tilsidesætte dispositioner end dem, der over årtier er udviklet af danske domstole under betegnelser som “realitetsgrundsætningen” og læren om rette indkomstmodtager. Dermed kan et helt centralt element i dansk skatteret være overladt til EU-Domstolen. Danske selskaber kan under alle omstændigheder se frem

til en ny virkelighed med forøget usikkerhed om deres skattemæssige forhold.

1. Den generelle skatteomgåelsesregel i ligningslovens § 3

I forlængelse af OECD's initiativ om bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud og resultatet heraf i form af de 15 BEPS-rapporter fandt Det Europæiske Råd behov for at finde fælles løsninger på EU-plan til sikring af en effektiv og hurtig koordineret gennemførelse af BEPS-tiltag i EU. Det var efter Rådets opfattelse afgørende, af hensyn til et velfungerende indre marked, at medlemsstaterne som minimum opfylder deres BEPS-forpligtelser og mere generelt "iværksætter tiltag til at bekæmpe metoder til skatteundgåelse og sikre en fair og effektiv beskatning i Unionen på en tilstrækkelig sammenhængende og koordineret måde".¹ EU-direktiver burde efter Rådets opfattelse være det foretrukne instrument til gennemførelse af OECD's konklusioner på EU-plan. Rådet vedtog derefter Direktiv 2016/1164/EU, der med udgangspunkt i BEPS-rapporterne opstiller minimumskrav inden for områderne: begrænsning af fradrag retten for rentebetalinger, exitbeskatning, regler om CFC-beskatning og regler om håndtering af hybride mismatch. Rådet fandt dog på et enkelt område anledning til at medtage en regel i direktivet, som ikke udspringer af arbejdet i OECD, og som derfor ikke bygger på betragtninger, undersøgelser eller analyser i OECD-regi. Dette er den såkaldte GAAR-regel i direktivets artikel 6, hvis baggrund kun er meget kortfattet begrundet/forklaret i direktivets betragtning 11:²

"Skattesystemer indeholder generelle regler om bekæmpelse af misbrug for at bekæmpe skadelig skattepraksis, som endnu ikke er omfattet af specifikke bestemmelser. Generelle regler om bekæmpelse af misbrug har således til formål at dække huller og bør ikke påvirke anvendelsen af specifikke regler om bekæmpelse af misbrug. Inden for Unionen bør generelle regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ved arrangementer, der ikke er reelle; derudover bør skat-

1. Se især betragtning (1), (2) og (16) i Direktiv 2016/1164/EU.

2. Som anført af Jakob Bundgaard i *Skat Udland* 2018, s. 173, kan der måske også hentes et vist bidrag til fortolkning af artikel 6 i Kommissionens Henstilling om Aggressiv Skatteplanlægning.

tesubjektet have ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet. Det er desuden vigtigt at sikre, at generelle regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ensartet i indenlandske sammenhænge, inden for Unionen og over for tredjelande, så anvendelsesområdet og resultaterne af anvendelsen ikke er forskelligt i indenlandske og grænseoverskridende situationer. Medlemsstaterne bør ikke forhindres i at pålægge sanktioner ved anvendelse af generelle regler om bekæmpelse af misbrug. Når medlemsstaterne vurderer, om et arrangement bør betragtes som ikkereelt, kan de tage hensyn til alle velbegrundede økonomiske årsager, herunder finansiell virksomhed.”

Skatteundgåelsesdirektivets artikel 6 er en kortfattet regel, der stort set ordret er indsat i ligningslovens § 3, stk. 1-3. Ifølge ligningslovens § 3, stk. 1, skal skattepligtige selskaber og foreninger mv. “ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele”. Det er uden betydning, om der er tale om grænseoverskridende arrangementer eller rent nationale arrangementer. I bestemmelsens stk. 2 forklares, at der med “ikke reelle” arrangementer menes arrangementer, der “ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed”, og i stk. 3 beskrives konsekvensen af, at der efter stk. 1 skal ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer. Konsekvensen er, at indkomstopgørelsen og skatteberegningen foretages på baggrund af det “reelle arrangement”. Endelig indeholder ligningslovens § 3, stk. 4, en udbygning af direktivets GAAR-regel, idet anvendelsesområdet udvides fra kun at omfatte selskaber til også at omfatte skattepligtige fysiske personer og dødsboer, der deltager i arrangementer, som selskaber skal se bort fra, mens ligningslovens § 3, stk. 7, indeholder et krav om, at sager om anvendelse af GAAR-reglen skal forelægges Skatterådet.

Bemærkningerne til lovforslag nr. L 28 (folketingsåret 2018/19) og skatteministerens forskellige svar i forbindelse med lovforslagets behandling indeholder stort set ingen yderligere vejledning i/afgræns-

ning af, på hvilke situationer GAAR-reglen i ligningslovens § 3 finder anvendelse, eller nogen anvisning på, hvordan korrektioner efter reglen foretages i praksis.

Det eneste, der fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, og som ikke er taget direkte fra skatteundgåelsesdirektivet, er,

- at indsættelsen af GAAR-reglen i ligningslovens § 3 ikke begrænser de gældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere på andet grundlag,
- at den nye GAAR-regel ikke indebærer ændringer i den materielle vurdering af misbrug, som er anvendt i den hidtidige omgængelsesklausul i ligningslovens § 3 (vedrørende misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller fusionsdirektivet), dvs. at den hidtidige praksis herom i form af enkelte afgørelser fra Skatterådet fortsat er relevant,³
- at arrangementer skal fortolkes bredt og vil omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret herpå,
- at det vil påhvile skatteforvaltningen at fastslå, at der er tale om et arrangement med det hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og
- at det vil være op til den skattepligtige at godtgøre, at arrangementet eller arrangementerne er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Skatteministeren har under behandlingen af lovforslaget været meget tilbageholdende med at svare konkret på spørgsmål om GAAR-reglens anvendelsesområde.

3. Det kan undre, at bemærkningerne forsøger at fastholde en praksis i form af nogle få afgørelser fra Skatterådet, når der henses til, at reglens anvendelse skal fastlægges af EU-domstolen, og til, at Skatterådets afgørelser har været genstand for kritik. Se f.eks. Peter Rose Bjare & Søren Sønderholm i *SR-Skat* 2019, s. 110, Jane Bolander i *SR-Skat* 2018, s. 354, Jakob Bundgaard, Louise Fjord Kjærsgaard & Lars Bo Aarup, *Skat Udland* 2017, 228, og Anders Nørgaard Laursen i *SR-Skat* 2017, s. 315.

Det kan således konstateres, at den måske mest vidtgående og kontroversielle regel nogensinde i dansk skatteret, som griber ind i anvendelsen af enhver dansk skatteregel af relevans for selskaber, i det store og hele er implementeret uden, at der gøres nævneværdige forsøg på at afgrænse/forklare dens anvendelsesområde, og uden at der gøres nævneværdige forsøg på at illustrere, hvordan korrektioner efter reglen skal foretages. I relation til lovforslag nr. L 28A (folketingsåret 2018/19) og behandlingen heraf skyldes de manglende bestræbelser på at forklare reglen givetvis, at der er tale om implementering af en regel i et minimumsdirektiv, og at det i sidste ende er op til EU-Domstolen at fortolke reglen.⁴ Derimod er det svært at forstå, at Det Europæiske Råd vedtager en direktivbestemmelse af denne type, som på et ikke-harmoniseret område, som skatteområdet, griber ind i alle regler i alle EU-medlemsstaterne, og at dette sker uden forsøg på at klarlægge rækkevidden af reglen, uden henvisning til forarbejder eller undersøgelser foretaget af OECD eller i andet regi og uden forklaring på, hvorledes et EU-retligt misbrugsbegreb (der hidtil er udviklet i relation til EU-direktiver og de EU-retlige frihedsrettigheder) skal kunne overføres på f.eks. rent nationale skatteregler.

Konsekvensen er, at GAAR-reglens rækkevidde ikke vil kunne fastlægges med blot nogenlunde sikkerhed inden for de næste mange år. EU-Domstolens domme i de danske “beneficial owner”-sager er dog efter forfatterens vurdering de hidtil vigtigste bidrag på “rejsen” mod en forståelse af reglens anvendelse/rækkevidde.

2. EU-Domstolens domme i “beneficial owner-sagerne”

De såkaldte “beneficial owner”-sager er 6 skattesager, der verserer ved danske domstole og har været udsat med henblik på, at der kunne stilles præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen. Alle sagerne vedrører situationer, hvor danske selskaber har betalt udbytter eller renter til et

4. Hvis dette er baggrunden for de manglende bestræbelser på at forklare reglens anvendelsesområde, forekommer det uheldigt, at skatteministeren i L 28 A – svar på spm. 4 – konstaterer, at det ikke udelukker anvendelse af ligningslovens § 3, at visse konkrete værnsregler er indført på et givet område og ikke omfatter en given disposition og i L 28 A – svar på spm. 16 – konkret afstår fra at tage stilling til, om ligningslovens § 3 kan finde anvendelse på skattefrie omstruktureringer, der opfylder betingelserne for skattefrihed efter de objektive regler.

moderselskab i et andet EU-land, og hvor disse udbytter/renter er viderebetalt af EU-moderselskabet til en kapitalfond eller til et selskab hjemmehørende i en jurisdiktion uden for EU, som Danmark ikke har haft en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Det centrale spørgsmål i sagerne er, om udbytte-/rentebetalingerne har været omfattet af skattefritagelse efter moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royaltydirektivet, eller om Danmark har været berettiget til at opkræve kildeskat ud fra en betragtning om, at EU-moderselskabet ikke har været "retmæssig ejer" af renter i rente-/royaltydirektivets forstand, eller der er sket retsmisbrug. Da sagerne vedrører indkomstår, hvor Danmark ikke havde implementeret moder-/datterselskabsdirektivets og rente-/royaltydirektivets respektive anti-misbrugsregler i national ret, var det både afgørende, om et retsmisbrug kunne påberåbes på et andet grundlag, og – i givet fald – om der faktisk forelå retsmisbrug.

2.1. Generaladvokatens forslag til afgørelse

Generaladvokatens forslag til afgørelse i de i alt 6 sager blev fremsat 1. marts 2018. Da EU-Domstolen valgte at gå en helt anden vej og afsagde domme, der reelt er uden sammenhæng med Generaladvokatens forslag til afgørelser, behandles Generaladvokatens forslag kun helt overordnet – og mest til illustration af, hvor uforudsigelige EU-Domstolens domme kan være, når problemstillingerne bliver af mere udfordrende karakter.⁵

Generaladvokatens forslag i udbyttesagerne indeholdt præmisser, hvor formålet med moder-/datterselskabsdirektivets forbud mod kildebeskatning blev behandlet. Af disse præmisser fremgik bl.a., at en kildebeskatning af udbytter ikke udgør en selvstændig beskatningsform, men kun en særlig beskatningsteknik, og at direktivets forbud mod beskatning af udbyttedtager, herunder i form af udbyttekildeskat i kildestaten, har til formål at hindre dobbeltbeskatning (kaskadevirkning) af indkomst, der allerede har været undergivet selskabsbeskatning. Med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af udbytter er det irrelevant, om udbyttedtageren også er udbyttets "retmæssige ejer" eller noget lignende, idet udbyttet ikke er en driftsomkostning, som

5. Om den ofte uforudsigelige udvikling i EU-Domstolens praksis kan henvises til Jan Guldmand Hansen i *SR-Skat* 2017, s. 268 ff.

formindsker overskuddet. Her er selskabsdeltagerens selskabsretlige egenskab som moderselskab tilstrækkelig. Generaladvokaten finder det dermed naturligt, at moder-/datterselskabsdirektivet ikke opstiller krav om, at et moderselskab er "rette indkomstmodtager", hvilket også overflødiggør, at udbyttmodtageren skal redegøre for den videre anvendelse af udbyttet.

I relation til rente-/royaltydirektivet konstaterede generaladvokaten, at direktivets formål er at undgå juridisk dobbeltbeskatning af rentebetaling, idet kildebeskatning af renter til skade for den retmæssige ejer af renterne forbydes. Forbuddet er som udgangspunkt alene relevant for den, der juridisk er fordringshaver med hensyn til renterne. Dette forudsætter dog, at rentemodtageren modtager renterne i eget navn og for egen regning og dermed er "retmæssig ejer" i direktivets artikel 1, stk. 4's forstand. Rentemodtager er ikke retmæssig ejer, hvis den pågældende ikke handler i eget navn og for egen regning, men på grundlag af en (eventuelt skjult) binding i form af et mandat handler for en tredjepart for fremmed regning.

Generaladvokaten foreslog, at spørgsmålene om implementering af direktivernes anti-misbrugsbestemmelser skulle besvares med, at en medlemsstat ikke kunne påberåbe sig disse, hvis staten ikke havde gennemført bestemmelserne, og at en direkte påberåbelse af det almindelige EU-retlige misbrugsbegreb i en situation, hvor et direktiv indeholder en specifik anti-misbrugsbestemmelse, ville indebære en fare for, at harmoniseringsformålet med direktivet ville blive undermineret.

Hvad angår betingelserne for, at der foreligger misbrug af direktivene, fremgik bl.a. af generaladvokatens forslag til afgørelse, at anti-misbrugsbestemmelserne var undtagelsesbestemmelser, der skal fortolkes snævert, at der til formueforvaltende selskaber alene kan stilles ringe krav for at tilbagevise, at der foreligger et kunstigt arrangement, at den omstændighed, at en udbyttmodtager videreudlodder udbyttet til sine aktionærer, ikke kan begrunde en antagelse om, at der foreligger et kunstigt arrangement (meningen med kapitalselskaber består i, at overskuddet af disses indtægter på et eller andet tidspunkt udloddes til selskabsdeltagerne), og at misbrug i de konkrete sager navnlig kan begrundes, hvis den valgte virksomhedsstruktur tager sigte på at udnytte visse informationsunderskud (en ikke skatteretlig grund – for Danmark har jo allerede beskattet indkomsten i det operative danske

selskab) mellem de involverede stater for at forhindre en effektiv beskatning af de ultimative udbytte- eller rentemodtagere. Mistanken om misbrug kan i sidstnævnte tilfælde afkræftes, hvis oplysninger om de ultimative modtagere stilles til rådighed for de stater, hvor modtagerne er hjemmehørende.

Endelig fandt generaladvokaten, at det som udgangspunkt påhvilede en medlemsstat, der ikke vil anerkende et selskab i en anden medlemsstat som rette modtager ud fra en antagelse om misbrug, at oplyse, hvem der efter medlemsstatens opfattelse er den egentlige modtager.

2.2. EU-Domstolens domme

EU-domstolen valgte at forene henholdsvis sagerne om rentekildeskat (herefter "rentedommen") og sagerne om udbyttekildeskat (herefter "udbyttedommen"). Desuden valgte EU-Domstolen at opdele spørgsmålene i de to sager i følgende temaer:

- Fortolkning af begrebet "retmæssig ejer" (kun relevant i rentedommen)
- Spørgsmålet om, hvorvidt der kræves en særskilt implementering af direktivernes anti-misbrugsregler i national ret, hvis et selskab skal nægtes direktivernes fordele
- De elementer, der udgør et retsmisbrug og de bevisregler, der gælder i denne forbindelse
- Om visse dele af dansk lovgivning tilsidesætter EUF-traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser (behandles ikke yderligere i denne artikel).

2.2.1. Begrebet "retmæssig ejer" i rente-/royaltydirektivet

EU-Domstolen fastslog i relation til begrebet "retmæssig ejer" i rente-/royaltydirektivet, at begrebet ikke tager sigte på en modtager, der identificeres formelt, men på den enhed, som økonomisk set reelt modtager renterne, og derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf.

2.2.2. Krav om specifik national implementering af EU-retlige anti-misbrugsbestemmelser

I relation til, om der kræves en specifik national implementering af anti-misbrugsbestemmelserne i de to direktiver, fastslog EU-Domstolen – for første gang – at der findes et almindeligt EU-retligt princip om, at borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, og at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug *skal* nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse, som er fastsat i rente-/royaltydirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet, selvom der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

Efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets GAAR-regel i ligningslovens § 3, stk. 1-4, har EU-Domstolens domme på dette punkt mest historisk betydning, idet rente-/royaltydirektivets og moder-/datterselskabsdirektivets værnsregler nu utvivlsomt er implementeret i dansk ret, men det er dog værd at hæfte sig ved EU-Domstolens brug af ordet "skal". Danske skattemyndigheder og domstole er således forpligtet til at nægte fordele ved EU-retlige regler, såfremt der ud fra en EU-retlig målestok foreligger misbrug⁶. Det er også værd at hæfte sig ved, at både landsskatteretten og generaladvokaten var af den opfattelse, at der var behov for en særskilt implementering af direktivernes værnsregler, hvilket blot understreger den uforudsigelighed, som i mere udfordrende tilfælde kendetegner EU-Domstolens domme på skatteområdet.

2.2.3. Hvornår foreligger retsmisbrug?

Den del af EU-Domstolens domme, der behandler spørgsmål om, hvilke elementer der udgør retsmisbrug, og på hvilken måde det kan påvises, at disse elementer foreligger, har derimod stor fremadrettet betydning. Disse dele af rentedommen og udbyttedommen er i det væsentlige ens formuleret. EU-Domstolen overlader vurderingen af de faktiske omstændigheder i hovedsagerne til de forelæggende domstole,

6. Se især rentedommens præmis 110, 111 og 120 samt udbyttedommens præmis 82, 83 og 92.

men giver de nationale domstole nærmere oplysninger med henblik på at vejlede dem.

EU-Domstolens domme på dette helt centrale område har følgende ordlyd:

“Med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og sammenfaldende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennemstrømningselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent formelle karakter af en koncerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån.”

Et bevis for retsmisbrug kræver således, at der påvises

- et sammenfald af objektive omstændigheder, der viser, at formålet med en EU-retlig regel ikke er opnået, og
- en hensigt om at drage fordel af den EU-retlige regel ved kunstigt at skabe de fornødne betingelser for at opnå fordelene.

I præmis 125-139 i rentedommen (præmis 98-114 i udbyttedommen) omtales en række omstændigheder og holdepunkter for, at der foreligger retsmisbrug, men det er noget uklart, om den enkelte præmis retter sig mod de objektive omstændigheder eller det subjektive element. Det forekommer mest nærliggende at læse præmisserne således, at de forklarer, hvornår der foreligger rent formelle/kunstige arrangementer, og at præmisserne dermed giver vejledning i anvendelsen af det subjektive element. Fra de nævnte præmisser kan stort set ordret fremhæves følgende:

- En koncern, som ikke er tilrettelagt af grunde, der afspejler den økonomiske realitet, som har en struktur, der er rent formel, og

som har til hovedformål eller som et af sine hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med den skattelovgivning, der finder anvendelse, kan anses for et kunstigt arrangement

- Dette er navnlig tilfældet, når betalingen af renteskat/udbytteskat undgås ved i koncernstrukturen at indskyde en gennemstrømningsenhed mellem det selskab, som overfører renterne/udlodder udbyttet, og det selskab, som er renternes/udbytternes retmæssige ejer
- Det udgør således et holdepunkt for at antage, at der foreligger et arrangement, som har til formål uretmæssigt at drage fordel af den fritagelse, der er fastsat i direktivet, at disse renter/dette udbytte i sin helhed eller stort set i sin helhed ganske kort tid efter modtagelsen heraf videreformidles/videreudloddes til enheder, som ikke opfylder direktivets betingelser for at anvende direktivet
- Den kunstige karakter af et arrangement kan ligeledes underbygges ved, at den pågældende koncern er tilrettelagt således, at det selskab, der modtager de renter/det udbytte, der betales af debitorselskabet, selv skal betale disse renter/videreudlodde dette udbytte til et tredje selskab, som ikke opfylder betingelserne for at anvende direktivet, hvilket medfører, at dette selskab alene oppebærer en ubetydelig skattepligtig indkomst, når det opererer som gennemstrømningselskab. Den omstændighed, at et selskab opererer som gennemstrømningselskab, kan godtgøres, såfremt selskabets eneste aktivitet er at modtage renterne/udbyttet og videreoverføre dem/videreudlodde det til den retmæssige ejer eller til øvrige gennemstrømningselskaber. Den manglende faktiske økonomiske aktivitet skal udledes af en undersøgelse af samtlige relevante elementer vedrørende bl.a. driften af selskabet, dets regnskab, strukturen af selskabets omkostninger og de reelt afholdte udgifter, det personale, som selskabet beskæftiger, og de lokaler og udstyr, som det råder over.
- Derudover kan der findes holdepunkter for, at der foreligger et kunstigt arrangement i fremgangsmåden for transaktionernes finansiering, i vurderingen af de mellemliggende selskabers egenkapital og i gennemstrømningselskabernes manglende beføjel-

ser til at råde økonomisk over de modtagne renter/det modtagne udbytte. I denne henseende er det ikke alene en kontraktuel eller juridisk forpligtelse for det selskab, der modtager renterne/udbyttet, til at videreformidle/videreudlodde til tredjemand, der kan udgøre et sådant holdepunkt, men ligeledes den omstændighed, at dette selskab uden at være bundet af en sådan forpligtelse "substantielt" ikke har rettighederne til at bruge og nyde disse midler/dette udbytte.

- Sådanne holdepunkter kan i øvrigt bestyrkes i tilfælde af sammenfald eller tidsmæssig nærhed mellem på den ene side ikrafttræden af ny vigtig skattelovgivning, såsom den i hovedsagerne omhandlede danske lovgivning, som visse koncerner forsøger at omgå, og på den anden side iværksættelsen af komplekse finansielle transaktioner og ydelsen af lån inden for samme koncern.

I forlængelse af denne vejledning til de danske domstole forholdt EU-Domstolen sig til spørgsmålet om, hvorvidt der kan foreligge retsmisbrug, såfremt renter/udbytter via gennemstrømningsselskaber i sidste ende overføres til en retmæssig ejer med hjemsted i en tredjestat, som kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, således at der efter danske regler ikke skulle være indeholdt kildeskat ved betaling/udlodning direkte til den retmæssige ejer. EU-Domstolen konstaterer her, at tilstedeværelsen af en sådan dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke i sig selv kan udelukke, at der foreligger retsmisbrug (præmis 135 i rentedommen og præmis 108 i udbyttedommen). Af en efterfølgende præmis (præmis 137 i rentedommen og præmis 110 i udbyttedommen) fremgår det dog, at det modsatte heller ikke kan udelukkes, og den mest naturlige forståelse af præmisserne (herunder også præmis 94 i rentedommen) må være, at der normalt ikke er tale om retsmisbrug i disse tilfælde.

Endelig konstaterer EU-Domstolen omkring bevisbyrdeforhold, at det påhviler de selskaber, der ønsker at opnå fritagelse for kildeskat efter direktiverne, at godtgøre, at de opfylder de objektive betingelser herfor. En myndighed, der herefter vil gøre retsmisbrug gældende, skal godtgøre, at de elementer, som udgør et sådant misbrug, foreligger ved at tage hensyn til samtlige relevante forhold. I den forbindelse er myndigheden ikke forpligtet til at udpege den retmæssige ejer, men skal

alene godtgøre, at den hævdede retmæssige ejer blot er et gennemstrømningsselskab, hvorigennem et retsmisbrug har fundet sted. En begrundelse herfor er, at en koncern kan træffe beslutning om anvendelsen af renter/udbytter efter skattemyndighedernes undersøgelser af gennemstrømningsselskabet.

2.2.4. Overvejelser om EU-Domstolens domme

Det kan konstateres, at EU-Domstolen – i modsætning til generaladvokaten – (1) ikke fremhæver, at misbrugsbestemmelser skal fortolkes indskrænkende, (2) ikke fremhæver de relativt beskedne krav til substans, som bl.a. blev beskrevet i sag C-196/04, *Cadbury Schweppes*, (3) ikke fremhæver, hvad formålet med kildeskatter er (og forklarer, hvorfor regler om sådanne skatter ikke er specielt beskyttelsesværdige) og (4) selvom vurderingen af, om der i de konkrete sager foreligger retsmisbrug, er overladt til de nationale domstole, finder anledning til at udtale følgende i både rentedommen (præmis 126) og udbyttedommen (præmis 99):

“Selv om der i hovedsagerne foreligger en række holdepunkter, på baggrund af hvilke det ville kunne konkluderes, at der foreligger retsmisbrug, påhviler det ikke desto mindre de forelæggende retter at efterprøve, om disse holdepunkter er objektive og samstemmende, og om sagsøgerne i hovedsagerne har haft mulighed for at føre modbevis.”

EU-Domstolen ses således ikke at stille mange hindringer i vejen for, at danske domstole i hovedsagerne lægger til grund, at der foreligger misbrug i samtlige sager. Dette kan umiddelbart undre. Ser man f.eks. på fakta i en af udbyttedommene (sag C-117/16, *Y Denmark*), er situationen den, at udbytter fra et dansk selskab udloddes til et nystiftet selskab på Cypern, der videreudloddes til et selskab på Bermuda. Fra Bermuda-selskabet udloddes midlerne til koncernens ultimative moderselskab, der er et børsnoteret selskab i USA. Det er muligt, at Cypern-selskabet er indsat i strukturen med henblik på at undgå betaling af dansk udbyttekildeskat ved udlodning til et selskab på Bermuda, men "gennemstrømningen" er i sagen lige tydelig i forhold til Cypern-selskabet og Bermuda-selskabet. Desuden er Bermuda-selskabet givetvis indsat i strukturen af hensyn til amerikanske skatteregler og ikke for at undgå

dansk udbyttekildeskat. Udbytter fra det danske selskab til det børsnoterede amerikanske moderselskab er skattefrie efter interne danske regler, og det er derfor svært at se, at der samlet set er ageret for at undgå danske kildeskatter. Hertil kommer, at det danske selskab var et relativt lille selskab med ca. 20 ansatte, der var moderselskab for den europæiske del af koncernen. Udbyttekapaciteten var skabt i de øvrige europæiske selskaber, og ikke i det danske selskab. Det er vanskeligt at se, at indsættelsen af selskabet på Cypern og udlodning til dette selskab, betyder, at moder-/datterselskabsdirektivets formål ikke er opnået (den objektive test). Cypern-selskabet har vel nærmere været overflødig i bestræbelserne på at undgå at udløse dansk udbyttekildeskat. Desuden er det vanskeligt at se det beskyttelsesværdige i, at Danmark opkræver 27 % i udbyttekildeskat af indkomst, der ikke er skabt i Danmark men i andre europæiske lande, og at det end ikke overvejes, om det danske selskab er "beneficial owner".

Konkret kan det også undre, at EU-Domstolen i realiteten direkte kræver, at EU-landenes skattemyndigheder og domstole hindrer misbrug af de omhandlede direktiver ved at gribe beskyttende ind over for kildeskatter. De to direktiver, som er minimumsdirektiver og har som formål at sikre skattemæssig neutralitet (hindre dobbeltbeskatning) for rente-, royalty- og udbyttebetalinger mellem koncernforbundne selskaber i EU, kræver ikke, at EU-landene har regler om kildeskat af renter og udbytter, men indeholder et forbud mod kildeskatter, medmindre der foreligger misbrug. Konsekvensen af dommene bliver dog, at EU-lande, der ikke har interne regler om kildeskat, ikke mødes med krav af nogen art, mens EU-lande, der som Danmark har regler om kildeskat, skal anvende det EU-retlige misbrugsbegreb til beskyttelse/fastholdelse af kildeskattebasen. Direktivets forbud mod kildebeskatning er dermed for Danmarks vedkommende i realiteten blevet et krav om at gennemføre kildebeskatning i visse tilfælde.

Vigtigst i relation til emnet for denne artikel er dog de bidrag, som de to domme giver til forståelsen af det EU-retlige misbrugsbegreb og den danske GAAR-regel i ligningslovens § 3.

Det er tydeligt, at udgangspunktet for den EU-retlige misbrugsbedømmelse er den enkelte EU-regels formål, men dommene ses ikke at bidrage til, hvornår andre regler end reglerne i de to direktiver påberåbes i strid med deres formål. Det er også tydeligt, at EU-Domstolen

lægger stor vægt på den "økonomiske realitet" frem for den formelle eller juridiske realitet. Dette gælder både i forhold til, hvilket selskab der er "retmæssig ejer" som defineret i rente-/royaltydirektivet, og i forhold til, om der foreligger "kunstige dispositioner" og dermed potentielt retsmisbrug inden for rammen af det generelle EU-retlige anti-misbrugsbegreb. I relation til vurderingen af, om en disposition er "kunstig", bliver det f.eks. nødvendigt at forholde sig til, om en koncernstruktur er tilrettelagt af grunde, der afspejler den økonomiske realitet, om selskaber i en koncern "substantielt" er beføjet til frit at råde over renter, udbytter og andre indtægter mv., eller om selskaber blot er "gennemstrømningsselskaber". Der lægges således op til at adskille den juridiske og den økonomiske realitet. Dette bliver noget af en opgave. Selskaber er jo i deres natur juridiske konstruktioner, ligesom låneaftaler og dermed rentebetalinger er et udslag af juridiske låneforhold. Det bliver også noget af en opgave at forholde sig struktureret til, hvornår et selskab i en koncern ud fra økonomiske realiteter/substansen er beføjet til frit at disponere over midler. Beføjelsen til at disponere er jo netop et udslag af formelle, selskabsretlige regler, der *de facto* sætter ledelsen i stand til at disponere. Antagelsen må være, at ledelsesmedlemmer i selskaber på lavere niveauer i en koncern kan agere helt autonomt (jf. ordet "frit"), hvilket næppe er den praktiske realitet i ret mange koncerner, hvis ledelsesmedlemmerne vil beholde deres poster. På den baggrund ligner EU-Domstolens vejledning i de to domme elasticitet i metermål, hvor koncerner skal forsøge at overbevise skattemyndigheder og domstole om datterselskabers relative autonomitet. Det er meget vanskeligt at se, hvordan denne del af dommene skaber nogen som helst form for forudsigelighed eller – for den sags skyld – værdi.

Selv om "beneficial owner"-sagerne vedrører to konkrete direktiver, tyder meget dog på, at EU-Domstolen med de to domme har "udviklet" den i øvrigt sparsomme praksis om det EU-retlige misbrugsbegreb i en retning, hvor barrieren for skattemyndigheder, der vil anfægte skatteyderes dispositioner via det EU-retlige misbrugsbegreb, er lavere end hidtil. Spørgsmålet er imidlertid, hvor lav barrieren er. Dette spørgsmål lader sig ikke besvare med ret stor sikkerhed på nuværende tidspunkt, og realiteten er, at en reelt anvendelig praksis alene kan udvikles over en længere årrække.

Den GAAR-regel i skatteundgåelsesdirektivets artikel 6, der er implementeret i dansk skatteret via ligningslovens § 3, stk. 1-4, indeholder de samme kriterier som det generelle EU-retlige anti-misbrugsbegreb, EU-Domstolen har beskrevet i de to "beneficial owner"-domme. Domme kan derfor betragtes som de hidtil eneste væsentlige fortolkningsbidrag vedrørende anvendelsesområdet for GAAR-reglen.

3. Hvor står vi med GAAR-reglen i ligningslovens § 3 og EU-Domstolens domme?

Efter implementeringen af GAAR-reglen i ligningslovens § 3 eksisterer der følgende værn mod "misbrug" eller omgåelse i dansk skatteret:

- Specifikke værnsregler, hvoraf en række er så brede og indgribende, at de ikke alene beskatter indkomst med blot en vis tilknytning til Danmark, men også beskatter avancer og indkomst, som er helt uden forbindelse til Danmark⁷
- "Realitetsgrundsætningen"
- Læren om rette indkomstmodtager
- En generel EU-baseret omgåelsesregel i ligningslovens § 3, stk. 1-4, (der også dækker misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og fusionsdirektivet)
- En omgåelsesregel i ligningslovens § 3, stk. 5, til bekæmpelse af misbrug af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster
- Et generelt EU-retligt misbrugsbegreb, der retter sig mod misbrug af alle danske skatteregler, der udgør en implementering af EU-retlige regler, og som *skal* bringes i anvendelse af danske skattemyndigheder og domstole til hindring af misbrug af sådanne regler.

Derimod er der ingen regler eller principper, der beskytter skatteydere mod skatteregler, der konkret rammer dispositioner, som reglerne ikke har til formål at ramme.

Det er skatteministerens opfattelse, at den generelle EU-baserede omgåelsesregel i ligningslovens § 3, stk. 1-4, gælder parallelt og uaf-

7. Eksempler på regler af denne karakter er selskabsskattelovens § 2D, selskabsskattelovens § 5, stk. 7 og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 7. pkt.

3. Hvor står vi med GAAR-reglen i ligningslovens § 3 og EU-Domstolens domme?

hængigt af andre værnsregler i dansk skatteret, og der er således ikke forudsat nogen rangfølge eller prioritering (L 28A – svar på spm. 4 og 17). Omgåelsesreglen finder efter skatteministerens opfattelse ikke kun anvendelse, når en dansk regel efter almindelige fortolkningsprincipper er uklar (L 28A – svar på spm. 16).

Dansk skattelovgivning har udviklet sig over mere end 100 år og bygger på en dansk retstradition. Danske skatteregler fortolkes med udgangspunkt i ordlyden, og hvor ordlyden giver anledning til fortolkningsstvivl, inddrages lovbemærkninger, andre lovforarbejder, retspraksis osv. Den fremherskende opfattelse er, at den skatteretlige begrebsdannelse bygger på civilretten, hvilket ofte er omtalt således, at “civilretten er styrende for skatteretten”. Dog har især Højesteret bidraget til at fastlægge den ydre grænse for skatteretlige regler og i et vist – meget begrænset omfang – værnet mod misbrug via nogle principielle domme, som af nogle er set som udslag af en “realitetsgrundsætning”, og som under alle omstændigheder indebærer en afgivelse fra det civilretlige grundlag. Lovgiver har i sagens natur haft danske fortolkningsprincipper og domstolspraksis for øje, når nye skatteregler er blevet behandlet og vedtaget.

Den nye GAAR-regel i ligningslovens § 3, stk. 1-4, er en EU-retlig regel, og rammerne for dens anvendelse fastlægges ikke af danske domstole, men af EU-Domstolen. Dermed er det fremover EU-Domstolen, der skal fortolke, hvad der udgør misbrug i forhold til hver eneste danske skatteregel af betydning for selskaber, og dermed fastlægger EU-Domstolen den ydre grænse for korrektionsmulighederne efter ligningslovens § 3, stk. 1-4.

Hidtil har der som anført af Peter Rose Bjare & Søren Sønderholm i *SR-Skat* 2019, s. 110, været grund til at antage, at det EU-retlige misbrugsbegreb havde et mere snævert anvendelsesområde end dansk retspraksis. Med EU-Domstolens domme i “beneficial owner”-sagerne må det imidlertid nu antages, at barren for korrektioner kan være lavere efter det EU-retlige misbrugsbegreb og dermed ligningslovens § 3 end efter nogen af de andre korrektionsmuligheder. Dermed kan det blive EU-Domstolen, der i en række tilfælde fastlægger den ydre grænse for danske skatteregler, mens “realitetsgrundsætningen” og læren om rette indkomstmodtager kan få en mere tilbagetrukket rolle.

På baggrund af EU-Domstolens domme i "beneficial owner"-sagerne må man konkret kunne konkludere følgende:

- Danske skattemyndigheder *skal* som minimum foretage de korrektioner, som følger af ligningslovens § 3, hvis der ud fra en EU-retlig målestok foreligger misbrug
- Anvendelsen af ligningslovens § 3 tager afsæt i formålet med hver eneste danske skatteregel
- De relevante vurderinger af, om dispositioner kan anses for "kunstige"/"ikkereelle" efter ligningslovens § 3, indebærer vurderinger af, hvad der er den "økonomiske realitet" frem for den formelle/juridiske form.

Dette er fundamentale ændringer af dansk skatteret.

3.1. Hvornår finder ligningslovens § 3 anvendelse?

Det EU-retlige misbrugsbegreb på skatteområdet er indtil videre udviklet i forhold til EUF-Traktatens frihedsrettigheder og direktiver på selskabsskatteområdet. Som beskrevet ovenfor er EU-Domstolens praksis på området begrænset, og EU-Domstolen synes med dommene i "beneficial owner"-sagerne at have valgt nye veje. På nuværende tidspunkt fremstår de to domme som de mest relevante bidrag til forståelse af disse veje, men den konkrete vejledning, som dommene giver, forekommer meget begrænset.

Usikkerheden forøges, når det EU-retlige misbrugebegreb via ligningslovens § 3 skal overføres på en række forskelligartede danske skatteregler, der er vedtaget i én kontekst og nu pludselig skal fortolkes i en helt anden. Usikkerheden forøges yderligere, når der henses til den uforudsigelighed, som ofte kendetegner EU-Domstolens domme i mere udfordrende sager.

Den sontring mellem økonomiske realiteter og de formelle/juridiske forhold, som EU-Domstolen lægger op til, forekommer helt uegnet i konkrete sager, og man kan kun frygte, at de forskellige anskuelser, som skattemyndigheder og skatteydere vil have herom, ikke lader sig afklare på noget fornuftigt og blot rimeligt objektivi grundlag. Forhåbentlig vil EU-Domstolens praksis om misbrugsbegrebet udvikle sig i en retning, hvor der anvendes mere egnede sontringer, ligesom danske

3. Hvor står vi med GAAR-reglen i ligningslovens § 3 og EU-Domstolens domme?

domstole som uddybet senere har en vis mulighed for – via formålstesten – at skabe en rimelig grad af forudsigelighed og dermed retssikkerhed.

I det følgende tages udvalgte konkrete problemstillinger i forhold til fastlæggelse af anvendelsesområdet for ligningslovens § 3 op.

3.1.1. Hvad gælder, når danske skattereglers formål ikke er klart nok?

Den EU-retlige misbrugsvurdering tager som nævnt sit udgangspunkt i, om formålet med en given regel eller “skatteretten” opnås. Folketinget har i sagens natur ikke haft GAAR-reglen for øje ved behandlingen og vedtagelsen af danske skatteregler, og derfor er det ikke givet, at det altid står klart, hvad formålet med en skatteregel er – udover at skabe et provenu til statskassen.

Skatteministeren har i et svar til Folketingets Skatteudvalg (L 28A – svar på spm. 35) tilkendegivet, at det udelukkende henhører under EU-Domstolen at fortolke EU-retten, mens det er de danske skattemyndigheder og domstole, der skal fastlægge, hvad der er formålet og hensigten med de danske skatteregler. Dette er givetvis korrekt, omend man kan betvivle, om en så skarp opdeling af problemstillinger altid kan opretholdes i konkrete sager, og usikkerheden om, hvordan “formålstesten” gennemføres i forhold til de enkelte skatteregler eller “skatteretten”, forekommer meget stor.

Et naturligt og helt centralt spørgsmål er, om det er skattemyndighederne eller skatteyderne, der bærer risikoen for, at formålet med en dansk skatteregel (eller “skatteretten”) ikke er klart nok til, at formålstesten kan foretages. Som påpeget af Peter Koerver Schmidt, Jakob Bundgaard & Michael Tell i *SR-Skat 2019*, s. 53, er dansk skatteret kun i begrænset omfang så teoretisk og principforankret som i visse andre lande. Dansk skatteret er desuden væsentligt mindre styret af overordnede principper end f.eks. moder-/datterselskabsdirektivet og rente-/royaltydirektivet. Dermed bliver grundlaget for at koble skatteydernes dispositioner med danske skattereglers formål udvisket. Disse konstateringer samt bevisbyrdeforholdene bør her komme skatteyderne til gode, således at der bør kunne stilles krav om meget sikre holdepunkter, hvis formålstesten skal falde ud til skatteydernes ugunst. Udgangspunktet må være, at danske skatteregler, som repræsenterer et omfattende og noget principfattigt regelkompleks, og som på en række

områder er meget detaljerede, via ordlyd og forarbejder dækker det, de skal. Dette må også gælde specifikke værnsregler, selvom formålet med sådanne kan være relativt tydeligt. Dermed bør ligningslovens § 3 få et begrænset anvendelsesområde, hvilket danske domstole via formålste-
sten kan bidrage væsentligt til at sikre, og der ses intet grundlag for at antage, at principielle Højesteretsdomme såsom f.eks. SKM2006.799.-HR (Finwill) og SKM2003.482.HR (Over-Hold) ville have fået et andet udfald, hvis de var bedømt efter ligningslovens § 3.

3.1.2. Kan der ske korrektion efter ligningslovens § 3 på områder, hvor danske regler indeholder helt objektive kriterier?

I et svar til Folketingets Skatteudvalg (L 28A – svar på spørgsmål 16) afstår skatteministeren fra at tage stilling til, om ligningslovens § 3 kan finde anvendelse på en skattefri omstrukturering gennemført efter de objektive regler med den konsekvens, at omstruktureringen anses for skattepligtig, uanset at de objektive betingelser i loven er opfyldt. Det forekommer uheldigt, at skatteministeren dermed skaber usikkerhed om objektiverede regler, jf. argumentationen ovenfor, og der må under alle omstændigheder stilles meget store krav til skattemyndighederne, hvis der skal løftes en bevisbyrde for, at en omstrukturering, der opfylder de objektive regler, skulle være i strid med reglernes formål.

3.1.3. Hvornår er en disposition eller et arrangement "ikke-reelt"

Hvis skattemyndighederne undtagelsesvist kommer igennem formålste-
sten, bliver det afgørende, om en skatteyder har foretaget dispositioner mv., som er "ikke-reelle" eller – med EU-Domstolens ord – er "kunstige".

På dette område lægger EU-Domstolen op til en sondring mellem økonomiske og juridiske realiteter, og denne sondring fremstår på ingen måde klar. Tværtimod synes de holdepunkter, som EU-Domstolen omtaler i "beneficial owner"-dommene, at signalere en relativt lav barre for at underkende den realitet, som faktisk ligger i en selskabsretlig eller aftaleretlig ramme, og som jo er hele fundamentet for en koncerns opbygning og finansiering.

Set i et dansk perspektiv kan anvendelsen af kriteriet "ikke-reelle" komme på en særligt hård prøve. Det skyldes, at en række væsentlige

3. Hvor står vi med GAAR-reglen i ligningslovens § 3 og EU-Domstolens domme?

danske skatteregler faktisk selv modarbejder/underkender de økonomiske realiteter. Det gælder f.eks.:

- Reglerne om beskatning af udbytter og aktieavancer. Der gælder en 1:1 sammenhæng mellem udbytter fra et selskab og værdien af aktier i selskabet. Alligevel har danske skatteregler i årtier indebåret en væsentlig forskellig behandling af udbytter og aktieavancer i en række relationer.
- Reglen om exit-beskatning ved selskabers hjemstedsflytning i selskabsskattelovens § 5, stk. 5, jf. ligningslovens § 16A, stk. 3, nr. 1. Denne regel kan medføre udbyttebeskatning af et selskabs samlede værdi, uanset at alene en mindre del eller evt. slet ingen del er skabt, mens selskabet har været hjemmehørende i Danmark. Her er den økonomiske realitet, at der ikke er noget at beskatte i Danmark.
- Reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 7. pkt., hvorefter der kan opstå begrænset skattepligt til Danmark i situationer, hvor et dansk selskab uden at være retmæssig ejer modtager og videreudlodder udbytte. Her er det danske selskab forudsætningsvist et gennemstrømningsselskab og har ikke været involveret i nogen indtægtsskabende aktivitet. Alligevel foreskriver reglen 27 % dansk kildeskat af hele det videreudloddede beløb. Også her er den økonomiske realitet, at der ikke er noget at beskatte i Danmark.

Når der i Danmark er opstået et særdeles omfattende net af skatteregler for selskaber, der ikke styres af synlige overordnede principper, og hvor der kan påpeges en række regler, der ikke medfører beskatning ud fra et realøkonomisk ("reelt") grundlag, bliver det i mange sammenhænge ganske udfordrende at finde et fornuftigt fundament for at betegne visse dispositioner som "ikke-reelle".

Man kan også udtrykke det således, at den danske skattelovgivning er relativt uegnet til en formålstest.

3.1.4. Hvor længe kan skattemyndighederne se i bakspejlet?

Af præmis 144 i rentedommen (præmis 119 i udbyttedommen) fremgår, at skattemyndighederne ikke er forpligtet til at udpege rette indkomst-

modtager af renter og udbytter, bl.a. fordi en koncern kan træffe beslutning om anvendelsen af renter/udbytter efter skattemyndighedernes undersøgelser af et gennemstrømningsselskab i koncernen. Heri ligger, at skattemyndighederne kan tillægge efterfølgende dispositioner betydning for bedømmelsen, og at skattemyndighederne ikke nødvendigvis kan/skal tage stilling til f.eks. forpligtelser til at indeholde kilde-skat af renter og udbytter i situationer, hvor et udbetalende dansk selskab (og eventuelt hele koncernen) faktisk ikke ved, hvorledes der efterfølgende skal disponeres over renter eller udbytter. Dette synes at skabe en pudsigt situation, idet netop den manglende viden om, hvad et EU-selskab, der modtager renter/udbytte, vil gøre med renterne/udbyttet, netop er kendetegnende for et EU-selskab med selvstændig ledelse/beslutningskompetence.

Selvom EU-Domstolen pålægger skattemyndighederne bevisbyrden for, at der forligger misbrug, kan realiteten let blive det modsatte. Hvordan beviser en koncern f.eks., at ledelsen i et selskab faktisk kan beslutte, hvad der skal ske med en indtægt ud over at henvise til de juridiske regler, der *de facto* giver ledelsen den kompetence?

3.2. Hvordan gennemføres korrektioner efter ligningslovens § 3?

Konsekvensen af, at ligningslovens § 3 finder anvendelse, er, at der ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal ses bort fra de ikke-reelle arrangementer eller serier af arrangementer. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal i stedet foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serier af arrangementer.

Når der skal ses bort fra noget, må det antages, at man forsøger at gennemføre en fuld "erstatning" med de "økonomiske realiteter". Således fremgår det af præmis 94 i rentedommen, at hvis det selskab, der modtager renter, ikke er retmæssig ejer i rente-/royaltydirektivets forstand, kan renterne stadig være fritaget for kildeskat, hvis det selskab, der modtager renterne, overfører beløbet til en retmæssig ejer, der er hjemmehørende i EU og opfylder betingelserne for fritagelse.

Det giver sig selv, at denne bestemmelse, hvortil der ikke findes mange konkrete fortolkningsbidrag, er yderst problematisk og skaber stor usikkerhed om retsstillingen. Bestemmelsen lægger op til, at det kan fastlægges præcis, hvad der er reelt, og hvad der ikke er, og der er

3. Hvor står vi med GAAR-reglen i ligningslovens § 3 og EU-Domstolens domme?

ikke taget stilling til, hvorledes der forholdes, når pengestrømme følger det aftalte, mens det, der beskattes, finder sine helt egne veje.

Man kan kun håbe, at lovgiver snarest revurderer og lemper de “reparationsmuligheder”, der findes i dag, således at selskaber, der måtte blive ramt af ligningslovens § 3, får mulighed for at undgå yderligere negative følger end dem, der følger direkte af denne bestemmelses anvendelse.

4. Afslutning

Den nye GAAR-regel i ligningslovens § 3 lægger sig til rækken af øvrige korrektionsmuligheder i dansk skatteret og skaber en usædvanligt stor usikkerhed om retsstillingen for danske selskaber.

Fremover vil en (noget uforudsigelig) praksis fra EU-Domstolen være et centralt element i anvendelsen af alle danske regler af relevans for selskaber, og der må påregnes at gå mange år, før der tegner sig en nogenlunde pålidelig praksis om GAAR-reglens rammer.

Det må indtil videre antages, at reglens anvendelsesområde bliver begrænset, når der særligt henses til de høje krav, der bør kunne stilles til skattemyndighedernes “formålstest”, men den manglende afgrænsning af reglens anvendelsesområde i såvel skatteundgåelsesdirektivet som i danske lovforarbejder gør det umuligt at forudsige, hvordan retsstillingen på området vil udvikle sig. Først på længere sigt er det muligt at konstatere, i hvilket omfang “realitetsgrundsætningen”, der bygger på andre kriterier end GAAR-reglen, har et nævneværdigt selvstændigt anvendelsesområde.

Man kommer let til at tænke på den gode gamle “koncipistregel”, hvorefter en uklar aftale fortolkes imod affatteren. Med de mange værn mod “huller”, der i dag findes i dansk skatteret, er det risikofrit at mene, at den snusfornuft, der ligger i koncipistreglen, bestemt ikke hersker på skatteområdet.

Kapitel 11

Bæredygtighed: Need to have eller nice to have?

*Professor emeritus, adjungeret professor,
forfatter og ph.d. Steen Hildebrandt*

Tommy V. er sine venners ven. Tommy er gæstfri, trofast og generøs. Det har jeg erfaret igennem et langt livs venskab med Tommy. Som ung amanuensis på Handelshøjskolen i Århus underviste jeg i 1970'erne store hold bachelorstuderende (HA-studerende) i erhvervsøkonomi. Undervisningen foregik i store auditorier, og på første række sad den kvikkeste og nok også den flittigste studerende. Han hed Tommy. Jeg lærte ham at kende allerede dengang. Tommy blev ikke alene kandidat fra Handelshøjskolen; han blev også, og næsten samtidig, juridisk kandidat fra Århus Universitet, og var i nogle få år herefter ansat på Handelshøjskolen, inden han blev advokatfuldmægtig og senere en landskendt og meget respekteret selvstændig advokat. I løbet af nogle få år blev Tommy V. Christiansen et kendt navn; Tommy var anerkendt i alle kredse for sin store skatte- og selskabsekspertise. Et fyrtårn var og er han.

Det var naturligt for Tommy V. Christiansen på et tidspunkt at indlede, hvad der vist nu om dage kaldes en bestyrelseskarriere. Det gjorde han, og han var medlem af mange og tunge bestyrelser. Vi mødtes i nogle af disse bestyrelser som bestyrelsesmedlemmer, og senere

underviste vi sammen på kurser og seminarer for bestyrelsesmedlemmer. I den forbindelse skrev vi også et par bøger sammen om bestyrelsesarbejde. På nogle af disse kurser udviklede der sig en tradition, som jeg vil tage afsæt i her.

Tommy underviste selvfølgelig i juridiske aspekter ved bestyrelsesarbejdet, medens jeg underviste i de ledelsesmæssige aspekter. Begge dele kunne føre vidt omkring. Allerede dengang, og vi er 10-15 år tilbage, talte jeg om bæredygtighed, samfundsansvar og andre lidt bløde temaer. Tommy accepterede naturligvis mine emnevalg og betoning, og der udviklede sig en tradition for, at når jeg havde talt i et foredrag om bæredygtighed, og Tommy dernæst skulle tage over og tale om et juridisk emne, så indledte han – med et glimt i øjet – med at kommentere mit foredrag med ordene: “Ja, nu har Steen talt om bæredygtighed mm., og det er Nice to have, men vi må jo erkende: det er ikke Need to have”, hvorefter Tommy tog fat på noget helt andet, der klart var Need to have i en bestyrelsessammenhæng. Det var dengang. I dag er det længe siden, vi har undervist sammen, så jeg ved ikke, hvad Tommy ville sige i dag, men jeg ved, hvad jeg selv siger i dag, og det vil jeg antyde i det følgende.

1. Bæredygtig global udvikling

Min opfattelse var ikke, at bæredygtighed blot var nice to have. Mit standpunkt var, at de kloge virksomheder og bestyrelser begyndte at tænke bæredygtighed ind i deres strategier og kompetencekapaciteter allerede dengang. Og det gjorde nogle virksomheder faktisk for både 5, 10 og 15 år siden. Men alligevel må man sige, at det først er i de senere år, dette har ændret sig alvorligt.

I 2019 er det fire år, siden FN's generalforsamling i enighed vedtog de såkaldte verdensmål “SDG'erne” eller de 17 mål for en bæredygtig global udvikling. Det skete i New York den 25. september 2015 med den tidligere danske finansminister og folketingsformand, Mogens Lyketoft, som formand for FN's generalforsamling. Det var formentlig én af de vigtigste begivenheder i FN's historie. Den resolution, som indeholdt de 17 verdensmål, har overskriften: “Transforming our world”.

Budskabet er: Verden skal transformeres; den verden, der tales om, er ikke mindst den verden, der er blevet udviklet over de 70 år, hvor Tommy har levet. I de 70 år er verden blevet forandret i et tempo

og i et omfang, der er uden sidestykke i verdenshistorien. Som om det ikke var nok? Skal vi nu ikke bare forandre, men ovenikøbet transformere, den verden, vi lige har skabt? Ja, det skal vi, for ikke alt det, vi gjorde i de forgangne 70 år, var lige klogt. Vi skal ændre kurs. På nogle områder alvorligt og hurtigt. Det er nødvendigt, det er need; der er sket så meget, at bæredygtighed nu er "need to have". Dette kommer klart til udtryk i de nævnte verdensmål. De handler om udviklingen i verden i en stadigt mere bæredygtig retning i de næste år og årtier. Konkret handler verdensmålene om: klima, energi, vand, sundhed, fødevarer, uddannelse, ulighed, fattigdom, byudvikling, partnerskaber, biodiversitet mm.

2. Mulige fremtider

Det er næsten ikke til at fatte, hvad der er sket i verden i de sidste 70 år. Man kalder perioden *The Great Acceleration*, *Den store acceleration*. Ufattelige fremskridt inden for mange grene af naturvidenskaberne er opnået, og også når det handler om andre aspekter af samfundslivet og menneskers liv, er verden voldsomt ændret. Meget til det bedre, men alligevel ser realiteten ud til at være, at meget af det, vi har skabt, skal laves om i en fart. Set i det lys bliver de næste 70 år ubeskriveligt interessante og udfordrende.

Verdensmålene er isoleret set blot en række tematiseringer af nogle ønskede eller mulige fremtider. Enhver kan postulere eller formulere sådanne mål. Det kan være utopier fradømt enhver realisme eller mulighed; det kan være forsigtigt formulerede ønsker om små realistiske ændringer, og det kan være bevidst formulerede større sammenhængende billeder af ønskede fremtider for en virksomhed, en kommune, et land, eller – som i dette tilfælde – for verden. Verdensmålene er en sådan mulighed. Med os fra fortiden har vi erfaringer, læresætninger og refleksioner. Fra fremtiden har vi håb og forestillinger om konkrete potentielle erfaringer og derpå baserede refleksioner, læresætninger, samtaler og dialoger. Hvordan forenes disse to sæt erfaringer og refleksioner? Antagelsen er her, at dette er en vigtig udfordring og mulighed, såfremt man som udgangspunkt tager verdensmålene alvorligt, dvs. betragter deres realisering eller implementering som ønskelig eller måske ligefrem som nødvendig, og derfor anser det for vigtigt, at der præsteres en indsats for målenes realisering. Antagelsen er her, at

stort set alle forbedringsforslag vedrørende samfundets udvikling kan – og bør – relateres til de 17 verdensmål, således at lande og kommuner mere og mere klart kan konstatere, hvilke fremskridt der gøres for at realisere verdensmålene.

3. Fremkomsten af et bæredygtigt paradigme

Verdensmålene og deres realisering handler på mange måder om ledelse, dvs. om at træffe beslutninger om aktiviteter, processer og strategier i bl.a. private og offentlige virksomheder. Der er to overordnede problemer, når det handler om ledelse i denne sammenhæng. Det ene angår de kalkuler, regnskaber og produktivitetmålinger, som vi baserer vor beslutninger og strategier på. Disse kalkuler og regnskaber er ofte ikke retvisende; de fortæller kun om og medtager kun en del af de ofre og resultater, der er forbundet med de pågældende beslutninger og strategier.

Det andet angår det intergenerationelle. Vores beslutninger og strategier beskæftiger sig i praksis ofte ikke med vores forbundethed med og medansvar for de fremtidige endnu ikke fødte generationer. Begge forhold har betydelige negative konsekvenser for meget på kloden. Derfor antages det her, at de næste årtier vil stå i bæredygtighedens tegn. Der skal ryddes op, både i vores tanker og værdier og i den ydre verden, og kloden skal ledes ind på en ny udviklingsretning. Det er det, der er meningen med verdensmålene. Vi befinder os måske ved begyndelsen af en transformation, som vil betyde mange både nødvendige og gode ændringer – gode i betydningen gode for mennesker, dyr og natur. Bæredygtig ledelse er en del af denne transformation, som bl.a. handler om industrisamfundets afløser og om den proces, som jeg anser for at være en både mulig og nødvendig vej frem mod et andet og mere bæredygtigt samfund. En proces, der over tid formentlig vil manifestere sig som et omfattende paradigmeskifte. En del af dette kan komme til at handle om andre opfattelser af velfærd og velfærds kvalitet. Fortidens læring og viden skal mødes med fremtidens hypoteser og påstande, og med udgangspunkt i de nydannelser, der kan gro ud af sådanne fusionsprocesser, må man forestille sig, at det nye bæredygtige paradigme dannes. Den fremtidige udvikling kommer på den baggrund både til at handle om at afvikle gammelt og udvikle nyt inden for bl.a. velfærdsområdet.

Det enkelte medansvarlige og reflekterende menneske er afgørende for forståelsen og gennemførelsen af de forandringer, der her er tale om. Det vil sige mennesker, der handler ud fra en tilsigtet helhedsforståelse, og ikke blot ud fra en kortsigtet, rationel og snæver tænkning. At arbejde med en sådan udvikling i samfundet kræver nye tanker, ændrede holdninger, andre sociale forståelser samt ændrede ledelses- og samarbejdsformer. Den grundlæggende forandring, som jeg her taler om, består bl.a. i, at respekt for liv og livsprocesser bliver den overordnede dagsorden, som skal medvirke til at skabe et stadigt mere bæredygtigt samfund. I dette ligger bl.a., at vi skal blive bedre til at lytte til livsprocesser og til deres signaler og informationer. Det vil bl.a. sige at blive bedre til at lytte til informationer om menneskers og klodens tilstand på specifikke områder. For mange mennesker er det en stor udfordring at skifte fra at være ydrestyret og ydrefokuseret til at fundere opmærksomheden inde i sig selv. Det vil sige at blive bedre til at lytte til de signaler fra kroppen, følelserne og tankerne, som vi allerede mere eller mindre ubevidst bruger til at orientere os efter, og som tilsammen fortæller os, hvad der foregår inde i os selv og i de sociale sammenhænge, som vi indgår i. Levende systemer mærker sig selv ved at lytte til feedback inde fra selve systemet og fra omgivelserne. Det ser ud, som om vi mennesker ignorerer alt for meget af denne viden – ikke fordi vi ikke ved af den, eller ikke er bevidste om den, for den bliver på mangfoldige måder tydeliggjort for os hele tiden – bl.a. gennem en mangfoldighed af feedbackmekanismer, men fordi vi på trods af denne viden vælger løsninger, som ignorerer livsprocessernes tale. Dette er dårligt for mennesker og natur. Vi ved godt, at vi påfører mennesker og natur skade på grund af, hvad vi som mennesker foretager os, men vi vælger alligevel at gennemføre en række skadelige aktiviteter.

4. Et indre kompas

For at kunne lede andre skal man kunne lede sig selv. Det vil sige, at man skal have et indre kompas, der er en essens af akkumulerede erfaringer, værdier og en deraf afledt retningsans. Et vigtigt spørgsmål i en foranderlig verden er, hvordan mennesker bliver mere nærværende og samtidig bedre til både at lytte og lære af fortidens erfaringer samt åbne til en forståelse af fremtidens kreative potentialer. Hvis vi som individer og samfund har som mål at blive bedre til at udfolde de talen-

ter og potentialer, som vi hver for sig og tilsammen besidder, er det afgørende at blive bedre til at genkende og lytte til de indre processer, som danner grundlaget for det bæredygtige liv. Man kan ikke praktisere bæredygtig, autentisk og meningsfuld ledelse, medmindre det sker ud fra en dyb forankring i én selv. Det bæredygtige, det autentiske og det meningsfulde kommer ud af en indre klarhed om, hvad fx velfærd, kvalitet eller god ledelse er i den konkrete sammenhæng.

At fokusere på den fremtidige udvikling er det samme som at indtage tiden og den måde, den bruges og struktureres på. Den selvorganiserende proces, som den bevidste udvikling i et eller andet omfang strukturerer sig omkring, er det, der giver den konkrete praksis mening og retning. Meningen er på den måde en implicit udfoldelsesform og intention i enhver levende organisme. På baggrund af den fortid og de prioriteringer og valg, som har været, skabes nutiden. Det vil sige, at den nutidige mening, fx med en række konkrete ledelsestiltag, hviler på tidligere prioriteringer og valg. Meget af det, som menneskers og samfunds praksis er bygget på, er indlejret i implicite vanemæssige processer, således at en del af meningen med disse processer er en vane – *en selvorganiserende proces*. Eksplicitering af bæredygtige ledelsesprocesser drejer sig på den baggrund om: (1) at se virkeligheden nu så klart som muligt, (2) at konstatere, evaluere og prioritere fortidens erfaringer, (3) at beskrive en ønsket fremtid så indholdsmæssigt og visuelt klart som muligt, dvs. meningen med livet i virksomheden eller organisationen, og (4) at binde fortidens ressourcer (værdier og erfaringer) og fremtidens intentioner (mål og mening) sammen i en eksplicit valgt og nærværende organiseret nutid. Det handler både om ledelse og om ledere, dvs. om mennesker – mennesker som sind, tanker, følelser, drømme, intentioner, indsigter, og – til sidst – handlinger. Mennesker, der ved af sig selv, som er vågne omkring deres eksistens og handlinger, og som, når det specifikt handler om ledelse, vil arbejde med at praktisere en anden form for ledelse. Ledelse kommer ud af og har sin baggrund i mennesker. Hvis ledelse skal ændres, skal mennesker ændres. Hvis mennesker vil ændres, må de se på og arbejde med sig selv. Det gør mange ledere i forvejen; de ved, at ledelse i høj grad handler om deres egen person og om deres egen personlige udvikling.

5. Verdensmålene – en etik og helhedstænkning

Man kan ikke lede uden at have noget at lede ud fra og noget at lede efter. Ledelse er altid forbundet med vilje, mål, formål, ambitioner, visioner, resultatønsker mm. Med vedtagelsen i FN af de 17 mål for en bæredygtig global udvikling, verdensmålene, er der for første gang i jordens historie formuleret nogle fælles hovedmål og delmål – mål for alle lande og alle mennesker og virksomheder på jorden. Det er en meget speciel situation, som man let kan feje af bordet med henvisning til, at udviklingen for mange lande og virksomheder vil være, at de fortsætter med at gøre, hvad der isoleret set passer dem bedst. Man kan imidlertid også vælge at fortolke den nye situation på den måde, at med disse mål har verdens lande, forbrugere og virksomheder fået konkrete muligheder for og anvisninger på at bidrage til helheden. Så hvis man stiller spørgsmålet om den fremtidige udvikling, er det nærliggende at lade verdensmålene være en del af de mål, man som land eller virksomhed tager i betragtning, og lade verdensmålene blive en integreret del af den måde, man, fx som land eller virksomhed, arbejder, udvikler strategier og aflægger regnskab på.

Mere konkret og helt overordnet formuleret handler de 17 verdensmål om følgende:

1. fattigdom,
2. fødevarer,
3. sundhed,
4. uddannelse,
5. kvinder og piger,
6. vand og sanitet,
7. energi,
8. økonomi,
9. infrastruktur,
10. ulighed,
11. byer og bosættelser,
12. forbrug,
13. klima,
14. maritime økosystemer,
15. land- og skovøkosystemer,

16. institutioner og
17. globalt samarbejde om bæredygtig udvikling.

Målene er forbundet med 169 delmål og et endnu ikke fastlagt sæt af indikatorer til måling af klodens tilstand på de forskellige mål- og delmålområder. Som mennesker kan vi forholde os til målene. Man må forestille sig en række lokale processer i de kommende år, hvor statsledere, parlamenter, byråd, virksomheder, regeringsuafhængige civile organisationer mm. verden over netop vil forholde sig til målene, konkretisere, nuancere, specificere og på den baggrund begynde en lokal konkretisering og realisering af nogle af målene.

Verdensmålene repræsenterer en helhedstænkning og en etik for en ny æra. Hvis man studerer de konkrete mål og lader nogle af de sandsynlige bagved liggende værdier og etiske grundantagelser være indforstået, repræsenterer verdensmålene en verden, der er væsentligt anderledes end den verden, vi kender. Det nye er en ambition om en verden, der muliggør et værdigt liv for alle mennesker. En verden, hvor det er en menneskeret at kunne leve et værdigt liv. Forestillinger om en sådan verden kan i et eller andet omfang være en del af den fremtidige udvikling. Meget i den kendte praksis modvirker dette, fx religiøs, politisk og kulturel fanatisme, grådig og skånselsløs kapitalisme, korrup-tion og skatteunddragelse i ubeskriveligt omfang, produktion af våben og andre ødelæggelsesmidler i skræmmende mængder. Alt dette og andet gør, at man også må have en forsigtighed, en realisme, måske endda en skepsis med ind i sine overvejelser og vurderinger. Men denne realisme, disse indsigter om det aktuelle bør ikke lamme os, således at vi ikke tør tænke nye tanker, ikke tør håbe, ikke tør gå i nye retninger – ikke tør tænke en helt anderledes praksis.

Hvis vi nøje studerer den nuværende praksis på en række felter, kunne et spørgsmål være: Er det mere af det, vi ser, som vi ønsker? Ønsker vi mere af den praksis, vi ser, eller ønsker vi mere af noget andet? Ønsker vi den samme velfærd, eller ønsker vi andre typer og andre kvaliteter af velfærd? Albert Einstein har sagt: "The world as we have created it is a process of our thinking. It cannot be changed without changing our thinking." Skal praksis ændres, skal vores tænkning, vores begreber, vores forståelse på tværs af alle de kategorier og siloer, som vi har opdelt vores tænkning og begreber i, ændres. Det sker; det

gamle mekaniske adskillellesparadigme er allerede ved at falde fra hinanden, hvilket er både positivt og smertefuldt, og det giver håb om nye og bedre fremtider. Når kloden i virkeligheden er en helhed, bør det også være åbenbart, at der er behov for fælles håb og fælles mål for klodens udvikling. Den systemiske indsigt og fremkomsten af verdensmålene kan på den måde betragtes som to sider af samme sag.

6. Store ændringer er mulige

Når man ser fremad, kan store ændringer forekomme vanskelige eller umulige. Men tager vi historien til hjælp, finder vi, også i den moderne historie, belæg for, at store ændringer ikke bare er mulige, men realistiske og mulige med store hastigheder. Den store acceleration efter Anden Verdenskrig var netop karakteriseret ved meget betydelige ændringer og hastigheder. Som mennesker i de industrialiserede lande skal vi formentlig forstå, at den periode, som vi selv har oplevet og læst om i vores nyere historiebøger, de former for forbrug og transport, de former for adfærd i forhold til naturen, de former for samfunds-, produktions- og økonomitænkning, som vi er blevet vænnet til – ikke hører fremtiden til. Meget af det vil i det lange løb komme til at repræsentere undtagelser fra eller modifikationer af noget, der om hundrede år vil være meget anderledes. Vi skal forstå, at vores livsform ikke er den endegyldige. Og i lige måde skal mennesker i de endnu ikke industrialiserede lande formentlig forstå, at deres bestræbelse ikke skal være at efterligne de nuværende industrialiserede lande, men at lede deres egne bæredygtige udviklingsstrategier frem mod en økonomi-, fremskridts- og samfundstænkning, der er anderledes end den, de industrialiserede lande har udviklet, og som har ført kloden ind på en katastrofekurs. Dette er meget vanskeligt at forstå og acceptere, både for mennesker i de industrialiserede lande og for mennesker med meget ringere materiel levestandard i udviklingslandene, og derfor er sådanne ændringer formentlig kun mulige, såfremt de industrialiserede lande klart går foran med tydelige strategiændringer.

7. Bæredygtig ledelse – levende organismer

Vi ved, at det er muligt for mennesker at træffe beslutninger, der vil føre verden i en stedse mere bæredygtig retning. Det er vores valg. Klo-

dens, samfundenes, virksomhedernes og den enkeltes muligheder og problemer er i stort omfang menneskeskabte. Det indebærer ikke nødvendigvis, at alle problemer kan løses eller håndteres af mennesker. Nogle processer eller forløb er irreversible i den forstand, at reetablering, heling, helbredelse eller løsning ikke er mulig. Men mange af de menneskeskabte problemer kan løses eller opløses af mennesker.

Den industrielle periodes forståelsesramme har et adskillende, uorganisk – grænsende til livfjendtligt – udgangspunkt. Et udgangspunkt, der nu kalder på en helende, helhedspræget, samlende og bæredygtig tilgang til de problemstillinger, der i tydelig grad er hele klodens og ikke blot noget, der vedrører en lille og afgrænset del af kloden. En fokusering på kloden som helhed vil føre til, at det hele menneske, hele familien, hele virksomheden og hele samfundet bliver vigtige begreber og betragtningsmåder. Der er tale om en forestilling om forbundethed som afløser for den gamle modsætningsfremmende adskillestænkning, som vi ser praktiseret på utallige områder og måder. Der er tale om forbundethed forstået som den indsigt, at alting i universet hænger sammen, en indsigt, der peger mod en helhedsorienteret forståelse af virksomheder og samfund. Men ofte uddannes og trænes vi til det modsatte, nemlig til at ignorere helheden og kæmpe for særinteressen, siloen, professionen, virksomheden, forvaltningen mm.

Vi mennesker har splittet alt i jagten på rigdom og materielle værdier, viden og magt. Vi har splittet tanker fra følelser, krop fra sjæl og ånd, og vi har splittet det mindste atom op i jagten på magt og overherredømme og i paranoid angst for at miste kontrollen. Vi har opbygget videnskaber, der primært forholder sig til dele og ikke til helheder. Ja, vi har splittet videnskaber, samfund og institutioner så godt og grundigt ad, at det er næsten umuligt at bygge bro til andre fag, domæner og områder, der skal sikre eller i det mindste bidrage til større helhedssyn og helhedsforståelse. Der eksisterer en grotesk opsplittning inden for områder som sygdom og sundhed, uddannelse og undervisning, omsorg og pleje, forskning og udvikling, som på mange måder gør det stedse vanskeligere at udnytte den viden og de metoder og fremgangsmåder, der udvikles inden for de enkelte områder. Den fordybelse, der karakteriserer og isoleret set er en styrke ved det enkelte område, bliver samtidig et kæmpeproblem, fordi integration og helhedssyn vanskelig-

gøres. Vi er ikke bare fanget i vores overordnede paradigmer; vi er også fanget i vores specifikke faglige paradigmer og begrebsverdener.

8. Levende helheder

Organisationer er levende helheder, levende organismer. I modsætning til maskiner er levende systemer og organismer med til at skabe sig selv, og når det ikke drejer sig om naturen, men om menneskeskabte organisationer, sker det med menneskers hjælp. Institutioner og virksomheder er ikke bare en samling enkeltdele, de er helheder i konstant udvikling. Helheder, der forandrer sig sammen med elementerne. Hverken delen eller helheden eksisterer uden den anden. Helheden eksisterer ved hele tiden at manifestere sig i delene, og delene eksisterer som udtryk for eller som en konkretisering af helheden. Påstanden her er, at det enkelte menneske må finde værdier, der knytter an til meningen med menneskets eget liv, for at kunne tage ansvar for og lede sig selv og efterfølgende være med til at lede andre. Udgangspunktet for al ledelse og alt lederskab er mennesker. Ledelse og lederskab er også karakteriseret ved værktøjer, redskaber, metoder, koncepter, programmer, systemer mm., men intet af dette kan anvendes løsrevet fra værdier, vurderinger, holdninger, følelser, ambitioner, motiver og forståelser – fra mennesker. Det er mennesker og menneskers opfattelser af verden – og sig selv, deres syn på verden og meningen med deres liv, der er udgangspunktet. Overalt ser vi tegn på, hvad man kan kalde nødvendige forandringer. Forandringer, der fundamentalt set handler om respekt for liv på kloden. Tegnene er i fuldt flor. I det store såvel som i det små. Vi befinder os på en brændende platform. I det store ser vi de globale nødvendigheder i form af kriser inden for områder som klima, finansmarkeder, fattigdom, sygdom og globaliseringens øvrige skævheder. Og i det helt nære ser vi presset på det enkelte menneske og familierne – og på vores børn. Eller som Peter Senge udtrykker det i *Den nødvendige revolution* (2010: 287): “At undlade at gøre noget er ikke længere en mulighed.”

9. Den nye dagsorden

Den nye dagsorden er som nævnt respekt for liv og livsprocesser på alle niveauer. De nødvendige ændringer rummer i sig selv en næsten

mystisk symbiose mellem læring, indsigt, tvang og nødvendighed. Der er en enorm indsigt i og viden om klodens biografi og tilstand, men også om fremtidige muligheder og veje. Udfordringen er at sætte bæredygtighed i centrum, bæredygtighed, som har liv og selvorganiserende livsprocesser som førsteprioritet, det vil sige som vigtigste målsætning. Forfatteren og lægen Aaron Antonovsky beskrev i bogen *Helbredets mysterium*, hvorledes oplevelsen af sammenhæng i livet skabes gennem en integreret proces og samspillet mellem: (1) *begribelighed*, det at kunne se og forstå, (2) *meningsfuldhed*, det at kunne skabe forbindelse til eller relatere sig til det meningsbærende, og (3) *håndterbarhed*, selve det i hverdagslivet. For at et individ kan opretholde en bæredygtig balance i livsforløbet eller forandringsprocessen, er det afgørende, at disse tre niveauer indgår i et organisk og integreret samspil.

Václav Havel anvendte formuleringen “something wants to be born”. Vi er i en ledelsesmæssig situation på både samfunds- og virksomhedsniveau, hvor vi helt åbenbart er nødt til at sige farvel til en række gamle tankemønstre og løsningsmodeller. Det er vi af grunde, som Albert Einstein meget præcist har understreget med erkendelsen: “Et problem kan ikke beskrives og løses med den tænkning, der har skabt det”. Og det er præcis, hvad vi hårdnakket og ofte tillige skråsikert forsøger. Vi har fx de politiske partiers programmer, vi har ledelses-, organisations- og samfundsmodeller af mange slags; vi har svar på rede hånd. Det er den måde, vi er blevet opdraget og undervist på: Vi skal altid have et svar. Verden er fyldt med svar og løsninger på spørgsmål og problemer, der ikke findes i så forenklede versioner, som svarene og modellerne forudsætter, men da vi ikke har andet, og eftersom vi ikke tør bevæge os uden disse krykker, så bruger vi dem, og så går det ofte galt.

10. En smertefuld fødselsproces

Med Václav Havels ord: “Noget nyt er på vej ind, og noget andet er på vej ud”. Det nye er på vej gennem en smertefuld fødselsproces og handler bl.a. om tanker og ansatser til modeller og forestillinger om det bæredygtige samfund. Det gamle, der skal modificeres, eller helt afvikles, er en række tankemønstre, strukturer, institutioner og elementer fra det gamle industriparadigme. De gamle industrielle og bureaukratiske systemer falder fra hinanden; det gælder i den enkelte virksomhed, og

det gælder samfundsstrukturer. Børs- og sygehussystemer, industrivirk-somheder af mange slags, skoler og uddannelsessystemer – meget af dette er nødlidende; de gamle svar duer ikke længere. Alligevel er vi parate til at tage alt dette gamle med os ind i fremtiden, som vores bedste svar på de udfordringer, som vi tror, er fremtidens, og som vi tror, at vi både har forstået rigtigt og har de rigtige svar og modeller til at håndtere. Vi er paratte til at videreføre de samme grundlæggende vækst- og konkurrencefilosofier, de samme syn på mennesker og organisationer, de samme syn på naturen og verden, som vi har praktiseret og levet efter i de sidste 200 år. Men lytter vi til nuet, lytter vi til fremtiden, så kan vi ikke overhøre de mange og højlydte alarmsignaler. Klodens levende systemer lider simpelthen i hidtil uhørt omfang under den ledelses- og samfundstænkning, som vi har praktiseret op gennem 1900-tallet.

Vi skal blive bedre til at lære og reflektere ud fra de modeller af og forestillinger om fremtiden, som vores kreativitet og indsigt kan skabe, og denne læring og refleksion skal vi blive bedre til at drage nytte af i den fremtidige udvikling. Vi lærer hele tiden, men det er karakteristisk for den industrielle periode, at vi organisatorisk og ledelsesmæssigt har bevæget os inden for det samme materielle, kortsigtede vækst- og effektivitetsparadigme. Vores hovedudfordring nu er at åbne for den mulighed, at hele denne periode og dens ledelsestænkning er en mellemstation på vejen frem mod noget andet, mere bæredygtigt og langsigtet. Dette indebærer et radikalt opgør med hævdvundne principper og organiseringer. Når fortiden ikke siger tilstrækkeligt meget klart om fremtidens udfordringer og løsninger, er vi nødt til at navigere ind i fremtiden på nye måder.

11. Håb – en anden og bedre verden

Mennesker kan håbe. På det verdslige plan repræsenterer verdensmålene måske det hidtil mest klare, ambitiøse og omfattende sæt af håb for menneskeheden. Menneskeheden har levet på kloden i mange tusinde år, og gennem de sidste få hundrede år har menneskeheden udviklet viden, samfundsformer, retsstaten, velfærds-, uddannelses- og sundhedssystemer, samarbejdsorganisationer og meget andet, som har givet mange hundrede millioner mennesker levemuligheder, som de pågældende menneskers forældre end ikke havde kunnet forestille sig.

Mange andre nulevende hundrede millioner mennesker sulter og lever et uværdigt liv. Summen af de sidste få hundrede års udvikling er bl.a., at mennesket i dets iver efter materiel og økonomisk vækst har påført menneskeheden selv og kloden som økosystem betragtet så meget skade og pres, at betydelige og hurtige ændringer i den måde, mennesker lever og producerer på, dvs. i næste praksis, ikke bare er ønskelige, men nødvendige. Til gengæld forekommer det at være sikkert, at hvis det kan lykkes menneskeheden at gennemføre disse nødvendige ændringer, er en anden og bedre verden for mange flere mennesker inden for rækkevidde. Det beror alene på os mennesker, om vi vil arbejde for at nå de ambitioner for en bedre verden, der er indeholdt i de 17 mål for en bæredygtig udvikling i verden.

Litteratur

- Capra, F. & P.L. Louisi (2016), *Individ. System. Helhed* (København: Mindspace).
- Gudmand-Høyer, M., S. Rafnsøe & M. Rafnsøe-Møller (red.), *Den humane vending. En antologi* (Aarhus: Aarhus Universitetsforlag 2015).
- Hildebrandt, S. (2015), *Fremtiden er nu* (Aarhus: Systime).
- Hildebrandt, S. (2015), *Vækst og bæredygtighed* (2. udgave, København: Forlaget Libris).
- Hildebrandt, S. (2016), *Astronautens blik* (København: Jensen & Dahlggaard).
- Hildebrandt, S. (red.) (2016), *Bæredygtig global udvikling. Om FN's 17 verdensmål i et dansk perspektiv* (København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag).
- Hildebrandt, S. og M. Stubberup (2010), *Bæredygtig ledelse* (København: Gyldendal).
- Kemp, P. (2013), *Verdensborgeren. Pædagogisk og politisk ideal for det 21. århundrede* (2. udgave, København: Hans Reitzels Forlag).
- Rockström, J. og M. Klum (2015), *Big World Small Planet* (Stockholm: Bokförlaget Max Ström).
- Sachs, J.D. (2015), *The Age of Sustainable Development* (New York: Columbia University Press).
- Scharmer, O. og K. Käufer (2013), *Leading from the emerging future* (San Francisco: Berrett-Koehler Publ.).
- Senge, P.M. (2010), *Den nødvendige revolution* (Aarhus: Klim).
- Wilson, E.O. (2014), *The Meaning of Human Existence* (New York: Live-right Publishing Corporation).

Kapitel 12

Den forunderlige anatomi om udskudt skat ved generationsskifter

*Skatterevisor, cand.jur. Leo Holm,
Landsformand for Skatterevisorforeningen*

For præcist 30 år siden satte lektor, advokat, cand.merc. Tommy V. Christiansen sig en sen aften til tastaturet (eller hvad man nu gjorde dengang) for at forfatte en artikel¹ om den i december 1988 netop vedtagne lov om succession ved familieoverdragelse.² Under afsnittet “Berigtigelsesform og gavebeskatning” anførte han følgende:

“I forbindelse med skifte ved død vil erhververen modtage aktiver helt eller delvist vederlagsfrit i form af arv. Man kan derfor naturligt rejse det spørgsmål, om succession forudsætter, at der er tale om en ren gavedisposition.

I tilknytning hertil rejser der sig det spørgsmål, hvilken værdi der skal lægges til grund ved gaveafgiftsberegningen, såfremt aktiverne gaveoverdrages. På den ene side må udgangspunktet være

1. Tommy V. Christiansen, “Lov om succession ved familieoverdragelse”, *Revisorbladet*, nr. 2, 1989, s. 11.

2. Lov nr. 763 af 14. december 1988, LF 51 (FT 1988/89).

dette, at gaveafgiften beregnes på grundlag af aktivets værdi i handel ogandel. Omvendt overtager erhververen en skatteforpligtelse, hvilket medfører, at aktivets værdi for erhververen må være mindre værd end værdien i handel ogandel.

Loven tager ikke stilling til dette spørgsmål, men skatteministerens udtalelse giver grundlag for en antagelse om, at der i princippet ikke kræves nogen form for gavedisposition ved overdragelser af aktiver i levende live, samt at prisen kan ansættes til værdien i handel ogandel med fradrag af værdien på eventualforpligtelsen.

Der blev således under lovens behandling rejst spørgsmålet om ikke loven i virkeligheden gavner den ældre generation. Ministeren svarede hertil, at det var hans opfattelse, at den omstændighed, at der sker succession vil '[...] betyde, at overdragelsesprisen ved sådanne handler sættes ned. Erhververens afskrivninger bliver nemlig mindre ved succession. Han bliver derfor ikke i stand til at finansiere en højere pris. Forslaget gavner både den ældre og den yngre generation.'

Ministerens besvarelse forudsætter således, at der ikke nødvendigvis skal ydes en gave i forbindelse med overdragelse af aktiver i henhold til loven om succession. Loven tager imidlertid ikke klart stilling til værdiansættelsesproblematikken samt de gaveafgiftsmæssige konsekvenser i forbindelse med overdragelse af aktiver.

I motiverne til loven er anført, at der som følge af administrative vanskeligheder ikke skal beregnes passivposter ved gaveafgiftsberegningen. Dette synes at føre frem til, at der skal beregnes gaveafgift af hele forskellen mellem på den ene side aktivets værdi i handel ogandel og på den anden side den mellem parterne anvendte overdragelsessum.

Ministerens udtalelse peger imidlertid i den modsatte retning, idet han, som nævnt, forudsætter, at såvel overdrageren som erhververen vil fastsætte en passivpost."

Som det mange gange siden har været tilfældet, ved utallige artikler fra Tommy V. Christiansens hånd, ramte også denne artikel plet. På relativt få linjer spottede han problemstillingerne i loven. Uanset hvilken krystalkugle, Tommy nu engang bruger, tror jeg dog ikke, han for 30 år siden havde forudset, hvilket inferno af retssager og tvister loven senere ville afstedkomme. Bomben lå henslumrende i 20 år, før den såkaldte

*Vognmandskendelse*³ fik retsudviklingen til at eksplodere i 2008, hvilket synes forunderligt, når nu Tommy V. Christiansen allerede i 1989 havde gjort opmærksom på problematikkerne.

1. Baggrunden

Lovændringen i 1988 gav hjemmel til succession ved familieoverdragelser og blev indsat som en bestemmelse i kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, hvorefter der i levende live kan ske overdragelse med succession af:

- en erhvervsvirksomhed,
- en af flere erhvervsvirksomheder,
- en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d.

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, giver endvidere mulighed for at overføre indestående på konto for opsparet overskud til erhververen, og efter § 33 C, stk. 6, kan indestående på en konjunkturudligningskonto tilsvarende overføres til en erhverver. Derudover kan der efter § 33 C, stk. 12, ske overdragelse til nære medarbejdere med succession.

Retsvirkningen af successionen følger af bestemmelsens stk. 2:

Stk. 2. Fortjeneste ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrageren. Ved beskatning af erhververen skal virksomhedens aktiver med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved salg behandles, som om de var anskaffet af erhververen på de tidspunkter og til de beløb, hvortil de i sin tid var anskaffet af overdrageren.

[...]

Er der ved overdragelsen beregnet passivpost efter § 33 D vedrørende det pågældende aktiv, lægges de omstændigheder med hensyn til anskaffelsestid og anskaffelseshensigt, som blev lagt til grund

3. SKM2008.876.LSR – Kendelse af 10. september 2008 – “Vognmandskendelsen”.

ved beregningen af passivposten, til grund for beskatningen af aktivet hos erhververen.

Som det ses, henvises der i stk. 2 til kildeskattelovens § 33 D om beregning af passivpost, men derudover er der ikke i bestemmelsens ordlyd⁴ fastsat nogen form for regler eller angivelser af, hvorledes selve værdiansættelsen af de overdragne aktiver skal ske.

Overraskelsen var derfor stor, da Landsskatteretten den 10. september 2008 afsagde *Vognmandskendelsen*, der afgjorde, at parterne ved værdiansættelsen af aktiverne kunne aftale et *nedslag*⁵ i selve overdragelsesværdien, når erhverver ved succession efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, overtog en udskudt skatteforpligtelse. Landsskatteretten udtalte dog, at den udskudte skatteforpligtelse (nedslaget) ikke kunne værdiansættes til kurs 100, idet en kursfastsættelse til pari ikke vil afspejle den udskudte skatteforpligtelses handelsværdi.

Stort set hele den daværende skattelitteratur,⁶ støttet af dagældende administrativ praksis på området, var derimod af den opfattelse, at hvis parterne ønskede at anvende successionsbestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, ville et eventuelt aftalt nedslag i prisen, der kompenserede for den udskudte skatteforpligtelse, være en gave omfattet af § 33 D. Der var i litteraturen almindelig enighed om ved familieoverdragelser, at passivposten fragik ved opgørelsen af det afgiftspligtige grundlag, og der kunne ikke ved værdiansættelsen – udover passivposten – tages hensyn til den med successionen overtagne skatteforpligtelse, som nu antaget af Landsskatteretten ved *Vognmandskendelsen*.

Landsskatteretten lagde imidlertid en formålsfortolkning til grund for sit resultat, og anførte herefter følgende:

4. Eller i de øvrige bestemmelser i § 33 C.

5. Der anvendes forskellige begreber for termen “nedslag” af værdien, idet også “reduktion” eller “nedsættelse” anvendes. Betydningen er imidlertid ens.

6. Fx Aage Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat* (11. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2005), s. 578, Rene Mørch Sørensen, *Successionsmuligheder i dansk skatteret* (1991), s. 49, Jane K. Bille, *Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død* (Forlaget Thomson, 2006), Jan Pedersen m.fl., *Skatteretten 1* (GadJura 2006), s. 390 f. Dog modsat Michael Serup, *Generationsskifte – Omstrukturering* (2. udgave, Forlaget Thomsen 2004), s. 345.

Det fremgår af forarbejderne til kildeskattelovens § 33 C, at successionsreglerne er indført for at lette generationsskiftet i erhvervsvirksomheder. Successionsbestemmelsen blev indført for at imødegå lukninger af mindre familievirksomheder. Det er forudsat ved bestemmelsens tilblivelse, at adgangen til skattemæssig succession ville medføre reduktion af overdragelsesprisen, idet køberens afskrivningsgrundlag bliver mindre. Skatteministeren har således i forbindelse med bestemmelsens tilblivelse udtalt, at såfremt en virksomhed blev overdraget med succession i en familiehandel, ville dette betyde en lavere overdragelsespris, og at den lavere pris gjorde finansieringsbehovet mindre.

De forarbejder, som Landsskatteretten henviste til, var to udvalgs spørgsmål,⁷ som skatteministeren svarede følgende på:

“Jeg er ikke i tvivl om, at såfremt en virksomhed overdrages med succession i en familiehandel, vil dette betyde, at overdragelsesprisen ved sådanne handler sættes ned. Erhververens afskrivninger bliver nemlig mindre ved succession. Denne bliver derfor ikke i stand til at finansiere en højere pris. Forslaget gavner både den ældre og yngre generation.”

Det er bemærkelsesværdigt, at skatteministeren i sit svar ikke forholder sig til, hvilke skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser der indtræder ved, at overdragessummen nedsættes med værdien af overdragerens skatteforpligtelse. Specielt er det bemærkelsesværdigt set i lyset af, at i 1988 var gaveafgiften betydeligt højere end de 15 %, vi som udgangspunkt kender til i dag. På daværende tidspunkt udgjorde afgiften af arv og gave til børn og børnebørn op til 32 % af beløb ud over 1 million kr.,

7. Klager havde i sin procedure for Landsskatteretten henvist til ministersvar nr. 11, 13, 15 og 23 afgivet i forbindelse med udvalgsbehandlingen af lovforslag LF 51 (FT 1988-1989), der førte til indførelsen af kildeskattelovens § 33 C. Særligt skatteministerens svar på spørgsmål 11 og 15 er relevante. Lovforslaget blev vedtaget som lov nr. 763 af 14. december 1988. Forslaget var en del af forliget fra juni 1988 omkring landbrugets finansiering, som var indgået mellem Det Konservative Folkeparti, Venstre, Fremskridtspartiet, Det Radikale Venstre, Centrum-Demokraterne og Kristeligt Folkeparti. Der henvises til tillægsbetænkning over forslag til lov om refinansiering af realkreditlån m.v. i landbrugsejendomme (L. 27) afgivet af Landbrugs- og Fiskeriudvalget den 30. juni 1988.

og afgiften af arv og arveforskud til søskende og søskendebørn androg op til 80 % af beløb ud over 1 million kr.

Ligeledes forekommer skatteministerens manglende stillingtagen til de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af nedsættelsen bemærkelsesværdig, når der henses til, at på tidspunktet for indsættelsen af § 33 C var muligheden for at beregne en objektiviseret passivpost endnu ikke indført i kildeskattelovens § 33 D. Dette skete først seks år senere i 1994.⁸

Endelig kan det undre, at skatteministeren ikke forholder sig til Værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Cirkulæret har som sit klare udgangspunkt, at de overdragne aktiver og passiver skal fastsættes til værdien i handel og vandel.⁹ Derfor vil en nedsættelse af overdragelsessummen, som skatteministeren omtaler i sit svar på skatteudvalgets to spørgsmål, have den konsekvens, at der var ydet en gave. Denne yderligere gavebeskatning, som skatteministeren ikke forholder sig til, strider utvivlsomt mod intentionerne med lovforslaget om at lette generationskifter, men skatteministeren undlader imidlertid, samtidig med indførelsen af successionshjemlen i § 33 C, at indføre den fornødne hjemmel til at undgå denne utvivlsomme gavebeskatning.

At der, i hvert fald ikke blandt embedsmændene i Skatteministeriet, var tvivl om denne eventuelle gavebeskatning, er slået fast i det lovfortolkende cirkulære,¹⁰ som Skatteministeriet udsendte knapt fem måneder efter lovens vedtagelse. Der anføres nemlig følgende i cirkulærets punkt 30 om værdiansættelse og passivpost (egen fremhævelse):

“Ved overdragelse til de under pkt. 5 omtalte familiemedlemmer *kan der opstå en gave*. Det afhænger af, om værdien ved overdragelsen er under den værdi, som kan godkendes, jf. navnlig cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktier og passiver i døds-

8. Lov nr. 1119 af 21. december 1994, LF 77 (FT 1994/95).

9. Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, pkt. 2, hvor det anføres: “De aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsberegningen, ansættes normalt til deres værdi i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen. Ved værdien i handel og vandel forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked.” Se endvidere pkt. 4 og 21. Udskudt skat er endvidere ikke nævnt i cirkulæret.

10. Cirkulære nr. 78 af 29. maj 1989. Dengang benyttedes cirkulæreformens langt oftere til at give præciserende fortolkningsbidrag.

boer og til brug ved gaveafgiftsberegnings. *Værdiansættelsen skal ske uden hensyntagen til, om der sker succession eller ej.*"

Trods skatteministerens tilkendegivelser på udvalgsspørgsmålene om, at overdragelsesprisen kan sættes ned, fandt Skatteministeriet ikke anledning til, fem måneder efter lovens vedtagelse, at beskrive nogen nedslagsordning, endsige ad "bagdøren" i cirkulæret indføre en model om skattefrihed for en eventuel gave opstået i tilknytning til en sådan nedslagsmodel.¹¹ Tværtimod anføres det positivt, at der kan opstå en gave, samt at værdiansættelsen skal ske uden hensyntagen til, om der sker succession eller ej.

Hvis skatteministerens svar på de to udvalgsspørgsmål i 1988 var bemærkelsesværdige, så var det så meget desto mere bemærkelsesværdigt, at det tilsyneladende ikke er indgået i Landsskatterettens formålsfortolkning, at der positivt i lovbemærkningerne til det fremsatte lovforslag (LF 51) anføres følgende om passivposter (egen fremhævelse):

"Der stilles ikke forslag om at indføre regler om fradrag af passivpost ved gaveafgiftsberegnings. Sådanne regler findes ved arv begrundet med, at den, der overtager et aktiv med succession, overtager en skjult skattebyrde. Passivposten fastsættes efter nærmere regler, således at den svarer til ca. halvdelen af den skat, der skulle betales, hvis der ikke var succederet.

Passivposten skulle i givet fald fratrækkes ved gaveafgiftsberegnings, som foretages af amtsskatteinspektorerne. Passivpostens størrelse afhænger imidlertid af skattemæssige forhold, som fremgår af selvangivelsen, der indleveres til kommunen. Selvangivelsens afskrivninger får eksempelvis betydning for en eventuel fortjeneste og dermed også for passivpostens størrelse. Der skal altså ske et samarbejde mellem inspektorat og kommune. Et sådant samarbejde vanskeliggøres af, at selvangivelse og gaveanmeldelse ikke nødvendigvis indgives samtidig.

På baggrund af de administrative vanskeligheder har man valgt ikke at stille forslag om beregning af passivpost."

11. En sådan "hjemmel" ville under alle omstændigheder næppe have været foreneligt med grundlovens § 43.

At Skatteministeriet i lovforslaget LF 51 finder anledning til at anføre ovennævnte om passivposter, skyldes, at hele lovforslaget blev fremsat på baggrund af det udvalgsarbejde, som den tidligere regering havde nedsat i 1983. Udvalget afsluttede sit arbejde i 1987.¹²

I betænkningens kapitel 2, 2. afsnit, pkt. 8, har et flertal i udvalget anbefalet følgende model (egen fremhævelse):

“[...] at skatte- og afgiftsbyrden for arvinger og gavemodtagere lempes ved generationsskifte af virksomheder *gennem regler om nedslag i værdiansættelsen ved arve- og gaveafgiftsberegningen og indkomstskatten af gaver. Der peges ikke på en bestemt nedslagsprocent.* Det er disse medlemmers opfattelse, at en sådan nedslagsordning bør omfatte alle erhvervsaktiver, der ikke har karakter af finansielle aktiver, samt unoterede hovedaktionæraktier, hvor nedslaget gives i selskabets indre værdi. Det er dog samtidig en forudsætning, at det gennem passende værnsregler sikres, at nedslaget, der af administrative grunde foreslås beregnet af aktivernes bruttoværdi, ikke får virkning ud over den tilsigtede.”

Som det fremgår af ovennævnte citat fra lovforslaget, blev flertallets anbefaling imidlertid ikke medtaget i lovforslaget. Man valgte på baggrund af administrative vanskeligheder ikke at stille forslag om beregning af passivpost.

Det forekommer endvidere bemærkelsesværdigt, at det tilsyneladende heller ikke har indgået i Landsskatterettens formålsfortolkning (eller der i øvrigt ikke er fremført noget herom i klagers eller skattemyndighedernes argumentation overfor Landsskatteretten), at lovforslaget LF 51 var en fuldstændig genfremsettelse af et tidligere lovforslag LF 190¹³ fra forudgående folketingssamling. Samtidig med skatteministerens fremsættelse af LF 190 fremsatte han imidlertid tillige lovforslaget LF 189 – “Fradrag for visse erhvervsaktiver”. Af dette lovforslags almindelige bemærkninger fremgår følgende (egen fremhævelse):

“*Forslaget er – ligesom forslaget om succession ved familieoverdragelse – baseret på overvejelser i det sagkyndige udvalg om de skatte- og afgiftsmæssige regler, der gælder for generationsskiftet i erhvervslivet, som regeringen*

12. Betænkning nr. 1111/1987, Generationsskiftets skatter og afgifter.

13. Lovforslag LF 190 var til 1. behandling den 12. februar 1988, jf. FT, sp. 6502-6533.

nedsatte i oktober 1983. Udvalget afsluttede sit arbejde i maj 1987 med betænkning nr. 1111/1987. *Forslaget må ses på baggrund af, at afgifterne udhuler kapitalgrundlaget i de virksomheder, der generationsskiftes, og af hvis overskud deres betaling skal finansieres.*

[...]

Det foreslåede fradrag ved afgiftsberegningen ændrer ikke aktiverens værdiansættelse i skattemæssige sammenhænge. Den værdi, der skal lægges til grund ved opgørelsen af overdragerens eventuelle fortjeneste eller af afskrivningsgrundlaget hos erhververen, er således uændret. (I § 5 i lov om særlig indkomstskat er det altså værdien før fradrag, der skal anvendes). Ved skifteafgift (som betales i de offentligt skiftede dødsboer) påvirkes beregningsgrundlaget heller ikke af forslaget. Fradraget ændrer heller ikke den værdi, arvingen i et dødsbo er berettiget til at lægge til grund ved arvedelingen.”

Tanken med lovforslaget LF 189 var, at hvis en arve- eller gaveoverdragelse omfattede afgiftspligtige værdier i en erhvervsvirksomhed, ville den afgiftspligtige kunne fradrage 40 % af værdien af de aktiver, der indgik i virksomheden i opgørelsen af det beløb, der skulle betales afgift af. Med andre ord: det var reelt en form for nedslagsordning, som flertallet i Generationsskifteudvalget havde anbefalet, men ikke kom med en egentlig model til.

Lovforslag LF 189 blev imidlertid *ikke* genfremsat, modsat hvad der var tilfældet med LF 190, hvilket fremgår af et udvalgsspørgsmål ved lovbehandlingen af LF 51. I svaret på spørgsmål 5¹⁴ oplyser skatteministeren nemlig følgende:

“Som følge af, at de statsfinansielle muligheder for at indrømme skatte- og afgiftslempelser er begrænsede, har regeringen fundet det nødvendigt at foretage en prioritering af de muligheder, der er for at lette generationsskifte af erhvervsvirksomheder.

Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove (Succession ved familieoverdragelse) må antages at indeholde et større incitament til at foretage et generationsskifte af erhvervsvirksomheder end

14. Spørgsmålet var: “Vil det lovforslag om ændring af lov om afgift af arv og gave og lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten (Fradrag for visse erhvervsaktiver) (L 189), som i folketingsåret 1987-88, 1. samling, var nærværende lovforslags følgesvend, blive genfremsat i nær fremtid? I benægtende fald bedes ministeren oplyse om baggrunden herfor?”

det tidligere fremsatte forslag om fradrag for visse erhvervsaktiver (L 189). Regeringen har derfor valgt at fremsætte det lovforslag, der må forventes at tilføre erhvervslivet mest dynamik.

Endvidere må valget ses i lyset af, at der er fremsat forslag til lempelse af formueskatten.

På den baggrund vil forslaget om fradrag for visse erhvervsaktiver ikke blive genfremsat i nær fremtid.”

Det må antages, at det ikke kan have været intentionen for lovgiver, da lovforslag LF 189 og lovforslag LF 190 samlet blev fremsat i første folketingsamling 1987/88, at der både skulle indeholdes et nedslag i den nye foreslåede § 33 C samt et yderligere objektiviseret 40 % nedslag med hjemmel i det samtidig fremsatte lovforslag LF 189. Det må endvidere anses at have formodningen imod sig, når det ikke positivt fremgår af lovbemærkningerne til det senere lovforslag LF 51, som var en genfremsættelse af LF 190, at den 40 % nedslagsmodel (eller en anden form for nedslagsordning), der var påtænkt indført med LF 189, i stedet skulle indfortolkes udvidende i ordlyden i den ordrette genfremsatte § 33 C. En så uklar lovgivningsteknik savner naturligvis enhver form for mening.

I 2002 udvides successionsadgangen til også at gælde overdragelse til visse nære medarbejdere,¹⁵ jf. det nye stk. 12 i § 33 C. Lovforarbejderne til denne ændringslov inddrager Landsskatteretten også i sin formålsfortolkning af kildeskattelovens § 33 C anvendelsesområde, idet det anføres i præmisserne:

“I forbindelse med tilblivelsen af kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, har Skatteministeren endvidere udtalt, at det ikke er muligt at udtale sig med sikkerhed om, hvem fordelene ved skattefri succession tilfalder. Det vil afhænge af efterspørgselsforholdene for den konkrete virksomhed, som ejeren ønsker at afhænde. I nogle tilfælde kan det være sælger, som fordelene helt eller delvist tilfalder, og i andre tilfælde kan det helt eller delvist være køber. Dette fremgår således af Skatteministeren beregningseksempler ved besvarelsen af spørgsmål 4 vedrørende lovforslaget, at overdragelsesprisen forudsættes lavere ved succession for en medarbejder. Der tages ikke hensyn til nogen ‘gave’, der i givet fald ville være indkomstskattepligtig for køberen.”

15. Lov nr. 394 af 6. juni 2002, LF 194 (FT 2002/2003).

Landsskatteretten inddrager således under denne præmis nogle 14 år yngre lovforarbejder¹⁶ – også denne gang hentet fra skatteministerens svar på nogle udvalgsspørgsmål – i relation til den konkrete formålsfortolkning af kildeskattelovens § 33 C oprindelige anvendelsesområde. Dette skal ses i lyset af, at de yngre lovforarbejder til den nye stk. 12 måske nok omhandler succession, men dog ikke succession inden for familiekredsen, men til nære medarbejdere. I sagens natur er nære medarbejdere i en eller anden forstand tættere knyttet til overdrager end udefra kommende køber, men næppe så tæt som blodets bånd. Dette gælder især ikke i relation til økonomiske aspekter og forhandlinger om overdragelsespriser af en virksomhed eller aktier.

Det er således disse ret uklare udvalgsspørgsmål/-svar fra 1988 og 2002, som Landsskatteretten ved sin overraskende *Vognmandskendelse* i 2008 primært formålsfortolker på og når frem til, at der er hjemmel i kildeskattelovens § 33 C til nedslag i værdiansættelsen af de overdragne aktiver, der blive overdraget med succession. Landsskatteretten undlader dog reelt at tage stilling til den meget centrale gave-problematik¹⁷ og derved hjemlen hertil, da der anføres:

“Landsskatteretten kan ikke tage stilling til spørgsmålet om en eventuel gave, idet det henhører under ligningsmyndighederne, når dispositionerne er foretaget.”

Landsskatterettens formålsfortolkning forekommer ikke overbevisende i forhold til almindelige fortolkningsprincipper, specielt når henses til de relativt klare bemærkninger i lovforslaget om at bortse fra passivposter, Generationsskifteudvalgets positive anbefaling af en nedslagsmodel der alligevel ikke blev gennemført, pkt. 30 i det præciserende lovfortolkende 1989-cirkulære samt tidsperspektivet fra 1988 til 2002 og forskellen mellem familiesuccession og nære medarbejdersuccession samt ikke mindst det ikke gennemførte lovforslag LF 189 om nedslag i erhvervsaktiver.

Landsskatterettens valg af lovfortolkningsprincipper i sin rets-anvendelse er naturligvis ikke lovbunden, men det er lidt barokt, at

16. Nok gælder der et *lex posterior* fortolkningsprincip, hvorefter den yngste lov af to i øvrigt ligeværdige love går forud for den ældste, men dette er jo ikke tilfældet her.

17. Som allerede påpeget af Tommy V. Christiansen 20 år før.

domstolene året før *Vognmandskendelsen* faktisk havde lejlighed til – netop på kildeskattelovens § 33 C's område – at forholde sig til almindelige fortolkningsprincipper. Det skete i dommen SKM2007.333.Ø. Den i dommen omhandlede skatteyder havde i 1995 overtaget et gods med tilhørende ejendomme fra sin far efter successionsreglen i kildeskattelovens § 33 C. Efter erhvervelsen havde skatteyderen foretaget større istandsættelsesarbejder på en række af ejendommene. Udgifterne var af skatteyderen fratrukket som vedligeholdelsesudgifter, jf. statskattelovens § 6, litra e. Skattemyndighederne var imidlertid af den formening, at en stor del af de afholdte udgifter måtte anses for ikke-fradragsberettigede forbedringsudgifter. Afgørende for denne vurdering var (og er) ejendommens stand på erhvervelsestidspunktet, jf. UfR 1958.1164 H. Spørgsmålet i sagen var imidlertid, om sønnen havde succederet i faderens anskaffelsestidspunkt i forhold til sondringen mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter.

Landsretten imødekom ikke, modsat Landsskatteretten, skatteyderens påstand. I stedet anlagde landsretten en ordlydsfortolkning af kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, (egen fremhævelse):

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, indeholder efter sin ordlyd adgang til succession i to bestemte henseender – “med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved salg”. Det fremgår da også udtrykkeligt af bemærkningerne til den tilsvarende bestemmelse i den oprindelige ændring af kildeskatteloven, at der ikke ved loven blev adgang til succession i to andre henseender – med hensyn til henlæggelser til investeringsfunds og forskudsafskrivninger. Der er således hverken i lovens ordlyd eller dens forarbejder holdepunkter for at antage, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 33 C, stk. 2, indeholder adgang til generel succession. Formuleringen af andre lovbestemmelser støtter, som anført af sagsøgte, at bestemmelsen ikke indeholder adgang til generel succession. Ved dødsboskatteloven i 1996 fik bestemmelsen om succession ved dødsfald en bredere formulering, hvilket også fremgår af forarbejderne til denne bestemmelse. Heroverfor kan formålsbetragtninger og betragtninger om parallelitet mellem succession ved død og succession i levende live ikke tillægges afgørende betydning. *Spørgsmålet om en udvidelse af anvendelsesområdet for kildeskattelovens § 33 C, stk. 2 er et lovgivningspolitisk spørgsmål, som det tilkommer lovgivningsmagten at tage stilling til.* Kildeskattelovens

§ 33 C, stk. 2, indeholder således ikke hjemmel til skattemæssig succession i overdragerens ejertid ved erhververens opgørelse af fradrag for vedligeholdelse efter reglerne om ejertid/levetid.¹⁸

Det synes i den sammenhæng så meget desto mere barokt, at klager i *Vognmandskendelsen* fra 2008 under sin procedure for Landsskatteretten faktisk påberåbte sig landsretsdommen i SKM2007.333.Ø, idet klager gjorde gældende, at hvis der skal gennemføres gavebeskatning på et objektiveret grundlag uafhængigt af de almindelige gavebetingelser, må det være en lovgivningsmæssig opgave at fastsætte klare og gennemtænkte regler herfor. Klager sætter trumf på sin argumentation ved at gøre gældende, at

“Højesteret har i de senere år fastholdt en stram håndhævelse af legalitetsprincippet i en lang række sager, hvor skattemyndighedernes lovforklning er blevet tilsidesat som følge af manglende klar hjemmel i lovens ordlyd. Dette er også den konklusion, som Skatteministeriet drog, da man i 1997 analyserede Højesterets praksis, jfr. TfS 1998.137. I nærværende sag indebærer legalitetsprincippet, at det må kræve særlig hjemmel, hvis der skatteretligt skal udløses gavebeskatning i tilfælde, hvor de civilretlige/skatteretlige betingelser for at statuere gave ikke er opfyldt”.

Klagers påberåbelse af legalitetsprincippet er altid sympatisk og noget, der skal tages alvorligt, men påstanden er blot irrelevant i denne sammenhæng, idet der allerede var klar hjemmel til gavebeskatning dels i statsskatteloven og dels i boafgiftsloven. Der er derfor tale om den modsatte situation. Gavebeskatningen kan kun undlades, såfremt der samtidig med indførelsen af kildeskattelovens § 33 C blev indsat en fri-

18. Professor, Ph.d. Malene Kerzel, Aarhus Universitet har i en artikel om dommen foretaget følgende vurdering af landsrettens anvendelse af fortolkningsprincipper: *Uanset at en udvidende fortolkning af kildeskattelovens § 33 C i de forelagte sager havde medført en økonomisk fordel for skatteyderen må kravet om indholdsmæssig hjemmel fastholdes. Udgangspunktet ved fastlæggelsen af en bestemmelses nærmere indhold må herefter – i overensstemmelse med almindelig skatteretlig fortolkningslære – tages i bestemmelsens ordlyd. En udvidende fortolkning, der rækker ud over ordlyden, bør derfor alene aktualiseres i det omfang, en sådan fortolkning har klar støtte i lovens forarbejder, eller såfremt den indgåede aftale mangler realitet. Uanset at en udvidende fortolkning på flere punkter i forhold til kildeskattelovens § 33 C kan hævdes at give nogle mere hensigtsmæssige resultater, må en sådan fortolkning dog have klar støtte i bestemmelsens forarbejder.*

tagelsesbestemmelse til at beskatte en gaveværdi, hvis der ved en nedsettelse af overdragelsessummen til en anden pris end værdien i handel og vandel statueres en gave. Dette skete, som ovenfor nævnt ikke, og lovgiver synes at have været sig det helt bevidst, jf. bl.a. den klare ordlyd i 1989-cirkulærets punkt 30.

I en af de mange retssager, der er fulgt i kølvandet på *Vognmandskendelsen*, har Højesteret i 2018 tillige haft lejlighed til at anvende almindelige fortolkningsprincipper og lovfortolke på anvendelsesområdet af kildeskattelovens § 33 C i sammenhæng med § 33 D.¹⁹ I Højesterets præmis anføres følgende herom, med egen fremhævelse:

“Højesteret finder, at der *hverken i bestemmelsernes ordlyd eller forarbejder* er holdepunkter for, at der ved siden af et nedslag i handelsværdien efter § 33 C kan beregnes en passivpost efter § 33 D. *Tværtimod bygger § 33 D på en forudsætning om, at der efter den dagældende forståelse af § 33 C ikke allerede var adgang til at foretage fradrag efter denne bestemmelse ved overdragelse med succession.* Forholdet mellem de to regler er i øvrigt ikke nærmere omtalt i forarbejderne til § 33 D.”

Da sagen for Højesteret imidlertid alene angik to hovedspørgsmål, nemlig om A har ret til ud over nedslaget i handelsværdien efter § 33 C tillige at beregne en passivpost efter § 33 D, anførte Højesteret videre i sine præmisser (egen fremhævelse):

“*Efter den forståelse af adgangen til at foretage nedslag i handelsværdien efter § 33 C, som var blevet fastslået ved Landsskatterettens afgørelse af 10. september 2008 (SKM2008.876 LSR), og som blev præciseret ved Skatteministeriets styresignal i SKM 2011.406 SKAT, har erhververen krav på det største af de nedslag, der kan beregnes med udgangspunkt i henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og lovens § 33 D, men der kan ikke samtidig gives fradrag efter begge regler.*”

Med andre ord, således som sagen var forlagt, havde Højesteret ikke mulighed for at tage stilling til, om Landsskatterettens formålsfortolkning af kildeskattelovens § 33 C i *Vognmandskendelsen* er rigtig eller ej. Højesteret må holde sig til at lægge til grund, at den forståelse af adgangen til at foretage nedslag efter kildeskattelovens § 33 C, som

19. SKM2018.319.H.

Landsskatteretten havde fastslået, og som blev præciseret i styresignalet fra 2011, var gældende ret, som der kan støttes ret på.²⁰ Der kunne dog ikke gives dobbeltnedslag.²¹

Sammenfattende forekommer Landsskatterettens udvidende formålsfortolkning i *Vognmandskendelsen* tvivlsom. Der er selvfølgelig noget rigtigt i, at handelsværdien af en virksomhed/aktiv ikke er den samme, når der følger en skatteforpligtelse med, som hvis sælger selv skulle afregne skatten ud af provenuet til skattemyndighederne. Det er vanskeligt at forestille sig, at en uvildig tredjemand vil betale det samme for en virksomhed, uanset om der følger en udskudt skatteforpligtelse med eller ej. Det må dog gøres gældende, at hvor logisk *Vognmandskendelsen* nu engang i nogle situationer²² kan fremtræde i sit resultat, burde en så fundamental udvidelse af kildeskattelovens § 33 C's anvendelsesområde have været overladt til lovgiver. På samme måde som Østre Landsret fandt i ovennævnte dom.²³

2. Styresignal

Vognmandskendelsen blev imidlertid ikke indbragt for domstolene, og Skatteministeriet/SKAT udsendte den 15. november 2011 et styresignal.²⁴ Heri præciserer Skatteministeriet først og fremmest praksis, således at der ved værdiansættelsen af et aktiv, der overdrages som hel eller delvis gave med skattemæssig succession, ikke kan gives dobbeltnedslag. Man skal efter styresignalet vælge, og man har et retskrav på at bruge det største af beløbene.

20. Indtil højere retskilde, herunder lovændring, tilsiger noget andet.

21. Det forekommer berettiget at antage, at Højesterets dom kan tages til indtægt for en rimelighedsvurdering – når der med *Vognmandskendelsen*/styresignal er åbnet for nedslag efter § 33 C, kan der ikke gives dobbeltnedslag, selvom faktum måske godt tillige kunne subsumeres under § 33 D.

22. Dette gælder i særlig grad ved handel mellem notorisk uafhængige partere. Mens det modsat i almindelighed ikke gælder ved familie- og arveoverdragelser, selvom faktum også her konkret kan have større eller mindre grader af modsatrettede hensyn.

23. SKM2007.333.Ø.

24. I 2011 var SKAT og Skatteministeriet fusioneret, hvorfor styresignalet fremtræder som udsendt af Skatteministeriet. Styresignalet er offentliggjort som SKM 2011-406.SKAT.

Skatteministeriet gør endvidere i styresignalet *Vognmandskendelsen* til gældende ret²⁵ ved at præcisere, at efter kendelsen gives der, med hjemmel i Kildeskattelovens § 33 C, mulighed for et prisnedslag i overdragelsesprisen som compensation for udskudt skat i forbindelse med overdragelse med succession. Styresignalet angiver, at kendelsen slår fast, at der skal anvendes handelsværdien på de overdragne aktiver, og at der ved fastsættelsen af denne værdi skal tages hensyn til den skatteforpligtelse, som erhververen overtager. Den overtagne skatteforpligtelse er ikke en faktisk aktuel betalingsforpligtelse, men en eventualforpligtelse, som efter Landsskatterettens opfattelse må antages at ligge under kurs 100. Der skal derfor i forbindelse med en overdragelse foretages en konkret vurdering af, til hvilken kursværdi forpligtelsen skal fragå ved opgørelsen af handelsværdien for aktiverne.

Styresignalet anfører i pkt. 5 under overskriften kursværdiansættelse af eventualskat, at der i kildeskattelovens § 33 C ikke er fastsat nærmere regler for værdiansættelse af den udskudte skatteforpligtelse. Herefter oplistes tre hovedhensyn for kursfastsættelsen, hentet fra kendelsen:

1. at overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel,
2. at en kursfastsættelse til pari ikke vil afspejle skatteforpligtelsens handelsværdi og
3. at kursen må antages at ligge under kurs 100

Styresignalet angiver herudover ikke nærmere, efter hvilke kriterier eller beregningsmodeller kursfastsættelsen af den udskudte skat skal foregå i praksis.

I et bilag til styresignalet er der opstillet tre beregningseksempler, som desværre giver nogen begrebsforvirring, for så vidt angår hovedspørgsmålet om, hvorvidt prisnedslaget skal regulere handelsværdien/overdragelsesprisen ned eller indgå som en del af berigtigelsen. Eksemplerne i styresignalet kan på den ene side ikke læses på anden måde, end at overdragelsesprisen (handelsværdien) ikke skal reguleres ned, men på den anden side reguleres der alligevel for den udskudte

25. Eller i hvert fald en retsstilling, som borgerne kan støtte ret på.

skat, inden gavebeløbet fremkommer, altså som en form for overtaget gæld.²⁶

At denne sondring har stor betydning, kan illustreres med dette eksempel, som bygger på forudsætningerne i styresignalets eksempel 1:

	Aftalt	Regulering uden styresignal/ LSR-kendelse	Styresignal/ LSR-kendelse
1	2	3	4
Handelsværdi	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Kursværdi af udskudt skat	-200.000	0	0
Reguleret handelsværdi	800.000	1.000.000	1.000.000
Overtaget gæld	-500.000	-500.000	-500.000
Kursværdi af udskudt skat	–	0	-200.000
Kontant betalt (dvs. ikke fuldt vederlagt)	0	0	0
Afgiftspligtigt grundlag	300.000	500.000	300.000
Passivpost § 33 D (objektiveret og afgiftsfri) ²⁷	–	-150.000	–
Gavebeløb	300.000	350.000	300.000

Eksempel 1.

Som det ses, ville det afgiftspligtige grundlag være 200.000 kr. højere, hvis skattemyndighederne priskorrigerede (kolonne 3) den mellem parterne aftalte netto-handelsværdi (kolonne 2) til den “reelle” værdi i handel og vandel. Dette ville dog kun betyde en yderligere gaveværdi på 50.000 kr. på grund af passivposten efter kildeskattelovens § 33 D.

26. Det har været antaget i mange år, at man ikke kan berigtige en handel ved at indsætte en passivpost i overdragelsesaftalen. Passivposten får først virkning ved gaveberigtigelsen (gaveanmeldelsen) og afgiftsberegningen efter boafgiftslovens § 28.

27. En værdi svarende til passivposten kan ved succession overdrages vederlagsfrit uden skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser.

Styresignalet åbner derimod for muligheden for at vælge et nedslag for den udskudte skat i overdragelsesprisen efter kildeskattelovens § 33 C (kolonne 4), men i modstrid med selve teksten i styresignalet gives nedslagsbeløbet som en overtaget gæld, og ikke, som i *Vognmandskendelsen*, som et *nedslag i overdragelsesprisen*.²⁸

Det er imidlertid den retsstilling (kolonne 4), der gælder anno 2019.

3. Retspraksis efter Vognmandskendelsen og styresignalet

Det siger næsten sig selv, at på et så væsentligt område som generationsskifte vil en uklar retsstilling give sig udslag i mange sager i både det administrative rekursystem og ved domstolene, ligesom der i stor udstrækning vil blive anmodet om bindende svar. Siden *Vognmandskendelsen* i 2008 har dette også vist sig at være tilfældet, og i stort set alle sager er billedet det samme; det eneste sikre holdepunkt i sagerne er Landsskatterettens formålsfortolkning om, at kildeskattelovens § 33 C indeholder fornøden hjemmel til et nedslag i værdiansættelsen for kursværdien af den udskudte skatteforpligtelse. Dette spørgsmål er ikke siden prøvet. Herefter hører enigheden op, og stort set alle andre momenter og facetter har givet anledning til tvist.

På nuværende tidspunkt er det i retspraksis slået fast, at man ikke kan vælge “både og”, dvs. nedslag efter kildeskattelovens § 33 C og passivpost efter § 33 D. Dette fremgik forudsætningsvist allerede af styresignalet fra 2011, men spørgsmålet har, 10 år efter *Vognmandskendelsen*, været en tur i Højesteret²⁹ for at finde sin endelige afklaring.

28. Det er netop den problemstilling, som Tommy V. Christiansen forudså for 30 år siden; “Dette synes at føre frem til, at der skal beregnes gaveafgift af hele forskellen mellem på den ene side aktivets værdi i handel ogandel og på den anden side den mellem parterne anvendte overdragessum. Ministerens udtalelse peger imidlertid i den modsatte retning, idet han, som nævnt, forudsætter, at såvel overdrageren som erhververen vil fastsætte en passivpost.”

29. Se SKM2018.319.H. Allerede i SKM2012.477.LSR og SKM2012.479.LSR måtte Landsskatteretten for første gang tage stilling til, om der kunne gives dobbeltfradrag. LSR stadfæstede det bindende svar om, at der ikke var hjemmel til dobbeltfradrag. Sagen, der førte til SKM2018.319.H, var imidlertid en helt tredje sag, nemlig en utrykt kendelse af 3. juli 2012, jf. nr. 10-00679 LSR (senere SKM2017.-428.V).

Ingen offentliggjorte afgørelser har ansat kursværdien af den overtagne skatteforpligtelse til præcis kurs 100, hvilket også forudsætningsvis følger af *Vognmandskendelsen* samt styresignalet. Der er næppe tvivl om, at der kan konstrueres regneeksempler med inddragelse af forskellige aktivtyper, renteprocenter, skatteprocenter og andre variabler, som kunne udvise kursværdier af den overtagne skatteforpligtelse på over kurs 100, men det vil formentlig ikke blive accepteret. Det er nemlig vanskeligt at forestille sig en markedskonform situation, hvor sælger vil anerkende en større værdi end kurs 100 af den latente udskudte skatteforpligtelse ved en virksomhedsoverdragelse. Det må derfor anses for hypotetisk og i øvrigt i strid med styresignalet.

Endvidere har der i flere sager været forsøgt anvendt en form for standardiseret kursfastsættelse (kurs 80) for den udskudte skatteforpligtelse. Frem til 2018 synes det afklaret med en række afgørelser fra Skatterådet samt Landsskatteretten.³⁰ En standardkurs 80 anerkendes ikke, idet kursværdien af skatteforpligtelsen skal fastsættes konkret i hvert enkelt tilfælde. Ved en nyere afgørelse fra Landsskatteretten af 26. september 2018 (SKM2018.552.LSR) er der imidlertid skabt uklarhed om, hvorvidt der alligevel skulle gælde en eller anden form for standardiseret kurs 80, idet Landsskatteretten gav klager medhold i kurs 80 for den overtagne udskudte skatteforpligtelse. Sagen vedrørte overdragelse af en landbrugsejendom. Den udskudte skatteforpligtelse vedrørte ejendomsavanceskat, skat på genvundne bygningsafskrivninger og skat på overtaget opsparet overskud. Skatteyder påstod, at kursværdien af den latente skat samlet kunne beregnes til 80 pct. af den aktuelle skatteforpligtelse.

Landsskatteretten bemærkede, at den aktuelle rente på realkreditlånene kunne anvendes som referencerente. Den aktuelle rentesats var oplyst til 0,89 % p.a., men blev af retten oprundet til 1 % p.a. Landsskatteretten bemærkede endvidere, at der skulle bruges en efter-skatrente. Skattesatsen blev ansat til 40 %, hvorefter renten efter skat ville udgøre 0,6 %. Det blev lagt til grund, at der kunne anvendes en levetid på 30 år. Ved 30 år og en diskonteringsrente på 0,6 % har Landsskatteretten beregnet, at dette ville give en diskonteringsfaktor på 0,8,³¹ svarende til kurs 80 på den latente skat. Landsskatteretten gav således

30. SKM2014.751.SR, SKM2014.871.LSR (dødsbo) og SKM2016.627.LSR.

skatteyder medhold i, at kursværdien af den latente skat kunne sættes til 80 % af den aktuelle skatteforpligtelse.

Afgørelsen bidrager desværre ikke til at skabe større klarhed på området – nok snarere tværtimod. Først og fremmest er det næppe hensigtsmæssigt for retsanvendelsen, hvis afgørelsen kommer til at danne skole for en standard kurs 80. Det er klart, at kursfastsættelsen af den udskudte skatteforpligtelse er og bliver et skøn, men der indgår så mange forskellige faktorer i en retvisende beregningsmæssig skønsudøvelse, at det ville være forkert at indføre en sådan form for “skøn under regel”. Hvis kurs 80 er en ønsket retsstilling, bør en sådan indføres ved lov i den allerede foreliggende objektiverede passivpostregel i kilde-skatteovens § 33 D. Landsskatteretten foretager uheldigvis en række op- og nedrundinger, som slører den underliggende beregningsmetode, men forhåbentlig skal det ikke tages til indtægt for, at man gerne ville lande på standard kurs 80. Det kan imidlertid næppe udelukkes, at kendelsen vil blive påberåbt i senere sager som et vigtigt præjudikat, uden at klager måske har sat sig nærmere ind i de firkantede beregninger, der fører frem til kurs 80.

Dernæst er kendelsen uhensigtsmæssig både metode- og beregningsmæssigt, idet Landsskatteretten lægger til grund, at den samlede kursværdi af den udskudte skatteforpligtelse skal beregnes samlet for alle aktiver og ud fra den forudsætning, at ejendommen sælges efter 30 år. Landsskatteretten ser bort fra, at den udskudte skatteforpligtelse både vedrørte ejendomsavanceskat, skat på genvundne bygningsafskrivninger og skat på overtaget opsparet overskud. Beregningsmæssigt kan det være rigtigt at beregne kursværdien af den udskudte skatteforpligtelse ud fra den skat, der bliver udløst samlet om fx 30 år, når der er tale om ejendomsavance, aktieavance og skat på opsparet overskud. Det er imidlertid en forkert metode, når der er tale om afskrivningsberettigede aktiver i form af genvundne afskrivninger på driftsmidler, goodwill og afskrivningsberettigede bygninger, idet der her skal ses på forskellen mellem på den ene side sælgers udskudte skat ved et almindeligt frit salg og på den anden side nutidsværdien af merskatten

31. Med anvendelsen af formlen $(1+r)^{-n}$ og uden afrundinger vil diskonteringsfaktoren rettelig blive 0,8523 altså en beløbsmæssig forskel ved fx $3.000.000 \times (0,8523 - 0,8) = 156.900$.

af de afskrivninger, som køber *mister* ved successionen over den estimerede ejertid. Se nærmere nedenfor under afsnit 5 om den praktiske beregning af kursfastsættelsen af den udskudte skat.

Endelig rejser kendelsen det spørgsmål, om der er taget endeligt stilling til, om den del af den udskudte skatteforpligtelse, der udgøres af skat på opsparet overskud, kan indregnes som et nedslag i overdragelsesprisen for virksomheden. Landsskatteretten forholder sig ikke konkret hertil i sine præmisser, hvilket sikkert skyldes, at hverken klager eller skattemyndighederne har omtalt eller tilsyneladende forholdt sig til problematikken. Blot er det et faktum, at der succederes i konto for opsparet overskud, hvilket udløser en udskudt skat omkring 300.000 kr.

Problemstillingen er imidlertid ikke så enkel, at man blot kan negligere den. Ofte er der store beløb i opsparet overskud. Konto for opsparet overskud er endvidere ikke hverken et aktiv, et passiv eller for den sags skyld en virksomhed. Erhverver kan ikke i gængs forstand succedere i det opsparede overskud, idet det ifølge ordlyden kræver, at der er et aktiv. Erhverver har dog efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5,³² mulighed for at overtage det opsparede overskud. Det kan således, med en vis ret påstås, at når der ikke er tale om succession, kan der ikke gives fradrag for latent skat efter kildeskattelovens § 33 C, men der kan alene gives fradrag for den objektiviserede passivpost efter § 33 D. Det kan endvidere gøres gældende, at kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, ikke eksplicit er nævnt i styresignalet fra 2011, hvorfor der allerede af den grund ikke kan tages hensyn til den udskudte skat, der hviler på det opsparede overskud efter kildeskattelovens § 33 C. Disse synspunkter har en vis støtte i en kendelse fra Landsskatteretten fra 2014, som dog omhandlede et dødsbo. Her afviste Landsskatteretten i en 2-1 afgørelse, at der kunne beregnes et nedslag efter den tilsvarende bestemmelse i dødsboskattelovens § 36.³³

Imod disse synspunkter taler først og fremmest, at der i *Vognmandskendelsen* også er tale om udskudt skat af opsparet overskud. Dette er dog i sig selv ikke genstand for særskilt behandling i ken-

32. Samt dødsboskattelovens § 36, kildeskattelovens § 33 D, stk. 4, boafgiftslovens § 13A, stk. 4.

33. SKM2014.871.LSR.

delsen, men opsparet overskud var i *Vognmandskendelsen* utvivlsomt en del af den samlede udskudte skatteforpligtelse. På tilsvarende måde som i SKM2018.552.LSR. Det opsparede overskud indgår, men der forholdes ikke specifikt hertil i Landsskatterettens præmisser. I en på nuværende tidspunkt utrykt kendelse fra Landsskatteretten fra den 17. januar 2019³⁴ bliver problemstillingen derimod særskilt behandlet af både klager, skattemyndighed og i Landsskatterettens præmisser. Landsskatteretten anerkender i denne kendelse, at den udskudte skat hidrørende fra det overdragede opsparede overskud kunne give nedslag i overdragelsessummen. Landsskatteretten anfører følgende begrundelse herfor:

Klagen adskiller sig dermed fra SKM2014.871.LSR, idet klageren, er berettiget til at bruge reglerne i kildeskattelovens § 33 C, og dermed direkte er omfattet af den praksis der er beskrevet i SKM2008.-876.LSR. Landsskatteretten blev i SKM2008.876.LSR, både spurgt til aktiver og opsparet overskud. Landsskatteretten svarer her samlet på principperne om opgørelse af skatteforpligtigelsen, og behandler således ikke det opsparede overskud anderledes end de øvrige aktiver. Der kan også henvises til SKM2018.552.LSR, hvor der også blev overdraget opsparet overskud efter kildeskattelovens § 33 C.

Landsskatteretten begrundes således afgørelsen med, at dødsbosagen i SKM2014.871.LSR ikke kan overføres til en situation omfattet af kildeskattelovens § 33 C, og dernæst henvises til dels *Vognmandskendelsen* og dels til kendelsen refereret i SKM2018.552.LSR. Selvom begge afgørelser ikke eksplicit forholder sig til problematikken om opsparet overskud finder Landsskatteretten alligevel, at de uden anden argumentation, kan tjene som begrundelse for at give klager medhold i sin påstand. Det må antages, at problematikken med udskudt skat i forbindelse med opsparet overskud næppe har fundet sin endelige afklaring med de foreliggende afgørelser fra Landsskatteretten.

I afgørelserne SKM2012.479.LSR og SKM2018.552.LSR har Landsskatteretten anerkendt, at man samtidig med nedslag for den udskudte skat i overdragelsesprisen for et aktiv kan anvende standardi-

34. Findes i afgørelsesdatabasen under journal nr. 16-0707564. Det vides ikke på nuværende tidspunkt om sagen indbringes for domstolene.

serede regler for værdiansættelse.³⁵ I sidstnævnte sag drejede det sig om $\pm 15\%$ reglen for en landbrugsejendom.³⁶ Det forekommer bemærkelsesværdigt, at Landsskatteretten kan nå til dette resultat, når udgangspunktet for *Vognmandskendelsen* synes at være, at der foreligger en handelspris, som nærmest har været til "kampforhandling" mellem parterne. Alligevel accepterer Landsskatteretten, at en standardiseret værdiansættelse byggende på den offentlige vurdering $\pm 15\%$ kan anvendes som handelsværdi.³⁷

I SKM2015.131.LSR har Landsskatteretten slået fast, at ved kursfastsættelsen af den udskudte skat skal der anvendes en diskonteringsrente, der er efter skat.

I SKM2016.627.LSR har Landsskatteretten haft anledning til at prøve spørgsmålet om kursfastsættelse af udskudt skat i et dødsbo. Ved opgørelsen af passivposten på anparter, der var udlagt af dødsboet til arvingerne, havde dødsboet i stedet for at anvende de standardiserede satser for passivposter, jf. boafgiftslovens § 13 a, opgjort passivposten som kursværdien af den udskudte skat beregnet til kurs 80,³⁸ jf. SKM2011.406.SKAT. SKAT havde ændret kursen til 50.³⁹ Det centrale spørgsmål i sagen var, hvorvidt det prisnedslag for at overtage den latente skattebyrde, som boet efter styresignal SKM2011.406.SKAT anså sig berettiget til at foretage ved udlodning af anparterne i "H1 ApS", er en del af værdiansættelsen eller må sidestilles med en passivpost omfattet af boafgiftslovens § 13 a. Var der tale om en del af værdiansættelsen, var det boets påstand, at afgørelsen led af væsentlige mangler og derfor var ugyldig.

Set i lyset af parternes omfangsrige "procedure" var Landsskatterettens præmisser usædvanligt kortfattede, idet retten bemærker følgende:

35. Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, pkt. 6.

36. Samme resultat nåede Skatterådet frem til i SKM2014.751.SR, spørgsmål 2.

37. Resultatet harmonerer dog med andre afgørelser fra Landsskatteretten på $\pm 15\%$ reglens område, herunder hvornår der kan støttes ret herpå, jf. fx SKM2007.431.LSR og SKM2018.551.LSR.

38. Beregnet ud fra en skønnet rentefod på 2-2,5 % og en levetid på 10 år.

39. Beregnet ud fra en skønnet rentefod på 4 % og en levetid på 20 år, hvilket gav kurs ca. 45, oprundet til kurs 50.

Ifølge boafgiftslovens § 13 a skal der i boopgørelsen beregnes en passivpost til udligning af skattetilsvaret. Uanset, hvorledes boet efter A har forholdt sig i forbindelse med beregningen af den latente skattebyrde, er det rettens opfattelse, at der skal beregnes en passivpost til udligning af skattetilsvaret, og at dette skal ske med hjemmel i boafgiftslovens § 13 a, hvorfor SKAT har haft hjemmel til at ændre passivposten.

Det vil med andre ord sige, at Landsskatteretten slår fast, at *Vognmandskendelsens* formålsfortolkning om, at der kan aftales et prisnedslag i overdragelsessummen som kompensation for den udskudte skat, også gælder tilsvarende ved succession efter dødsboskattelovens § 36, jf. boafgiftslovens § 13 a. Dette følger også af styresignalet.

Endelig har Højesteret i SKM2018.319.H slået endegyldigt fast, hvornår der for skattemyndighederne er hjemmel til at korrigere parternes overdragelsespriser ved lidt "fjernere" slægtsskabsforhold i overdragelser med succession, som eksempelvis mellem onkler og nevøer/kusiner eller mellem søskende. Højesteret udtaler følgende:

"Højesteret finder, at ved vurderingen af SKATs adgang til at korrigere de aftalte handelsværdier, må skatteyderen og sælger som nevø og morbror anses for at være interesseforbundne parter, jf. herved også, at den personkreds, der kan anvende successionsreglerne i KSL § 33 C, omfatter 'søskendebørn'."

Det må antages, at Højesteret lægger til grund, at allerede fordi parterne er omfattet af successionskredsen og inden for familien i bred forstand, foreligger der interessefællesskab, som giver adgang til korrektion for skattemyndighederne. Herefter prøvede Højesteret, hvor stor den faktiske afvigelse var, og nåede her frem til, at den udgjorde 12,51 %, ⁴⁰ hvilket fik Højesteret til at komme med følgende præmis:

Højesteret tiltræder på denne baggrund, at der foreligger en væsentlig afvigelse mellem den aftalte købesum for de to ejendomme og

40. Gaveværdien af ejendommene udgjorde 1.370.800 kr., og at den samlede gaveværdi af de overdragne ejendomme efter fradrag af overprisen for betalingsrettigheder udgjorde 1.135.082 kr. Dette skal ses i forhold til en samlet reguleret overdragelsesværdi på 10.235.082 kr.

ejendommenes handelsværdi, og at SKAT har været berettiget til at foretage korrektion af den aftalte overdragelsessum som sket, jf. herved ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, og afskrivningslovens § 45, stk. 3.

Højesteret fandt altså, at 12,51 % var en *væsentlig* afvigelse, hvilket var nok til, at skattemyndighederne, når der forelå interessefællesskab, kunne foretage korrektion af overdragelsesprisen.⁴¹

4. Den praktiske kursfastsættelse af den udskudte skat

Til brug for den praktiske kursfastsættelse af den udskudte skatteforpligtelse skal der først og fremmest beregnes en skattemæssige avance på de overdragne aktiver for overdrager, og der skal heraf beregnes en udskudt skatteforpligtelse. Omfatter en overdragelse flere typer aktiver, skal den udskudte skat opgøres for hvert af aktiverne.⁴² Som anført i styresignalet skal værdien afspejle handelsværdien.

Fastsættelsen af sælgers marginalskatteprocent på salgstidspunktet til beregning af den udskudte skatteforpligtelse giver typisk ikke anledning til de store udfordringer. Det kan dog næppe udelukkes, at der kan blive tale om, at der i konkrete situationer bør tages hensyn til særlige forhold for sælger, eksempelvis hvis der var tale om en delafståelse af en virksomhed, og sælger ville have mulighed for at hensætte til konto for opsparet overskud, eller genplacere en ejendomsavance efter EBL § 6 A.⁴³

Når den konkrete udskudte skat for sælger på de overdragne aktiver er beregnet, skal man beregningsmæssigt forholde sig til konsekvenserne af successionen for køber. Her skal der beregningsmæssigt sondres mellem to grupperinger; (1) udskudt skat ved ejendomsavance

41. Se Advokat Bent Ramskovs udførlige artikel om SKM2018.319.H i *SpO* 2018.187.

42. Dette følger også af Skatterådets afgørelse i SKM2014.751.SR.

43. Sådanne argumenter blev fremført af skattemyndighederne i SKM2017.428.V uden dog at få betydning for fastsættelsen af sælgers marginalskatteprocent. I tre Skatterådsafgørelser SKM2014.70.SR, SKM2016.198.SR og SKM2016.349.SR har Skatterådet udtalt i forbindelse med nedslag efter KSL § 33 C og passivpost efter § 33 D, at en passivpost eller et nedslag i handelsværdien med skatten ikke er en hævnning hos overdrageren. Den har alene betydning hos modtageren i forbindelse med gaveberigtigelsen, og derfor udtaler Skatterådet omvendt, at der er tale om en hævnning, hvis der i forbindelse med handlen overføres gave.

(ikke afskrivningsberettiget), aktieavance og skat på opsparet overskud samt (2) udskudt skat ved afskrivningsberettigede aktiver i form af avancer ved salg af driftsmidler og goodwill og avancer ved afskrivningsberettigede bygninger, samt genvundne afskrivninger herpå. Sondringen er nødvendig, fordi der er forskel på, hvordan kursfastsættelsen af den udskudte skat skal beregnes i de to grupperinger.

4.1. Gruppe 1 – ejendomsavance (ikke afskrivningsberettiget), aktieavance og skat på opsparet overskud

For denne gruppe bygger beregningen på den forudsætning, at den udskudte skat, som køberen overtager ved successionen, præcist svarer til den skat, som køber skal betale. Skatten udløses først ved salg engang i fremtiden.⁴⁴ Derfor skal der fastlægges en forventet ejertid på aktivet. I mange af de ovenfor refererede afgørelser/domme anvendes 20 år eller 30 år i ejertid, men dette beror på en konkret vurdering, afhængig af købers alder og forhold i øvrigt.

Ejertiden skal bruges til at foretage tilbagediskonteringen til nutidsværdi af den udskudte skat. Når der skal tilbagediskonteres, skal der findes en diskonteringsrente, og her må der henses til købers marginale finansieringsrente efter skat.⁴⁵ Det afgørende må være, hvilken finansieringsrente den konkrete køber måtte kunne skaffe til køb af det konkrete aktiv, såfremt der ikke succederes. Der skal i finansieringsrenten indeholdes samtlige finansieringsomkostninger inkl. bidrag mm., som de senere år har været højere end den nominelle rente. Traditionelt er der på lånemarkedet højere rente ved køb af kapitalandele end ved køb af fast ejendom på grund af den gunstige rente i realkreditinstituttet. Ofte vil det ikke være muligt at finansiere købet af fx en landbrugs-ejendom gennem realkreditlån alene, hvorfor der vil være behov for supplerende finansiering til højere rente og omkostninger. Dette skal påvirke valget af den samlede finansieringsrente. Såvel efter-skat-renten som ejertid er vigtige faktorer, som parterne i forhandlingssituationen skal blive enige om. Beregningsfaktorerne (diskonteringsrente og forventet ejertid) er undergivet skattemyndighedernes efterprøvelse.

44. Køber overtager jo sælgers anskaffelsessum og forudsættes, alt andet lige, at sælger til samme pris, som sælger nu sælger til.

45. At det er en efter skat rente er fastslået i SKM2015.131.LSR.

Herefter kan der beregnes en nutidsværdi af den udskudte skat, idet man nu kender både skatten, ejertid og diskonteringsrenten. Et eksempel med gaveoverdragelse af kapitalandele⁴⁶ og hvor værdien i handel og vandel udgør 10.000.000 kr. med en anskaffelsessum for sælger på 0 kr. Skatten af avancen udgør 42 %⁴⁷ af 10.000.000 kr. eller 4.200.000 kr. Nutidsværdien af dette skattebeløb med en diskonteringsrente efter skat på 2 % over 20 år vil andrage 2.826.600 kr.⁴⁸

Forskellen mellem den skat, som sælger skulle betale uden succession ved et almindeligt salg, og nutidsværdien af den skat, som køber forventes at komme til at betale til sin tid ved et salg, kaldes "successionsfordelen".⁴⁹ I ovennævnte eksempel udgør successionsfordelen 4.200.000 kr. – 2.826.600 kr. = 1.373.400 kr.

Såvel i *Vognmandskendelsen* som i SKM2015.131.LSR indtager lov-bemærkningerne fra 2002 en central rolle, idet skatteministeren her ved lovbehandlingen af lovforslaget LF 194 om indførelse af succession for nære medarbejdere svarede på udvalgsspørgsmål om kursfastsættelse af den udskudte skatteforpligtelse. Skatteministeren svarede følgende:

Størrelsen af den udskudte skat afhænger af en række faktorer. Det kan f. eks. være aktivernes art, den faktiske værdiforringelse i forhold til de skattemæssige afskrivninger og sælgers ejertid. Effekten vil derfor variere meget fra virksomhed til virksomhed.

Det er ikke muligt, jfr. besvarelsen af spørgsmål 9, at afgøre med sikkerhed, hvem fordelene ved den skattefrie succession tilfalder. I nogle tilfælde kan det være sælger, som fordelene helt eller delvist tilfalder, og i andre tilfælde kan det helt eller delvist være køber. Da successionskredsen er forholdsvist begrænset, jf. at lovforslaget skønnes at omfatte 200 virksomhedsoverdragelser årligt, vil fastsæt-

46. Beregningen vil være identisk, hvis der er tale om ejendomsavance.

47. Der ses bort fra 27 % beskatning af de første 54.000 kr. (2019).

48. Med formlen $(1+r)^{-n}$, hvor r = renten 0,02 (2/100) og n = ejertiden 20 år fås diskonteringsfaktoren 0,673. I et excelregneark udtrykkes dette $(1,02)^{-20}$.

49. Bliver også benævnt "rentefordelen" ud fra den logik, at hvis køber satte 2.826.600 kr. (som han i nutidspenge slipper for at betale for kapitalandelene) i banken til 2 % p.a. i rente i 20 år, vil han til den tid have præcis 4.200.000 kr. i hånden til at betale skatten med. Successionsfordelen/rentefordelen udgør derfor 1.373.400 kr. eller forskellen mellem de to beløb.

telsen af prisen for virksomheden være resultatet af forhandlinger mellem sælger og køber og *parternes forhandlingsstyrke*.⁵⁰

Skatteministeren opstiller således den forudsætning, at fastsættelsen af prisen afhænger af parternes forhandlingsstyrke. Systematisk bør man derfor altid, når man arbejder med kursfastsættelse af udskudt skat, opstille følgende tabel-scenarier⁵¹ for de forskellige positioner ved sådanne “kampforhandlinger” mellem parterne for at skabe det rette overblik:

Situationer	Nedslag i prisen	Salgspris	Kurs på udskudt skat
Sælger får den fulde fordel ved succession uden at kompensere køber for den udskudte skatteforpligtelse	0	10.000.000	0
Sælger kompenserer kun for nutidsværdien af den udskudte skatteforpligtelse	2.826.600	7.173.400	67,3 %
Køber får den fulde fordel ved succession, svarende til den udskudte skatteforpligtelse	4.200.000	5.800.000	100 %
Køber og sælger deler successionsfordelen (halvt/halvt), som ligger “udover”, at sælger kompenserer til nutidsværdi, dvs. $1.373.400/2 = 686.700 + 2.826.600$	3.513.300	6.486.700	83,65 %
Passivpost 22 % af 10.000.000 kr.	2.200.000	7.800.000	52,4 %

Det relevante bliver herefter for det første at få afdækket, inden for hvilket kurs-spænd parterne i “forhandlingssituationen” kan blive enige

50. Især bilag 25 til LF 194 fra FT 2001/2002, hvor skatteministeren har opstillet to beregningseksempler ved virksomhedsoverdragelser for hhv. goodwill og driftsmidler.

51. Inspireret af notat fra januar 2014 udarbejdet af Knud Maegaard, agroSkat aps.

om at kursfastsætte den udskudte skat til, og som skattemyndighederne ligeledes vil kunne anerkende. Spændet ligger således fra kurs 52,4 % (passivposten) til kurs 99,9 %, idet *Vognmandskendelsen* fastslår, at kursen ligger under kurs 100 %. For det andet skal det afklares, om der er andre faktorer og forhold, som gør, at kursen beregningsmæssigt alligevel bliver lavere end den objektiverede lovgivningsbestemte passivpost, således at det er den, der skal finde anvendelse.

I de af skatteministeren i bilag 25⁵² opstillede beregningseksempler er det forudsætningsvist antaget, at successionsfordelen *deles* ligeligt mellem parterne, dvs. at kursen på den udskudte skat andrager 83,65 % i eksemplet ovenfor. Dette harmonerer imidlertid ikke med beregningseksemplerne i styresignalet, der lægger op til, at sælger "kun" kompenserer for nutidsværdien af den udskudte skat. I eksemplet ovenfor udgør det 2.826.600 kr., og det er således sælger, der får den fulde successionsfordel.

Skatteministeren synes således i sine eksempler i bilag 25 at forudsætte, jf. bemærkningen om "forhandlingsstyrke", at hvis hverken køber eller sælger er i en særligt god forhandlingsposition, deles successionsfordelen mellem parterne, hvilket utvivlsomt i nogle situationer kan være korrekt, især ved nære medarbejdere eller i familieforhold, hvor en eller anden form for objektive modsætningsforhold gør sig gældende. En sådan forudsætning vil dog blive udfordret ved generationsskifter med succession inden for familiekredsen gennemført ved rene gave dispositioner, og hvor overdrager vælger⁵³ afgiftsfrit at betale hele gaveafgiften for gavemodtager/køber.

Et eksempel herpå kan være, at Senior ønsker at lempe Juniors generationsskifte ved at foretage en ren gaveoverdragelse af kapitalandele med succession. Værdien i handel og vandel udgør 10.000.000 kr., og Senior vælger tillige at betale Juniors gaveafgift på 15 % eller 1.170.000 kr. (efter passivpost).

Det kan i en sådan situation være svært at få øje på, at parterne befinder sig i en reel forhandlingssituation, hvor begge parter er lige stærke eller lige svage. Junior/gavemodtager synes at have svært ved, sagligt begrundet, over for Senior/gavegiver at gøre gældende, at han

52. Bilag 25 til LF 194 fra FT 2001/2002 om succession for nære medarbejdere.

53. Med hjemmel i boafgiftslovens § 24, stk. 5.

vil have et nedslag i gaveoverdragelsesprisen for kapitalandelene, idet han jo allerede ikke betaler noget for dem. Senior har besluttet at forære sit aktiv væk uden modydelse og accepterer endda, at han betaler den beregnede gaveafgift. Eneste betingelse er, at gaveoverdragelsen sker med skattemæssig succession. Forhandlingssituationen synes hypotetisk og ikke eksisterende.

Men Junior kan selvsagt gøre forsøget, og han vil selvfølgelig starte sin argumentation med, at han om 20 år hænger på den udskudte skat på 4.200.000 kr. Til det kan Senior, vel med rette, bede Junior om lige at klappe hesten og belærende sige til Junior;

“Det er måske rigtigt, at du skal betale 4.200.000 kr. om 20 år, men du kan jo starte med at sætte dine sparede penge til gaveafgiften på 1.170.000 kr. i banken. Om 20 år ville de være vokset til 1.738.000 kr. med rentes rente. Så har jeg hjulpet dig lidt på vej, så mangler du om 20 år, alt andet lige, blot 2.462.000 kr. Dvs. at du reelt om 20 år betaler kurs 58,6 % af den overtagne udskudte skatteforpligtelse, når inddrages likviditetsfordelen af, at du ikke betaler gaveafgiften. Når hertil så lægges, at du i øvrigt ikke har haft en krone oppe af lommen for kapitalandelene. Prøv at regne på, hvilken likviditetsfordel eller rentebesparelse det vil give dig gennem 20 år. Jeg tror faktisk, alt i alt, at ‘prisen’, du betaler for at overtage kapitalandelene – altså den overtagne udskudte skatteforpligtelse – om 20 år er kurs 0 – ja jeg tror endda, at du har haft et vældigt fint overskud. Pas godt på virksomheden sønnike.”

Der foreligger endnu ikke offentliggjort praksis⁵⁴ for, hvilken betydning ovennævnte likviditetsfordele ved rene gaveoverdragelser har for kursfastsættelsen af den udskudte skat. Det synes dog klart, at likviditetsfordelen i en række situationer må føre til, at alene den lovgivningsbestemte passivpost må finde anvendelse, idet en kursfastsættelse efter *Vognmandskendelsen* vil savne mening, når alle aspekter inddrages. Selv hvis erhverver skal betale gaveafgiften, vil det ofte være en god forretning at få aktivet foræret mod at betale skatten, når han engang selv

54. Det er uklart, hvilken betydning styresignalet (SKM2011.406.SKAT) tillægger likviditetsfordelen, men det kan næppe udelukkes, at eksempel 1 + 2, hvor der er tale om overdragelse med hel gave, ikke tillægger likviditetsfordelen større betydning.

sælger. Selv hvis han lånefinansierer gaveafgiften og først indfrier lånet, når han sælger aktivet, vil der ofte være et pænt likviditetsoverskud.

4.2. Gruppe 2 – afskrivningsberettigede aktiver i form af avancer ved salg af driftsmidler og goodwill

For denne gruppe, som omhandler afskrivningsberettigede aktiver i form af driftsmidler, goodwill og afskrivningsberettigede bygninger, skal der på samme måde som ved gruppe 1 beregnes sælgers/gavegivers skattemæssige avance på de overdragne aktiver, hvorpå der skal beregnes en udskudt skatteforpligtelse. Der skal ligeledes fastsættes forventet ejertid samt en efter-skat-rente.

Der er den væsentlige forskel, når der succederes i aktiver, der kan afskrives, at successionsfordelen udgør forskellen mellem på den ene side sælgers/gavegivers udskudte skat ved et almindeligt frit salg, og på den anden side nutidsværdien af merskatten af de afskrivninger, som køber/gavegiver mister ved successionen over den estimerede ejertid.⁵⁵ Der vil i denne situation typisk skulle tages højde for, at der er forskelle på, hvilke skatteprocenter sælger og køber skal anvende ved beregningen. Sælger betaler typisk højeste marginalskatteprocent, mens køber har mulighed for at anvende virksomhedsskatteordningen og således kan optimere sin skattebetaling i ejerperioden ved at betale en foreløbig skat på 22 % eller som kapitalafkast til 42 %.⁵⁶

Der er således behov for, aktiv for aktiv, at beregne nutidsværdien af købers mistede afskrivninger. Da skattemæssige afskrivninger på henholdsvis driftsmidler, goodwill og driftsbygninger er forskellige og strækker sig over forskellige antal år, vil beregningen af nutidsværdien af de mistede afskrivninger også være forskellig for de enkelte aktiver. Driftsmidler afskrives efter saldometoden og vil stort set være afskrevet fuldt ud efter ca. 16 år, mens goodwill og bygninger afskrives pro rata over henholdsvis 7 år og 25 år med lige store årlige beløb.⁵⁷ Herefter

55. Dette følger tydeligt af de to eksempler, som skatteministeren opstiller i bilag 25.

56. Statsautoriseret revisor Arne Larsen, Redmark, har i *SR-Skat* 2019.81 på meget illustrativ måde opstillet eksempler på konsekvenserne for kursfastsættelsen ved brug af forskellige skatteprocenter hos køber.

57. Saldoafskrivninger udgør en kvotientrække, altså tal hvor kvotienten mellem hvert tal og det foregående er konstant. Man kan naturligvis føre hvert års beregnede skattebesparelse på den skattemæssige afskrivningen tilbage til nutidsværdi, ved at

kan successionsfordelen beregnes, og nedslaget i prisen kan indsættes i ovennævnte tabel-scenarie for at skabe overblikket over parternes forhandlingsposition. Det afgøres, om successionsfordelen skal deles ligeligt eller kun tilkomme den ene eller anden part.

Er der tale om afskrivningsberettigede ejendomme, fx landbrugsejendomme, skal der endvidere tages højde for, at køber også mister muligheden for pristalsregulering efter ejendomsavancebeskatningslovens regler. Pristalsreguleringen skal derfor indregnes, når købers potentielle ejendomsavance efter den forventede ejertid skal findes. Med andre ord skal forskellen mellem ejendomsavance med og uden succession beregnes, med indregning af pristalsreguleringen opgjort med rentes rente effekt.⁵⁸ Forskellen udgør købers avance efter et forventet antal år. Dette beløb skal omregnes til nutidsværdi på samme måde som ovenfor anført under aktieavance, og der kan beregnes en successionsfordel, der udgør forskellen mellem den skat, som sælger skulle betale uden succession, og nutidsværdien af købers beregnede latente skat. Et eksempel:

En landbrugsejendom overdrages for 10.000.000 kr. Stuehuset andrager 2.000.000 kr. Anskaffelsessummen for ejendommen udgjorde 5.000.000 kr., heraf udgjorde stuehuset 1.000.000 kr. Sælgers fortjene-

tilbagediskontere skattebesparelsen år for år med tilbagediskonteringsformlen $(1+r)^{-n}$. Dette tager tid, men som tillempet estimat kan man anvende følgende formel for at udfinde nutidsværdien af investeringen: $(\text{afskrivningsprocent}/100) / ((\text{afskrivningsprocent}/100) + r)$. Hvis man anvender en afskrivningsprocent på 25 og 5 % som rente, fås $(0,25) / (0,25 + 0,05) = 0,83$ pr. krone nominal investering. Anvender man 56 % som marginalskat, fås nutidsværdien af de mistede afskrivninger eller 0,46 pr. krone nominal investering (56 % af 0,83).

Goodwill og bygningsafskrivninger er såkaldte pro rata afskrivninger, dvs. de beregnes med lige store årlige beløb. Det kaldes en annuitet. Nutidsværdien af lige store årlige skattemæssige afskrivninger beregnes med formelen: $\text{årlig afskrivning} * (1 - (1 + r)^{-n}) / r$. Hvis den afskrivningsberettigede anskaffelse er 1 kr., og renten er 5 %, fås over en 25 årig afskrivningsperiode dette: $(1 / 25) * (1 - (1 + 0,05)^{-25}) / 0,05 = 0,56$ pr. krone nominal investering. Anvender man 56 % som marginalskat, beregnes nutidsværdien af de mistede afskrivninger til 0,32 pr. krone nominal investering (56 % af 0,56). Man kan selvfølgelig også her føre hvert års beregnede skattebesparelse på den skattemæssige afskrivningen tilbage til nutidsværdi, ved at tilbagediskontere skattebesparelsen år for år med tilbagediskonteringsformlen $(1+r)^{-n}$.

58. Efter følgende formel: $\text{Anskaffelsessum} * (1+r)^{-n}$, hvor r = den årlige pristalsreguleringsprocent og n = ejertid.

ste udgør således 4.000.000 kr., der beskattes til 42 %, idet VSO ikke anvendes. Sælgers skat udgør derfor 1.680.000 kr.

Køber regner med at eje ejendommen i 20 år og anskaffelsessummen vil kunne pristalsreguleres med ca. 1,5 % pr. år, hvorefter anskaffelsessummen med rentes rente effekt om 20 år (se formel i note 58) vil udgøre 34,7 %. Købers salgssum om 20 år antages mindst at udgøre den pristalsregulerede anskaffelsessum. Herefter skal forskellen mellem den forventede ejendomsavance med og uden succession beregnes:

	Uden succession	Med succession	Forskel
Anskaffelsessum	8.000.000	4.000.000	4.000.000
Pristalsregulering (34,7 %)	2.776.000	1.388.000	1.388.000
Reguleret anskaffelsessum	10.776.000	5.388.000	5.388.000
Salgssum	10.776.600	10.776.000	0
Avance	0	5.388.000	5.388.000
Skat (42 %)		2.262.960	2.262.960
Nutidsværdi af forskellen (1,02) ⁻²⁰ = 0,673*2.262.960			1.522.972

Tallene kan herefter ligeledes indsættes i ovennævnte tabel-scenarie for at skabe overblik. Sælgers skat uden succession udgør 1.680.000 kr. Nutidsværdien af købers overtagelse af den udskudte skatteforpligtelse udgør 1.522.972 kr., hvorefter successionsfordelen udgør 157.028 kr. Hvis parterne deler successionsfordelen vil nedslaget udgøre 1.522.972 + 78.514 = 1.601.486 kr. eller kurs 95,3 %.

4.3. Særligt for dødsboer

I dødsboer gælder der ofte det specielle, at der er tale om personsammenfald mellem sælger og køber. Udlæg uden succession vil udløse en skattebetaling i dødsboet, der enten skal finansieres ved træk på boets likvide midler eller ved indbetaling fra arvingerne. Det vil således reelt være arvingerne, der finansierer dødsboskatten, enten ved at modtage

færre likvider fra boet eller ved positivt at foretage en indbetaling af egne midler.

Omvendt vil det også være køber/arvingen, der, ved succession, så at sige arver sælgers/boets fordele, og køber/arvingen får således begge fordele. Af disse grunde må det være klart, at ovennævnte betragtninger og beregninger ved gaveoverdragelser i levende live ikke uden videre kan overføres til dødsbosituationen. Lad os se på et konkret eksempel:

I en beregning, hvor dødsbosituationen indarbejdes, kan det eksempelvis forudsættes, at en arving får en post unoterede aktier udlagt fra et dødsbo. Arveudlægsværdien er kr. 5.000.000, og dødsboets anskaffelsessum udgør kr. 2.000.000. Skatten udgør således kr. 1.260.000, svarende til 42 % af (5.000.000 – 2.000.000). Det forudsættes, at selskabets værdi er uændret efter 20 år, og arvingen vil således kunne sælge selskabet efter 20 år for kr. 5.000.000.

Såfremt arvingen får aktierne udlagt *uden* succession, vil arvebeholdningen blive kr. 1.260.000 mindre på grund af boets skattebetaling. Arvingen vil således enten få kr. 1.260.000 mindre udbetalt af boets likvide midler, eller arvingen vil skulle indbetale kr. 1.260.000 af egne midler til boet til dækning af dødsboskatten. Ved salget efter 20 års ejertid ville arvingens provenu være kr. 5.000.000, idet der ikke ville være nogen skattepligtig avance.

Udlægges aktierne derimod *med* succession, vil arvebeholdningen derimod være kr. 1.260.000 højere grundet den manglende skattebetaling, og arvingen ville dermed kunne sætte kr. 1.260.000 i banken til forretning. Enten i form af øget udlodning af likvide midler fra boet eller i form af sparede egne midler. Når aktierne sælges efter 20 år, vil provenuet være kr. 3.740.000 efter skat, og herudover vil arvingen have bankindeståendet på kr. 1.260.000 med tillæg af renter. Arvingen vil således umiddelbart være bedre stillet ved udlæg med succession end ved udlæg uden succession – også uden nedslag for den udskudte skat.

Forskellen mellem dødsbosituationen og gaveoverdragelser i levende live kommer også til udtryk ved, at der udover skattebetalingen skal betales boafgift. Grundlaget for beregning af boafgift reduceres med den beregnede boskat. Størrelsen af den boafgift, der hviler på boet, er således afhængig af blandt andet den beregnede boskat. Uanset at boafgiften påhviler boet, har det direkte afsmittende effekt

på arvingernes økonomi, idet arvingerne også her betaler boafgiften – enten i form af mindre udlodning af likvide midler eller ved indbetaling af egne likvide midler til boet til dækning af boafgiften.

Hvis ovennævnte likviditetsfordele for arvingen indarbejdes i kursfastsættelsen af den udskudte skat, vil konsekvensen typisk være, at kursen på den udskudte skat vil falde til langt under den objektiverede passivpost, hvorefter parterne i stedet kan støtte ret på denne. Der foreligger endnu ikke praksis vedrørende denne problemstilling, men der verserer sager i rekursystemet, som forhåbentlig vil afklare, hvorledes den særlige situation på dødsboområdet skal reguleres i forhold til retsstillingen efter *Vognmandskendelsen* og styresignalet.

5. Afslutning

Som nævnt indledningsvist gjorde Tommy V. Christiansen for 30 år siden opmærksom på problemstillingen om kursfastsættelsen af den udskudte skat på bagkant af den nye lov om succession ved familieoverdragelse. I 20 år var retsstillingen egentlig klar, men de sidste 10 år har givet anledning til stor retsusikkerhed. Der verserer fortsat sager i retssystemet, så egentlig afklaring på dette væsentlige og centrale område, som endvidere er præget af stor kompleksitet, opnås næppe de næste mange år.

Den objektiverede lovgivningsbestemte passivpost beregnes i dag fortsat på baggrund af 30 % ved avancer, der skal beskattes som personlig indkomst og kapitalindkomst. Selvom den marginale beskatning ad flere omgange de senere år er sat ned, er passivpost-satserne ikke blevet tilsvarende nedsat. Det har medført, at passivposten i procent af den maksimale beskatning af avancer-/indkomster kan opgøres således, for en gennemsnitskommune inkl. arbejdsmarkedsbidrag:

2019	Maksimalbeskatning (gennemsnitskommune)	Passivpost	Passivpost i procent af maksimale beskatning
Aktieindkomst unoterede kapital- andele	42 %	22 %	52,4 %
Kapitalindkomst (fx ejendoms- avance)	42 % (skrå skatteloft)	30 %	71,4 %
Personlig ind- komst (fx gen- vundne afskriv- ninger)	56,5 % (inkl. AM-Bidrag)	30 %	53,1 %
Konto for op- sparet overskud ⁵⁹	Opspart ved 22 %: 34,5 %	21,0 %	60,9 %
	Opspart ved 23,5 %: 33,0 %	19,9 %	60,3 %
	Opspart ved 24,5 %: 32,0 %	19,1 %	59,7 %
	Opspart ved 25 %: 31,5 %	18,75 %	59,5 %
	Opspart ved 28 %: 28,5 %	16,5 %	57,9 %
	Opspart ved 30 %: 26,5 %	15,0 %	56,6 %

Som det ses, kompenserer den lovgivningsbestemte passivpost langt hen ad vejen den maksimale beskatning ved succession (sidste kolonne). Ved ejendomsavance endda helt op til 71,4 %. Det må endvidere have for øje, at der ved de komplekse beregninger, for at finde en nogenlunde valid, men dog skønsmæssig, kursfastsættelse af den udskudte skat, som køber overtager, ofte bør tages hensyn til, at køber har mulighed for at anvende virksomhedsordningen, og således kan optimere sin skattebetaling i ejerperioden til en væsentligt lavere marginalbeskatning. Ligeledes må det antages, at der i nogle gave- og dødsbositioner skal tages højde for de ovenfor nævnte likviditetsfordele. Den lovgivningsbestemte passivpost vil derfor ofte kompensere den udskudte skat fuldt ud.

59. Passivposten beregnes som 75 % af forskellen mellem VSO-skatteprocenten og 50 %, jf. boafgiftslovens § 13 a.

Alt i alt forekommer det legitimt at stille spørgsmålet om, hvorvidt retsstillingen efter *Vognmandskendelsen* er hensigtsmæssig. Under alle omstændigheder må retsstillingen ud fra en administrativ synsvinkel anses for at være så tung og lidet transparent, at den kalder på en forenkling i retning af en (tilpasset) objektiveret passivpost. Ud fra en juridisk og retssikkerhedsmæssig vurdering må den nuværende retsstilling i bedste fald anses forunderlig, allerede fordi det hverken følger af bestemmelsens ordlyd eller har klar støtte i lovens forarbejder.

Kapitel 13

UfR 2016.2126 H's betydning for at anvende 15 %-reglen i dødsboer

Managing Partner, Advokat (H) Leo Jantzen, TVC Advokatfirma

1. Indledning

Min erhvervsmæssige skæbne blev afgjort i december 1993, da jeg var til mundtlig eksamen i Skatteret 1 og ivrigt diskuterede "Slusedommen" (TfS 1985, 6 HR) med såvel eksaminator som censor. Dette gjorde tilsyneladende et godt indtryk på eksaminatoren, da han i forbindelse med karaktergivning sagde, at han forventede at se min ansøgning. Eksaminatoren var Tommy V. Christiansen. Jeg tog ham på ordet, og et år senere sendte jeg min ansøgning, hvilket endte med en ansættelse som advokatfuldmægtig den 1. februar 1995. Jeg har ikke siden et eneste sekund fortrudt min beslutning. Jeg blev ansat til at føre skatteprocessager, men også til at opbygge et helt nyt område, som Tommy havde set et udviklingspotentialer i – rådgiveransvar for revisorer. Ud over at rådgiveransvarsområdet er udvidet til professionsansvar som sådan, har jeg beskæftiget mig med de samme områder siden.

Jeg har længe overvejet mit valg af emne til mit bidrag til festskriftet til Tommy, da jeg gerne vil knytte det op på noget, som Tommy og

jeg har haft sammen. "Slusedommen" var lidt for gammel. Selskabstømmersagerne, hvor vi sammen havde ført nogle spændende sager, kunne have været et godt emne, men har også mange år på bagen. Til sidst valgte jeg at skrive om 15 %-reglen i cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning på baggrund af UfR 2016.2126 H.

Jeg førte selv den pågældende sag for Vestre Landsret og Højesteret og havde i den forbindelse meget stor glæde af de mange artikler, som Tommy havde skrevet om emnet. I forbindelse med sagens førelse for Højesteret tillod jeg mig også at trække på Tommys ekspertise på området, og han og Bodil var med i Højesteret og overværede sagens hovedforhandling. Derfor var det nærliggende for mig at skrive om denne sag.

Henset til, at der i denne artikel er tale om en kommentar med udgangspunkt i UfR 2016.2126 H, som vedrørte værdiansættelsen af ejendomme ved arveudlæg efter BAL § 12, stk. 1, vil jeg i nærværende artikel alene beskæftige mig med værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde og status ved arveudlæg. Den parallelle problemstilling om værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde og status ved gaveoverdragelse behandles derfor ikke i artiklen.

2. Retsgrundlaget ved værdiansættelsen af ejendomme ved arveudlæg efter boafgiftslovens (BAL) § 12, stk. 1

BAL § 12 blev indført ved lov nr. 426 af 14. juni 1995, hvor BAL § 12 fik følgende ordlyd:

“Stk. 1. Aktiver og passiver i dødsboer ansættes i boopgørelsen til deres handelsværdi på den i boopgørelsen fastsatte opgørelsesdag.

[...]

Stk. 2. Finder den kommunale skattemyndighed, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på de i stk 1 nævnte tidspunkter, kan skattemyndigheden ændre værdiansættelsen eller kræve en sagkyndig vurdering udmeldt af skifteretten efter kilde-skattelovens § 16, stk. 3-5.”

Ved lov nr. 1222 af 27. december 1996 blev ordlyden af BAL § 12, stk. 2, ændret til følgende:

2. Retsgrundlaget ved værdiansættelsen af ejendomme ved arveudlæg efter

“Hvis en værdiansættelse ikke er baseret på en sagkyndig vurdering og den kommunale skattemyndighed finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien på de i stk. 1 nævnte tidspunkter, kan den ændre værdiansættelsen eller anmode skifteretten om at udmelde en eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering efter § 93 i lov om skifte af dødsboer. [...]”

Ved lovændringen i 1996 skete der således en væsentlig indskrænkning i skatteforvaltningens adgang til enten selv at ændre værdiansættelsen eller at anmode skifteretten om en sagkyndig vurdering, idet skatteforvaltningen modsat tidligere nu skulle acceptere værdiansættelser baseret på en sagkyndig vurdering.

BAL § 12, stk. 1, omhandler værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer, mens BAL § 12, stk. 2, omhandler skatteforvaltningens reaktionsmidler, når boets værdiansættelse efter skatteforvaltningens opfattelse ikke svarer til handelsværdien.

I forarbejderne til den oprindelige lov, jf. lovforslag L 254 fra 1994/1995, bemærkningerne til § 12, er der om værdiansættelsesspørgsmålet, jf. stk. 1, anført følgende:

“Principperne i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning og den praksis, der er etableret på området, vil fortsat være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget.”

Hermed fastslog lovgiver således klart, at principperne i værdiansættelsescirkulæret og den efterfølgende praksis har en meget central plads ved fastsættelsen af aktivers handelsværdi, og at fortolkningen af BAL § 12 skal ske under hensyntagen hertil.

Af værdiansættelsescirkulæret fremgår følgende:

6. Den efter punkt 5 opgjorte kontantværdi sammenlignes med kontantejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4A eller årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2A.

Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

Hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under kontantejendomsværdien, bør værdiansættelsen ændres, således at den holdes inden for denne ramme, medmindre boet eller parterne har oplyst særlige omstændigheder, som begrundes, at man ikke følger denne fremgangsmåde. Som eksempel herpå kan nævnes en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest bekendtgjorte ansættelse af kontantejendomsværdien.

...

8. Ved efterprøvelsen må der tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien.

...

48. Anvisningerne i dette cirkulære er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse. Særlige spørgsmål kan forelægges for statskattedirektoratet eller Skattedepartementet, jfr. pkt. 16 i Skattedepartementets cirkulære af 17. juni 1970.”

Af Skattedepartementets afgørelse af 24. september 1984 gengivet i TfS 1984, 418, fremgår følgende:

“Skattedepartementet har udtalt, at der ved udfærdigelsen af cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning bevidst er foretaget en indskrænkning i den adgang, som skatte- og afgiftsmyndighederne i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, har til at lade en fast ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten. Man har for at gøre reglerne om værdiansættelse af faste ejendomme lettere at praktisere både for boet eller parterne i en gaveoverdragelse og for skatte- og afgiftsmyndighederne valgt at anvende den relevante kontantejendomsværdi direkte ved efterprøvelse af værdiansættelsen. Det bemærkes herved, at kontantejendomsværdien antages at være

udtryk for ejendommens værdi i handel og vandel ved kontant betaling på det for vurderingen afgørende tidspunkt (vurderingsterminen), jf. vurderingslovens § 6, jf. § 10 og § 6 A. Skattemyndighederne kan således ikke lade ejendommen vurdere, hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi ligger indenfor plus/minus 15 pct. af kontantværdien [...] Det er uden betydning, om ejendommen efter udlægget sælges med fortjeneste, idet det bemærkes, at fortjeneste udover udlægsværdien typisk vil blive beskattet. *Har udlægsmodtageren derimod videresolgt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelsen, vil oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå ved overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt bør ændres.*” (egen fremhævning).

Som det videre fremgår af Skattedepartementets besvarelse af spørgsmål 4, fandt Skattedepartementet *ikke*, at

“skatte- og afgiftsmyndigheden kan lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi. Dette må gælde, uanset om udlægsmodtageren/gavemodtageren kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen sælger ejendommen til en kontant pris, der er væsentlig højere end værdiansættelsen.”

Skattedepartementet betragtede sig således i 1984 som bundet af værdiansættelsen, når denne var foretaget efter 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret.

Skatteministeren fremkom i 1990 også med en redegørelse for 15 %-reglen. Redegørelsen er medtaget i TfS 1990, 196. Skatteministeren anførte blandt andet følgende vedrørende anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret:

“For så vidt angår overdragelser ved gave, der udløser gaveafgift, fremgår 15 pct.-reglen af punkt 6 i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 (værdiansættelsescirkulæret).

Heri anføres, at hvis en ejendom overdrages til en kontantværdi, der er højst 15 pct. højere eller lavere end den senest bekendtgjorte, årsregulerede kontantværdi, skal denne værdi lægges til grund ved beregningen af afgift. Efter praksis gælder det også, selv

om den seneste vurdering må antages at være fejlbehæftet, jf. min besvarelse af spørgsmål 3.

Selv om 15 pct.-reglen i relation til overdragelser, der sker ved arv eller gave, således har fået sin mest bastante form, er den dog ikke ufravigelig. Har den pågældende ejendom siden den seneste vurdering undergået faktiske eller retlige ændringer, f.eks. i form af om- eller tilbygning, finder reglen således ikke anvendelse.” (egen fremhævning).

Som spørgsmål 3 blev ministeren anmodet om at gennemgå den gældende praksis på området. Her anførte Skatteministeren bl.a. følgende:

“Som udgangspunkt accepteres den aftalte overdragelsessum, hvis den ikke afviger mere end 15 pct. fra den årsregulerede kontantværdi. Myndighederne er imidlertid ikke generelt bundet af denne retningslinje, hvis den årsregulerede kontantværdi må antages at være fejlbehæftet, eller der af andre årsager er grund til at antage, at den pågældende ejendoms handelsværdi afviger herfra.

Hvis den årsregulerede kontantværdi er for lav som følge af en fejlbehæftet vurdering, og den aftalte overdragelsessum ikke afviger mere end 15 pct. fra kontantværdien, er skattemyndighederne dog efter gældende praksis afskåret fra at ændre værdiansættelsen i tilfælde, hvor overdragelsen sker ved arv eller gave. Begrundelsen herfor er, at det offentlige i disse tilfælde antages at være nærmest til at bære risikoen for en fejlbehæftet vurdering.” (egen fremhævning).

Det kan altså konstateres, at Skatteministeren i 1990 konkluderede, at 15 %-reglen skal anvendes, medmindre ejendommen siden den seneste vurdering har undergået faktiske eller retlige ændringer. Det kan også konstateres, at Skatteministeren i 1990 var af den opfattelse, at gældende praksis var, at skattemyndighederne var bundet af 15 %-reglen, selvom ejendommen var fejlvurderet af det offentlige, da det offentlige bærer risikoen herfor.

Min tilgang til sagen for Højesteret var således, at det henset til bemærkningen i forarbejderne til BAL klart kunne fastslås, at principperne i værdiansættelsescirkulærets punkt 6 havde en meget høj retskildemæssig værdi, og at SKAT alene kunne anmode skifteretten om sagkyndig vurdering eller tilsidesætte værdiansættelser foretaget efter

principperne i cirkulæret, hvis der forelå et af de tilfælde, hvor det af praksis forud for 1995 fremgik, at der kunne ske tilsidesættelse.

Efter praksis var det alene i følgende tilfælde, der kunne ske en tilsidesættelse:

- Ejendommen var videresolgt inden indgivelsen af boopgørelse. Denne undtagelse har støtte i TfS 1984, 418.
- Ejendommen var vurderet af en sagkyndig under dødsboets behandling. Denne undtagelse har støtte i TfS 1984, 546.
- Ejendommen havde siden seneste offentlige vurdering undergået faktiske eller retlige ændringer. Denne undtagelse har støtte i værdiansættelsescirkulærets punkt 8 samt TfS 1990, 196.

3. Om selve sagen i UfR 2016.2126 H

Som det fremgår af de faktuelle oplysninger i sagen, således som disse er gengivet i UfR 2016.2126 H, indgik der bl.a. to ejendomme i dødsboet i form af en erhvervsejendom og en beboelsesejendom. Begge ejendomme blev under dødsboets behandling udlagt til arvingen B.

Erhvervsejendommen blev udlagt for kr. 5.750.000, og den offentlige ejendomsvurdering udgjorde pr. 1. oktober 2012 kr. 5.050.000. Ifølge oplysninger i tingbogen var der den 29. august 2013 tinglyst pantebreve til Nykredit på i alt kr. 3.616.000.

Beboelsesejendommen blev udlagt for kr. 2.000.000, og den offentlige ejendomsvurdering udgjorde pr. 1. oktober 2011 kr. 2.250.000. Ifølge oplysninger i tingbogen var der den 19. august 2013 tinglyst pantebrev til Nykredit på kr. 1.920.000.

Arvingen B – der udtog de to ejendomme – gav den 19. juni 2013 et afkald på kr. 2.100.000 af sin arv til fordel for boets øvrige arvinger. Arvebeholdningen var i boopgørelsen opgjort til ca. kr. 9.700.000.

I sagen var det SKATs vurdering, at der var en begrundet formodning om, at handelsværdien af dødsboets ejendomme var højere end de værdier, som boet havde fastsat. SKAT støttede denne formodning på den belåning, der var sket af ejendommene, ligesom SKAT for erhvervsejendommen henviste til, at der ud fra en afkastbetragtning var grund til at formode, at ejendommens handelsværdi var højere end værdien på kr. 5.750.000, der var fastsat af dødsboet.

SKATs formodning blev for SKATs vedkommende yderligere bestyrket af, at B, der havde fået begge ejendomme udlagt, havde givet et arveafkald, så den anden arving, C, forlods arvede kr. 2.100.000. Det var således efter det af SKAT oplyste og anførte SKATs erfaring, at arveafkaldserklæringer i situationer som den i sagen foreliggende kunne være udtryk for, at den arving, der fik aktiver udlagt til en lavere værdi end den faktiske handelsværdi, kompenserede de øvrige arvinger ved at give delvist arveafkald.

SKAT ønskede som følge heraf, at der skulle foretages en sagkyndig vurdering af dødsboets ejendomme. Skifteretten gav SKAT medhold heri med følgende begrundelse og afgørelse:

“Efter cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelsescirkulæret) er grundlaget for værdiansættelse af fast ejendom ved boafgiftsberegning ejendommens handelsværdi. Hvis boets værdiansættelse omregnet til kontantværdi er 15 % højere eller lavere end seneste offentlige vurdering, skal denne værdiansættelse som hovedregel lægges til grund ved beregning af boafgift.

Værdiansættelsen inden for ± 15 % af kontantværdien kan fraviges, for eksempel hvis ejendommen har været vurderet, ejendommen kort tid efter overtagelsen sælges til tredjemand, eller som anført af SKAT, at den fastsatte værdi af ejendommen i boopgørelsen er mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved bodelingen.

Arvingen B har ifølge skøderne overtaget ejendommene pr. 1. juli 2013. Efterfølgende har han i august 2013 vedrørende beboelsesejendommen – - – Allé 36, – - –, der pr. 1. oktober 2011 havde en ejendomsværdi på 2.250.000 kr, og som han efter bopopgørelsen har overtaget til 2.000.000 kr., optaget realkreditlån på 1.920.000 kr. Den maksimale belåningsprocent i realkredit på beboelsesejendomme er 80 %. Det svarer til, at realkreditinstituttet har vurderet ejendommen værdi til mindst 2.400.000 kr.

Udlejningsejendommen – - –vej 34, – - –, der pr. 1. oktober 2012 havde en ejendomsværdi på 5.050.000 kr., og som er overtaget af B for 5.750.000 kr., er i august 2013 belånt med realkredit på 3.616.000 kr. Den maksimale belåningsprocent på erhvervsejendomme er 60 %. Det svarer til, at realkreditinstituttet har vurderet ejendommen til mindst 6.026.666,67 kr.

Skifteretten finder herefter, hvor begge ejendomme efter overtagelsen i boperioden i forbindelse med optagelse af realkreditlån er blevet »vurderet« til mindsteværdier, der er større end de respektive

overtagelsesværdier, sammenholdt med at arvingen, der har udtaget ejendommene, har givet arveafkald på 2.100.000 kr. til fordel for boet, hvorved værdien af ejendommene i boopgørelsen er mindre, end den værdi som arvingerne anvender ved bodelingen, at boet ikke kan støtte ret på værdiansættelsescirkulærets bestemmelse om, at ejendommene i boopgørelsen kan ansættes til $\pm 15\%$ af den seneste ejendomsvurdering.

Som følge af det anførte tages anmodningen fra SKAT om sagkyndig vurdering af ejendommene til følge.

Da boet efter det fremkomne ikke har indsendt meddelelse om acontoudlodning efter dødsboskattelovens § 5, stk. 2, skal ejendommene værdiansættes til handelsværdien på skæringsdagen den 27. november 2013, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 1.”

Som nævnt indtrådte jeg som repræsentant for dødsboet fra og med sagens behandling ved Vestre Landsret.

På vegne af dødsboet gjorde jeg gældende, at dødsboet havde et retskrav på at få godkendt værdiansættelsen af de to ejendomme, da værdiansættelsen var sket i overensstemmelse med principperne i værdiansættelsescirkulæret. Arvingen B havde således overtaget ejendommene for et beløb, der lå inden for $\pm 15\%$ af den seneste offentlige ejendomsvurdering, jf. cirkulærets punkt 6, 2. afsnit. BAL § 12, stk. 2, gav i den situation ikke hjemmel til at kræve en sagkyndig vurdering, idet en værdiansættelse inden for $\pm 15\%$ måtte anses for handelsværdien i lovens forstand, idet der ikke forelå nogen af de undtagelser, som praksis havde opsat.

SKAT gjorde derimod – meget vidtgående – gældende, at SKAT ikke var afskåret fra at kræve en sagkyndig vurdering. Dette fulgte efter SKATs opfattelse af den klare ordlyd af BAL § 12, stk. 2, hvorefter SKAT bl.a. kunne kræve en sagkyndig vurdering efter dødsboskiftelovens § 93, hvis SKAT fandt, at værdiansættelsen ikke svarede til handelsværdien. Det fremgik af forarbejderne til § 93, at en anmodning om sagkyndig vurdering kun kunne afvises, hvis den var åbenbart overflødig. SKAT bestred således, at borgerne havde et retskrav på at få godkendt en værdiansættelse af en ejendom, hvis værdiansættelsen lå inden for $\pm 15\%$ af den seneste offentlige ejendomsvurdering.

Vestre Landsret gav SKAT medhold med følgende begrundelse og resultat:

“Efter boafgiftslovens § 12, stk. 1, skal aktiver og passiver i et dødsbo ansættes til deres handelsværdi, og SKAT kan efter § 12, stk. 2, enten selv ændre en værdiansættelse i et dødsbo eller anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at foretage en vurdering efter dødsboskiftelovens § 93, hvis SKAT finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien. Efter dødsboskiftelovens § 93 har den sagkyndige vurdering også til formål at fastsætte handelsværdien af aktiver og passiver. Det fremgår af forarbejderne til § 93, at der kun er grundlag for at afvise en anmodning om en sagkyndig vurdering, såfremt den er åbenbart overflødig.

SKATs anmodning om en sagkyndig vurdering vil være åbenbart overflødig, hvis boet efter A godtgør, at boet i den foreliggende sag har et retskrav på at få godkendt værdiansættelsen af de to ejendomme, der er arveudlagt til B.

Det er ubestridt, at værdien af de to ejendomme er fastsat til beløb, der ligger inden for $\pm 15\%$ af de senest offentliggjorte ejendomsvurderinger, og dermed er i overensstemmelse med punkt 6, 2. afsnit, i cirkulære nr. 182 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning. Ifølge bemærkningerne til boafgiftslovens § 12 er principperne i værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der var etableret på området, fortsat gældende efter boafgiftslovens ikrafttræden. Som anført i cirkulærets indledning i punkt 1 og gentaget i punkt 48 er dets regler vejledende, og landsretten lægger til grund, at dette gælder ved fastsættelsen af handelsværdien for både aktiver og passiver. Det følger endvidere af formuleringen af punkt 8 om efterfølgende ændringer og af praksis vedrørende bestemmelsen, at den ikke er udtømmende. Der er herefter ikke grundlag for at fastslå, at værdiansættelsescirkulærets bestemmelser i sig selv giver boet et retskrav på at få godkendt sin værdiansættelse af de to ejendomme.

Efter den foreliggende administrative praksis, herunder ministersvarene på spørgsmål om 15 %-reglens anvendelse, er det ikke godtgjort, at der er en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering, skal lægges til grund. En eventuel fast administrativ praksis på gaveområdet kan ikke føre til et andet resultat.

Landsretten tiltræder derfor, at der ikke er grundlag for at afvise SKATs anmodning om en sagkyndig vurdering, og stadfæster herefter skifterettens kendelse.”

Resultatet af Vestre Landsrets afgørelse i sagen var reelt, at principperne i værdiansættelsescirkulæret ikke længere kunne anvendes – i hvert fald i dødsbosituationen – idet SKAT blot kunne anfægte værdiansættelsen og anmode om en sagkyndig vurdering, medmindre en sådan var åbenbart overflødig. Som Vestre Landsrets afgørelse var formuleret, var der ingen tvivl om, at det var dødsboerne, der fremover ville have bevisbyrden for, at en sagkyndig vurdering var åbenbart overflødig (hvilken bevisbyrde i praksis stort set aldrig ville kunne løftes). Stod Vestre Landsrets afgørelse i sagen således til troende, ville det reelt betyde, at principperne i værdiansættelsescirkulæret – i hvert fald i dødsbosituationen – ikke længere ville kunne anvendes i praksis.

Ud over at jeg var af den opfattelse, at Vestre Landsrets præmisser var forkerte, gik sagen mig mere på end normalt. Jeg var nervøs for at blive kendt som den advokat, som var skyld i, at værdiansættelsescirkulærets principper ikke mere kunne anvendes, hvis sagen ikke blev indbragt for Højesteret og Vestre Landsrets præmisser ændret. Problemet var imidlertid, at sagen ikke uden videre kunne indbringes for Højesteret, da dette forudsatte Procesbevillingsnævnets tilladelse.

SKAT var heldigvis enig med mig i, at sagen var meget principiel, hvorefter Procesbevillingsnævnet fulgte vores fælles anmodning og gav tilladelse til tredjeinstansbevilling.

Modsat området for gaveoverdragelser var praksis i dødsbosituationen særdeles begrænset. Siden indførelsen af BAL var der alene tre offentliggjorte domme, som alle omfattede de undtagelsessituationer, som er gengivet ovenfor. Jeg var af den opfattelse, at dette skyldtes, at SKAT havde administreret reglen efter lovgivers intention. Da det som udgangspunkt alene var SKAT, som kunne svare på, hvordan SKAT havde administreret BAL § 12, stk. 2, stillede jeg under sagens behandling for Højesteret forskellige opfordringer herom. Jeg anmodede SKAT om at redegøre for det årlige antal af boer, hvori der skete arveudlæg af ejendomme, samt antallet af sager, hvor udlægget skete efter 15 %-reglen. Jeg opfordrede også SKAT til nøje at redegøre for, i hvor mange tilfælde SKAT siden indførelsen af BAL havde tilsidesat (eller anmodet om sagkyndig vurdering af) udlæg foretaget efter 15 %-reglen. Og i givet fald hvad begrundelsen herfor var.

Jeg må indrømme, at jeg ikke forventede, at SKAT ville imødekomme min opfordring, hvorfor jeg overvejede andre muligheder for at

få spørgsmålet belyst. Jeg havde i denne forbindelse en drøftelse med min partnerkollega i TVC, Susanne Jacobsen, som er autoriseret bobestyrer ved Retten i Roskilde og medlem af Danske Arveretsadvokater. Vi kom til den konklusion, at vi måske kunne få hjælp fra Danske Arveretsadvokater ved, at de stillede spørgsmål til deres medlemmer om, hvorvidt de havde oplevet tilsidesættelser af anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret og i givet fald, hvad begrundelsen var. Danske Arveretsadvokater var meget interesserede i at hjælpe hermed, ligesom de gerne ville vise, at de var helt enige i mine synspunkter ved at biintervenere i sagen.

Til min store glæde og overraskelse valgte SKAT at imødekomme min opfordring og kom med en flot og loyal rapport. Højesteret har overordnet gengivet rapportens konklusioner i dommen. SKAT havde ved et omfattende arbejde fundet 16 sager i perioden fra december 2005 til januar 2014, hvor SKAT enten havde tilsidesat en overdragelse inden for 15 %-reglen eller havde anmodet om en sagkyndig vurdering.

I tre af tilfældene vedrørte det skævdeling. I fem af tilfældene havde boet indhentet sagkyndige vurderinger. I fire af tilfældene havde arvingen videresolgt ejendommen. I to af tilfældene havde boet sat ejendommen til salg. I én sag var der sket faktiske ændringer på ejendommen, og i ét tilfælde overtog arvingen prioritetsgæld, som oversteg udlægsværdien.

De 12 af ændringerne faldt således direkte ind under de undtagelsesgrupper, som der ubestridt var på området. Det sidstnævnte tilfælde var også ganske berettiget, da udlægsværdien naturligvis ikke kan være mindre end værdien af den prioritetsgæld, som overtages.

Den eneste yderligere gruppe, hvor SKAT enten havde tilsidesat anvendelsen af 15 %-reglen eller anmodet om sagkyndig vurdering, var således skævdelingssituationen, som den konkrete sag også vedrørte. I skævdelingssituationen sker der udlæg af en ejendom efter 15 %-reglen, og den arving, som har fået udlagt ejendommen, giver helt eller delvist arveafkald til andre arvinger i boet. Hvis der ikke foreligger andre saglige begrundelser for arveafkaldet, indikerer arveafkaldet, at parterne ved bodelingen har lagt en anden værdi af ejendommen til grund end den værdi, som er lagt til grund ved udlægget. Jeg kan komme med følgende simplificerede eksempel:

Boet har arvingerne A og B. Boet har kun et aktiv – en ejendom med en offentlig ejendomsværdi på kr. 2.000.000.

Arvingerne i boet aftaler, at ejendommen skal udlægges til arving A for kr. 1.700.000 (den kontante ejendomsværdi minus 15 %) mod, at arving A skal give arveafkald i forhold til arving B med kr. 500.000.

Hvis A ikke havde givet arveafkaldet på kr. 500.000, skulle hver arving arve kr. 850.000. Som følge af arveafkaldet arver A kr. 350.000, og B arver kr. 1.350.000. Dette indikerer, at arvingerne har været af den opfattelse, at ejendommen havde en værdi på kr. 2.700.000, og at det er denne værdi, som arvingerne har lagt til grund ved bodelingen.

Danske Arveretsadvokaters egen undersøgelse viste det samme billede som SKATs. Der lå meget få tilfælde, hvor udlæg af en ejendom efter 15 %-reglen ikke blev accepteret af SKAT, og undtagelsestilfældene var de samme som konstateret af SKAT.

Under hovedforhandlingen for Højesteret henstillede jeg – bakket op af Danske Arveretsadvokater – Højesteret til at komme med generelle bemærkninger vedrørende anvendelsesområdet for 15 %-reglen, uanset hvad udfaldet måtte blive af den konkrete sag, så retsstillingen på området kunne blive afklaret.

Det skyldtes næppe min henstilling, men Højesterets præmisser levede op til mit ønske om en afklaring af, om 15 %-reglen fortsat havde gang på jorden, eller om SKAT kunne administrere BAL § 12, stk. 2, efter forgodtbefindende.

Højesteret kom med følgende begrundelse og resultat:

“Efter boafgiftslovens § 12, stk. 1, ansættes aktiver og passiver i dødsboer til deres handelsværdi. Skattemyndighederne kan efter § 12, stk. 2, ændre boets værdiansættelse eller anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at foretage vurdering efter dødsboskiftelovens § 93, hvis værdiansættelsen ikke er baseret på en sagkyndig vurdering, og myndighederne finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien.

For så vidt angår fast ejendom bestemmer punkt 6, 2. afsnit, i værdiansættelsescirculæret (circulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning), at en værdiansættelse skal lægges til grund

ved beregning af arve- og gaveafgiften, hvis boets eller parternes ansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 % højere eller lavere end den kontante ejendomsværdi. Det fremgår af cirkulærets pkt. 48, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.

Højesteret finder, at værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, efter sammenhængen med pkt. 48 og på baggrund af Skattedepartementets afgørelser af 24. september og 3. december 1984, skatteministerens besvarelse af 30. april 1990 og forarbejderne til boafgiftsloven indebærer, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Højesteret bemærker, at det af de grunde, landsretten har anført, ikke er godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne.

Af de grunde, som skifteretten har anført, finder Højesteret, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning om, at de pågældende ejendomme vurderes med henblik på fastsættelse af handelsværdien, skal imødekommes.

Med denne begrundelse stadfæster Højesteret landsrettens kendelse.”

Højesteret fastslog således til min store glæde, at skattemyndighederne som det altovervejende udgangspunkt skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen. SKATs holdning om, at BAL § 12, stk. 2, gav SKAT mulighed for stort set altid at anmode om sagkyndige vurderinger, blev således klart afvist.

Højesterets præmisser er på et punkt misvisende, idet jeg ikke under sagen gjorde gældende, at der forelå en fast administrativ praksis om, at 15 %-reglen altid skulle finde anvendelse. Jeg accepterede således, at den ikke kunne finde anvendelse, hvis der forelå et af følgende tilfælde:

- Ejendommen var videresolgt.
- Ejendommen var vurderet af en sagkyndig under dødsboets behandling.

- Ejendommen havde siden seneste offentlige vurdering undergået faktiske eller retlige ændringer.

Som det fremgår af Højesterets præmisser, skal skattemyndighederne ikke acceptere 15 %-reglen, hvis der foreligger særlige omstændigheder. Jeg vil nedenfor i afsnit 4 komme med nogle bemærkninger herom.

I den konkrete sag fandt Højesteret med henvisning til Skifterettens bemærkninger, at der forelå særlige omstændigheder, som gjorde, at skattemyndighedernes anmodning om sagkyndig vurdering skulle imødekommes. Det er derfor nødvendigt at se på Skifterettens bemærkninger.

Skifteretten anførte følgende:

“Skifteretten finder herefter, hvor begge ejendomme efter overtagelsen i boperioden i forbindelse med optagelse af realkreditlån er blevet ‘vurderet’ til mindsteværdier, der er større end de respektive overtagelsesværdier, sammenholdt med at arvingen, der har udtaget ejendommene, har givet arveafkald på 2.100.000 kr. til fordel for boet, hvorved værdien af ejendommene i boopgørelsen er mindre, end den værdi som arvingerne anvender ved bodelingen, at boet ikke kan støtte ret på værdiansættelsescirkulærets bestemmelse om, at ejendommene i boopgørelsen kan ansættes til $\pm 15\%$ af den seneste ejendomsvurdering.”

Som jeg læser præmisserne, er det bærende forhold, at der er sket en skævdeling og ikke, at der er sket en “vurdering”. Baggrunden for, at Skifteretten og Højesteret finder, at der foreligger særlige omstændigheder i sagen, er således efter min opfattelse, at arvingerne anvender forskellige værdier af ejendommene ved udlæggene og ved boopgørelsen. Arvingerne har således i realiteten selv lagt andre værdier end værdierne efter 15 %-reglen til grund, hvorfor denne ikke kan anvendes.

4. Den nuværende retstilstand i lyset af UfR 2016.2126 H

Højesterets afgørelse i UfR 2016.2126 H har været indgående drøftet blandt kollegaer og i advokat kredse. Mange gode kollegaer har i den forbindelse gjort sig til talsmænd for, at Højesterets afgørelse i UfR 2016.2126 H har medført en ikke ønskelig usikkerhed om principperne i værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde og status ved arve-

udlæg. Usikkerheden skulle efter denne opfattelse nærmere bestemt knytte sig til, hvad der mere præcist i fremtiden skal kunne anses for *særlige omstændigheder*.

Jeg er ikke enig i, at Højesterets afgørelse i UfR 2016.2126 H har medført en usikkerhed om principperne i værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde og status ved arveudlæg. Tværtimod er det min opfattelse, at Højesteret i realiteten med afgørelsen i UfR 2016.2126 H har cementeret, at 15 %-reglen skal accepteres af skattemyndighederne i dødsbosituationen, hvis blot man holder sig fra de nu fire undtagelser (særlige omstændigheder).

Forud for Højesterets afgørelse i UfR 2016.2126 H gjaldt der som nævnt følgende tre undtagelser:

- Ejendommen var videresolgt inden indgivelsen af boopgørelse. Denne undtagelse har støtte i TfS 1984, 418.
- Ejendommen var vurderet af en sagkyndig under dødsboets behandling. Denne undtagelse har støtte i TfS 1984, 546.
- Ejendommen havde siden seneste offentlige vurdering undergået faktiske eller retlige ændringer. Denne undtagelse har støtte i værdiansættelsescirkulærets punkt 8 samt TfS 1990, 196.

Højesteret har nu også cementeret, at der også foreligger en særlig omstændighed, når der foreligger en skævdeling, og denne er udtryk for, at *værdien af ejendommen i boopgørelsen er mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved bodelingen*.

Efter min opfattelse kan skævdelingssituationen dog anskues således, at man reelt ikke ved arveudlægget har værdiansat ejendommen efter 15 %-reglen, og at man derfor falder uden for det retskrav på en bestemt værdiansættelse, der følger af principperne i værdiansættelsescirkulæret.

Højesterets afgørelse i UfR 2016.2126 H er efter min opfattelse således reelt udtryk for, at der fortsat gælder de tre undtagelser, der altid har gjaldt, og at Højesteret nu yderligere har fastlagt, at det er et krav for at anvende 15 %-reglen, at værdien af ejendommen i boopgørelsen også skal være den værdi, som arvingerne reelt anvender ved bodelingen.

Henset til de omfattende undersøgelser, som SKAT og Danske Arveretsadvokater har foretaget, har jeg meget vanskeligt ved at se, at der skulle kunne være yderligere tilfælde end dem, som nu er fremme, som vil kunne falde ind under "særlige omstændigheder". Loven har nu snart 25-års jubilæum, og det virker helt usandsynligt, hvis ikke alle tænkelige "særlige omstændigheder" nu er dukket op.

Jeg har hørt synspunkter om, at det forhold, at ejendomsvurderingssystemet ikke har fungeret i mange år, kan være en særlig omstændighed. Dette må jeg klart afvise. Jeg vil her blandt andet henviser til Skatteministerens svar i TfS 1990, 196, som jeg har citeret tidligere i artiklen. Her angives det klart, at det er det offentlige, der bærer risikoen for en fejlbehæftet vurdering.

Jeg vil for at følge problemstillingen endeligt til dørs afslutningsvist henviser til spørgsmål nr. 262 af 22. februar 2018 (alm. del) og svaret herpå, der lyder:

"Spørgsmål

Hvordan vil ministeren sikre, at SKAT ikke "overfortolker" undtagelsen om "særlige omstændigheder" i Højesterets dom fra 2016 vedrørende værdiansættelsescirkulæret, så retskravet udhules administrativt, og hvordan vil ministeren sikre, at SKAT ikke overfører Højesterets dom, som vedrører dødsboer, til gaveoverdragelser?

Svar

Efter reglerne i boafgiftsloven skal aktiver og passiver i dødsboer ansættes til handelsværdien. Skattemyndighederne kan ændre boets værdiansættelse eller anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at foretage vurdering efter dødsboskifteloven, hvis værdiansættelsen ikke er baseret på en sagkyndig vurdering, og myndighederne finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien.

For så vidt angår gaver omfattet af boafgiftsloven skal gavens værdi ligeledes fastsættes til handelsværdien. Det følger endvidere af boafgiftsloven, at SKAT kan ændre værdiansættelsen, hvis SKAT finder, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse.

Ifølge værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning) skal en værdiansættelse af fast ejendom lægges til grund ved beregning af bo- og gaveafgiften,

hvis boets eller parternes ansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den kontante ejendomsværdi. Det fremgår endvidere af cirkulæret, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.

I Højesterets dom fra 2016 (offentliggjort som SKM2016.-279.HR), der omhandlede værdiansættelsen af to ejendomme i et dødsbo, afviste Højesteret, at der gælder et retskrav på anvendelse af ± 15 pct.-reglen, idet retten fandt, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter ± 15 pct.-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Højesteret anfører desuden, at det ikke var godtgjort, at der forelå en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 pct. fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne.

Det blev endvidere lagt til grund, at ejendommene var værdiansat højere ved realkreditbelåningen, og at erhververen af ejendommene, arving A, havde givet et arveafkald, hvorved arving B blev kompenseret for den lave værdiansættelse af ejendommene i boopgørelsen. Retten fandt herefter, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at SKATs anmodning om vurdering af ejendommene skulle imødekommes.

Med dommen er det således fastslået, at der skal foreligge særlige omstændigheder, hvis en værdiansættelse foretaget efter ± 15 pct.-reglen skal kunne tilsidesættes af SKAT. Det vil bero på en konkret vurdering i den enkelte sag, om der foreligger sådanne særlige omstændigheder.

Højesteret har ikke taget specifikt stilling til, hvad der gælder for gaver, herunder om der i gavetilfælde foreligger en fast administrativ praksis, så der her i videre omfang kan støttes ret på ± 15 pct.-reglen.

Der skal være tryghed og forudberegnelighed ved overdragelse af fast ejendom inden for familien. Samtidig skal den enkelte boligejer ikke bære risikoen for den usikkerhed, der er forbundet med vurderingen, hvilket netop er formålet med ± 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret. Det hensyn mener jeg også fortsat er varetaget med reglerne i cirkulæret, der i forbindelse med de nye ejendomsvurderinger og indførelsen af et forsigtighedsprincip vil blive ændret til ± 20 pct. Skatteministeriet står for udarbejdelsen af ændringscirkulæret, som vil blive sendt i høring inden udstedelsen.

Jeg er dog samtidig opmærksom på, at Højesterets dom har givet anledning til usikkerhed om, hvornår en værdiansættelse foretaget efter ± 15 pct.-reglen kan tilsidesættes af SKAT. Jeg vil derfor bede SKAT om at udarbejde et styresignal, der klargør reglerne, herunder hvornår der foreligger særlige omstændigheder. I overensstemmelse med proceduren i retssikkerhedspakke II vil styresignalet blive sendt i ekstern høring, og i det omfang høringen giver anledning til politiske spørgsmål, skal jeg orienteres om styresignalet med henblik på drøftelse, inden det udsendes.”

Jeg finder det fornuftigt, hvis skatteforvaltningen kommer med et styresignal på området, så arvinger ved, hvorledes de med sikkerhed kan disponere uden at skulle ud i en lang og omkostningstung retssag. Når dette er sagt, har værdiansættelsescirkulæret (principperne i dette) i forbindelse med indførelsen af BAL fået en helt særlig retskildemæssig værdi – hvilken retskildemæssig værdi også er anerkendt af Højesteret – hvorfor et eventuelt styresignal ikke kan begrænse adgangen til at støtte ret på principperne i værdiansættelsescirkulæret. Uagtet et eventuelt styresignal ikke kan ændre på retsstillingen, er det af største betydning, at et kommende styresignal bliver af højeste kvalitet, idet der ikke i dødsbosituationen er mulighed for at afklare retsstillingen på forhånd med et bindende svar. Retssikkerhedsmæssige hensyn og forudberegnelighed for – måske særligt – dødsboerne taler således for, at skatteforvaltningen hurtigst muligt udsteder et styresignal.

Min henstilling er dog, at der i stedet for udstedelse af et styresignal bliver lavet en lovændring, hvor det nærmere præciseres, hvad der gælder på området. Arve- og gaveafgiftsområdet er områder, som vi alle på et eller andet tidspunkt får berøring med, hvorfor vi også har krav på en klar og utvetydig retsstilling, som ikke skal bestemmes af skattemyndighederne, men af lovgiver, der bør komme med klare og letforståelige regler.

Kapitel 14

Ligningslovens § 3 i lyset af sagerne C-116/16 og C-117/16 samt C-155/16 mfl.

Tax Partner, Ph.D. Søren Næsborg Jensen, EY

1. Indledning

Igennem tiden har Tommy V. Christiansen skrevet mange artikler om skatteretlige emner, hvori retssikkerhed og legalitetsprincippet er tillagt meget stor vægt. (Se blandt mange eksempler *SpO* 2002.393, hvori Tommy V. Christiansen helt indledningsvist anfører: “Retssikkerhed handler blandt andet om forudsigelighed” og fra nyere tid *UK* 2018.8 og *UK* 2017.3).

For alle, der interesserer sig for retssikkerhed og forudsigelighed i skattelovgivningen og skattepraksis, må det give anledning til en vis bekymring, at vi – som følge af ATAD direktivet (direktiv 2016/1164/EU) – med indførelsen af ligningslovens § 3 har fået en lovbestemt generalklausul, der foreskriver beskatning i overensstemmelse med lovgivningens “ånd” og formål frem for selve ordlyden af loven.

Særligt bekymrende i den forbindelse er lovgivningsprocessen vedrørende ligningslovens § 3 og Skatteministerens modvilje mod at tage stilling til de spørgsmål om ligningslovens § 3's mulige anven-

delsesområde, der blev stillet under lovforslagets behandling i Folketinget. Såvel lovforarbejder som spørgsmål/svar i forbindelse med lovforslagets behandling giver således stort set ingen vejledning til skatteyderne eller de retsanvendende myndigheder om bestemmelsen.

I kraft af den manglende vejledning vil alle selskaber m.v. nu stå i den situation, at de i relation til næsten enhver tænkelig disposition, der potentielt indeholder en skattefordel, vil være usikre på, om skattemyndighederne vil tilsidesætte dispositionen som værende ikke-reel og båret af andet end kommercielle hensyn.

Retssikkerhedsmæssige betænkeligheder må her i særlig grad gøre sig gældende, når de forretningsmæssige bevæggrunde for en disposition skal bedømmes af personer, der ikke er en del af forretningslivet men derimod et offentlig kontrolorgan.

I den forbindelse må det hilses velkommen, at anvendelsen af ligningslovens § 3, i henhold til bestemmelsens stk. 7, skal forelægges Skatterådet, hvor forretningsmæssig indsigt er repræsenteret, blandt andet ved Tommy V. Christiansen, der således får mulighed for at påvirke den meget vigtige indledende anvendelse af reglen.

I det følgende foretages en indledende analyse af ligningslovens § 3 og dens mulige anvendelsesområde. Dernæst ses konkret på EU-domstolens afgørelser i henholdsvis de forenede sager C-116/16 og C-117/16 (udbytte) og de forenede sager C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 (renter). EU-Domstolen fastslog i afgørelserne, at der eksisterer et autonomt EU-retligt anti-misbrugsprincip, der finder anvendelse også uden national implementering. Afgørelserne vedrører konkret Danmarks ret til at pålægge udbytteudlodninger og rentebetalingen kildeskat, men yder i kraft af præmisserne et fortolkningsbidrag til, hvornår der kan antages at foreligge et misbrug, som de enkelte landes skattemyndigheder kan gribe ind overfor. Dermed giver afgørelserne fra EU-Domstolen et bidrag til fortolkningen af ligningslovens § 3. Afslutningsvist ses på nogle typer af dispositioner, hvor ligningslovens § 3 kan have relevans.

2. Indledende betragtninger om ligningslovens § 3

Som bekendt baserer ligningslovens § 3 sig ordret på den GAAR, der er introduceret med artikel 6 i ATAD direktivet (direktiv 2016/1164/EU), og som skal implementeres i alle EU's medlemslande.

Ligningslovens § 3 finder anvendelse på selskaber og foreninger m.v. samt efter LL § 3, stk. 4, fysiske personer og dødsboer, der deltager i arrangementer med selskaber og foreninger.

For Danmarks vedkommende kan man med rette spørge, om der overhovedet er behov for en lovfæstet GAAR? Således har de danske domstole talrige gange tilsidesat de skattemæssige virkninger af skatteydernes dispositioner begrundet i almindelige retsgrundsætninger (læren om rette indkomstmodtager, realitetsbetragtninger). Som nylige eksempler fra retspraksis kan henvises til SKM2014.422.HR og SKM2016.16.HR. For langt de fleste har der således næppe været tvivl om, at de danske domstole også uden en lovfæstet generalklausul gennem mange år har set sig i stand til at tilsidesætte de skattemæssige virkninger af rent skattebetingede arrangementer.

I de almindelige bemærkninger til ligningslovens § 3 anføres: “Indsættelsen af en generel omgåelsesklausul begrænser ikke de gældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere på andet grundlag”. Det medfører, at der for selskaber nu dels gælder de hidtidige retsprincipper om tilsidesættelse af skattemæssige dispositioner og dels gælder en generel lovfæstet generalklausul. Under lovforslagets behandling udtalte skatteministeren (Svar på spørgsmål 3 stillet af KPMG – bilag 10), at den generelle omgåelsesklausul “gælder parallelt og uafhængigt af andre værnsregler i dansk ret og gældende retspraksis.” Heraf fremgår vel, at de ulovbestemte værnsregler og ligningslovens § 3 gælder sideordnet og uden forrang, hvorfor det herefter må være op til myndighederne at bestemme, hvilken konkret værnsbestemmelse der ønskes anvendt. Den processuelle forskel er tydelig, idet anvendelse af ligningslovens § 3 skal godkendes af Skatterådet (se ovenfor), mens dette ikke gælder øvrige omgåelsesgrundsætninger.

Under lovforslagets behandling veg Skatteministeren tilbage fra at give nogen som helst vejledning om mulige forskelle i anvendelsesområdet for ligningslovens § 3 og øvrige generelle værnsbestemmelser. For de personer, der omfattes af ligningslovens § 3, giver det megen lidt mening og bidrager alene til en generel retsusikkerhed, at det ikke tydeligt tilkendegives, at § 3 skal anvendes som eneste hjemmel for tilsidesættelse inden for bestemmelsens anvendelsesområde. Hvad er idéen med at have parallelle og overlappende hjemmelsgrundlag? Og hvorfor skal der nu være forskellige processuelle fremgangsmåder alt efter, hvil-

ket grundlag skattemyndighederne påberåber sig for at tilsidesætte en transaktion? At henvise til at anvendelsen af reglerne vil bero på konkret vurdering, som skatteministeren gør, uden samtidigt at angive hvilke elementer, der skal indgå i den konkrete vurdering, forekommer mildt sagt ikke hensigtsmæssigt.

Det rigtige ville nok have været, at Skatteministeren havde fastslået, at ligningslovens § 3 skal anvendes som hjemmel inden for sit anvendelsesområde, og at der ikke inden for dette anvendelsesområde kan ske tilsidesættelse af transaktioner på baggrund af almindelige retsgrundsætninger. Herved ville retsanvendelsen have været mere stringent, og vi ville have ensartede processuelle regler for tilsidesættelse af transaktioner. Som det er nu, kan man frygte, at Skattestyrelsen vil bruge en henvisning til “almindelige retsgrundsætninger” i alle tilfælde, hvor der sker tilsidesættelse som i hidtidig praksis, mens der vil blive henvist til LL § 3 i tilfælde, hvor der afsøges grænser og gås udover nugældende praksis.

Ordlyden af ligningslovens § 3 giver ikke i sig selv megen vejledning om, hvilke transaktioner den konkret kan rettes mod.

Efter ligningslovens § 3 kan “arrangementer eller serier af arrangementer” tilsidesættes af skattemyndighederne. I henhold til forarbejderne til bestemmelsen skal udtrykket “arrangementer” forstås bredt og vil omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktioner eller en serie heraf, uanset om der civilretligt kan støttes ret herpå. Da anvendelsen af ligningslovens § 3 herudover ikke er begrænset til transaktioner, der foretages mellem interesseforbundne parter, rummer bestemmelsens meget brede formulering risiko for, at skattemyndighederne også vil gribe ind i forbindelse med transaktioner mellem uafhængige parter, hvorved de økonomiske forudsætninger for aftalen mellem parterne kan forrykkes.

For at et arrangement skal kunne tilsidesættes af skattemyndighederne, skal det have som hovedformål eller som et af sine hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Ydermere skal arrangementet ikke være reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Ikke-reelle arrangementer er jfr. LL § 3, stk. 2, arrangementer, som ikke er “tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed”.

Det er skattemyndighederne, der har bevisbyrden for, at hovedformålet eller et af hovedformålene med en transaktion er at opnå en skattemæssig fordel, og at dette vil virke mod formålet og hensigten med skatteretten, mens det er skatteyderen, der skal godtgøre, at transaktionen er reel – dvs. foretaget af forretningsmæssige årsager.

Umiddelbart burde det ikke give anledning til tvivl, om der opnås en skattemæssig fordel med en given transaktion (se eksempelvis Peter Rose Bjare & Søren Sønderholm i *SR-Skat 2019*, s. 117). Dette er imidlertid ikke givet. I en sag, der verserer ved Skatteankestyrelsen, har skattemyndighederne tilsidesat en overdragelse af aktier i et selskab under henvisning til, at dispositionen er rent skattemæssigt begrundet. I sagen er to danske selskaber ejet af de samme familiemedlemmer. Det vil sige, transaktioner mellem selskaberne er omfattet af ligningslovens § 2, men selskaberne indgår ikke i sambeskatning. Af hensyn til at sikre fokus på alene ét forretningsområde overdrages en post aktier i et udenlandsk selskab mellem de danske selskaber. Handlen berigtiges ved oprettelse af et lån. Renteindtægterne fra lånet indgår i den skattepligtige indkomst for det sælgende selskab, der har skattemæssige underskud til fremførsel. Det købende selskab har ikke anden indkomst, og de fradragsberettigede renteudgifter resulterer dermed i et skattemæssigt underskud hos selskabet. Med andre ord er én af de skattemæssige konsekvenser af overdragelsen, at skattemæssige underskud “flyttes” fra det ene til det andet selskab. Det købende selskab (selskabet med renteudgifterne) har dårligere forudsætninger (balancesum på 3 mio. kr.) for at anvende underskuddet end det sælgende selskab (selskabet med renteindtægterne), der har en balancesum på ca. 200 mio. kr. På trods heraf har skattemyndighederne som nævnt tilsidesat overdragelsen med henvisning til, at overdragelsen af aktierne er foretaget udelukkende af skattemæssige årsager (skattemyndighederne har i øvrigt ikke gjort gældende, at transaktionen ikke er foregået på armslængdevilkår). Eksemplet her er medtaget til illustration af, at der kan opstå diskussioner om, hvorvidt der er opnået en skattefordel eller ej på trods af, at dette burde kunne afklares på objektivt grundlag.

Hvad der er “formålet og hensigten med skatteretten” vil i sagens natur kunne give anledning til en lang række diskussioner. Skatteministeren har under lovforslagets behandling i svar til henvendelse fra Kromann Reumert (svar på spørgsmål 16 vedrørende L 28) bekræftet,

at “formålet og hensigten med skatteretten” skal fastlægges efter almindelige lovfortolkningsprincipper. Det vil sige på baggrund af almindelige retskilder. Indimellem forekommer det, at der ikke er fuld overensstemmelse mellem lovens ordlyd og forarbejderne. Lovens ordlyd vil fastlægge den objektive skattemæssige normering af givne dispositioner, mens forarbejderne i mere generelle vendinger vil beskrive formålet med de foreslåede skatteregler. Med ligningslovens § 3 er der risiko for, at der ved fortolkning af skattereglerne fremadrettet vil blive lagt større vægt på beskrivelserne af reglernes formål i forarbejderne end på den specifikke ordlyd af lovbestemmelserne.

For at transaktioner, der indeholder en skattefordel, fremadrettet skal kunne anerkendes skattemæssigt, skal de være foretaget af “velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.”

Dette helt centrale udsagn er der stort set ingen vejledning om i forarbejderne til ligningslovens § 3. Som nævnt ovenfor er det skatteyderen, der skal godtgøre, at transaktioner opfylder dette kriterium, hvilket vil medføre, at der i forbindelse med transaktioner, der indeholder en skattefordel, bør udarbejdes og opbevares dokumentation, der dokumenterer dette (*defence file*).

I de almindelige bemærkninger til ligningslovens § 3 (L 28 2018/19) udtales det: “Udgangspunktet vil være, at selskabet har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet”. Dette gentages i Skatteministerens svar på spørgsmål 4. Så langt så godt. Når det imidlertid kommer til, hvilke dispositioner, der er anerkendelsesværdige, og hvilke, der kan tilsidesættes af skatteyndighederne, har vi for nærværende ikke mange pejlemærker. Der er således ikke i forarbejderne til den nye bestemmelse i ligningslovens § 3, eller i de svar, skatteministeren har givet til Folketingets Skatteudvalg, megen vejledning til, hvordan bestemmelsen skal fortolkes. Lige nu står vi derfor i et skattemæssigt Klondyke, hvor selskaber m.v. i Danmark må være forberedt på at en lang række af de transaktioner, de foretager, potentielt kan blive anfægtet af myndighederne.

3. Fortolkningsbidrag fra beneficial owner-sagerne

Bl.a. på grund af den manglende vejledning til fortolkning af ligningslovens § 3 fra Skatteministerens side kan det give mening at se på EU-

Domstolens to bemærkelsesværdige afgørelser af 26. februar d.å. angående Danmarks ret til at kildebeskatte henholdsvis udbytte og renter.

I det følgende gennemgås de to afgørelser ikke i detaljer, men alene i det omfang det er nødvendigt for at belyse EU-Domstolens stillingtagen til indholdet af et generelt misbrugsbegreb.

Sagerne er en del af det samlede danske sagskompleks om Danmarks adgang til at opkræve kildeskat på udbytte- og rentebetaling i tilfælde, hvor den umiddelbare udbytte-/rentemodtager er hjemmehørende i EU, men hvor der gennem ejerskab eller lån fra enheder hjemmehørende uden for EU i mere eller mindre udstrakt grad sker enten en videreudlodning eller rentebetaling ud af EU. Spørgsmålet i sagerne er, om Danmark kan pålægge en kildeskat tilbage i den periode, da vi ikke havde en udtrykkelig værnsregel svarende til ligningslovens § 3 i dag og ligningslovens § 3 i den udformning, bestemmelsen havde frem til og med 31. december 2018.

Generaladvokat Kokott havde i sit forslag til afgørelse foreslået EU-Domstolen at træffe en afgørelse, der støttede virksomhederne, bl.a. under henvisning til, at Danmark havde undladt at udnytte adgangen til at indsætte specifikke anti-misbrugsregler i dansk ret (se hertil eksempelvis Generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 98 – 104 i de forenede sager C-115/16 m.fl.)

Formentlig til overraskelse for mange statuerede EU-Domstolen, at den generelle EU-retlige anti-misbrugsdoktrin medfører, at en medlemsstat skal (ikke “kan”) nægte at indrømme de fordele, der følger af bl.a. EU-direktiver (se præmis 98 i de forenede sager C-115/16 m.fl.), når der foreligger retsmisbrug. Dette gælder ifølge EU-Domstolen uanset, om der findes nationale lovregler eller bestemmelser i dobbeltbeskatningsaftaler, der har til formål at hindre samme misbrug.

I afgørelserne fra EU-Domstolen er det således slået fast, at Danmark uanset manglende national lovgivning herom skal nægte at anvende direktivernes gunstige beskatningsordning (manglende kildeskat), hvis der i øvrigt konkret foreligger “misbrug”. EU-Domstolen har ikke foretaget den specifikke bedømmelse af, om der foreligger “misbrug”, idet vurderingen heraf er overladt til de danske domstole – i første omgang Vestre- og Østre Landsret.

Selvom EU-Domstolen ikke foretager den konkrete misbrugsbedømmelse, angiver domstolen en række forhold og momenter, der kan

indikere et “misbrug”. Det er disse momenter, der er interessante set inden for rammerne af denne artikel. I forbindelse med analysen af afgørelserne fra EU-Domstolen bør det haves for øje, at de angår betaling af udbytte eller renter til koncernforbundne selskaber inden for EU, der i vekslende omfang viderebetaler de midler, der er modtaget fra Danmark, til øvrige koncernforbundne selskaber eller skattetransparente enheder beliggende udenfor EU.

I præmis 100 i de forenede sager C-116/16 m.fl. udtaler EU-Domstolen

“En koncern, som ikke er tilrettelagt af grunde, der afspejler den økonomiske realitet, som har en struktur, der er rent formel, og som har til hovedformål eller som et af sine hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med den skattelovgivning, der finder anvendelse, kan anses for et kunstigt arrangement. Dette er navnlig tilfældet, når betalingen af udbytteskat undgås ved i koncernstrukturen at indskyde en gennemstrømningsenhed mellem det selskab, som udlodder udbyttet, og det selskabs, som er udbyttets retmæssige ejer.”

Som det ses, er der stor lighed mellem sprogbrugen fra EU-Domstolen og ordlyden af artikel 6 i ATAD-direktivet (der igen ordret er overført til ligningslovens § 3).

I præmis 97 i de Forenede sager C-116/16 og 116/17 fastslår EU-Domstolen indledningsvist, at bevis for et retsmisbrug efter EU-retten kræver opfyldelse af både et objektivt og et subjektivt element. Det objektive element består i, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning (direktiverne) formelt er overholdt. Det subjektive element består i, at skatteyder har en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel.

EU-Domstolen fastslår herefter videre i de følgende præmisser, at følgende forhold kan tale for “misbrug”.

- Udbyttet/renten, der modtages, i sin helhed eller stort set i sin helhed ganske kort tid efter modtagelsen videreudloddet/betales til et selskab m.v., der ikke ville kunne modtage udbyttet/renterne uden kildebeskatning i Danmark.

- I “rentesagen” lægges der vægt på, at det ikke er den formelle modtager af renterne, der skal bedømmes, men derimod den enhed, som økonomisk set modtager renterne og har mulighed for frit at råde herover.
- Gennemstrømningsselskabet (dvs. den umiddelbare udbytte-modtager/rentemodtager, der enten videreudlodder udbyttet eller udbetaler det som rente på gæld) oppebærer en ubetydelig skattepligtig indkomst.
- Eneste aktivitet er at videreformidle indkomsten. Den manglende økonomiske aktivitet i selskabet kan godtgøres ved at se på samtlige relevante elementer såsom driften af selskabet, dets regnskaber, strukturen af selskabets omkostninger og de reelt afholdte udgifter, det personale, selskabet beskæftiger, og de lokaler og det udstyr, selskabet råder over.
- Endvidere skal henses til de kontraktuelle forhold for selskabet, kontrakterne selskaberne imellem, transaktionernes finansiering, de mellemliggende selskabers egenkapital samt deres beføjelser til økonomisk at råde over indkomsten.
- Også ikke-bindende aftaler selskaberne imellem eller en fælles forståelse om videredistribution af indtægterne kan pege i retning af et gennemstrømningsselskab.
- I øvrigt kan der også lægges vægt på sammenfald eller tidsmæssig nærhed mellem introduktion af ny skattelovgivning og iværksættelse af komplekse finansielle transaktioner m.v.

EU-Domstolens afgørelse vil givet have stor umiddelbar betydning for bedømmelsen af, om Danmark kan pålægge udbytteudlodninger og rentebetalinger til selskaber hjemmehørende inden for EU og omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royaltydirektivet kildeskat.

Herudover giver afgørelserne nogle pejlemærker for bedømmelsen af andre transaktioner, der eventuelt kan anses for at være udtryk for misbrug.

En formel og reel dispositionsret over de aktiver m.v., der tilhører et selskab, må således i sig selv pege mod, at der ikke foreligger misbrug, hvorimod en manglende råderet/dispositionsret kan pege i en anden retning. I jo højere grad et selskab er begrænset i sin handlefri-

hed og råden over egen aktiver/midler, i jo højere grad kan der tilsvarende forekomme situationer, hvor ligningslovens § 3 er relevant. At dette moment ikke i sig selv kan være eneafgørende, må dog anses for naturligt afhængigt af den sammenhæng, selskabet indgår i. Eksempelvis et distributionsselskab med få egne ansatte, der er helt afhængig af en indkøbskontrakt med sit moderselskab, og som måske også er helt afhængig af administrativ support, it-support m.v., må således som absolut hovedregel anerkendes fuldt ud.

EU-Domstolen tillægger en tidsmæssig sammenhæng mellem introduktion af nye (skærpende) skatteregler og gennemførelse af komplekse finansielle transaktioner betydning. Det er åbenbart, at en ændring i koncernstruktur og finansieringsforhold i umiddelbar forbindelse med introduktion af nye værnsregler (som den danske kildebeskatning af renter) kan pege i retning af, at en transaktion er gennemført – også – af skattemæssige årsager.

I den forbindelse bør man imidlertid være særligt opmærksom på at skelne mellem på den ene side egentlige forsøg på blot at omgå effekterne af nye værnsregler og på den anden side skatteydernes hensyntagen til nye værnsregler, hvorved skatteyderne fremadrettet undlader at gennemføre dispositioner, som de nye værnsregler har til hensigt at modvirke. Gennemfører et land således eksempelvis nye regler om tynd kapitalisering og/eller begrænsning af rentefradrag, må det være helt legitimt, at en koncern ændrer sin finansieringsstruktur med henblik på at blive ramt af de nye fradragbegrænsninger. Har et dansk selskab eksempelvis et udlån til et koncernforbundet selskab i udlandet, og introduceres der rentefradragbegrænsningsregler i det land, hvori det koncernforbundne selskab er hjemmehørende, må det være helt legitimt og uden for LL § 3's anvendelsesområde, at lånet eksempelvis konverteres til aktier, indfries gennem refinansiering eller andet. I denne situation er der netop – med ord hentet fra de almindelige bemærkninger til LL § 3 – tale om, at selskabet vælger den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet.

Et andet element, der tillægges vægt af EU-Domstolen, er driften af selskabet, dets regnskaber, strukturen af selskabets omkostninger og de reelt afholdte udgifter, det personale, selskabet beskæftiger, og de lokaler og det udstyr, selskabet råder over.

Det giver rigtigt god mening at se på substansen i et selskab, når det skal bedømmes, om det kan tillægges reel betydning og dispositionsret over indtægter. Det, EU-domstolen måske særligt har haft i tankerne, er “postkasse-selskaber”/selskaber i kontorhoteller, hvor næsten utallige selskaber har adresse og hjemsted på samme lokalitet, og hvor der måske reelt ikke sker andet end en postekspedition fra selskabets adresse. Selskaber med en sådan begrænset eller næsten ingen aktivitet må selvsagt påkalde sig øget opmærksomhed.

Inden der imidlertid drages en direkte parallel mellem misbrug og selskaber med begrænset aktivitet, bør der foretages en bedømmelse af, hvor arbejdskraftintensiv den aktivitet, der foregår i selskabet, egentlig er. Et holdingselskab, der ikke har anden aktivitet end at virke som holdingselskab for blot ét andet selskab, vil typisk ikke have behov for fast dagligt personale, kontorfaciliteter etc. Eneste aktivitet i selskabet vil overordnet set bestå i overvågning af investeringen i datterselskabet, regnskabsaflæggelse og eventuelt afholdelse af bestyrelsesmøder. Dette kræver ikke noget stor set-up. At opstille et skattemæssigt krav om yderligere aktivitet vil således resultere i netop iagttagelse af ikke-forretningsmæssige hensyn. Tilsvarende betragtninger gør sig gældende, hvis et selskab blot har ydet ét eller et begrænset antal lån til koncernforbundne selskaber.

4. Konkret anvendelse af ligningslovens § 3

4.1. Holdingselskaber

Skatteministeren blev under lovforslagets behandling spurgt, om eksisterende holdingselskaber, der bl.a. er etableret med henblik på at opsamle skattefri udbytter fra et underliggende driftsselskab, kan tilsidesættes i medfør af ligningslovens § 3. Endvidere blev skatteministeren spurgt, om etablering af nye holdingselskaber med samme formål som angivet ovenfor, kunne tilsidesættes efter LL § 3.

Skatteministeren svarede følgende:

“[...] en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet – og dermed lovforslaget – ikke på. [...] at etablering af en given holdingstruktur ikke i sig selv kan medføre, at

omgåelsesklausulen finder anvendelse. Dansk skatteret indeholder ikke en forpligtelse til at udlodde udbytter fra et selskab til privat sfæren og dermed til at lade udbyttet beskattes hos den fysiske person. Det er således anerkendt, at aktionærene kan vælge at lade kapitalen forblive i deres selskaber, herunder i et evt. holdingselskab.”¹

Som det ses heraf, er det Skatteministerens opfattelse, at LL § 3 ikke generelt kan anvendes til at tilsidesætte eller forhindre etablering af holdingselskaber mellem eksempelvis et driftsselskab og hovedaktionæren. Skatteministeren lader dog samtidigt en mulig tilsidesættelse stå åben, hvis det ud fra en konkret vurdering konstateres, at arrangementet er etableret for at opnå en uberettiget skattefordel. Der gives ikke noget eksempel på, hvornår dette efter en konkret vurdering kan blive tilfældet. Interessant i denne forbindelse er det, at Skatteministeren også under lovforslagets behandling blev spurgt, om etablering af en holdingstruktur, med henblik på at sikre en selskabsaktionær mulighed for at modtage skattefrit udbytte efter ABL § 4 a, stk. 3, pkt. 5, kan tilsidesættes efter ligningslovens § 3 (punkt 7 i Skatteministerens svar på spørgsmål 16)? Skatteministeren svarer ikke herpå, men bruger standardbemærkningen om, at dette må bero på en konkret vurdering.

Uanset Skatteministerens manglende stillingtagen må det antages, at etablering af et holdingselskab i den beskrevne situation må anerkendes. Dette hænger sammen med, at det er vanskeligt at se nogen forskel på situationen, hvor en hovedaktionær – eksempelvis med 100 % ejerskab – etablerer et holdingselskab, og situationen, hvor en mindretalsaktionær går sammen med en majoritetsaktionær i et mellemholdingselskab. I ingen af situationerne består der skattemæssigt et krav om udlodning fra det underliggende driftsselskab (jfr. ovenstående citat fra Skatteministeren), og i begge situationer er en af følgerne af holdingselskabsetableringen, at der vil kunne modtages skattefrit udbytte op igennem holdingstrukturen i henhold til de objektive regler i ABL § 4 a sammenholdt med SEL § 13, stk. 1, nr. 2.

1. L 28 2018/19 svar på spørgsmål nr. 4.

4.2. Skattefri omstruktureringer gennemført efter de objektive regler

Ved implementering af fusionsbeskatningsdirektivet i 1992 blev det, for så vidt angår spaltninger og tilførsel af aktiver (samt grænseoverskridende fusioner) bestemt, at der altid skulle indhentes tilladelse til gennemførelse af en af de nævnte transaktioner. Senere i 1995 blev en tilsvarende regel indført i relation til aktieombytninger. Baggrund for, at der skulle indhentes tilladelse, var fra lovgivningsmagten et ønske om at kunne vurdere, om de skattefri omstruktureringer blev gennemført med et forretningsmæssigt formål eller ej. Den praksis, der udvikledes på baggrund af disse regler, blev efterhånden så rigid og tilfældig, at man i 2007 så sig nødsaget til at supplere reglerne med det "objektive" system, hvor der, forudsat visse betingelser er opfyldt, altid kan gennemføres en skattefri omstrukturering uden en medfølgende subjektiv bedømmelse af de forretningsmæssige bevæggrunde bag omstrukturen. De værn, der er opsat efter det objektive system, vil således i sig selv medføre, at omstrukturen ikke kan anvendes i forbindelse med "skattetænkning" i bred forstand.

Med indførelsen af ligningslovens § 3 kan man nu med rette spørge sig selv, om den subjektive bedømmelse af alle omstruktureringer nu er genindført så at sige "ad bagdøren". Skatteministeren er under lovforslagets behandling blevet spurgt, om en omstrukturering gennemført efter det objektive regelsæt kan tilsidesættes i medfør af ligningslovens § 3. Eller rettere ministeren blev bedt om at bekræfte, at det ikke er tilfældet. Skatteministeren udtalte (se svar på spørgsmål 16 til L 28), at dette måtte bero på en konkret vurdering uden i øvrigt at give nogen indikation af, i hvilke tilfælde den konkrete vurdering kan føre til en tilsidesættelse af en omstrukturering gennemført efter de objektive regler.

Det må stærkt beklages, at Skatteministeren ikke brugte anledning til eksempelvis at tilkendegive, at omstruktureringer, der gennemføres i henhold til de objektive regler, som absolut udgangspunkt skal anerkendes også set i lyset af LL § 3, eller alternativt at nævne nogle eksempler, hvor LL § 3 kan tænkes anvendt til at tilsidesætte omstruktureringer gennemført efter de objektive regler.

I stedet står vi nu i en situation, hvor der hersker udbredt usikkerhed om, hvordan de objektive omstrukturingsregler skal forvaltes.

Når dette er sagt, må det dog være sådan, at en omstrukturering gennemført efter de objektive regler normalt må anerkendes. Dette hænger sammen med, at der i reglerens opbygning og udformning er taget højde for de situationer, hvor der efter lovgivers opfattelse kan blive tale om misbrug af reglerne. Den treårige karenperiode i eksempelvis FUL § 15 a, stk. 1, 5. pkt., skal således sikre mod den specifikke omgåelse, der består i, at aktier i et selskab, der har deltaget i en skattefri spaltning, afstås inden for en periode på tre år efter spaltningen. FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt., sikrer mod, at der sker forrykkelse af værdier mellem de selskaber, der deltager i en spaltning osv.

Skattefri omstruktureringer gennemført i henhold til de objektive regler anvendes i praksis indimellem til at opnå andre skattemæssige/afgiftsmæssige fordele, der er almindeligt anerkendte af lovgiver og i praksis. Det gælder eksempelvis spaltning af selskaber i et dødsbo med henblik på at opnå successionsberettigelse i del af aktiverne (aktierne) i dødsboet. Også den type transaktioner må kunne fortsætte som hidtil på trods af LL § 3.

4.3. Udnyttelse af skattemæssige underskud

I mange år har vi i dansk skattelovgivning haft regler, der skal forhindre en utilsigtet udnyttelse af skattemæssige underskud i forbindelse med helt eller delvist ejerskifte. Reglerne, der nu findes i SEL § 12 D, bestemmer i meget grove træk, at der ved et ejerskifte (eller skift i stemmerettigheder) på mere end 50 % ikke kan ske modregning af de skattemæssige underskud i finansielle indtægter eller indtægter fra udlejning af driftsmidler og skibe. Er selskabet på tidspunktet for ejerskiftet uden økonomisk aktivitet, bortfalder underskuddet i sin helhed.

Bestemmelsen kan medføre, at der i et underskudsselskab, der påtænkes overdraget, bliver opretholdt en vis forretningsmæssig aktivitet med henblik på ikke at blive omfattet af reglen om fuldstændigt bortfald ved en overdragelse. Det må antages, at denne disposition – opretholdelse af en vis forretningsmæssig aktivitet – ikke kan tilside-sættes af skattemyndighederne på baggrund af ligningslovens § 3.

Ydermere må det lægges til grund, at en koncern, der har købt et selskab, hvori underskuddet alene er delvist begrænset, frit kan vælge

at placere eksempelvis nytilkøbte forretningsmæssige aktiviteter i selskabet, også selvom dette sker med henblik på at kunne anvende de skattemæssige underskud.

Kapitel 15

Syn og skøn i administrative klagesager om skatter og afgifter – set fra skatteforvaltningens side¹

*Chefkonsulent, cand.jur., Ole Juel,
Skattestyrelsen under Skatteministeriet*

Efter at jeg i 1986 til 1989 havde gjort mig bekendt med de mere grundlæggende juridiske discipliner, var tiden kommet til den længe ventede specialisering på kandidatdelen, hvor man kunne vælge blandt mange spændende fag. Det var ingen tvivl om, at skatteretten var det naturlige valg, og på daværende tidspunkt bestod denne af kursusfagene, der bar de fantasifulde navne “Skatteretten 1”, “Skatteretten 2” og “Skatteretten 3”. Som undervisere havde man Lektor i skatteret, Jan Pedersen, Amtsskatteinspektør/Regionschef Kurt Siggaard, og ikke mindst fødselaren.

De to første var, som man forventede, saglige, tørre og lidt småkedelige for en ung stud.jur. at høre på (begge har dog efterfølgende ganske tydeligt dokumenteret, at de faktisk også er meget interessante at høre på – måske fængede budskabet ikke så nemt hos den unge stud.jur.), mens fødselaren i sin vanlige stil var sprudlende, underhol-

1. Indholdet kan ikke tages til indtægt for opfattelsen mv. hos Skatteministeriet med tilhørende styrelser, men er alene udtryk for min private opfattelse.

dende og med stor faglig tyngde. Fødselaren indledte undervisningen med, at skatteretten var meget nem at forstå, blot man kunne Statsskatte-loven § 4 og § 6, og hvis man var særligt interesseret også Statsskatte-loven § 5, resten var blot detaljer. Altså alt om skatteret på 15 min. og med en evig direkte inddragelse af de studerende, ved at stille spørgsmål ud i salen! Jeg var solgt på stedet!

Senere fik jeg den ære at gøre tjeneste i “Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen” som fuldmægtig og advokat med fødselaren som min principal på nær 1 måned, hvor min principal blev Advokat Lars Henriksen. Uden at nævne, hvem der lærte mig hvad, lærte jeg noderne af den ene og unoderne af den anden. I dag værdsætter jeg meget den kyndige undervisning i både noder og unoder – de er gode at kende i min nuværende stilling. Tiden i advokatfirmaet sætter den dag i dag stadig sine tydelige spor hos mig, og jeg er stadig meget taknemmelig for min “advokatopdragelse” i fødselarens og andres tjeneste.

På tiden omkring 1990’erne var der i øvrigt ikke mange, der under en telefonsamtale i en mobil, der som fødselaren kunne sige “Undskyld min *anden* mobil ringer”. Teknikken har altid haft fødselarens store interesse.

Mange af bidragerne til dette festskrift omtaler givet de mange præjudikatskabende retsafgørelser mv., som fødselaren har medvirket til. Når jeg gør det modsatte, skyldes det ikke mangler ved fødselarens evner eller overbevisende argumentationer, men udelukkende, at dommerstandens evner til at fatte ellers helt selvfølgelige argumenter fra fødselaren stadig lader meget tilbage at ønske!

Da både fødselaren og jeg er morgenmennesker (eller også var fødselaren ikke nået i seng endnu) var det ikke småting, han og jeg kunne klare i en mail eller tale om i telefonen om morgen mellem kl. 4 og 6, hvor jeg havde fødselaren for “mig selv”, men kom lille Thor på visit på kontoret, kunne alle godt opgive, så drejede verden sig kun om Thor!

Selvom det er mange år siden, jeg gjorde tjeneste hos fødselaren, har vi bevaret en relativt tæt kontakt og en stadig ubegribeligt stor gensidig fortrolighed om alle mulige emner – det har været og er stadig en stor ære for mig at have fødselaren som min mest fortrolige samtalepartner.

Fødselaren er, hvilket måske overrasker nogen, et yderst morsomt, venligt, varmt og ekstremt givende menneske, hvis man ellers kan sine ting, og vi er mange, der er lykkelige for, at karrieren som trommeslager i Frederikshavn ikke blev til så meget!

Endelig har jeg den ære, at jeg er modpart til fødselaren i hans muligvis sidste sag som advokat. Det kan uden problemer konstateres, at sagen forløber præcis som forventet, når to kamphaner, der begge kæmper til sidste blodsdråbe (hos modparten), møder hinanden. Dagens fødselar har bestemt ikke været nem at “danse” med, han har jo selv “opfundet” syn og skøn i administrative sager, men når eleven efterhånden også har lært noget om at føre syns- og skønsager, skal det blive evige udfordringer af modparten, og give nogle “tordenbrag”, og der bliver ikke “givet ved dørene” fra nogen af siderne!

1. Indledende bemærkninger.

I retsplejen er det som altovervejende hovedregel afgørende for resultatet, hvilke beviser man kan fremlægge, og hvilken bevismæssig vægt disse har. Det er udgangspunktet, at beviserne består af allerede eksisterende og historiske oplysninger, og at beviserne har størst vægt, hvis de kommer fra andre end parterne i den aktuelle sag.

Imidlertid ses det jævnligt, at der opstår behov for et bevis på, at en bestemt faktisk situation eller vurdering er til stede. Det kan fx være nyttigt på forhånd at opnå en størst mulig sikkerhed for, om en bestemt faktisk situation er tilstede. Det kan bl.a. være afgørende for om man i det hele taget ønsker at indlede en sag, enten ved domstolene eller i forbindelse med en administrativ klagesag.

Det er dog centralt at fastholde Grundlovens § 3, hvor det er Folketinget, der lovgiver, Regeringen/forvaltningen, der administrerer lovene, og ikke mindst domstolene, der er den endelige dømmende magt vedrørende fortolkning af lovene og vurdering af bevisernes styrke. Der kan ikke uden for domstolene ske nogen dømmende fortolkninger, og derfor kan der ved etablering af en bevismæssig stilling ikke foretages nogen fortolkning af love og lovgivning i øvrigt.

Der er imidlertid et klart behov for, at man på forhånd kan etablere et bevis, som ikke allerede eksisterer fx om et afgrænset faktisk forhold. Der er behov for at kunne etablere en isoleret bevisoptagelse, om den eventuelle faktiske situation er tilstede. Dette kan opfyldes ved, at

en af parterne uafhængig faglig sagkyndig tredjemand foretager en vurdering af de faktiske forhold, eller foretager et *syn*, og på baggrund af dette syn kommer med sin fagkyndige vurdering af de fundne faktiske forhold, eller ved sit *skøn*. Derved er begrebet syn og skøn opstået. Det ses ofte, at dette begreb omtales som skønsinstituttet.

Allerede i Danske Lov af 15. april 1683 og i Landskabslovene fra 1200-tallet var begrebet kendt, men først ved retsplejeloven af 1916 blev de grundlæggende og stadig gældende regler om syn og skøn indført.²

2. Syn og skøn før og efter retsplejeloven fra 1916 og til nutiden

Civilprocesudkastet fra 1877 foreslog i § 373, at der undtagelsesvist kunne afholdes syn og skøn, før en sag var anlagt, hvis “pågældende part står i fare for ellers at tabe sit bevis, enten på grund af vidners sygdom eller bortrejse, eller fordi forretningens genstand er udsat for forandring eller lignende grunde”.³ Denne del udgik senere, og retsplejeloven fra 1916 gav i §§ 339 og 340 alene muligheden for at afholde syn og skøn i retssager, der allerede var anlagte.

Retsplejerådet foreslog i betænkning nr. 698 fra 1973 indført en regel, der gav mulighed for at afholde syn og skøn, før der var anlagt en retssag ved domstolene. Ved lov nr. 260 af 6. august 1979 blev den stadig gældende § 343 i retsplejeloven indført, og der blev åbnet for afholdelse af syn og skøn, selvom dette ikke skete til brug for en verserende retssag. Der var nu mulighed for at gennemføre en isoleret bevisoptagelse om syn og skøn, men kun i sager ved domstolene.

En række fremtrædende advokater mente, at denne retsstilling også burde gælde for skatteområdet, hvor skattemyndighederne traf et betydeligt antal afgørelser med skønsmæssigt element, og det var tillige et område med stor økonomisk betydning for borgerne, men så længe der hverken var lovhjemmel eller retspraksis herfor, var der ikke nogen tvingende grund for skattemyndighederne til at finde disse tanker relevante. Skattemyndighedernes skøn kunne blive efterprøvet, hvis en skatteyder indbragte skattemyndighedernes afgørelser for domstolene.

2. Jf. Erik Hørlyck i *Revision & Regnskabsvæsen* 8, 1990, s. 37.

3. Jf. Jens Møller m.fl., *Kommenteret Retsplejelov* (5. udgave, 1994), s. 482 ff.

Imidlertid ville navnlig én særdeles kyndig skatteadvokat ikke umiddelbart acceptere, at der i den administrative del af sagerne ikke var mulighed for at få efterprøvet skattemyndighedernes skøn. Det gav ganske enkelt ikke nogen mening, at det ikke kunne lade sig gøre. Enten måtte muligheden indføres gennem lovgivning, eller i det mindste træffes afgørelser, der tillod en sådan efterprøvelse af skattemyndighedernes administrative skøn.⁴

Efter udgivelse af artikler om emnet, og efter at domstolene mv. lod sig overbevise, fremsatte daværende Skatteminister Anders Fogh Rasmussen lovforslag nr. 6 af 4. oktober 1989 til lov om indførelse af en skattestyrelseslov. Og i lovforslagets i § 30 blev der foreslået indført regler, der gav mulighed for, at der i sager indbragt for Landsskatteretten kunne afholdes syn og skøn efter reglerne i retsplejeloven, uden at der (endnu) var anlagt en egentlig retssag ved domstolene.

Den foreslåede regel koblede sig ganske enkelt op på den systematik om syn og skøn, som retsplejeloven indeholdt. Lovforslaget blev vedtaget som lov nr. 824 af 19. december 1989 med ikrafttrædelse 1. april 1990 – en måske ikke alt for heldig dato!

Ordningen, der grundlæggende er den samme i dag, blev, at når der i en administrativ klagesag ved Landsskatteretten blev begæret syn og skøn, berostillede Landsskatteretten sagsbehandlingen.

Det lykkedes advokaten at få ændret retstilstanden, og begrebet isoleret bevisoptagelse ved syn og skøn i uegentlige retssager var født!

Efterfølgende er der ved lov nr. 1581 af 20. december 2006 indført samme mulighed for afholdelse af syn og skøn i sager indbragt for skatteankenævnene, og hvor retten træffer beslutning om syn og skøn efter den 1. januar 2007. Skattestyrelsesloven er i dag afløst af skatteforvaltningsloven, jf. lov nr. 427 af 6. juni 2005, og reglen i § 30 er videreført som skatteforvaltningslovens § 47. I skatteforvaltningslovens § 4 stk. 3, er der tillige hjemmel til afholdelse af syn og skøn i sager, der er indbragt for Skatterådet.

Dette regelsæt bestod stort set uændret frem til 2014,⁵ hvor der blev gennemført en række betydende ændringer i skønsinstituttet, jf.

4. Jf. især. Tommy V. Christiansen I *Revision & Regnskabsvæsen* 1985, s. 400, og i *Revision & Regnskabsvæsen* 1987.SM, s. 204.

5. Jf. vedtagelsen af lov nr. 737 af 25. juni 2014.

retsplejelovens kapitel 19 mv. Der blev for det *første* indført en ikke velovervejede ændring om, at det ikke længere var nødvendigt at fremsende spørgsmålene sammen med begæringen om syn og skøn. For det *andet* blev der givet videre adgang til at stille spørgsmål, hvilken ændring ikke havde nogen betydning for skatte- og afgiftssager, fordi der allerede her var en meget fri adgang til at stille spørgsmål.

I 2014-ændringen blev der for det *tredje* indført, som hovedregel, at man alene kunne stille supplerende spørgsmål én gang, hvilket et betydeligt antal advokater har usædvanligt svært ved at acceptere. Og uanset protester, fra fx skatteforvaltningen, ses det overraskende ofte, at domstolene uden nærmere overvejelser tillader, at der stilles supplerende spørgsmål mere end én gang. Det ses også ofte, at domstolene overser, at der alene bør tillades supplerende spørgsmål, som har udgangspunkt i besvarelsen af de ordinære spørgsmål, fx til uddybelse heraf, og at der ikke kan stilles helt nye spørgsmål.

Der er for det *første* indført tvangsmæssig anvendelse af et skønsskema, som Domstolsstyrelsen har udformet. Som en *femte* og mere betydende regel, skal der nu, inden en foreslået skønsmænd udmeldes, afgives et overslag over prisen for skønssagen samt oplyses, hvornår skønserklæringen kan forventes at være udarbejdet.

Et betydeligt antal skønsmænd er ikke opmærksomme på, at deres overslag både for så vidt angår pris og tid kan få betydning for rettens senere beslutning om godkendelse af deres honorar, fordi retten som udgangspunkt ikke godkender forslag til honorar, der uden en god begrundelse overstiger det oprindelige prisoverslag. Her lader retten også skønsmændens overholdelse af tidsestimater indgå i vurderingen.

Der er for det *sjette* og *syvende* indført andre betydende regler, nemlig om, at der som følge af den mere fri adgang til at stille spørgsmål også er en hæftelse for udgifterne ved besvarelsen af de spørgsmål, hver af parterne stiller, og at partens advokat eller rettergangsfuldmægtig også hæfter for udgiften. Det er en ny retsstilling, da der efter tidligere retspraksis alene var rekvirenthæftelse – også for de spørgsmål, som rekviriten ønskede besvaret. Reglen medfører fx, at den ansatte, der møder for Skatteforvaltningen, personligt hæfter for udgifterne ved besvarelsen af egne spørgsmål i sagen.

Endelig er der for det *ottende* i retsplejelovens § 343, stk. 3, indført mulighed for at tilkende rekvirenten sagsomkostninger ved et syn og

skøn. Før ændringen var det kun rekvisitus, der kunne tilkendes sagsomkostninger.

Retsplejelovens kapitel 19 om syn og skøn er på ny ændret i 2016,⁶ hvor der navnlig skete udvidelser eller indført nye regler i §§ 198, 209, 209a og § 341a.

I § 198, stk. 1, 2. pkt., er der indført en regel om, at retten efter en eller begge parters anmodning kan beslutte, at der skal udpeges flere skøns mænd til at foretage syn og skøn og besvare samme spørgsmål fra parterne.

Det forudsættes, at retten kun træffer bestemmelse herom, hvis en af parterne eller begge anmoder om det. I så fald må retten vurdere, om det på grundlag af skønstemaets karakter er rimeligt fra starten at udpege to (eller eventuelt flere) skøns mænd for at få sagen bedre oplyst. Der kan herved lægges vægt på, om der kan udpeges skøns mænd med forskellige fagligt anerkendte tilgange til det pågældende tema, mens det forhold, at “to par øjne ser bedre end et”, ikke i sig selv kan være tilstrækkelig anledning til at udpege flere skøns mænd.

Hvis kun den ene part ønsker flere skøns mænd til at besvare samme spørgsmål, bør det indgå i vurderingen, om sagen skønnes at kunne “bære” denne fordyrelse, der ligger i at udpege flere skøns mænd, enten fordi den vedrører betydelige værdier, eller fordi den i øvrigt har vidtrækkende betydning for parterne. Udpeges der to eller flere skøns mænd inden for samme fagområde til at besvare det/de samme spørgsmål, bør skøns mændene tilstræbe at kunne afgive en fælles – eller alternativt hver deres – skønserklæring.

Retsplejelovens § 209 blev ændret med et nyt punkt 2, så det i selve reglen anføres, hvilke forhold der kan tillægges vægt, når retten skal vurdere, om der bør udmeldes en ny skøns mand til at vurdere samme faktum på ny, og altså muligheden for at gennemføre et fornyet syn og skøn.

Som noget nyt åbner punkt 2 om fornyet syn og skøn ved andre skøns mænd også mulighed for, at retten kan tillade nyt syn og skøn ved en anden skøns mand, hvis der er rimelig grund til at antage, at en anden skøns mand vil kunne konkludere væsentligt anderledes, og hvis sagen skønnes at kunne “bære” den fordyrelse, det indebærer at ind-

6. Jf. lov nr. 1725 af 27. december 2016, jf. lovforslag LF 20 af 5. oktober 2016.

hente en ny skønserklæring ved en anden skønsmand, jf. herved ordene “eller [under hensyn] til sagens og skønstemaets karakter”.

Den udvidede mulighed for at få udmeldt nyt syn og skøn ved en ny skønsmand angår således navnlig tilfælde, hvor retten finder det sandsynligt, at den første skønsmands konklusioner kan være udslag af en faglig tilgang til emnet, som ikke er “enerådende” eller uimodsaft inden for det pågældende fag, dvs. at der er “flere skoler”.

Det vil naturligtvis ikke være nok, at en part er uenig i skønserklæringens konklusioner. Og det vil således heller ikke i sig selv være nok, at parten kan henvise til en ensidigt indhentet sagkyndig erklæring, som anfægter den første skønsmands konklusioner. Indsigelserne må være yderligere underbygget, navnlig således, at det sandsynliggøres over for retten, at der er “flere skoler” inden for faget, og at dette kan have betydning for skønnet.

Det er generelt forudsat, at en part – ligesom i dag – bl.a. kan fremlægge ensidigt indhentede sagkyndige erklæringer til belysning af partens indsigelser mod den første skønserklæring og dermed af, om der er grundlag for at udmelde nyt syn og skøn ved en anden skønsmand.

I tilknytning hertil er der indført en ny regel i § 209 a, hvorefter der er mulighed for, at parterne med rettens tilladelse kan vælge at supplere eller erstatte bevisførelse i form af syn og skøn med sagkyndige erklæringer, som parterne hver især indhenter, efter at retssagen er anlagt.

Med den nye regel er der således mulighed for, at retten efter fælles anmodning fra sagens parter kan tillade, at parterne, som supplement til eller i stedet for optagelse af syn og skøn, fremlægger erklæringer, som parterne hver især indhenter fra sagkyndige om konkrete forhold af teknisk, økonomisk eller lignende karakter.

Det er efter stk. 1 en forudsætning for, at syn og skøn kan erstattes af eller suppleres med ensidigt indhentede erklæringer, at parterne er enige om dette, idet det herved er forudsat, at udtrykket “parternes fælles anmodning” også omfatter tilfælde, hvor parterne forud for retssagen bindende har aftalt, at de ved en eventuel retstvist mellem dem (med rettens tilladelse) skal kunne anvende ensidigt indhentede sagkyndige erklæringer i stedet for eller som supplement til syn og skøn.

Bestemmelsen vil i praksis navnlig tage sigte på tilfælde, hvor der er rimelig grund til at antage, at forskellige skøns mænd ville kunne konkludere væsentligt forskelligt på grund af forskellige faglige tilgange, som hver især er anerkendte inden for det pågældende fagområde, og hvor parterne finder, at sagen (på grund af dens værdi eller videregående betydning) kan "bære" den fordyrelse, det typisk vil indebære, at der indhentes mere end én sagkyndig erklæring om det samme spørgsmål.

Ved rettens vurdering af, om tilladelse bør gives, må der lægges meget betydelig vægt på parternes enighed, og selv om retten eventuelt forudser, at man reelt kan blive tvunget til at afgøre sagen ud fra bevisbyrderegler, kan retten kun opfordre parterne til (også) at tilvejebringe syn og skøn, jf. herved retsplejelovens § 339, stk. 3. Parternes anmodning om tilladelse skal normalt fremsættes senest i det forberedende møde eller 4 uger efter rettens meddelelse om, at der ikke skal holdes et forberedende møde, jf. retsplejelovens § 353, stk. 4.

Kriteriet "forhold af teknisk, økonomisk eller lignende karakter" indebærer i øvrigt ikke anden begrænsning, end at juridiske responsa om dansk ret falder uden for. Sådanne erklæringer om den juridiske bedømmelse af visse forhold kan inddrages til brug for den juridiske argumentation, men ikke i sagen i øvrigt, jf. den ligeledes nye regel i § 341 a, stk. 2.

Når retten har givet tilladelse til at fravælge eller supplere syn og skøn, kan parterne indhente og fremlægge skriftlige erklæringer fra sagkyndige, som de selv udpeger. Der skal altid indhentes en skriftlig erklæring, og det vil således – ligesom ved syn og skøn i borgerlige sager – ikke være muligt at afhøre en sagkyndig i retten, uden at den pågældende først har udarbejdet en skriftlig erklæring.

Der er endelig indført en helt ny regel i § 341 a, der har en sammenhæng med § 209 a, der regulerer spørgsmålet om parters adgang til at fremlægge ensidigt indhentede sagkyndige erklæringer om konkrete faktiske forhold mv. til brug for bevisførelsen og fremlæggelse af juridiske responsa mv. om dansk ret til brug for den juridiske argumentation.

Det er nu, jf. stk. 1, muligt, at ensidigt indhentede sagkyndige erklæringer om konkrete tekniske, økonomiske eller lignende forhold som udgangspunkt kan fremlægges til brug for bevisførelsen, hvis erklæringen er indhentet, før retssagen blev anlagt, dvs. før indgivelse

af stævning, jf. stk. 1, 1. pkt. Det er ikke en betingelse, at der er begæret eller udmeldt syn og skøn efter reglerne herom.

Som en følge heraf er der i § 341a, stk. 1, 2. pkt., indført en regel om, at modparten i de tilfælde, hvor den anden part fremlægger en ensidigt indhentet erklæring, som er fremskaffet før sagsanlægget, kan fremlægge en ensidigt indhentet “moderklæring”, dvs. en erklæring om de samme forhold, selv om det først har været muligt at indhente moderklæringen efter sagsanlægget.

I retspraksis er det fastslået, at en skønsmand, der er udmeldt efter reglerne om syn og skøn, som udgangspunkt skal kunne basere sin besvarelse af spørgsmålene på kendskab til alt materiale, som er fremlagt i sagen, medmindre materialet må antages at være uden betydning for besvarelsen af skønstemaet, eller materialet indebærer en risiko for utilbørlig påvirkning af skønsmandens besvarelse af spørgsmålene. Den nye bestemmelse regulerer ikke dette spørgsmål.

Dette er et selvstændigt spørgsmål, men der kan dog efter omstændighederne være en tæt sammenhæng mellem, om der er grundlag for at fravige udgangspunktet om, at ensidigt indhentede erklæringer, der er indhentet før sagsanlæg, kan fremlægges som bevis, og om der er grundlag for at fravige det nævnte udgangspunkt om, at skønsmandens besvarelse af skønstemaet skal baseres på kendskab til alle sagens akter.

I øvrigt må parterne gå frem efter reglerne om syn og skøn, når sagen er anlagt, medmindre de er enige om at bruge den foreslåede adgang til med rettens tilladelse, at supplere eller erstatte syn og skøn med fremlæggelse af ensidigt indhentede erklæringer, jf. herved den nye regel i § 209 a.

Den nye bestemmelse i §341 a regulerer (ligesom § 209 a) fremlæggelse af sagkyndige erklæringer, der svarer til syn og skøn, dvs. som indebærer en besigtigelse og/eller beskrivelse samt vurdering af et konkret faktisk forhold, som er genstand for bevisførelse under sagen.

Bestemmelsen angår således ikke sagkyndige erklæringer af generel karakter, der afgives uden konkret undersøgelse af genstande eller personer, men på grundlag af foreliggende almen viden, herunder f.eks. responsa fra brancheorganisationer om handelspraksis eller kutymer på et bestemt område eller erklæringer fra et teknisk institut eller lignende om generelle tekniske forhold.

Anvendelsen af kriteriet “forhold af teknisk, økonomisk eller lignende karakter” i stk. 1 indebærer alene en afgrænsning over for juridiske responsa om dansk ret, jf. stk. 2. Der kan således være tale om erklæringer om ethvert faktisk forhold, som sagen angår. Bestemmelsen i stk. 1 indebærer, at det ikke er til hinder for at fremlægge en ensidigt indhentet sagkyndig erklæring, at dens bevisværdi ofte kan være ret begrænset netop på grund af, at den er ensidigt indhentet.

En part kan således som udgangspunkt fremlægge alt, som har dannet baggrund for sagsanlægget eller den nedlagte påstand, men i overensstemmelse med retspraksis kan retten dog nægte fremlæggelse af de omhandlede erklæringer og “moderklæringer”, hvis erklæringens indhold, omstændighederne ved dens tilblivelse eller andre forhold giver grundlag for at fravige det klare udgangspunkt.

Erklæringens indhold vil navnlig tale imod fremlæggelse, hvis indholdet er klart irrelevant for sagen. Omstændighederne ved erklæringens tilblivelse vil fx. tale imod fremlæggelse, hvis erklæringen må anses for at være faktuel eller videnskabeligt uvederhæftig eller lignende (“bestillingsarbejde”), så den er helt uden bevismæssig værdi.

3. Gennemførelsen af en syns- og skønssag i praksis – set fra Skatteforvaltningens side⁷

I dette afsnit vil jeg behandle syns- og skønssager ud fra en mere praktisk orienteret synsvinkel, og med udgangspunktet set fra Skatteforvaltningens side.

3.1. Opstarten på syn og skønssagen

I alle civile sager ved domstolene, herunder også sager om isoleret bevisoptagelse ved syn og skøn i de sager, hvor der er klaget til Skatteankestyrelsen (Landsskatteretten eller skatteankenævnene), skal advokaterne indgive en anmodning herom til retten.

Efter alle civile sager er blevet omfattet af Domstolenes sagsportal, <www.minretssag.dk>, er det nu ikke længere nok blot at indgive en anmodning til retten. Det har ikke tidligere gjort nogen forskel, om

7. Jeg bemærker på ny, at det anførte ikke er udtryk for Skatteministeriets holdning, men alene er udtryk for min private opfattelse.

advokaterne anførte Skatteministeriet, Landsskatteretten, skatteankenævnene eller sågar skatteankestyrelsen som modpart.

Når advokaterne har oprettet en ny sag om syn og skøn på portalen, skal domstolen påse, at en række formalia er opfyldte, før sagen bliver forkyndt eller “frigivet” på portalen. Nu fremgår det som bekendt af skatteforvaltningslovens § 47, stk. 4, at når der begæres syn og skøn, “indtræder told- og skatteforvaltningen som part i sagen”. Fordi “told- og skatteforvaltningen” fortolkes som den nuværende skatteforvaltning, er den helt rigtige modpart netop skatteforvaltningen.

Denne relativt klare regel synes imidlertid jævnligt ikke påset af retten, før sagen forkyndes på portalen. Det medfører, at hvis advokaterne ikke oplyser den korrekte modpart (skatteforvaltningen), men som det jævnligt ses fx oplyser skatteankestyrelsen som modpart, bliver sagen ikke forkyndt for rette modpart.

Og hvad der er meget mere problemfyldt, er, at den rette modpart ikke kan “se” den nye sag på sin udgave af portalen, og derfor ikke opdager den nye sag. Selv om syns- og skønssagen ikke ligger på skatteforvaltningens udgave af portalen, må det forventes, at den ofte alt for korte frist på 7 dage alligevel løber fra forkyndelsen.

Ovennævnte kan undgås ved, at advokaterne er meget opmærksom på, hvem der er rette modpart, og oplyser det korrekte CVR, fordi dette er blevet styrende for domstolens forkyndelse af nye sager. Hvis advokaten fx oplyser skatteankestyrelsens eller Skatteministeriets CVR., kan skattestyrelsen ikke se den nye sag på den udgave af portalen, skatteforvaltningen har adgang til.

Det vil derfor fremme sagernes behandling i skattestyrelsen, hvis advokaterne anvender skattestyrelsens CVR (som er arvet fra SKAT), og det er: 19 55 21 01, og som modpart anfører: Skatteforvaltningen, ved EP 3 Klageproces, Sluseholmen 8B, 2450 København SV.

Det kan i øvrigt bemærkes, at der efter 2014-ændringerne i retsplejeloven, mærkværdigvis ikke er pligt til ved anmodningen at medsende et forslag til skønstema. Fornuftige bevæggrunde for en sådan ordning er vanskelige at få øje på!

3.2. Ny organisering af skattevæsenet

Med omorganisering af det nu tidligere SKAT til 7 nye selvstændige styrelser er skatteforvaltningen den overordnede “paraply”, der samler de 7 styrelser i én juridisk myndighed.

I skatteforvaltningen er det besluttet, at skattestyrelsen på vegne af alle 7 styrelser varetager de syns- og skønssager ved de administrative klageorganer, som hver af de 7 styrelser måtte blive involveret i. Derfor er den rette modpart i syns- og skønssagerne skatteforvaltningen, men varetagelsen af sagerne sker i Skattestyrelsen.

3.3. Domstolsstyrelsens blanket til syn og skøn

Med den store nytænkning af skønstituttet i forbindelse med ændringer af retsplejeloven i 2014 blev der i § 204, stk. 3, givet Domstolsstyrelsen bemyndigelse til at fastsætte, at der skal anvendes en særlig blanket. Denne bemyndigelse har Domstolsstyrelsen udnyttet ved i nr. 1442 af 4. december 2015 at fastsætte pligt til at anvende den af Domstolsstyrelsen standardiserede “Blanket til syn og skøn”.

Jeg vil særligt fremhæve blankettens punkt 8 om “Den overordnede ramme for syn og skøn”. Det fremgår af Domstolsstyrelsens vejledning til blanketterne, at man i punkt 8 skal anføre følgende: “Rekvisrenten *beskriver kort i Rubrik 8 genstanden for syn og skøn samt formålet med dette*. Udleveret materiale skal beskrives under Rubrik 20.” (Min fremhævning).

Det synes, som om mange advokater, navnlig dem der ofte indgiver anmodninger om syn og skøn, har mere end usædvanligt svært ved at opfylde formålet med punkt 8, nemlig ikke mindst at fatte sig i kort-hed.

Tillige synes det efterhånden også mere normalen, at samme advokater i større eller mindre grad indsniger procederende bemærkninger, eller at det anførte er farvet af egen opfattelse og ønske til resultat af sagen, end præget af objektive og relevante oplysninger.

Problemet forekommer stadig stigende og medfører, at det er nødvendigt for skatteforvaltningen dels at gennemgå oplysningerne særdeles grundigt, og dels i enkelte grovere tilfælde ligefrem at protestere mod indholdet.

Det er afgørende, når skønsmanden modtager blanketten, at han naturligtvis med rette kan gå ud fra, at fx oplysninger af faktisk karakter, som er oplyst i punkt 8, er oplysninger, som begge parter “står inde for”. Den omtalte tendens, visse advokater har tillagt sig, gør dette mere og mere vanskeligt.

Selvfølgelig har skønsmanden brug for faktuelle oplysninger, men absolut ikke procederende eller farvede oplysninger om sagen. Synspunkt herover for må være, at det i et mindre omfang må betragtes som “en del af gamet”, men et betydeligt antal advokater er efterhånden rutinemæssigt gået meget langt over en rimelighedsgrænse.

Selv om advokater sjældent løber tør for ord, kunne det for en dels vedkommende, og ikke mindst for at fremme sagen til gavn for deres klienter, være en god øvelse at skrive kort, sigende og præcist. Alle sager kan nemlig som udgangspunkt i sine grundtræk forklares på maksimalt 60 sekunder, og længden af teksten i blankettens punkt 8 bør heller ikke indeholde mere tekst, end det maksimalt tager 60 sekunder at læse. En særligt rutineret advokat behøver i øvrigt meget sjældent mere end 30 sekunder!

3.4. Udarbejdelsen af skønstemaets spørgsmål

Der behøver ikke være enighed om spørgsmålenes formulering, og parterne har begge en meget fri adgang til at stille de spørgsmål, som parten ønsker besvaret, jfr. retsplejeloven § 197. Der må dog fortsat ikke stilles spørgsmål, der ligger uden for skønsmandens kompetence, eller er et forsøg på utilbørlig påvirkning af skønsmanden. Spørgsmålene må heller ikke være åbenbart overflødige jfr. retsplejelovens § 341, og må fortsat heller ikke dreje sig om en fortolkning af juridiske forhold, som det tilkommer klageinstansen at tage stilling til.

Der findes en særdeles omfattende retspraksis om, hvilke spørgsmål der kan tillades, og alle afgørelser er præget af at være meget konkret begrundede. Sådan må det også være, fordi der næppe findes sager, hvor spørgsmålene er fuldstændigt enslydende. Ensartetheden i spørgsmålene ses dog i fx. sager om vurdering af, hvorvidt fx en landbrugsvirksomhed i skattemæssig henseende kan betragtes som erhvervsmæssigt drevet, der stadig baserer sig på Højesterets afgørelse fra 15. april 1994 jf. TfS 1994, 364 HD.

Der kan også henvises til SKM2016.2.ØL, hvor der opstod en tvist om formuleringen af et spørgetema. Landsretten udtalte, at det af forarbejderne til lov nr. 737 af 25. juni 2014 fremgik, at der med den gennemførte revision af reglerne om syn og skøn var tilsigtet en friere adgang for parterne til at stille spørgsmål til skønsmanden, således at det i stedet blev overladt til retten efterfølgende at vurdere både spørgsmål og svar, herunder relevansen af spørgsmålene som led i den almindelige bevisvurdering af den foreliggende tvist. Efter lovændringen i 2014 skulle retten fastsætte en overordnet ramme for skønsforretningen.

I overensstemmelse hermed kunne retten efter retsplejelovens § 197, stk. 2, kun afvise spørgsmål, som var uden for skønsmandens faglige kompetence, eller afgørelsen om foretagelse af syn og skøn, som skønnedes at være åbenbart overflødige, jf. retsplejelovens § 341, eller som på utilbørlig måde forsøgte at lede skønsmanden i en bestemt retning, eller som forudsatte, at skønsmanden dermed tog stilling til spørgsmål, som det var op til retten at tage stilling til, fordi der var tale om en juridisk vurdering. Landsretten fandt herefter, at to afsnit, hvoraf det fremgik, at parterne ikke var enige om et aktuelt forhold, hvor enigheden var bestridt, skulle udgå af skønstematet. Herudover fandt landsretten ikke grundlag for i medfør af retsplejelovens § 197 at afvise øvrige dele af spørgetematet, hvorved landsretten bemærkede, at de omtvistede passager ikke på utilbørlig måde fandtes at forsøge at lede skønsmændene i en bestemt retning.

På den anden side er der i SKM2016.435.VL tale om en sag om, hvordan en samlet købesum på 9.650.000 kr. for en ejendom skulle fordeles på de overdragne aktiver, der indgik i ejendomsoverdragelsen.

Skatteyderen ønskede at stille nogle spørgsmål til skønsmanden om alternative fordelinger, hvis den samlede købesum havde været en anden. SKAT protesterede mod disse spørgsmål. Herved anførte SKAT bl.a., at købesummen på 9.650.000 kr., der var aftalt af de uafhængige parter, ikke var bestridt, hverken af SKAT eller civilretligt af parterne og derfor måtte lægges til grund ved fordelingen af de overdragne aktiver. Landsretten fandt ikke grundlag til på forhånd at antage, at svarene på de omhandlede spørgsmål ville være uden betydning for skattesagen. Landsretten stadfæstede derfor byrettens kendelse om, at skatteyderen skulle have lov til at stille spørgsmålene til skønsmanden.

I SKM2014.848.VL havde skattemyndigheder i en sag fastlagt værdien af anlægsarbejder i forbindelse med opførelse af vindmølleparker i Tyskland. Vestre Landsret afviste rekvirentens begæring om afholdelse af syn og skøn netop med begrundelsen, at skattemyndighederne blot havde fastlagt værdi, jf. parternes egen aftale herom. Så burde Vestre Landsrets afgørelse i 2016 ligeledes have ført til, at rekvirentens spørgsmål ikke var blevet tilladt!

Der kunne omtales adskillige andre afgørelser, men noget egentligt fællestræk er meget svært at udlede. Afgørelserne er og bliver meget konkret begrundede.

I lyset af nyfortolkningen af begrænsningerne (til næsten ikke at eksistere længere) i 2014-ændringen i retsplejeloven synes de senere års erfaring dog at pege langt mere i retning af, at i stedet stiller den anden part blot et modspørgsmål i et forsøg på imødegå den anden parts spørgsmål.

Den langt mere frie adgang til at stille spørgsmål har dog en pris, hvilket navnlig er nyt for rekviritus, fordi tidligere praksis altid pålagde rekvirenten at hæfte for udgifterne ved et syn og skøn, også for de spørgsmål som rekviritus stillede. Nu hæfter rekviritus også for udgifterne til besvarelsen af “sine egne spørgsmål” jf. retsplejelovens § 208, stk. 3.

En hel del advokater synes at have en almindelig begejstring over den meget frie adgang til at stille de spørgsmål, der ønskes, at det overses, at de gennem retspraksis udviklede 5 grundlæggende krav til alle spørgsmål stadig skal være opfyldte, og at skønstemaet og spørgsmålene stadig skal være *neutrale, konkrete, klare, relevante og omfattet af skønsmændens særlige sagkundskab*.

Der har i de senere år været, og der er stadig blandt visse ellers kyndige advokater, en tendens til, at man vil have lov til at stille spørgsmål (og har også fået lov til det), der, hvis advokaterne får det svar, de håber på, vil ændre de faktiske forhold, som skatteforvaltningen har lagt til grund i sin afgørelse. Det bemærkelsesværdige i situationen er, at syns- og skønssager ofte først finder sted lang tid efter, de forældelsesmæssige regler er til hinder for, at skatteforvaltningen kan genoptage sagen. Og samtidig nægter skatteyderen selv at begære sagen genoptaget.

Det er fx indtil videre set i sager om, hvorvidt et hestestutteri i skattemæssig henseende er drevet erhvervsmæssigt, og om stutteriet på tidspunktet havde nogle mere eller mindre værdifulde heste. Indehaveren har til brug for indkomstopgørelsen udarbejdet et regnskab for stutteriet, hvor hestene er værdiansat. For at stutteriet kunne bevare sit underskud til gavn for fradrag i en sideløbende lønindkomst, er hestene normalt værdiansat meget konservativt og til en lav værdi.

Skatteforvaltningen har i sin afgørelse naturligt anvendt den værdiansættelse, som skatteyderen selv har angivet. Når man mange år senere gennemfører syn og skøn, er det i stedet afgørende, at stutteriet kan fremvise et overskud. Hvis man derfor kan få dokumenteret, at hestene ikke havde den lavere værdi, som skatteyderen selv angav, men en langt højere værdi, ville dette have en positiv indflydelse på driften og overskuddet af stutteriet, og dermed øge chancerne for, at skønsmanden kommer frem til, at kriteriet om et driftsresultat på eller omkring kr. 0 er opfyldt.

Problemet for skatteforvaltningen er, at hvis denne efterfølgende nye og højere værdiansættelse ændrer det skattemæssige resultat fra et underskud, som ganske vist er nægtet fratrukket i den øvrige skattepligtige indkomst, til et overskud, og som derfor burde behandles skattemæssigt som sådan, kan skattemyndighederne ikke tage disse normalt forældede skatteansættelser op igen og forhøje skatteyderens indkomst – med mindre der ligefrem er tale om ansvarspådragende forhold.

Skatteyderen anmoder ikke selv om genoptagelse, fordi skatteyderen ved den ændrede højere værdiansættelse af hestene opnår at få den ønskede positive effekt i syn og skønssagen, og de fratrukne underskud tillades. Og skatteyderen undgår samtidig den ellers naturlige virkning at blive beskattet af det overskud, der nu pludselig er opstået. “Keine Hexerei nur Behändigkeit”!

Indtil videre har Landsskatteretten holdt nogenlunde stand over for sådanne tiltag, men måske kunne det overvejes at forsøge at overbevise domstolene om, at den frie adgang til at stille spørgsmål måske er blevet fortolket lidt for vidt!

3.5. Valg af forslagsstiller til egnet skønsmand

I praksis anmodes en offentlig institution eller en brancheorganisation om at pege på en person, som er egnet som skønsmand. Henvendelsen skal ske i enighed, hvis den ikke er besluttet af retten. Se også SKM2013.853.BR, hvor retten afviste, at der i henvendelsen måtte stilles særlige krav til skønsmandens kvalifikationer på et bestemt fagområde.

Når den relevante offentlige institution eller brancheorganisation er kommet med forslag til en egnet skønsmand, forudsættes det, at den foreslåede skønsmand har de efterspurgte faglige kvalifikationer og kompetencer. Domstolene tillader derfor ikke, at der bliver spurgt yderligere til vedkommendes kvalifikationer til varetagelsen af skønnsforretningen, se fx SKM2012.706.ØLR samt SKM2013.541.VLR

Særligt SKM2013.541.VL har givet anledning til en række kommentarer fra advokaterne,⁸ der repræsenterede pågældende skatteyder, og man er ligefrem gået så vidt, at man har skrevet:

“I det hele taget synes der at foreligge en betydelig risiko for, at der opstår sådanne nære relationer mellem på den ene side den sluttede kreds fra Fødevareøkonomisk Institut, der virker som skønsmænd, og på den anden side den sluttede kreds af medarbejder i SKATs afdeling for håndtering af syn og skønssager vedrørende den skatteretlige kvalifikation af landbrugsvirksomheder, der optræder som SKATs repræsentanter i disse sager, at retsplejelovens habilitetskrav for udmeldelse af syns- og skønsmænd ikke længere er opfyldt”.

Det bemærkes i den anledning og uanset voldsomheden i det anførte, at den efterfølgende retspraksis ikke har fundet anledning til at tillægge habilitetssynspunktet betydning ved udmeldelsen af skønsmænd i samme type sager. Desuden forekommer udsagnet aldeles udokumenteret, og det kan i øvrigt i det hele fuldstændigt tilbagevises. Det skyldes måske snarere en skuffelse over ikke at have fået ret i sin overbevisning – hverken i byretten eller i landsretten. Procesbevillingsnævnet afslog desuden anmodningen om at indbringe habilitetsspørgsmålet for Højesteret.

8. Jf. kommentarer i *JUS* fra 13. august 2013.

3.6. Bilag til skønstemaet

Udgangspunktet er, at skønsmanden skal have det bedst mulige grundlag for at besvare de stillede spørgsmål så korrekt og fyldestgørende som muligt. Domstolene er derfor tilbageholdende med at afvise bilag, som en part ønsker at fremlægge for skønsmanden.

Domstolene har i flere afgørelser udtalt, at alle bilag, der indgår i sagen (skattesagen eller retssagen), som udgangspunkt kan udleveres til skønsmanden.

Domstolene har fraveget udgangspunktet om, at samtlige sagens bilag kan udleveres i de tilfælde, hvor der er risiko for, at bilagene kan påvirke skønsmanden utilbørligt, eller hvor bilaget er fremskaffet under omstændigheder, som retten finder kritisabel. Derudover har domstolene i en række afgørelser afskåret fremlæggelse af bilag, der ikke kunne antages at have betydning for skønsmandens mulighed for at besvare de stillede spørgsmål.

Der er også her en righoldig retspraksis, men en af de ledende afgørelser er truffet af Højesteret⁹. Det er imidlertid en udbredt misforståelse, at Højesterets afgørelse medførte en ny retsstilling på området. Højesterets afgørelse er grundlæggende blot udtryk for det, som altid har været gældende. Ligeledes nøjes mange advokater med at læse den del af Højesterets afgørelse, som “passer dem”, og glemmer navnlig de øvrige afsnit, og særdeles betydningsfulde dele af Højesterets afgørelse.

Højesterets afgørelse lød således:

“Højesteret finder, at besvarelsen som udgangspunkt skal baseres på kendskab til alle sagens akter, men dette udgangspunkt må dog fraviges under visse konkrete omstændigheder. *Udgangspunktet må således fraviges, f.eks. hvor et bilag på forhånd må skønnes at være uden betydning for besvarelsen af skønstemaet, jf. princippet i retsplejelovens § 341. Ved afgørelsen må det tages i betragtning, at skønsmanden som sagkyndig kan være bedre egnet til at bedømme bilagets relevans, og at der gennem alternative spørgsmål kan indhentes svar, hvor der bortses fra oplysningerne i et bilag, selvom det i øvrigt indgår i grundlaget for besvarelsen.*

Udgangspunktet må ligeledes fraviges, f.eks. hvor et bilag må anses for egnet til at påvirke besvarelsen på utilbørlig måde” (min fremhævning)

9. Jf. SKM2010.375.HR.

3.7. Supplerende spørgsmål

Hvis skønserklæringen enten ikke giver et fyldestgørende svar, eller svarene ikke er tilstrækkeligt præcise, kan det blive nødvendigt for begge parter at stille supplerende spørgsmål til skønsmanden.

Udgangspunktet i forbindelse med supplerende spørgsmål, nemlig at disse skal rette sig mod skønsmandens besvarelse af de oprindelige spørgsmål,¹⁰ synes mange, også særdeles kyndige advokater, ikke rigtigt at have forståelse for. Der spørges ofte om helt nye forhold, som på ingen måde kan betragtes som den uddybning, de supplerende spørgsmål er tænkt til at være, og værre endnu: domstolene tillader advokaterne, at gøre det!

Det fremgår af forarbejderne til retsplejelovens § 205, at der kun undtagelsesvist vil blive mulighed for at stille supplerende spørgsmål mere end én gang, og at der gives parterne en frist på maksimalt 14 dage til at anmode om, at der kan stilles supplerende spørgsmål og til at formulere disse. Dette ses endnu påset af domstolene!

3.8. Skønsinstituttet udfordres

Skønsinstituttet og rammerne herfor udfordres konstant. Der er bl.a. forsøgt gennemført vidneafhøringer hjemlet i skønsinstituttet, fx i en sag¹¹ hvor:

“Sagen angik, om der kunne ske isoleret bevisoptagelse i medfør af retsplejelovens § 343 i form af afhøringer af en part og tre vidner til brug for en sag, der verserede ved Skatteankestyrelsen. Skatteyderen gjorde med henvisning til Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstid gældende, at det var nødvendigt at sikre bevis, idet forholdene lå 7 år tilbage i tid, og idet det ene af de tre vidner stod foran en udstationering til Kina. Herudover blev det gjort gældende, at afhøringerne ville være procesbesparende, idet de ville sikre det materielle rigtige resultat hurtigst muligt. Retten afslog anmodningen om isoleret bevisoptagelse. Retten henviste i den forbindelse til, at der gælder en særlig procesform for sagers behandling ved Skatteankestyrelsen, og at der ikke er hjemmel i skatteforvaltningsloven til at ind-

10. Jf. Poul Bostrup & Grethe Due, *Syn og skøn i skattesager* (4. udgave, 2015), s. 49.

11. Jf. SKM2018.332.BR. Byrettens kendelse er efterfølgende stadfæstet i Østre Landsret, og Procesbevillingsnævnet gav ikke tilladelse til indbringelse for Højesteret.

3. Gennemførelsen af en syns- og skønssag i praksis – set fra Skatteforvaltningens side

hente vidneforklaringer optaget efter retsplejelovens regler om isoleret bevisoptagelse i sådanne sager”.

3.9. Afsluttende bemærkninger

Da isoleret bevisoptagelse ved syn og skøn meget ofte er afgørende for den bagvedliggende materielle sag, ses det ofte, at advokaterne “kaster” mange ressourcer ind i syns- og skønssager.

Skatteforvaltningen arbejder for, og vil fortsat arbejde for, et ligeværdigt samarbejde med advokaterne, selvom disse ofte overser, at skatteforvaltningen er partsrepræsentant med de rettigheder/pligter, det giver, og at syn og skøn ikke er endnu en klagemulighed!

Et kendt citat sætter det hele sammen i få ord:

“Hvis du ikke kan forklare det på en simpel måde, er det fordi du ikke har forstået det godt nok”.¹²

12. Jf. Albert Einstein.

Kapitel 16

Retssikkerhed: eksempler fra virksomhedsordningen

Knud Maegaard, agroSkat

1. Retssikkerhed

Retssikkerhed er et område, man hele tiden skal arbejde med. Retssikkerhed forudsætter bl.a., at man ved naturlig agtpågivenhed kan vide, hvad skattereglerne er. Dette må bl.a. forudsætte, at evt. skærpende praksisændring meldes klart ud og kun med fremtidig virkning. Ved vurderingen af, om der er tale om ny praksis, må skattemyndigheden naturligvis ud fra officialprincippet hense til, hvordan tilsvarende situation faktisk er behandlet i praksis, og ikke kun kræve, at skatteyder skal bevise, at der er tale om en ændret praksis. Men man ser desværre ofte, trods officialprincippet, at Skattestyrelsen ændrer den faktiske praksis, og hvor skatteyder ikke efterfølgende har kunnet dokumentere, at der er tale om en ny faktisk praksis.

Nedenfor omtales nogle afgørelser i relation til virksomhedsordningen om, hvilke fordringer der kan placeres (eller bevares) i virksomhedsordningen. Der er tale om dels fordringer hidrørende fra udlån fra virksomhedsordningen og dels fordringer erhvervet ved salg af virksomhedens aktiver. Til sidst i artiklen omtales, hvordan skatteyder kunne have undgået effekten af den nye praksis vedr. fordringer erhver-

vet ved salg af aktiver fra virksomhedsordningen, hvis man havde haft kendskab til reglerne på forhånd. Derfor “rammer” ændringerne primært dem, der har disponeret i tillid til den praksis, man kendte.

2. Historisk udgangspunkt

Samtidigt med indførelsen af virksomhedsordningen i 1987 indførte man reduceret fradragsværdi af negativ kapitalindkomst (renter). Man havde derfor særligt fokus på, at man via virksomhedsordningen bl.a. ikke måtte kunne opnå særlige fordele ved at gå ind og ud af ordningen.

Dette var årsagen til, at bl.a. aktier m.m. ikke kunne placeres i virksomhedsordningen. I samme forbindelse krævede man også renteperiodisering af gæld og finansielle fordringer i virksomhedsordningen. Man begrænsede også muligheden for at opnå skattefri kursgevinst på obligationer via det særlige mindsterentesystem.

I 2006 indførte man lagerbeskatning af aktier jf. (i dag) aktieavancebeskatningslovens § 19. Samtidigt indførte man lagerbeskatningen af obligationer, der beskattes efter reglerne om finansielle instrumenter. Dermed havde man reelt fjernet betænkeligheden ved at placere disse finansielle fordringer i virksomhedsordningen. Som følge heraf ændrede man § 1, stk. 2, i virksomhedsskatteoven til, at disse aktiver også kunne placeres i virksomhedsordningen.

Et andet hovedproblem, man havde i 1987, var, at en indtjening i virksomhedsordningen, der ikke var hævet ud af ordningen, kunne opspares i virksomhedsordningen til en lavere aconto skat, og denne opsparing skulle først endeligt beskattes, når indtjeningen blev trukket ud af virksomhedsordningen. Man ville på denne måde i betydelig udstrækning sidestille opsparing i virksomhedsordningen med opsparing i selskaber. I denne forbindelse måtte man forhindre, at man kunne konvertere et privatudtræk, ved at virksomheden udlånte et beløb til skatteyder. Denne bestemmelse er så senere i praksis udvidet til, at udlån (evt. kun til interesseforbundne parter) uanset, at udlånet i sig selv er den bedste økonomiske anbringelse af overskudlikviditet, er foretaget i skatteyderes “private interesse”.

Fra 1993 indførte man reglerne om, at hvis skatteyder drev flere virksomheder, skulle de omfattes af samme virksomhedsordning. Dette havde den afledte konsekvens, at provenuet ved salg af én af virksom-

hederne som udgangspunkt skulle blive i virksomhedsordningen jf. § 15 stk. 3. Man indførte dog samtidigt regler om, at man på visse betingelser og uden om den alm. hæverækkefølge kunne hæve hele eller en del af proventet fra den solgte virksomhed direkte fra indskudskontoen jf. virksomhedsskattelovens § 15 a. Man indførte også særlige regler om skattefri omdannelse af en af flere virksomheder, jf. § 16 a. Denne problemstilling omtales nærmere nedenfor i relation til SKM2015.610.SR, senere SKM2017.731.LSR (Skattepligtig omdannelse til selskab).

3. Finansielle aktiver

Finansielle aktiver og passiver kan placeres i virksomhedsordningen. Der er dog i virksomhedsskattelovens § 1, stk. 2, angivet, at visse finansielle aktiver ikke kan placeres i virksomhedsordningen. Dette omfatter især aktier m.m. omfattet af aktieavancebeskatningsloven bortset fra konvertible obligationer. Siden 2006 kan man dog i virksomhedsordningen medtage lagerbeskattede investeringsbeviser (i dag § 19 i aktieavancebeskatningsloven) samt indeksobligationer, der beskattes efter reglerne for finansielle kontrakter.

Vedr. f.eks. lån og finansielle aktiver er det i øvrigt anført i juridisk vejledning C.C.5.2.2.4:

“Det er vanskeligt at afgøre, om øvrige finansielle aktiver er erhvervsmæssige eller private. Derfor skal den selvstændiges fordeling eller placering af aktiverne som udgangspunkt lægges til grund.”

Denne grundlæggende bestemmelse har været gældende siden indførelsen af virksomhedsordningen i 1987. Kun finansielle aktiver og lån med enten en stærk tilknytning til erhvervet eller til privatområdet skal placeres i virksomhedsordningen henholdsvis skal placeres i privatområdet. Det er det selvkontrollerende systemet med kapitalafkastberegningen og rentekorrektion m.m., der tilsammen sikrer, at man ikke kan opnå væsentlige fordele ved, at skatteyder selv kan afgøre, om et lån placeres i virksomhedsordningen eller i privatøkonomien.

4. Udlån til eget selskab

I SKM2001.202.LR svarede Ligningsrådet, at et udlån til eget selskab ikke kunne ske fra virksomhedsordningen. Der var tale om et udlån fra en virksomhedsordning omfattende en landbrugsvirksomhed med svineproduktion. Udlånet ville blive foretaget til et selskab, som i det væsentlige ville foretage investeringsvirksomhed, bl.a. ved køb af aktier.

Ligningsrådet afgjorde, at uanset, at udlånet ville blive forrentet på markedsmæssige vilkår, kan udlånet ikke anses for erhvervmæssigt, og udlånet kan derfor ikke indgå i virksomhedsordningen. Udlånet må anses for ydet af hensyn til varetagelsen af skatteydere interesser som eneanpartshaver i selskabet. Desuden lagde man vægt på, at den del af afkastet fra afkastet af investeringen i investeringsselskabet, der overstiger den aftalte rente, ikke indgår i virksomhedsordningen, men tilfalder skatteyder uden for virksomhedsordningen. Skatteyder opnår hermed at drage nytte af midlerne på konto for opsparat overskud, før der sker en endelig beskatning heraf.

Nogenlunde samme begrundelse i SKM2006.555.LSR.

I begge afgørelser var der tale om udlån til et selskab, der drev anden aktivitet end den aktivitet, der blev drevet i virksomhedsordningen. Men man må gå ud fra, at afgørelsen ville have været den samme, selvom virksomhedsordningen og selskabet drev samme virksomhed, jf. bl.a. SKM2015.610.SR, senere SKM2017.731.LSR jf. nærmere nedenfor.

I SKM2013.505.HR havde skatteyder foretaget udlån fra sin virksomhedsordning (lægevirksomhed) til et selskab ejet af skatteyder. Selskabets aktivitet bestod i handel med aktier for lånte penge. Højesteret afgjorde, at der var tale om en overførsel af værdier fra virksomhedsordningen, jf. § 5. I præmisserne er bl.a. anført:

“I virksomhedsskattelovens § 5 er rækkefølgen for ‘overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige’ fastsat. Det er ikke i lovtæksten nærmere angivet, hvornår der er tale om ‘overførsel af værdier til den skattepligtige’ i bestemmelsens forstand, men spørgsmålet, om et lån må anses for overførsel af værdier til den skattepligtige, er omtalt i forarbejderne til loven. Heraf fremgår, at virksomheden kan yde lån, der har erhvervmæssig karakter, uden at dette anses for overførsel af værdier til den skattepligtige. Virksomheden

kan således give kredit til personer, som har en erhvervsmæssig tilknytning til virksomheden, f.eks. varedebitorer. Virksomheden kan endvidere placere ledig kapital som bankindsud, i obligationer mv. Hvis den skattepligtige derimod finansierer privat långivning, herunder til ægtefælle eller nært beslægtede, ved at hæve beløb i virksomheden, er der tale om overførsel af værdier til den skattepligtige i henhold til lovens § 5.

Højesteret finder, at de lån, som blev ydet til H1 ApS, ikke havde erhvervsmæssig karakter. Der var derimod tale om, at A finansierede privat långivning, idet han, uden at det havde tilknytning til lægevirksomhedens aktiviteter, hævede beløb i virksomheden. Herved skete der 'overførsel af værdier' fra virksomheden 'til den skattepligtige' som nævnt i virksomhedsskattelovens § 5.

Højesteret tiltræder, at det ikke er godtgjort, at der foreligger en administrativ praksis, som udelukker ændring af As indkomstansettelse."

Højesteret omskrev præmisserne fra landsretsdommen. I landsretsdommen, jf. SKM2011.537.ØLR havde man i større udstrækning lagt vægt på § 1 om, at samtlige erhvervsmæssige aktiver skal medtages i virksomhedsordningen, hvorimod ikke-erhvervsmæssige aktiver ikke kan medtages. Udlånet blev derefter ikke anset for ydet i lægevirksomhedens erhvervsmæssige aktivitet.

5. Udlån fra virksomhedsordningen

I SKM2016.15.SR agtede skatteyder at anbringe en betydelig likviditet i virksomhedsordningen til opkøb af pantebreve. Skatterådet svarede, at man ikke kunne placere overskudslikviditeten i de nævnte pantebreve. Der er i afgørelsen medtaget en lang række henvisninger til lovforslagene og afgørelser m.m.

Skatterådet henviste bl.a. til, at som præmisserne i SKM2013.-505.HR, jf. ovenfor, er formuleret, havde det ikke betydning for afgørelsen, om der konkret var et interessefællesskab mellem ejer af virksomhedsordningen og ejer af selskabet. Herefter ville reelt ethvert udlån til interesseforbunden part eller til en ikke-interesseforbunden part ikke kunne foretages fra virksomhedsordningen. Man kunne derfor ikke investere i de nævnte pantebreve i virksomhedsordningen.

I anmodningen om bindende svar, jf. SKM2016.15.SR, havde man også anmodet om svar på, om man selv eller sammen med få andre investorer kunne oprette et lagerbeskattet selskab (jf. § 19 i aktieavancebeskatningsloven), hvorefter dette selskab ville foretage investering i de nævnte pantebreve. Disse investeringsbeviser kunne placeres i virksomhedsordningen.

Skatterådet begrunder dette med:

“Spørgsmålet om, hvorvidt aktiver/anparter i investeringsselskaber kan indgå i virksomhedsordningen, synes derfor – på linje med hvad der i øvrigt gælder – som udgangspunkt at måtte bero på, hvorvidt det pågældende aktiv kan anses som erhvervsmæssigt.

Det er imidlertid SKATs opfattelse, at virksomhedsskattelovens § 1, stk. 2, 2. pkt. – for så vidt angår aktier i investeringsselskaber – reelt ville være indholdsløs, hvis man for de pågældende aktier opretholdt et krav om erhvervsmæssig tilknytning. Det har formodningen imod sig, at lovgiver har vedtaget en bestemmelsen uden reelt indhold.

For så vidt angår de pågældende aktier er det derfor SKATs opfattelse, at de – i overensstemmelse med Skatterådets afgørelse i SKM2011.465.SR – vil kunne indgå i virksomhedsordningen.”

Herefter vil man fra virksomhedsordningen kunne investere i finansielle aktier via et lagerbeskattet investeringsselskab. Skatterådets udgangspunkt var dog stadig, at investeringen ville være en ikke-erhvervsmæssig investering, men som Skatterådet anfører, ville lovændringen om placering af lagerbeskattede beviser i virksomhedsordningen dermed reelt være indholdsløs. Men når dette er tilfældet, kan det jo være, at selve udgangspunktet er forkert. Dvs. at man fra virksomhedsordningen faktisk kan foretage udlån til ikke-interesseforbundne parter, i det mindste i et større omfang end antaget af Skatterådet, jf. i øvrigt kommentarerne nedenfor.

Konkret var der tale om, at de finansielle aktiver, som selskabet købte, var oprettet mellem ikke-interesseforbundne parter. Det må pt. anses for uafklaret, om det ville gøre nogen forskel, om de aktiver, som investeringsselskabet købte, var fordringer mellem skatteyder og en interesseforbunden part.

6. Virksomhedsobligationer

I SKM2017.717.SR agtede et selskab at udstede 33 obligationer med hver et pålydende på 750.000 kr. Obligationerne ville blive registreret i værdipapircentralen og var frit omsættelige i Danmark. De vil ikke blive optaget til handel på et reguleret marked.

Skatterådet afgjorde, at kun erhvervsmæssige aktiver kunne indgå i virksomhedsordningen, jf. § 1, stk. 1 og stk. 3, samt SKM2013.-505.HR. Man begrundede dette med, at selvom der i loven nævnes, at man kan investere i obligationer i virksomhedsordningen, er der her grundlæggende tale om et udlån af penge fra virksomhedsordningen. Man henviste i øvrigt til SKM2016.15.SR samt SKM2015.719.SR. Man henviste også til, at når der i de oprindelige lovbemærkninger var henvist til, at overskudslikviditet kunne anbringes i bankindsud og obligationer, må det efter SKATs opfattelse være et krav, at de pågældende obligationer er relativt likvide og er genstand for alm. omsætning. I afgørelsen lægges desuden vægt på, at et udlån til en ikke-interesseforbunden part skal være en sikker anbringelsesmetode.

Dette bindende svar blev ændret af Landsskatteretten, jf. SKM2018.647.LSR. Landsskatteretten begrundede bl.a. med:

“Det følger af lovforarbejderne til virksomhedsordningen, at virksomhedsejere skal kunne placere ledig kapital i obligationer mv. i virksomhedsordningen. I virksomhedsskattelovens § 1, stk. 2, fremgår det, at uforrentede obligationer og præmieobligationer ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Det følger endvidere af bestemmelsen, at obligationer, der beskattes efter reglerne for finansielle kontrakter, dog kan indgå i virksomhedsordningen. Forrentede virksomhedsobligationer nævnes ikke direkte i lovteksten.

SKAT har henvist til praksis om udlånssager, jf. f.eks. SKM2013.505.HR. I nærværende tilfælde vil der ikke være tale om, at en virksomhedsejer i virksomhedsordningen udlåner penge i form af obligationer til eget selskab eller til nærtstående, hvori virksomhedsejeren har en personlig interesse. Der er i dette tilfælde tale om en investering af virksomhedens kapital på almindelige markedsvilkår mellem uafhængige parter. Der ses endvidere en tydelig beskrivelse for vilkår og tegning af obligationerne, hvor der er lagt vægt på, at der, som beskrevet, er tale om en uafhængig og professionel udbyder.

Herefter finder disse retsmedlemmer (3 heraf retsformanden ud af 4 medlemmer), at obligationerne er erhvervsmæssige og kan placeres i virksomhedsordningen, uden at disse anses for hævet i virksomhedsordningen.”

7. Pensionsordning efter § 53 A

I SKM2017.631.SR ville man indskyde et beløb fra virksomhedsordningen i en pensionsordning omfattet af § 53 A, stk. 1, nr. 7. Skatterådet bekræftede, at man kunne foretage dette indskud fra virksomhedsordningen, men kun vedr. de aktiver, der i øvrigt kunne placeres i virksomhedsordningen, dvs. obligationer m.m. samt lagerbeskattede aktier, men ikke aktier i øvrigt.

Dette var gældende, selvom placeringen i en § 53 A pensionsordning i sig selv indebærer en lagerbeskatning. Uanset denne lagerbeskatning fandt Skatterådet, at der stadig var tale om, at man i virksomhedsordningen via en § 53 A pensionsordning købte aktier.

Også denne afgørelse ændrede Landsskatteretten i SKM2019.-48.LSR. Landsskatteretten afgjorde, at de aktier, der købes i § 53 A ordningen, ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens regler, men at resultatet opgøres efter en lagermodel og beskattes som en del af virksomhedsordningens indkomst. Derfor kunne indskud i en § 53 A pensionsordning placeres i virksomhedsordningen.

8. Kommentar til praksis vedr. udlån

Efter Landsskatterettens ændringer af ovennævnte to bindende svar er det faktisk et spørgsmål, om afgørelsen i SKM2016.15.SR, jf. ovenfor om investering i sælgerpantebreve (opkøb af sælgerpantebreve), stadig er i overensstemmelsen med praksis fra Landsskatteretten.

Det ser således ud til, at Landsskatteretten ikke vil begrænse placering af overskudslikviditet i virksomhedsordningen til kun at blive placeret i bankindskud og sikre, omsættelige obligationer, jf. SKM2018.647.LSR. Skatterådet har fortolket SKM2013.505.HR således, at dommen skulle gælde ved udlån til både interesseforbundne part og ikke-interesseforbunden part, selvom den konkrete sag kun vedrørte et udlån til eget selskab. Denne stramme fortolkning af SKM2013.505.HR, jf. omtalen heraf i SKM2017.717.SR, må helt eller

delvist anses for tilsidesat af Landsskatteretten, jf. ovennævnte afgørelser.

Ved udlån til f.eks. eget selskab, dvs. en interesseforbunden part, er udgangspunktet, at et udlån ikke kan anses for erhvervsmæssigt, jf. SKM2001.202.LR og SKM2013.505.HR. Udgangspunktet for virksomhedsdrift er dog helt generelt, at man forsøger at tjene penge. I de tilfælde, hvor man derfor både driver en virksomhed i virksomhedsordningen, hvori der er overskudslikviditet, og samtidigt har et selskab, der har behov for likviditet, vil det for en helt alm. skatteyder selvfølgelig være mest nærliggende at foretage et udlån fra virksomhedsordningen til selskabet. Som reglerne er i dag, er virksomhedsejeren reelt henvist til i stedet at anbringe overskudslikviditeten i pengeinstituttet til rente, der p.t. ofte er negativ – f.eks. minus 0,5 pct. – medens selskabet er henvist til at låne i pengeinstituttet til f.eks. en rente på 4-6 pct. (afhængig af sikkerhed m.m.).

For den alm. skatteyder forekommer det besynderligt, at pengeinstituttet på den måde skal tjene på denne fortolkning af reglerne i stedet for, at man direkte kunne foretage udlånet fra virksomhedsordningen til selskabet.

Man begrundes sagerne med, at disse udlån ikke kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, og at det måtte antages, at man ikke ville foretage tilsvarende udlån til en ikke-interesseforbunden part. Men mange handler imellem virksomhedsordningen og eget selskab er jo i øvrigt erhvervsmæssige, selvom det må antages, at man ikke ville have indgået en tilsvarende aftale med en ikke-interesseforbunden part.

Skatteyder driver f.eks. en alm. landbrugsvirksomhed med planteavl m.m. De fleste af driftsbygningerne er udlejet til et af skatteyder ejet selskab. Selskabet bruger bygningerne til en svineproduktion. Skatteyder bruger virksomhedsordningen vedr. planteavl samt vedr. udlejningen af driftsbygningerne til selskabet. Der vil typisk være en del samhandel mellem virksomhedsordningen og selskabet. Selve udlejningen af driftsbygningerne er jo utvivlsomt erhvervsmæssig, selvom udlejningen sker til et af skatteyder ejet selskab. Hvis svineproduktionen giver overskud efter betaling af lejen for driftsbygningerne, har virksomhedsordningen været medvirkende til, at der er fremkommet en indtjening i selskabet, dvs. en indtjening uden for virksomhedsordnin-

gen. I langt de fleste situationer ville skatteyder ikke have foretaget en tilsvarende udlejning til en ikke-interesseforbunden part.

SKAT må naturligvis acceptere denne konstruktion, men kan naturligvis ændre på lejebetalingen m.m., hvis armslængeprincippet ikke er overholdt. Hvis denne situation flyttes over på situationen med udlån fra virksomhedsordningen til et af skatteyder ejet selskab, hvorfor er et sådant udlån (forrentet efter armslængdeprincippet) så ikke erhvervsmæssigt?

Når man fra en virksomhedsordning investerer i en ejerlejlighed, der udlånes til søn/datter (forældrekøbslejligheder), har man utvivlsomt også foretaget en investering for at tilgodese, at søn/datter har en bolig. Man ville normalt ikke have foretaget denne investering, hvis det netop ikke havde været søn/datter, der skulle bruge boligen. Ofte sælger man også ejerlejligheden, så snart søn/datter ikke længere har brug for lejligheden. Køb af boligen er tillige normalt en "fremmed" virksomhed i forhold til den i forvejen drevne virksomhed. Der er i disse situationer lige meget eller lige lidt erhvervsmæssig karakter over forholdet som et udlån til søn/datter – hvis det forudsættes, at lånet forrentes med en markedsrente på samme måde, som søn/datter skal betale en markedsleje vedr. lejligheden.

Ved udlån til selskab kræves, at udlånet forrentes, jf. armslængdevilkår. Dette kunne man for så vidt også kræve ved andre udlån til en interesseforbunden parter som en betingelse for, at udlånet kan foretages fra virksomhedsordningen. I så fald opretholdes jo et erhvervsmæssigt krav set fra virksomhedsordningen side. Som gennemgået nedenfor accepterer Landsskatteretten jo også, at sælgerpantebreve fra salg af en del af virksomheden kan beholdes i virksomhedsordningen, når pantebrevet forrentes, og der er aftalt en afdragsstruktur, dvs. at man i nogen udstrækning anvender armslængdevilkår.

9. Sælgerfinansiering – løbende ydelse

I SKM2004.480.LSR, tidligere SKM2013.419.LR, agtede skatteyder at sælge sin virksomhed. Han ønskede, at berigtigelsen af overdragelsessummen bl.a. skulle ske med en livsbetinget kontantydelse. Skatteyder ville kun sælge selve virksomheden, bl.a. goodwill, men beholde bygningerne, der skulle udlejes til køber af virksomheden.

Skatterådet mente bl.a.:

“Det må herefter lægges til grund, at en ren passiv modtagelse af en pensionslignende ydelse som den omhandlede, hvortil der haves en ubetinget ret, ikke har karakter af udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed. Endvidere har modtagelsen af den løbende ydelse ingen tilknytning til klagerens udlejningsvirksomhed. Ydelserne kan derfor ikke indgå i virksomhedsordningen.”

Landsskatteretten ændrede svaret til, at den løbende ydelse kunne indgå i sælgers virksomhedsordning. Landsskatteretten henviste til § 15, stk. 3 i loven.

“Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget til lov af 19. december 1992, at et salgspvenu ved salg af en af flere virksomheder eller ved salg af en del af en virksomhed tilgår virksomhedens økonomi. Salgssummen indgår i virksomhedsordningen på samme måde som ved salg af et enkelt aktiv. Der sker derfor ikke nogen regulering af overskudsdisponeringen eller virksomhedens konto for opsparet overskud, mellemregningskonto og indskudskonto. Der stilles således ikke særlige krav til tvangshævninger til privatøkonomien af aktiver modtaget som salgssum for en hel virksomhed.”

Bemærk, at der intet er nævnt i sagen om, hvorvidt salget ville blive foretaget til en interesseforbunden part eller ej, jf. nedenfor i omtalen af SKM2014.70.SR.

10. Anfordringstilgodehavende

I SKM2014.70.SR agtede skatteyder at sælge en del af sin virksomhed bestående af nogle næringsbeskattede ejendomme til sine børn. Salget skulle gennemføres med succession i fortjenesten på de nævnte ejendomme. Børnene skulle betale med et anfordringslån (spørgsmål 3), evt. sikret ved ejerpant i ejendommene (spørgsmål 4), evt. kun med anfordringslån for den del af berigtigelsen, der ikke kunne finansieres ved størst mulig realkredit finansiering (spørgsmål 5).

Da man agtede at sælge ejendommene med succession, ville en del af berigtigelsen enten være en gave, der blev modsvaret af en passivpost, eller at der var blevet kompenseret med et værdinedslag som følge af successionen, jf. SKM2011.406.SKAT. Men uanset dette forhold er det i afgørelsen anført, at hele salgsprisen blev berigtiget med anfor-

dringslån m.m. Men en del af salgssummen måtte faktisk være berigtiget med passivpost eller værdinedslag.

I det bindende svar var der henvist til SKM2004.480.LSR. Om denne afgørelse skriver SKAT, at der i SKM2004.480.LSR var tale om salg til en ikke-interesseforbunden part. Konkret var der dog tale om et bindende svar om en påtænkt afståelse uden nærmere præcisering af en potentiel købers relation til sælger. Jeg var lidt involveret i sagen SKM2004.480.LSR og har efterfølgende fået oplyst, at skatteyder ikke konkret brugte svaret, men at det pågældende revisionsfirma havde brugt svaret uden problemer i andre sager. Det havde derfor reelt ingen betydning i SKM2004.480.LSR, om salget ville blive foretaget til en interesseforbunden part eller ej. SKAT har derfor misinformeret Skatterådet omkring denne sag.

SKAT havde indstillet i SKM2014.70.SR, at det nævnte anfordringslån i alle de tre situationer ikke kunne blive i sælgers virksomhedsordning. SKAT anfører bl.a., at

“Det er SKATs opfattelse, at når overdragelsen sker efter spørges ønske om at overdrage virksomheden til familien ved hel eller delvis gave med succession jf. kildeskatteloven § 33 C, er der som udgangspunkt ikke tale om en erhvervsmæssig begrundet disposition, men et udslag af spørgers private forhold.”

Finansieringen, der blev anset for et udlån, blev derfor anset for ikke-erhvervsmæssig og kunne derfor ikke indgå i virksomhedsordningen. Man henviste i øvrigt til en lang række sager med udlån, men kun til SKM2004.480.LSR vedr. fordringer opstået ved salg af virksomhedens aktiver, jf. § 15, stk. 3. Omtalen af SKM2004.480.LSR er i øvrigt misvisende, jf. ovenfor.

Vedr. den situation, hvor man berigtigede mest muligt med real-kreditlån og kun brugte anfordringslån for den overskydende del (spørgsmål 5), anfører SKAT:

“Det er SKATs opfattelse, at lån til børn i forbindelse med en familieoverdragelse af en virksomhed eller en ideel andel heraf ikke kan anses for et erhvervsmæssigt udlån. Derimod finder SKAT, at lånet er ydet af overdrageren personligt og som led i et ønske om genera-

tionsskifte af virksomheden, og at dette ikke er et sædvanligt led virksomhedens erhvervmæssige interesser.”

Skatterådet ændrede den samlede begrundelsen til:

“Det er Skatterådets opfattelse, at det ikke i sig selv er udtryk for en privat disposition, at sælger modtager et af køber udstedt sælgerpantebrev, gældsbrief o.l. som delvis berigtigelse af salgssummen, i forbindelse med hel eller delvis overdragelse af en erhvervsvirksomhed. Heller ikke hvis overdragelsen sker inden for familieforhold og med succession.

Det er dog Skatterådets opfattelse, at der i nærværende tilfælde, hvor sælger overdrager virksomheden helt eller delvist til sine døtre og i den forbindelse ønsker at finansiere hele købet via en mellemregning på anfordringsvilkår, ikke er en erhvervmæssig begrundelse, men mellemregningen er begrundet i private hensyn. Det er således Skatterådets opfattelse, at en tilsvarende finansiering ikke ville være sædvanlig i forhold til en uafhængig køber.

Det gældsforhold, der opstår, er således ikke et erhvervmæssigt begrundet udlån, men et privat udlån, og et privat udlån vil ikke kunne indgå i virksomhedsordningen, hvorfor beløbet vil anses for hævet. Skatterådet kan med ovennævnte bemærkninger tiltræde indstillinger og begrundelser for spørgsmål 4 og 5.”

Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen jf. SKM2015.728.LSR. Landsskatteretten begrundede bl.a. afgørelsen med, at man ikke ville have ydet en tilsvarende sælgerfinansiering til en ikke-interesseforbunden part.

Landsskatteretten skriver direkte, at sælger anses for at have foretaget et udlån til børnene, som de så brugte som betaling for virksomheden. Det bemærkes hertil, at sælger dog ikke først havde foretaget et faktisk udlån til børnene, som de så brugte til betaling for virksomheden. Skatteyder agtede at sælge virksomheden og direkte modtage en fordring. Der er derfor ikke de “fiktive transaktioner”, som Landsskatteretten omtaler. I senere afgørelser har Landsskatteretten da også ændret begrundelsen til, at fordringen som udgangspunkt er erhvervmæssig, jf. § 15, stk. 3, men at dette forhold ikke udelukker, at man samtidigt kan omklassificere fordringen til en privat fordring, når den ikke kan

anses for sædvanlig i forhold til fordringer mellem ikke-interesseforbundne parter.

11. Sælgerpantebrev

I et bindende svar agtede skatteyder at sælge en af ejendommene i virksomhedsordningen til sin søn. Parterne agtede at berigtige 20 pct. af salgsprisen med et 12-årigt pantebrev med en pålydende rente på 2 pct.

Skatteyder anmodede om bindende svar om, hvorvidt denne fordring kunne beholdes i virksomhedsordningen. Skatteyder havde anmodet om, at det bindende svar blev afgivet af Skatterådet. Skatterådet afviste at behandle sagen, idet Skatterådet ikke mente, at sagen var af principiel karakter.

SKAT afgav derefter bindende svar om, at udlånet var båret af private interesser og private hensyn, da der var tale om et generationsskifte, hvor ejendommen delvist var overdraget ved gave, og man havde anvendt successionsreglerne, jf. kildeskattelovens § 33 C. Anfordringstilgodehavendet kunne derfor ikke placeres i virksomhedsordningen. Man havde desuden henvist til SKM2014.70.SR og senere stadfæstet af landsskatteretten i SKM2015.728.LSR, jf. ovenfor.

Landsskatteretten ændrede dog dette bindende svar, jf. SKM-2017.545.LSR.

I begrundelsen anføres bl.a.

“Udgangspunktet er, at en fordring/sælgerfinansiering, der aftales på markedsvilkår og opstår i forbindelse med delsalg af en virksomhed, eller salg af aktiv, har erhvervsmæssig karakter i relation til i relation til virksomhedsskatteloven, idet den opståede fordring har en direkte sammenhæng til salget af virksomheden. I henhold til praksis kan en sælgerfinansiering, som er aftalt mellem interesseforbundne parter, dog være båret af private hensyn, som i givet fald medfører, at udlånet bliver en privat hævning i virksomhedsordning.

I det konkrete tilfælde vil en sælgerfinansiering i form af et ejerpantebrev på stort 1.710.969 kr. ud fra en konkret vurdering være at anse som et erhvervsmæssigt aktiv, som skal indgå i sælgerens fortsatte virksomhedsordning. Der er i vurderingen lagt vægt på, at der i ejendomshandler mellem ikke interesseforbundne parter ligeledes inddrages sælgerfinansiering i form af sælgerpantebreve, at finansieringen med sælgerpantebrevet konkret i dette tilfælde udgør

20 pct. af den samlede overdragelsessum, at der på forhånd er aftalt afdrag og renter. Samlet set må sælgerfinansieringen på baggrund af oplysningerne anses for en aftale på sædvanlige markedsvilkår. Sælgerpantebrevet skal derfor anses for et erhvervsmæssigt aktiv i klagerens fortsatte virksomhedsordning.”

Som nævnt havde Skatterådet afvist at behandle sagen, idet man ikke mente, at der var tale om et principielt fortolkningsproblem. Kendelsen viser, at der klart var tale om et principielt fortolkningsproblem. Bemærk i øvrigt også, at SKAT bl.a. havde begrundet svaret med, at det som følge af, at overdragelsen af virksomheden skete med succession, talte dette for, at sælgerpantebrevet ikke kunne anses for erhvervsmæssigt. Denne begrundelse havde Skatterådet i øvrigt selv afvist allerede i SKM2014.70.SR.

12. Strukturert fordring

I SKM2016.301.SR agtede køber at finansiere en del af købesummen ved erhvervelse af en del af faderens virksomhed med en strukturert fordring, jf. kursgevinstlovens § 29, stk. 3.

Selvom denne fordring opfyldte betingelserne for at være en strukturert fordring, jf. § 1, stk. 2, kunne den alligevel ikke placeres i virksomhedsordningen, idet den ikke blev anset for erhvervsmæssig m.m., da den var opstået ved udlån til skatteyderes søn.

Afgørelsen er truffet inden afgørelsen SKM2017.545.LSR vedr. sælgerpantebreve, der kunne placeres i virksomhedsordningen. I begrundelsen for afgørelsen havde SKAT bl.a. nævnt, at det ikke var uden betydning, at man i virksomhedsordningen nævnte “strukturerede obligationer” og ikke fordringer i øvrigt, dvs. at man lagde i det mindste nogen vægt på ordet “obligationer” i modsætning til andre fordringer.

Skatterådet havde dog tidligere anset, at et bankindskud, der blev reguleret efter reglerne om strukturerede fordringer, jf. kursgevinstlovens § 29, stk. 3, kunne indgå i virksomhedsordningen, jf. SKM2008.449.SR. Man kan derfor ikke anse det for en betingelse, at der er tale om en obligation forstået som massegældsbrev ved afgrænsningen af, hvilke aktiver der kan placeres i virksomhedsordnin-

gen. Både strukturerede fordringer og strukturerede obligationer må derfor kunne placeres i virksomhedsordningen.

13. Skattepligtig omdannelse til selskab (minksagen)

Skatteyder agtede fra den personlige virksomhed at sælge en minkbesætning samt et lager af minkskind til et samtidigt oprettet selskab (skattepligtig omdannelse), jf. SKM2015.610.SR.

Skatterådet afgjorde

“Det er Skatterådets opfattelse, at et tilgodehavende fra salg af virksomhedens aktiver eller fra et (del)salg af virksomheden som udgangspunkt kan indgå i virksomhedsordningen, medmindre tilgodehavendet er usædvanligt ved handel mellem ikke-interesseforbundne parter, men må antages at udspringe af interessefællesskabet.

Det er Skatterådets opfattelse, at den del af finansieringen, der kan henføres til de minkskind, som ved overdragelsen lå på lager ved Copenhagen Fur, reelt har karakter af en driftskredit, der er stillet til rådighed for selskabet. Denne del af finansieringen anses for et privat udlån og skal derfor behandles som en hævning i virksomhedsordningen.

På den anden side er det også Skatterådets opfattelse, at en fuld sælgerfinansiering af minkdyrene med en passende forrentning og afdragetid på 3-5 år er sædvanlig ved handel mellem ikke-interesseforbundne parter i mink-branchen. Denne del af tilgodehavendet i selskabet vil derfor kunne forblive i virksomhedsordningen.”

SKAT havde indstillet, at den samlede fordring skulle anses for hævet. Det bindende svar blev påklaget til landsskatteretten. Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen, jf. SKM2017.731.LSR.

Landsskatteretten begrundede bl.a. afgørelsen med:

“Udgangspunktet er, at en fordring/sælgerfinansiering, der opstår i forbindelse med delsalg af en virksomhed, eller salg af aktiv, har erhvervsmæssig karakter, idet der er en sammenhæng mellem salget og den opståede fordring. Landsskatteretten mener ikke, at bestemmelsen i virksomhedsskatteovens § 15, stk. 3 hindrer, at der foretages en konkret vurdering af, om den sælgerfinansiering, der aftales

mellem interesseforbundne parter, kan anses for erhvervsmæssig eller ej.

Hele salgssummen påtænkes berigtiget ved et sælgertilgodehavende på 11.125.000 kr., hvilket ikke er sædvanligt ved handler mellem ikke interesseforbundne parter. Finansieringen af de solgte minkdyr og skind vurderes derfor at udspringe af klagerens interesser som ejer af både selskabet, hvortil dyrene og skindene er solgt, og den virksomhed, hvorfra salget sker. Det vurderes, at en sælger overfor en uafhængig køber ville kræve et kontant vederlag på overdragelsestidspunktet, og der herefter kunne aftales delvis sælgerfinansiering med afdrag og renter.

Sælgerfinansieringen kan herefter ikke anses for et fuldt ud erhvervsmæssigt udlån. Udlånet kan på den baggrund ikke placeres i virksomhedsordningen. Der henvises til virksomhedsskattelovens § 5, og bemærkningerne til virksomhedsskattelovens § 11, sammenholdt med SKM2015.728.LSR.”

Der var kun stillet ét spørgsmål nemlig, om den samlede sælgerfinansiering kunne placeres i sælgers virksomhedsordning. Når der kun var stillet ét spørgsmål, skyldtes det bl.a., at man ikke ville foretage det pågældende skattepligtige salg til selskabet, hvis ikke den samlede salgspris kunne blive i virksomhedsordningen. De efterfølgende dårlige konjunkturer i minkbranchen har faktisk bevirket, at det var en fordel, at omdannelsen til selskab ikke blev gennemført!

Det bemærkes også, at fordringen ville blive forrentet, jf. de normale betingelser om udlån til selskaber, dvs. konkret med en rente svarende til diskontoen + 4 pct.

Man opfyldte derfor armslængdeprincippet, og hvis dette efter SKATs opfattelse ikke var tilfældet, måtte det være op til SKAT at foretage de nødvendige korrektioner både vedr. salgssummerne samt vedr. forrentningen af fordringen.

Det er noget uklart, om Landsskatteretten accepterede Skatterådets bemærkning om, at salgsprisen vedr. minkbesætningen kunne blive i virksomhedsordningen eller ej. I juridisk vejledning er afgørelsen omtalt i afsnit C.C.5.2.2.4. Indtil afgørelsen fra Landsskatteretten havde man i juridisk vejledning medtaget Skatterådets bemærkning om, at den del af fordringen, der finansierede minkbesætningen, kunne placeres i virksomhedsordningen. Denne bemærkning har man slettet i de efterfølgende udgaver af juridisk vejledning uden nærmere

forklaring udover, at man har henvist til Landsskatteretskendelsen. Spørgsmålet er derfor, om det er det forhold, at man taler om én fordring, der skulle være udslaggivende for, at fordringen ikke delvist kunne anses for erhvervsmæssig, eller om Landsskatteretten også mener, at en fordring ved salg af minkbesætningen under de givne omstændigheder ikke kunne være placeret i virksomhedsordningen. Om opdeling af fordringer og gæld m.m. se i øvrigt nedenfor. Hvis det er forholdet om, hvorvidt der er tale om én fordring, der skulle være udslagsgivende for afgørelsen, kunne man dog altid oprette to selvstændige fordringer, hvorfor dette forhold reelt ingen betydning har.

14. Fordringer ved omdannelse til selskab

Ved en skattefri omdannelse modtager man aktier, og indtil 1999 kunne man også modtage et stiftertilgodehavende på indtil 25 pct. af vederlaget. Da man i 1993 ændrede virksomhedsskatteoven, så ordningen omfattede alle virksomheder, opstod der det problem, at man ved en skattefri omdannelse af en del af en samlet virksomhedsordning ville modtage aktier, der ikke kunne blive i virksomhedsordningen. Man indførte derfor særlige regler i § 16 a om, at man på visse betingelser kunne hæve værdien af aktierne direkte på indskudskontoen, dvs. uden om hæverækkefølgen. Disse særlige regler omfattede ikke stiftertilgodehavendet. Derfor må det klart være forudsat ved lovgivningen i 1993, at dette stiftertilgodehavende kunne blive i virksomhedsordningen uanset, at det var oprettet mellem interesseforbundne parter. Der blev således ikke stillet krav om, at fordringen ikke måtte tilgodeses skatteydere private investeringsinteresse eller interesse som ejer af både selskabet og den personlige virksomhed. Der var ej heller stillet krav om, at den erhvervsmæssige aktivitet i selskabet og i den resterende virksomhedsordning skulle være forbundet ved samhandel m.m.

Ligeledes var der ikke stillet krav om, at stiftertilgodehavendet skulle kunne anses for sædvanligt i forhold til en handel mellem ikke interesseforbundne parter. Ifølge armslængdeprincippet kunne SKAT dog altid kræve/ændre en forrentning af fordringen.

Både reglerne i § 15, stk. 3, samt reglerne om skattefri omdannelse blev gennemført ved samme lovgivning. Der er intet ved denne lovgivning, der skulle tale for, man skulle behandle fordringer erhvervet ved

delsalg af en virksomhed, jf. § 15, stk. 3, eller ved den delvise skattefrie omdannelse forskelligt.

Det må derfor være forudsat ved lovgivningen i 1992, at fordringerne ved salg af en del af en virksomhed, jf. § 15, stk. 3, kan blive i virksomhedsordningen og ikke skal gennemgå en test om, hvorvidt fordringen er sædvanlig sammenholdt med fordringer i frie handler. I indstillingen til bindende svar, bl.a. SKM2014.70.SR og SKM2015.-610.SR, har man "fyldt" indstillingen op med en lang række afgørelser vedr. udlån fra virksomhedsordningen. Men den senere praksis viser jo klart, at der er forskel på udlån og sælgerfinansiering. Derfor kan "udlånsagerne" ikke bruges ved vurderingen af, om fordringer ved en sælgerfinansiering kan bevares i virksomhedsordningen.

I Landsskatterettens formuleringer i de seneste afgørelser om sælgerfinansiering er udgangspunktet, at fordringerne starter med at være erhvervsmæssige, men at de kan omklassificeres til privat, når de ikke er sædvanlige i forhold til frie handler. SKATs og delvist Skatterådets udgangspunkt for afgørelserne i SKM2014.70.SR m.m. syntes derfor at være misvisende. Så den praksis, der startede med SKM2014.70.SR, er faktisk startet på et misvisende grundlag.

15. Sælgerfinansiering kunne ikke blive i VSO

Medens ovennævnte afgørelser alle vedrører bindende svar om fremtidige (påtænkte) dispositioner, vedrører SKM2018.652.LSR en konkret skattesag.

I SKM2018.652.LSR havde forældrene (der konkret brugte ligedlingsreglerne) i 2012 solgt halvdelen af deres ejendom til sønnen. Derefter drev forældrene og sønnen en fælles ejet virksomhed med minkavl. Sønnen berigtigede bl.a. købet ved et rentefrit anfordringslån og en mellemregning ved købet af ejendommen samt en mellemregning vedr. køb af besætning m.m. I alt ca. 6,3 mio. kr. i anfordringslån og mellemregning. Der havde i de efterfølgende år været mindre bevægelser på disse mellemregninger.

Anfordringslånet var rentefrit og uden aftalt afdragsprofil. SKAT havde genoptaget ansættelsen for 2013 og flyttet de nævnte mellemregninger og anfordringslån ud af virksomhedsordningen med virkning for ultimo 2013.

Landsskatteretten afgjorde på linje med ovennævnte sager, at fordringerne som udgangspunkt er erhvervsmæssige, jf. § 15, stk. 3, men at denne bestemmelse ikke hindrer, at der foretages en konkret vurdering af, om den sælgerfinansiering, der aftales mellem interesseforbundne parter, kan anses for erhvervsmæssig eller ej. De nævnte fordringer måtte derefter anses for ikke-erhvervsmæssige.

De nævnte fordringer m.m. var etableret ved salget af virksomheden til sønnen i 2012. På det tidspunkt, hvor SKAT optog ansættelsen, var 2013 det ældste år, som SKAT kunne genoptage efter skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1.

Landsskatteretten fandt, at SKAT, som ikke tidligere havde været bekendt med, at fordringen lå i virksomhedsordningen, havde været berigtiget til at hæve fordringerne ud af virksomhedsordningen ultimo 2013, jf. § 2, stk. 5. Landsskatteretten henviser bl.a. til SKM2003.-413.HR. Denne dom vedrører dog en situation om efterbeskatning af en opsparingsordning, hvor skatteyder ikke opfyldte betingelserne for at bruge virksomhedsordningen, og hvor det faktiske ophør med virksomheden lå længere tilbage end ligningsfristen. I SKM2018.652.LSR ville den samlede opsparingsordning under alle omstændigheder komme til beskatning blot på et senere tidspunkt, selvom man ikke havde gennemført hævningen i 2013 af den i 2012 oprettede mellemregning m.m.

Der kunne desuden være henvist til styresignal SKM2017.-562.SKAT. Ifølge dette styresignal kan SKAT flytte aktiver, der fejlagtigt er placeret i virksomhedsordningen, ud af ordningen på det tidspunkt, hvor aktivet er placeret i ordningen. Hvis dette år er forud for fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, kan man flytte fordringen ud af ordningen i det ældste ikke forældede år.

16. Ændringen tilsidesat som forældet

I Landsskatterettens afgørelse j.nr. 14-1492502 af 4. juli 2018, jf. afgørelsesdatabasen, havde man i 2007 solgt en del af virksomheden til eget selskab. Ca. 7,5 mio. kr. skulle betales af selskabet via en mellemregningskonto. Ultimo 2012 var mellemregningen nedbragt til 4,6 mio. kr. SKAT foretager ansættelsen 6. marts 2014. På daværende tidspunkt kunne SKAT ændre 2010 og efterfølgende ansættelser, jf. skatteforvaltningslovens § 26 stk. 1. Hvis der er tale om en kontrolleret transaktion,

kan man ændre 2008 og efterfølgende år, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Landsskatteretten fandt, at fordringen skulle anses for ikke-erhvervsmæssig i forhold til virksomhedsordningen.

SKAT havde anset hævnningen for foretaget i virksomhedsordningen i indkomståret 2008, som var det ældste år inden for den forlængede genoptagelsesfrist for kontrollerede transaktioner. Da udlånet allerede på etableringstidspunktet den 1. januar 2007 ikke kunne anses for et erhvervsmæssigt aktiv, afgjorde Landsskatteretten, at SKATs ændring ikke kunne gennemføres i 2008, og fristen for ændring af 2007 var udløbet, jf. § 26 stk. 5. SKAT kunne derfor ikke anse fordringen for hævet ud af virksomhedsordningen med virkning for 2008 ansættelsen.

I afgørelsen SKM2018.652.LSR, jf. ovenfor, havde skatteyder henvist til Landsskatterettens afgørelse i j.nr. 14-1492502 af 4. juli 2018 om, at hævnningen af fordringerne ud af virksomhedsordningen skulle være foretaget i det år, hvori de opstod. Hvis dette år var uden for ligningsfristerne i skatteforvaltningslovens § 26, kunne man derfor ikke "bare" gennemføre ændringerne i et senere år.

Hertil anførte Landsskatteretten, at afgørelsen j.nr. 14-1492502 af 4. juli 2018 adskiller sig fra SKM2018.652.LSR ved, at "SKAT havde brugt en anden begrundelse for hævetidspunktet, herunder anvendt reglerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, om kontrollerede transaktioner."

Det kan være lidt uklart, hvad konsekvenserne er vedr. dette forhold. Selvom en fordring er opstået ved en kontrolleret transaktion (salg til et selskab), er de efterfølgende forhold om, hvorvidt fordringen kan/skal placeres i virksomhedsordningen eller ej, jo ikke nødvendigvis også en kontrolleret transaktion. Dette kunne tale for, at selve placeringen af fordringen mellem virksomhedsordningen og privatområdet ikke er omfattet af reglen om kontrolleret transaktion, selvom fordringen er opstået ved en handel mellem eget selskab og virksomhedsordningen. Hvis denne fortolkning er rigtig, vil SKAT i stedet kunne have genoptaget 2010 og flyttet fordringen ud af virksomhedsordningen ultimo 2010 i stedet for ultimo 2008.

Da kendelsen blev truffet i juli 2018, må SKAT formentlig i dag kunne flyttet fordringen ud af virksomhedsordningen ultimo 2015, dvs.

inden for den alm. 3-årige ligningsfrist. I givet fald må det så være saldoen ultimo 2015, man skulle flytte ud af virksomhedsordningen.

17. Praksis vedr. sælgerfinansiering

Som de foreliggende afgørelser viser og senest ved afgørelsen SKM2018.652.LSR, vil fordringer opstået ved salg af en del af en virksomhed (eller en af flere virksomheder) til en interesseforbundne part (familie m.m. samt eget selskab m.m.) ikke kunne blive i sælgers fortsættende virksomhedsordning. Hvis fordringen kan anses for sædvanlig i forhold til frie handler, kan fordringen dog blive i sælgers virksomhedsordning.

Et sælgerpantebrev på indtil 20 pct. kunne således blive i sælgers virksomhedsordning. Der var aftalt rente og afdrag. I selve handlen vil et sådant pantebrev dog skulle kursomregnes, medens de almindelige anfordringslån, som ofte anvendes i familiehandler, efter praksis medregnes til kurs 100. Kursomregningen kan derfor have andre skattemæssige konsekvenser herunder, at køber ikke kan fratække kurstabt på pantebrevet, medens sælger skal beskattes af kursgevinsten.

Skatteforvaltningen kan gennemføre disse ændringer for de seneste 3 år, jf. ligningsfristen. Ved en genoptagelse i foråret 2019 kan man derfor gennemføre ændringen med virkning for 2015 (agterskrivelse inden 1. maj 2019 og ansættelse inden 1. august 2019). Ændringen medfører, at fordringens restgæld ultimo 2015 hæves i hæverækkefølgen. Hvis fordringen er opstået i 2015 eller senere, er det dog fordringens værdi på dette tidspunkt, der er afgørende.

Nogle skatteydere har efterfølgende fået tilladelse til, jf. reglerne om omgørelse, at ændre en eksisterende fordring til en fordring med rente og afdrag og dermed opnået, at fordringen ikke skal anses for hævet ud af virksomhedsordningen. Der er mig bekendt ingen offentliggjorte afgørelser vedr. denne reparationsmulighed.

Det kan derudover oplyses, at kendelsen SKM2018.652.LSR samt en tilsvarende kendelse er indbragt for domstolene. Allerede af den grund kan skatteyder ikke selv anses for at være forpligtiget til at hæve eksisterende fordringer ud af virksomhedsordningen.

18. Skattemæssig konsekvens – eksempel

En skatteyder har i 2012 solgt en del af sin virksomhed til sønnen. 2 mio. kr. blev berigtiget med et anfordringslån, som årligt er afdraget/nedskrevet med 100.000 kr. Inden 1. maj 2019 optager Skattestyrelsen ansættelsen for 2015 og anser resterende del af fordringen for en ikke-erhvervmæssig fordring. Restgælden ultimo 2015 er på 1.700.000 kr. Hvis ingen del af denne ekstraordinære hævning kan anses for en hævning af mellemregningen m.m., vil dette bevirke, at der efterbeskattes ca. 1,7 mio. kr. af opsparingskontoen. Dette svarer til en efterbeskatning af en indkomst på 2,27 mio. kr. Selve skattebeløbet vil være på ca. 725.000 kr. Dertil kommer rente og restskattetillæg på i alt ca. 20 pct., dvs. 150.000 kr. Samlet skattebetaling på ca. 875.000 kr. Dette skattebeløb skal betales i efteråret 2019. Dette kan – afhængig af forholdene i øvrigt – evt. bevirke en yderligere efterbeskatning af indkomsten i virksomhedsordningen.

Hvis man havde haft kendskab til denne konsekvens af anfordringslånet eller selv fået lejlighed til at reparere på forholdet, kunne sønnen evt. havde indfriet anfordringslånet i tide, jf. nedenfor, eller sælger kunne evt. havde brugt andre metoder til at få plads til at hæve fordringen ud af ordningen evt. ved at sælge eventuelle finansielle aktiver m.m. i privatområdet og placere provenuet på mellemregningen.

19. Egen reparationsmulighed – eksempel

Ved et salg til sønnen i 2012 blev en del af salgsprisen berigtiget ved et anfordringslån, som faderen beholdt i sin virksomhedsordning. Fordringen må anses for omfattet af den praksis, der er beskrevet ovenfor, dvs. at Skattestyrelsen må kunne kræve, at fordringen hæves ud af faderens virksomhedsordning. Inden Skattestyrelsen gennemfører ændringen, bliver faderen og sønnen dog enige om helt eller delvist selv at reparere på forholdet. Som led i denne reparation optager sønnen et betydeligt realkreditlån i sin ejendom og afdrager anfordringslånet. Denne ændring gennemføres f.eks. i løbet af 2019. Et evt. resterende anfordringslån hæves ud af faderens virksomhedsordning ultimo 2019, jf. i øvrigt nedenfor om reparationsmuligheder.

Skattestyrelsen vil formentlig stadig kunne genoptage ansættelserne for 2018 eller tidligere år og gennemføre hævningen ud af virk-

somhedsordningen for 2018 eller et tidligere år, men kun inden for den alm. 3-årige ligningsfrist. En genoptagelse af 2018 må derfor indebære, at ændringen meddeles ved en agterskrivelse inden 1. maj 2022 og med en endelig ændring inden 1. august 2022.

Hvis Skattestyrelsen først genoptager ansættelsen efter 1. maj 2022, er 2019 det ældste år, man kan genoptage, og ultimo 2019 er anfordringslånet m.m. afviklet, hvorfor man ikke længere har en fordring, der kan kræves flyttet ud af virksomhedsordningen.

En anden reparationsmulighed kunne være, at faderen solgte den resterende virksomhed til sønnen i løbet af 2019 og samtidigt ophørte med virksomhedsordningen. Også i denne situation ville Skattestyrelsen formentlig stadig kunne gennemføre en hævning i virksomhedsordningen for 2018 eller tidligere år, selvom virksomhedsordningen var ophørt på det tidspunkt, da Skattestyrelsen gennemfører ændringen.

Man kunne også overveje at sælge virksomheden til sønnen primo 2020 med succession i den resterende virksomhedsopsparing. Også i denne situation må det forventes, at Skattestyrelsen kan gennemføre en ændring med virkning for 2019 eller et tidligere år. En evt. hævning af anfordringslånet ud af virksomhedsordningen i f.eks. 2017 påvirker selve hæverækkefølgen for 2017 og medfører ofte en efterbeskatning af en betydelig del eller hele den opsparede indkomst. Hvis hævningen af anfordringslånet påvirker indskudskontoen, kan dette tillige medføre, at skatteyder kan blive forhindret i at foretage opsparing i virksomhedsordningen også for efterfølgende år.

Hvis virksomheden var overdraget til sønnen med succession primo 2020, vil den opsparingskonto, der er succederet i, ofte skulle nedsættes og dermed påvirkes passivposten m.m. således, at også gaveafgiftsberegningen skal ændres. Derudover vil ændringen påvirke den opsparingskonto, som sønnen har overtaget, og dermed også påvirke sønnens indkomstopgørelser.

Fordelen ved selv at reparere på forholdet er, at køber evt. kan afvikle anfordringslånet m.m. uden, at man tvangsmæssigt skal efterbeskattes af en opspareret indkomst m.m.

20. Hvis man havde vidst det

Den første afgørelse, der træffes på dette område vedr. sælgerfinansiering, er SKM2014.70.SR, som stadfæstes af Landsskatteretten ved

SKM2015.728.LSR. Afgørelserne strider i øvrigt mod SKM2004.-480.LSR, jf. ovenfor.

SKM2014.70.SR samt nogle efterfølgende afgørelser var dog bindende svar, som vedrørte påtænkte dispositioner, og hvor man i betydelig udstrækning formentlig derefter har fundet en anden udvej end at acceptere konsekvensen af svaret.

Det er først ved afgørelsen SKM2018.652.LSR, at man også gennemfører (og landsskatteretten accepterer) ændringen på den måde, at anfordringslånet hæves ud af virksomhedsordningen for det ældste ikke forældede indkomstår. Denne praksis var dog også beskrevet i styresignalet SKM2017.562.SKAT. Styresignalet var sendt i høring i 2015, men da det ikke blev udsendt, var det jo meget usikkert, om man ville fortolke reglerne som beskrevet i styresignalet, dvs. om man kunne hæve de tidligere fordringer opstået længere tilbage i tiden ud af virksomhedsordningen med virkning for det ældste ikke-forældede indkomstår.

Hvis anfordringslån m.m. hidrørende fra salg af en virksomhed ikke kan blive i sælgers virksomhedsordning, vil man ofte i selve handelen helt eller delvist kunne afværge konsekvenserne. Dette vil ofte kunne gennemføres ved nogle af nedenstående foranstaltninger.

Køber belåner virksomheden i større udstrækning, og man undgår eller væsentligt reducerer behovet for anfordringslånet. For køber og sælger er dette dog set under ét ikke en optimal økonomisk løsning, idet dette medfører, at sælger kan placere provenuet til en rente på omkring nul, evt. negativ, medens køber skal betale 1-2 pct. i effektiv rente – ved realkreditbelåningen plus omkostninger til oprettelsen af lånet m.m. Hvis belåningen foretages i et pengeinstitut, vil renten ofte være 4-6 pct. Reelt modvirker skattereglerne derfor en økonomisk hensigtsmæssig løsning på finansieringen af generationsskiftet.

Man vil også kunne aftale, at anfordringslånet skal være udformet som et alm. sælgerpantebrev m.m., jf. ovenfor. Dette medfører ikke nogen rentemarginal. Anfordringslån kontantomregnes efter praksis til kurs 100, medens et sælgerpantebrev vil blive omregnet til en lavere kurs. Dette vil alt andet lige medføre en lidt højere gaveafgift. Pantebrevet skal formentlig tinglyses. Sælger beskattes af kursgevinsten, og køber kan ikke fratække kurstabet. Dette kan delvis afværges ved en lidt højere rente og dermed en højere kurs.

Man kan ifølge virksomhedsskattelovens § 15 a hæve hele eller en vilkårlig del af vederlaget fra den solgte virksomhed uden om hæverækkefølgen. Dette vil alt andet lige skabe plads til, at en del af fordringen for den solgte virksomhed kan placeres i privatområdet. Brugen af denne regel medfører dog en forholdsmæssig efterbeskatning af en del af opsparingskontoen og en tilsvarende forholdsmæssig begrænsning i opsparingen i salgsåret. Da hævningen sker direkte fra indskudskontoen, vil dette kunne medføre, at indskudskontoen bliver negativ, hvorefter sælger efter de fra 2014 indførte regler ikke fremover vil kunne foretage opsparing i virksomhedsordningen, medmindre man igen får tilført midler til indskudskontoen, så den atter bliver positiv.

Hvis sælger har finansielle aktiver i privatområdet, vil han kunne sælge disse finansielle aktiver og tilføre provenuet til mellemregningen med virksomhedsordningen, så der er plads til at hæve fordringen fra salget af virksomheden ud af virksomhedsordningen uden skattemæssige konsekvenser.

Man kunne også vælge at begrænse konsekvenserne ved, at sønnen kun køber en mindre del af virksomheden, og dermed reducerer behovet for, at en del af berigtigelsen sker som anfordringslån. Alternativt gennemføres et fuldt generationsskifte, hvor sønnen ved succession overtager hele virksomheden inkl. opsparingsordningen, og sælger derfor ikke fortsætter med en virksomhedsordning.

21. Faktisk tilbagevirkende kraft

Som beskrevet ovenfor vil der ofte være nogle muligheder for at begrænse eller helt undgå konsekvenserne af den praksis, som startede med ovennævnte afgørelser. Den praksis, der startede med SKM2014.-70.SR og som først ved SKM2018.652.LSR også anses for at medføre, at Skattestyrelsen kan genoptage tidligere års ansættelser og hæve sælgerfinansieringen ud af virksomhedsordningen, må anses for en faktisk praksisændring med tilbagevirkende kraft. Praksisændringen kan reelt omfatte generationsskifter, der er gennemført for flere år siden.

Ifølge højesterets praksis, jf. bl.a. SKM2016.279.HR og SKM2017.513.HR, er det dog meget vanskeligt at kunne bevise en praksisændring.

Men resultatet af højesteretsdommen må for den alm. rådgiver og skatteyder anses for en meget "nørdet" tilgang til skattelovgivningen og

udviklingen af skattepraksis. Skatterådgiverne m.m. burde kunne støtte ret på, at Skattestyrelsen m.m. jo må have været klar over, hvordan generationsskifterne faktisk bliver gennemført. Hertil kommer, at SKM2004.70.LSR viser, at vederlag fra salg af en virksomhed, herunder endog et meget atypisk vederlag, kan blive i virksomhedsskatte-loven, jf. § 15, stk. 3

Når man *de facto* i mange år har kunnet gennemføre generationskifter, hvor sælger har kunnet beholde salgssummen i sin virksomhedsordning uden problemer, må dette jo opfattes som faktisk praksis på området.

Hvis Skattestyrelsen og/eller Skatterådet er uenig i, at man kan fortsætte med denne faktiske praksis, bør man anstændigvis skrive et styresignal herom og udsende det og kun med fremtidig virkning. Dvs. at praksisændringen kun omfatter fremtidige handler. Hvis en ændret praksis også skal omfatte allerede eksisterende fordringer, bør man i det mindste indrømme en passende tid til at få afviklet fordringerne evt. erstattet med et alm. sælgerpantebrev. Samtidigt bør man naturligvis beskrive, hvilke fordringer der er omfattet af praksisændringen, samt at man ved et sædvanligt sælgerpantebrev m.m. trods alt kan beholde en del af et salgsprovenu i virksomhedsordningen.

Når reglerne er meldt ud på forhånd, kan skatteyderne indrette sig på reglerne, og som beskrevet ovenfor kan man i mange tilfælde ved passende afværgeforanstaltninger helt undgå virkningen af den nye praksis.

Man burde dog samtidigt overveje, hvorfor man skulle ændre praksis, når man i det store og hele ikke vil opnå nogen forøgelse af skattetilsvaret, idet man som nævnt i betydelig udstrækning vil kunne afværge konsekvenserne, dvs. gennemføre handelen, uden at der tvangsmæssigt skal ske en fremskyndelse af efterbeskatningen af en opspareret indkomst.

Skatterådet burde have grebet ind i forbindelsen med de første afgørelser på dette område, herunder fået undersøgt, hvordan man faktisk har gennemført disse generationsskifter i praksis. I de første afgørelser – som var bindende svar – henviste SKAT til en lang række afgørelser, hvor der var foretaget udlån fra virksomhedsordningen, og kun SKM2004.480.LSR om fordringer erhvervet ved salg af virksomheden. Omtalen af praksis i SKM2014.70.SR må derfor anses for misvisende.

Der er pt. formentlig ikke nogen afgørelser, hvor Landsskatte retten direkte har vurderet, om der er tale om en praksisændring, men når man i SKM2018.652.LSR gennemfører ændringen med virkning for et indkomstår, der ligger forud for afgørelsen i SKM2014.70.SR og SKM2015.728.LSR, har Landsskatteretten formentlig vurderet, at der ikke er tale om en praksisændring med tilbagevirkende kraft.

Som det fremgår af praksis, jf. ovennævnte højesteretsdomme, er det skatteyder, der skal bevise, om der er tale om en praksisændring. Dette bevis er ofte meget vanskeligt at løfte. Men set fra en alm. rådgivers og skatteydernes synspunkt er dette en uholdbar situation. Skattestyrelsen og Skatterådet burde jo selv vide, hvordan generationsskifterne faktisk gennemføres, og hvordan man berigtiger overdragelserne, og hvis man er uenig i denne faktiske praksis, bør man gribe ind. Skatteyder bør ikke acceptere, at der er gået 20 år (fra 1993 til 2014), inden Skattestyrelsen ændrer praksis og som beskrevet ovenfor reelt med tilbagevirkende kraft.

Skattestyrelsen vil formentlig bare hævde, at skatteyder ikke kan bevise, at der er tale om en praksisændring – men skatteyderne må forvente, at Skattestyrelsen/Skatterådet faktisk følger med i, hvad der sker i praksis, og at de ikke bare i (bevidst?) uvidenhed blot kan henvise til, at skatteyder ikke har løftet bevisbyrden for, at der er tale om en praksisændring.

Skatterådet burde derfor have krævet, at en praksisændring kun får fremtidig virkning. Dette gælder så meget desto mere, når konsekvenserne af praksisændringen kan medføre endog meget store skattekrav med tilbagevirkende kraft, jf. eksemplerne ovenfor, og hvor man i mange tilfælde kunne have foretaget diverse afværgeforanstaltninger til at undgå eller i det mindste reducere konsekvenserne, hvis man i tide havde haft kendskab til praksisændringen.

22. Opdeling af lån

I SKM2015.489.SR kunne én kassekredit ikke fordeles mellem privatøkonomien og virksomhedsøkonomien.

Dette er for så vidt også en hensigtsmæssig afgørelse, idet der på en kassekredit løbende foretages ind- og udbetaling, og vedrørende disse ind- og udbetalinger måtte man ved en fælles konto nødvendigvis tage stilling til, om de vedrører den private eller virksomhedsdelen af

kassekreditte, eller om de delvis vedrører den private og delvist virksomhedsdelen. Dette vil administrativt være en vanskelig opgave.

Ved en deling af et realkreditlån mellem privat og virksomheden er der reelt ingen praktiske problemer med at opgøre en privatøkonomi og virksomhedens økonomi. Renter, afdrag, opgørelsen af kapitalafkastgrundlag m.m. kan umiddelbart foretages ved en forholdsmæssig fordeling af renterne m.m. på baggrund af den andel af lånet, der er placeret i privatøkonomien, og den andel, der er placeret i virksomhedsøkonomien.

I de tilfælde, hvor man overfører en andel af lånet fra privat til virksomheden eller omvendt, jf. § 2, stk. 5, opgøres kursværdien af den del, man flytter, og denne del hæves i hæverækkefølgen, når man flytter et lån ind i virksomheden, eller indgår på indskudskontoen, når man flytter et lån ud af virksomheden.

Der er derfor ingen praktiske problemer med at foretage en delvis placering af ét lån mellem virksomheden og privatøkonomien. Ikke desto mindre har SKAT ved et bindende svar afgjort, at skatteyder ikke kunne flytte 950.000 kr. af et eksisterende lån i et pengeinstitut på 2.000.000 kr. fra privatøkonomien til virksomhedsøkonomien (hævning på mellemregningen). Lånet havde pant i virksomhedens aktiver, og efter flytningen af 950.000 kr. til virksomheden ville der i privatområdet være 1.050.000 kr. tilbage netop svarende til værdien af stuehuset, jf. § 4 b, stk. 3.

Efter denne transaktion ville skatteyder fra og med 2018 stadig kunne foretage opsparing i virksomhedsordningen. Den evt. opsparing, der var foretaget i perioden fra 11. juni 2014 til 31. december 2017, kunne også opretholdes, idet der efter flytningen ikke længere var private lån med sikkerhed i virksomhedens aktiver.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen, jf. Landsskatterettens afgørelse j.nr. 18-0001333 af 7. februar 2019, men med en noget uklar begrundelse.

Retten skriver således bl.a.

“Virksomhedsskattelovens § 4 b, stk. 3 er en undtagelse til hovedreglen om, at virksomhedens aktiver ikke må stilles til sikkerhed for private passiver. Efter bestemmelsen kan der gives pant i fast ejendom omfattende af § 1, stk. 3 for gæld, der ikke overstiger ejendoms-

værdien for den del af ejendommen, der tjener til bolig for den skattepligtige, hvilket den af klageren ønskede opdeling opfylder.

Det er derimod Landsskatterettens opfattelse, at det privat anvendte lån (efter nogle afdrag), der efterfølgende ønskes opdelt mellem klagerens privatøkonomi og virksomhedsøkonomi, ikke kan opdeles på den i spørgsmålet beskrevne fremgangsmåde. Der er her ved særligt lagt vægt på, at den ønskede fordeling ikke er knyttet op på den egentlige vurderingsfordeling på ejendommen, men opdelingen i stedet fokuserer på opfyldelsen af betingelserne i undtagelsesbestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 4 b, stk. 3.

Landsskatteretten stadfæster således SKATs besvarelse af spørgsmål 3.”

Der er herefter en risiko for, at Skattestyrelsen starter et nyt “felttog” mod de skatteydere, der netop har tilpasset fordelingen af realkreditlån m.m. for at tilgodese bestemmelsen i § 4 b, stk. 3, om, at der i privatområdet højst måtte være lån med pant i virksomhedens aktiver svarende til værdien af stuehuset. Denne tilpasning blev nødvendiggjort af lovgivningen i 2014, jf. lov 992 af 16. september 2014

Afgørelsen vil også være i modstrid med den faktiske praksis, hvor man ofte har foretaget en fordeling af eksisterende lån, og hvor man også i visse tilfælde netop har flyttet en del af et lån mellem privat og virksomhedsøkonomien. Se også SKM2007.588.LSR og SKM2015.-618.SR, hvor et privat lån kunne medtages i virksomhedsordningen. Se også juridisk vejledning C.C.5.2.2.12.

Efter vedtagelsen af bestemmelserne i virksomhedsskatteloven fra 2014 har det været endnu mere påkrævet at få tilpasset den faktiske låntagning i privatområdet med pant i virksomhedens aktiver netop svarende til værdien af stuehuset m.m., jf. § 4 b stk. 3. Det er tilsyneladende selve opdelingen af ét lån, der er problemet i Landsskatterettens præmisser. Derimod vil man formentlig stadig kunne have to selvstændige lån, hvoraf det ene placeres i privatområdet, og det andet lån placeres i virksomhedsområdet.

Hvis man ikke kan foretage fordelingen af ét lån, vil man i stedet blot skulle optage to selvstændige lån. Derfor tjener en praksis, hvorefter man ikke kan foretage fordeling af ét lån, ikke andet reelt formål, end at genere skatteyderne og påføre disse ekstra omkostninger ved at optage to lån i stedet for ét lån. Hvis det af en eller anden årsag skulle

være nødvendigt at stille et krav om, at man ikke kan fordele ét lån, bør dette i det mindste meldes klart ud og kun med fremtidig virkning, ligesom man klart bør redegøre for, om der er situationer, hvor man kan dele ét lån.

En ny reel praksis, hvorefter man ikke kan foretage opdelingen med tilbagevirkende kraft, vil kunne bevirke, at ikke alle lån med pant i virksomheden udover værdien af stuehuset er flyttet ud af privatområdet inden 31. december 2017. Derfor vil mange skatteydere kunne komme i klemme i forbindelse med den faktiske tilpasning af virksomhedsordningen, som man netop har gennemført i de seneste år for at tilgodese bestemmelserne i lov nr. 992 af 16. september 2014.

Tilsvarende er der ingen praktiske problemer med, at én fordring kan deles mellem privatområdet og virksomhedsområdet. Også dette vil man jo altid kunne ændre på ved en opdeling i to selvstændige fordringer, og derfor har en praksisændring på dette område heller ingen reel betydning andet end at genere skatteyderne.

23. Forudberegnelighed

Skatteministeren blev i spørgsmål 262 af 22. februar 2018 (alm. del) anmodet om svar på, om højesteretsdommen i SKM2016.279.HR (værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer) ville medføre ændringer

Skatteministeren besvarede spørgsmål 262 af 18. maj 2018 (alm. del) med bl.a.

“Der skal være *tryghed og forudberegnelighed* ved overdragelse af fast ejendom inden for familien. Samtidigt skal den enkelte boligejer ikke bære risikoen for den usikkerhed, der er forbundet ved vurderingen, hvilket netop er formålet med ± 15 pct. reglen i værdiansættelsescirkulæret, der i forbindelse med den nye ejendomsvurderinger og indførelsen af et forsigtighedsprincip vil blive ændret til ± 20 pct. Skatteministeriet står for udarbejdelsen af ændringscirkulæret, som vil blive sendt i høring inden udstedelsen.

Jeg er dog samtidigt opmærksom på, at Højesterets dom har givet anledning til usikkerhed om, hvornår en værdiansættelse foretaget efter ± 15 pct. reglen kan tilsidesættes af SKAT. Jeg vil derfor bede SKAT om at udarbejde et styresignal, der klargør reglerne, herunder hvornår der foreligger særlige omstændigheder. I overensstemmelsen med proceduren i retssikkerhedspakke II vil styresig-

nalet blive udsendt i ekstern høring, og i det omfang høringen giver anledning til politiske spørgsmål, skal jeg orienteres om styresignalet med henblik på drøftelse, inden det udsendes.”

Der er pt. (primo april 2019) dog endnu ikke udsendt et nyt styresignal i høring. I mellemtiden har Skatteministeriet endog anket SKM2018.-551.LSR, hvori Landsskatteretten netop havde brugt 85 pct. reglen, og hvor Skatteministeriet nu vil have denne kendelse ændret.

Jeg er enig i, at der, som skatteministeren skriver, skal være “tryghed og forudberegnelighed” i skattesystemet. Dette er der klart behov for jf. ovennævnte gennemgang, og Skatterådet eller en anden instans burde hjælpe til med at sikre dette.

Man bør også sikre sig, at man ikke har regler, der reelt kun har det formål at genere skatteyderne og påføre disse ekstra omkostninger til administration m.m., uden at reglerne har et reelt indhold jf. afgørelsen om kravet om deling af lån.

Kapitel 17

Kursgevinstlovens anvendelsesområde

Professor, dr.jur. Jan Pedersen, Aarhus Universitet

1. Emnevalget

Ved valg af emne til et bidrag til et festskrift bør forfatteren gøre sig umage med at formulere et emne, som kan relateres til hæderspersonen, og som denne i særlig grad har været optaget af. Dette er ikke vanskeligt ved emnevalget til bidrag til “Festskrift til Tommy V. Christiansen”. Både som praktiserende advokat og som juridisk forfatter har fødselaren om nogen bidraget til retsudviklingen endda i en sådan grad, at man for et kort øjeblik kan være i tvivl om, hvorvidt festdagen blot markerer de 70 år og ikke snarere det dobbelte. Utallige er de væsentlige og præjudikatsskabende retssager, som fødselaren har ført for samtlige instanser, og der findes næppe et område inden for skatteretten, som fødselaren ikke har behandlet og kommenteret både i videnskabelige værker og i avisklummer m.v. Ligeledes har fødselaren bidraget til den offentlige debat i medierne i en sådan grad, at en for tidligt afdød Højesteretsdommer – med sit vanlige glimt i øjet – formulerede øgenavnet “TV-Christiansen”.

Ved hyldesten af en fremtrædende procesadvokat er det derfor ikke vanskeligt at formulere et emne, der tager udgangspunkt i en dom,

der har påvirket retstilstanden, og som hovedpersonen har vundet endda ved Højesteret. Et nærliggende valg kunne være UfR 1991.951 H (*Maldorf-sagen*), hvor det lykkedes fødselaren “against all odds” at “overtale” Højesteret til at anerkende, at en skatteyder kunne foretage fradrag efter den “almindelige” bestemmelse om befordring mellem hjem og arbejdsplads i Ligningslovens § 9 C, selvom der forelå befordring mellem flere samtidige arbejdspladser omfattet af Ligningslovens § 9 B, og selvom lovgiverne – vistnok – i sin tid havde forudsat, at bestemmelserne skulle anvendes “enten eller”. Man kan også nævne UfR 1997.531 H, hvor fødselaren først i Højesteret fik medhold i, at en mangeårig administrativ praksis for fastlæggelse af tidspunktet for fradrag efter Ligningslovens § 8 C om kloakbidrag var i strid med lovgivningen.

Det kan derfor synes noget uhøfligt, at denne artikel tager udgangspunkt i en af de forholdsvis få præjudikatskabende domme, som fødselaren ikke opnåede medhold i, nemlig UfR 1999.1021 H, hvor Højesteret statuerede, at Kursgevinstloven trods ordlyd og forarbejder ikke er udtømmende. Det blev derfor statueret, at en aktionærs modtagelse af afdrag på fordringer mod sit hovedaktionærselskab udgjorde maskeret udlodning. Dommen udgør et væsentligt præjudikat for spørgsmålet om Kursgevinstlovens anvendelsesområde. Jeg er sikker på, at fødselaren vil bære over med denne uhøflighed, idet fødselarens evige interesse og engagement i skatterettens mysterier overskygger procesadvokatens manglende forståelse af tabte sager. Fødselaren har da også i adskillige artikler og kommentarer beskæftiget sig med det fortsat uafklarede spørgsmål og den nærmere sammenhæng mellem Kursgevinstloven og den øvrige skattelovgivning, herunder navnlig Statsskattelovens grundlæggende regler. Når det samtidig er sådan, at nærværende artikels forfatter – noget undtagelsesvist – ikke er fuldt enig i fødselarens teser, og når der tages hensyn til, at fødselaren i høj grad sætter pris på en faglig debat, er emnet og overskriften til denne artikel: “Kursgevinstlovens anvendelsesområde”. Artiklen omhandler således spørgsmålet: Hvad er en kursgevinst, og hvad er et kurstab – og i hvilke tilfælde er Kursgevinstloven anvendelig?

2. Kursgevinstlovens anvendelsesområde – ordlyd og forarbejder.

Som bekendt blev særskilt beskatning af kursgevinster og- tab etableret ved 1985-Kursgevinstloven, der blev væsentligt omskrevet ved 1997-Kursgevinstloven. Nu som før er lovens anvendelsesområde positivt angivet i Kursgevinstloven (KGL) § 1. Loven synes derfor at være udtømmende for kursgevinster og -tab på fordringer og gæld, der i øvrigt er omfattet af loven. Dette angives da også udtrykkeligt i lovens forarbejder. I Cirk 1992.134 – der sammenfatter lovbemærkningerne til lovforslaget til den oprindelige kursgevinstlov, LF 19, FT 1985-86 – angives i Punkt 4: “Reglerne gælder for *alle* kursgevinster og kurstab på fordringer og gæld”, og det præciseres direkte i Punkt 5: “Kursgevinstlovens regler om den skattemæssige behandling af gevinst og tab på fordringer er udtømmende”. Dette blev opretholdt ved KGL-1997, som i forarbejderne, jfr. LF199, FT 1996-97, Almindelige bemærkninger, pkt. 3 a direkte angiver, at loven “erstatte” Statsskattelovens (SL) regler, idet det tillige præciseres, at navnlig SL §§ 4-6 ikke har selvstændig betydning. Dette er gentaget i de specielle bemærkninger Ad § 1, nr. 5.

3. UfR 1999.987 H – Kursgevinst og maskeret udbytte.

Det var derfor ikke overraskende, at fødselaren i UfR 1999.987 H søgte Højesterets tilslutning til denne klare ordlyd og de overbevisende motivudtalelser.

I sagen havde en tidligere mindretalsaktionær for 1 kr. erhvervet samtlige aktier i et insolvent selskab. Samtidig erhvervede aktionæren samtlige fordringer mod selskabet for 100 US-dollars. Det lykkedes aktionæren at skabe en “fornuftig” økonomi i selskabet dels ved selskabets erhvervelse af kapitalandele i andre selskaber, som afkastede – skattefrit – datterselskabsudbytte dels ved valutaterminsaftaler, som afkastede ganske vist skattepligtige indtægter, der dog kunne modregnes i selskabets fremførte underskud. På trods af et positivt driftsresultat blev selskabet derfor ikke pålagt nogen skat. Selskabet var følgelig i stand til at afdrage betydeligt på selskabets gæld til selskabets hovedkreditor, der samtidig var eneaktionær. Umiddelbart fremtrådte de betalte afdrag som skattefrie kursgevinster, idet fordringerne opfyldte de dagældende regler om skattefrihed på fysiske personers kursgevin-

ster hidrørende fra fordringer, der opfyldte “mindstrentereglen”. Det var imidlertid skattemyndighedernes opfattelse, at de modtagne ydelser uanset Kursgevinstloven udgjorde skattepligtig maskeret udbytte, og det var dette spørgsmål, der blev forelagt Højesteret.

I sin procedure var fødselaren helt opmærksom på, at der forelå en skatteudnyttelse, og at sagen givetvis var placeret på Højesterets hylde for “fidussager”. Det blev derfor gjort gældende, at de omhandlede transaktioner uanset deres motiver var “reelle”, idet de omhandlede fordringer var stiftet som led i sædvanlige gældsforhold, der var etableret mellem uafhængige parter, og som var vidertransporteret ligeledes ved sædvanlige overdragelser. Der forelå således uanfægtelige reelle skyldforhold både selskabs- og skatteretligt, og der forelå navnlig ikke ulovlige aktionærlån. Med denne “trædesten” lagt kunne fødselaren henvise til Kursgevinstlovens positivt formulerede udtømmende karakter og konkludere, at der ikke var hjemmel til den omtvistede beskatning.

Dette blev imidlertid ikke tiltrådt af Vestre Landsret. Indledningsvist udtalte retten, at Kursgevinstloven ikke – ligesom de regler, loven erstattede – vedrører beskatningen af kapitalafkast, herunder udbytte af aktier. Det blev tilføjet, at hvis en udbetaling til en aktionær fra et selskab i retlig henseende må anses som udbytte af aktier, er udbetalingen derfor ikke omfattet af Kursgevinstloven. I den konkrete sag havde skatteyderen ved sine samtidige køb erhvervet aktierne i og fordringerne på selskabet på et tidspunkt, da aktierne og fordringerne var uden værdi for sælgerne. Det blev herefter lagt til grund, at skatteyderens erhvervelse af aktierne og fordringerne var gensidigt betinget, således at erhvervelsen af fordringerne var betinget af, at han samtidig blev aktionær. Herefter statuerede retten, at de omtvistede beløb, der som afdrag var betalt til skatteyderen, kun var blevet tilvejebragt og betalt, fordi skatteyderen samtidig var aktionær i selskabet. Under disse omstændigheder måtte de udbetalte beløb anses som udbytte af aktier og beskattes som sådan. Højesteret stadfæstede dommen i henhold til dens grunde.

Sagsøgeren – og dennes advokat – måtte herefter konstatere, at selvom Kursgevinstloven både i ordlyd og sine forarbejder var angivet som udtømmende, forudsatte dette dog, at der ikke forelå et regelsammenstød med anden lovgivning.

Dommen er endnu et eksempel på, at de danske domstole er rede til meget udvidende fortolkninger, når tilfælde af skattespekulation er til pådømmelse.

I retspolitisk henseende er det måske vanskeligt at fremsætte kritik mod Højesterets dom i UfR 1999.987 H, men det er dog – heldigvis – sjældent, at ordlyd og entydige forarbejder tilsidesættes. Som sådan var det fuldt berettiget, at spørgsmålet blev prøvet ved højeste instans.

I SKM2009.22.SR opretholdt Skatterådet den af Højesteret fastlagte retstilstand, også når den indtrædende aktionær og fordringshaver var et selskab. Dette havde den i provenumæssig henseende “uheldige” konsekvens, at den således konstaterede maskerede udlodning efter reglerne om skattefrie datterselskabsudbytte ikke var skattepligtig i modsætning til, såfremt afdragene var konstateret som kursgevinst. Lovgivningsmagten opretholdt derfor Kursgevinstbeskatningslovens udtømmende karakter i hvert tilfælde for selskaber ved indsættelsen af KGL § 1, stk. 2, ved L 2009.325. Efter denne bestemmelse omfattes afdrag, der modtages på koncernfordringer efter Kursgevinstloven, som udbytte uden hensyn til LL §§ 16 A og 16 B. Det erindres her, at selskaber efter KGL § 3 medregner kursgevinster ved indkomstopgørelsen.

4. Kurstab og driftstab

4.1. UfR 1999.987 H (Tab på fysisk persons regresfordring)

I denne sag var skatteyderen direktør og hovedaktionær i et selskab, der drev tømrer- og snedkervirksomhed sideløbende med, at skatteyderen drev personligt ejet arkitektvirksomhed. I en entreprise, hvor selskabet havde udført tømrer- og snedkeriarbejde, medens arkitektvirksomheden udførte byggetilsyn m.v., var en faktura omfattende en levering af vinduer til selskabet ved en fejl blev udstedt til arkitektvirksomheden. Da skatteyderen ikke havde adresseret denne fejl, blev han ved dom pålagt en hæftelse over for leverandøren. Skatteyderen rejste herefter et regreskrav mod selskabet, som grundet selskabets konkurs måtte anses som tabt, og skatteyderen foretog derfor et fradrag for tabet, idet der efter skatteyderens opfattelse forelå et driftstab omfattet af SL § 6, litra a. Dette blev afvist af skattemyndighederne med hen-

visning til, at det lidte tab ikke vedrørte skatteyderens personligt drevne arkitektvirksomhed, og derfor i skattemæssig henseende udgjorde et privat – og dermed ikke-fradragsberettiget – tab.

Fødselaren udtog herefter stævning på vegne skatteyderen med påstand om fradrag, idet der forelå et fradragsberettiget driftstab omfattende tabet på en nødlidende fordring erhvervet ved erhvervsmæssig virksomhed. Da fysiske personer efter dagældende kursgevinstlovgivning ikke havde fradrag for kurstab på fordringer, bortset fra tab på vederlagsfordringer opstået ved erhvervsmæssige ydelser, var fødselaren afskåret fra at gøre gældende, at der forelå et fradragsberettiget kurstab på den tabte regresfordring. Fradraget kunne derfor alene foretages, såfremt fødselaren kunne overbevise retten om, at fordringen oprindeligt eller efterfølgende indgik i arkitektvirksomheden, og der således forelå et driftstab. Snedigt nok blev dette gjort gældende med henvisning til, at skatteyderen som tilsynsførende arkitekt havde forestået administrationen af byggeprojektet og som sådan i arkitektfirmaets regi forestået bestillinger og betalinger af byggemateriale. Efterfølgende havde arkitektfirmaet udstedt en faktura mod tømmer- og snedkerselskabet, hvorfor tabet herpå udgjorde et – også efter dagældende lovgivning – fradragsberettiget tab på en vederlagsnæringsfordring. Selvom det for Højesteret blev forklaret, at arkitektfirmaet forhandlede priser for bygherren og varetog administrationen af tømmer- og snedkerselskabet og udstedte fakturaer herpå, lykkedes det hverken at overbevise Højesteret om, at der forelå et tab på en vederlagsnæringsfordring eller et fradragsberettiget sædvanligt erhvervsmæssigt driftstab. Ganske vist afviste Højesteret vel ikke fuldstændigt fødselarens argumentation om tabets erhvervsmæssige og dermed ikke-private karakter, men Højesteret lagde vægt på, at arbejdsfunktionerne i de to virksomheder var tilrettelagt på en sådan måde, at der bestod en risiko for, at arkitektfirmaet af leverandører m.v. blev opfattet som bestiller af varer m.v., således at skatteyderen personligt kunne komme til at hæfte for betalingen. Dommens præmisser synes at måtte læses således, at der muligvis nok forelå et erhvervsmæssigt driftstab, men at fradragsbetingelsen om, at dette skal udgøre en sædvanlig driftsrisiko i den pågældende virksomhed, ikke var opfyldt. Selvom det ikke fremgår af dommen, har Højesteret givetvis lagt vægt på det faktum, at arkitektfirmaets betaling til leverandøren og herefter opståede regreskrav mod tømmer- og sned-

kerselskabet skete som følge af en afsagt dom, hvor arkitektformaet og dermed skatteyderens hæftelse skyldtes manglende reklamation over den modtagne faktura. Det var derfor vanskeligt at argumentere for, at det lidte tab var udslag af en almindelig og sædvanlig driftsrisiko.

4.2. SKM2012.353.H (Tab på et selskabs regresfordring)

Spørgsmålet om fradragsret for tab på en regresfordring blev på ny aktualiseret ved SKM2012.353.H. I modsætning til UfR 1999.987 H var kreditor i denne sag et selskab, hvorfor tabet – tilsyneladende – var omfattet af Kursgevinstloven, idet denne generelt før som nu hjemler fradrag for selskabers kurstab.

Sagen er en udløber af sagskomplekset om selskabstømning, som i 1990'erne lagde beslag på store samfundsmæssige ressourcer i bestræbelsen på at tilbagesøge de skatter, der var blevet unddraget ved kriminelt skyldnersvig. Som bekendt omfattede retsopgøret – i øvrigt – respektable sælgere af selskaber og deres rådgivere, der i betydelig grad på erstatningsretligt grundlag blev pålagt en medhæftelse for de undtagne skatter. I sagen var et stort revisorselskab blev pålagt en medhæftelse for dets deltagelse i en selskabsoverdragelse, hvor det overtagne selskab senere blev tømt med tab til følge for statskassen. Revisorselskabet gjorde herefter forgæves et regreskrav gældende mod den dømte selskabstømmer, hvilket krav – ikke overraskende – måtte konstateres tabt. Herefter blev tabet fradraget som et kurstab med henvisning til Kursgevinstlovens – tilsyneladende – klare ordlyd. Der blev i denne henseende henvist til KGL § 3, som ovenikøbet efter ordlyden af KGL § 1 er udtømmende.

Uanset dette blev fradraget ikke anerkendt af skattemyndighederne, idet fradragsretten i stedet skulle bedømmes efter reglerne i SL § 6 om fradrag for driftstab, hvorefter der ikke var fradrag, idet tabet var lidt i forbindelse med selskabets bistand til en disposition, der førte til selskabstømning. Der forelå derfor ifølge skattemyndighederne et tab, der i relation til revisionsvirksomhed var usædvanligt og derfor ikke fradragsberettiget, jfr. herunder ovenfor nævnte UfR 1999.987 H. På ny var spørgsmålet derfor om Kursgevinstlovens var udtømmende og idet hele taget spørgsmålet om lovens anvendelsesområde. Disse spørgsmål blev først afgjort ved Højesterets dom.

For domstolene gjorde revisionselskabet for en sikkerheds skyld gældende, at fradraget enten måtte anerkendes som et kurstab eller som et driftstab. Til støtte for sidstnævnte blev fremført, at revisionsfirmaets medhæftelse og dermed regresfordringen mod selskabstømmere var opstået som led i firmaets almindelige bistand ved selskabsoverdragelse således, at tabet var lidt som følge af en sædvanlig driftsrisiko.

Efter en omfattende procedure med en grundig gennemgang af fradrag for kurstab efter Kursgevinstloven og fradrag for driftstab efter SL § 6, litra a, og navnlig forholdet mellem disse regelsæt gav Højesteret revisionselskabet medhold. Dette skete dog ikke på grundlag af det principale anbringende om fradrag efter Kursgevinstloven, men på grundlag af det subsidiære anbringende om fradrag for driftstab. I forhold til det principielle spørgsmål om Kursgevinstlovens udtømmende karakter var Højesterets præmisser ganske klare. Ifølge Højesteret bestod der en sådan sammenhæng mellem revisionselskabets erstatningspligt og selskabets herefter erhvervede regresfordringer for den betalte erstatning, at der alene kunne anerkendes et fradrag efter KGL § 3, såfremt selskabet havde ret til at fradrage de betalte erstatninger som driftstab efter SL § 6, litra a. I henseende til dette spørgsmål, der herved blev sagens hovedspørgsmål, statuerede Højesteret, at der i den konkrete sag forelå det nødvendige sædvanlige driftsmæssige tab, hvorfor fradraget blev anerkendt.

Dommen gav anledning til et Styresignal, SKM2012.733, der i vidt omfang opretholdt den tidligere praksis om manglende fradragsret – både efter Kursgevinstloven og SL § 6, litra a – for tab på regresfordringer opstået ved rådgivning om og deltagelse i selskabstømning. Fradraget kunne herefter alene foretages, såfremt den bistand, der gav anledning til medhæftelsen, var begrænset til en almindelig og sædvanlig bistand ved salg af selskaber. I de fleste tilfælde var dette ikke tilfældet.

I henseende til den principielle problemstilling om Kursgevinstbeskatningslovens udtømmende karakter kan Højesterets dom bedst beskrives ved aforismen om, at “operationen var vellykket, men patienten døde”.

5. Kurstab på fysiske personers tab på fordringer opstået ved erstatning, konkurs, tilbagesøgning etc.

5.1. Skatterådets skærpede praksis – SKM2016.173.SR

Det principielle og vel næppe fuldt afklarede spørgsmål om Kursgevinstlovens anvendelsesområde henlå herefter i en årrække i en “dvalestilstand”. Dette skyldtes givetvis, at fysiske personer efter dagældende lovgivning kun i begrænset omfang havde fradrag for kurstab på fordringer, således at spørgsmålet kun sjældent blev aktualiseret. Dette blev ændret ved L 2010.724, hvor der tilsvarende juridiske personer blev etableret en fradragsadgang. Årsagen til denne ændring var alene, at den dagældende skelnen mellem danske og udenlandske fordringer blev erkendt som stridende mod EU-retten. Den således etablerede fradragsret blev fulgt op af bl.a. Skatterådet, som i SKM2011.847.SR anerkendte fradrag for tab på en fordring mod en privat uddannelsesinstitution, som en fysisk person led ved, at en forudbetalt betaling for et uddannelsesforløb gik tabt ved uddannelsesinstitutionens konkurs.

Ved Skatterådets styresignal, SKM2016.173.SR – der er uddybet i Skatterådets Årsberetning 2015, s. 14 ff. – blev problemstillingen på ny aktualiseret. I Styresignalet blev varslet en praksisændring således, at fysiske personer ikke længere kunne opnå fradrag for tab på nærmere angivne fordringer. På grundlag af et antal afgørelser fra Skatterådet, herunder SKM2016.134.SR, SKM2016.135.SR, SKM2016.136.SR, SKM2016.137.SR og SKM2016.138.SR, blev det konkluderet, at den tilsyneladende klare og udtømmende bestemmelse i KGL § 14 om fysiske personers fradrag for kurstab på fordringer alene omfatter tab på udlån af penge, tab på obligationer og tab i forbindelse med kaution for pengefordringer.

Derimod omfattede bestemmelsen ikke, som det blev angivet:

1. Tab på forudbetalinger for private ydelser, både varer og arbejdsydelser grundet manglende levering
2. Tab pga. manglende betaling af erstatningskrav for varer og arbejdsydelser relateret til den private formuesfære f.eks. mangler ved udførelse af arbejde på privat bolig.

3. Tab på grund af manglende betaling af erstatning for svie og smerte.
4. Tab, der er opstået i relation til drift af erhvervsvirksomhed, men som ikke omfattes af KGL § 17, om fordringer erhvervet som led i virksomhed.
5. Tab ved bedrageri.
6. Tab ved tyveri m.v.

Det var herefter Skatterådets principielle opfattelse, at sådanne tab i stedet må bedømmes efter SL § 6 a om fradrag for driftstab, der giver fradrag for tab, der lides som følge af en sædvanlig driftsmæssig risiko ved indkomstskabende aktivitet. Der er således fradrag for erhvervs-mæssige driftstab, men ikke fradrag for privatrelaterede tab. Det er således selve det forvoldte tab ved den skadegørende handling eller ved den tabsgivende omstændighed, der i givet fald kan fradrages, og ikke det efterfølgende kurstab på den fordring, der etableres ved tabsforvoldelsen. Skatterådet er derfor af den opfattelse, at det er SL § 6 a, der er udtømmende, således at et tab, der ikke kan begrundes i SL § 6 a, ikke i stedet kan begrundes efter Kursgevinstloven.

En nærmere udredning af Skatterådets juridiske begrundelse for denne praksisændring skal ikke foretages i denne sammenhæng; der skal heller ikke reflekteres over spørgsmålet om – og i givet fald hvorfor – praksisændringen var forbeholdt fysiske personer, således at fradrag for juridiske personer i tilsvarende situationer tilsyneladende anerkendes. Der kan her henvises til denne forfatters artikel i TfS 2016, 398.

Det skal alene bemærkes, at Skatterådet henviste til – de svært tilgængelige og i forhold til problemstillingen noget perifere domme fra Højesteret – SKM2009.318.H og SKM2013.779.H. Skatterådets opfattelse synes dog at være begrundet i de grundlæggende principper i SL § 4-6, således at skatteyderen ikke i tabssituationen kan opnå et fradrag, der ikke kan opnås efter SL § 6.

5.2. Fødselaren og Landsskatterettens kritik.

Det omhandlede Styresignal blev mødt med en vis kritik, herunder af fødselaren i Ugens kommentar 2016.17. Denne fremførte, at Skatterådets praksis “på ingen måde” kunne tiltrædes. Det blev således fremført, at et synspunkt om, at “når kravet på naturalydelsen er omfattet af

statsskattelovens § 5, og dette krav overgår til en pengefordring, er også pengefordringen omfattet af statsskattelovens § 5 – og altså ikke af kursgevinstloven, helt uforståeligt”. Det er således øjensynligt fødselarens opfattelse, at Kursgevinstloven og dermed den generelle adgang til fradrag for kurstab også for fysiske personer, jfr. KGL § 14 er udtømmende. Som sådan indeholder bestemmelsen adgang til fradrag for ethvert tab på en pengefordring. Dette gælder ifølge købeloven uanset, hvorledes fordringen er stiftet og navnlig uanset om fordringen er stiftet ved kriminalitet, skadegørende handling, mistede forudbetalinger eller andre formue- og privatrelaterede omstændigheder. Med vanlig grundighed forklarede fødselaren dette med, at KGL § 14 omfatter tab på fordringer, hvor tab på disse ville være omfattet af statsskattelovens § 5 og dermed ikke fradragsberetigede, hvis netop KGL § 14 ikke omfattede disse. Fødselaren er dog enig i Skatterådets resultater, men med en helt anden begrundelse. Afgørende er i stedet, at det således opståede kurstab i beløbsmæssig henseende skal opgøres efter reglerne i KGL §§ 25-26 som forskellen mellem anskaffelsesværdien og afståelsesværdien. Det er her centralt, at pengefordringen først bliver stiftet ved skadestilføjelsen ved kriminelle og erstatningspådragende handlinger og ved medkontrahentens konkurs ved misligholdelse, forudbetaling etc., således at anskaffelsessummen for den opståede pengefordring må ansættes til kr. 0. Da afståelsessummen ved konstateringen af fordringens uerholdelighed skal ansættes til kr. 0, kan det – i princippet fradragsberettigede kurstab – tilsvarende ansættes til kr. 0. Fødselarens betragtninger skete med skyldig reference til Niels Winther-Sørensen & Niels Josephsen, der formulerede tilsvarende synspunkt i *Revision & Regnskabsvæsen* 2012, nr. 7.

Landsskatteretten har øjensynligt fundet inspiration i fødselarens opfattelse.

I et par afgørelser har Landsskatteretten behændigt undgået at tage direkte stilling til problemstillingen. I SKM2016.101.LSR var skatteyderen offer for et internetbedrageri, idet skatteyderen over nettet havde købt og betalt en traktor, der aldrig var blevet leveret uden, at det efter en politianmeldelse lykkedes at identificere bedrageren. Skatteyderen fratog herefter fordringen som kurstab efter KGL § 14. Dette fradrag blev afvist af SKAT med henvisning til ovennævnte praksis-skærpelse. Landsskatteretten stadfæstede denne ansættelse, men med

henvisning til, at der ikke var fastslået en fordring mod en identificérbart debitor. Tilsvarende SKM2017.522.LSR, hvor skatteyderen havde lidt et tab ved deltagelse i et kommanditselskab, idet – det blev fremført at – selskabets administrator havde begået underslæb. Den omhandlede sag var en klagesag, hvor Skatterådets ovennævnte bindende svar i SKM2016.138.SR var påklaget, og hvor Skatterådet havde afvist, at det hævdede kurstab var omfattet af KGL § 14. Landsskatteretten afviste fradraget, allerede fordi administratorens erstatningspligt og dermed den hævdede fordring ikke var fastslået. Landsskatteretten benyttede dog lejligheden til at udtale, at der ikke hverken i ordlyden af KGL § 14 eller dens forarbejder var belæg for Skatterådets fortolkning, hvorefter det var udelukket at indrømme fradrag efter KGL 14, såfremt betingelserne i KGL § 17 ikke var opfyldt.

Landsskatteretten har dog i to offentliggjorte afgørelser taget direkte stilling til den principielle problemstilling.

I SKM2016.459.LSR havde en håndværksmester for en skatteyder udført en mangelfuld ejendomsrenovering og var blevet dømt til betaling af en erstatning, som håndværksmesteren imidlertid ikke var i stand til at betale. Skatteyderen anmodede om bindende svar på, om tabet på fordringen mod håndværksmesteren kunne fradrages efter KGL § 14, hvilket Skatterådet ved ovennævnte SKM2016.135.SR havde afvist med henvisning til, at tabet i princippet ikke var omfattet af KGL § 14. Denne fortolkning var Landsskatteretten ikke enig i. Der blev henvist til, at det fremgår af KGL § 14, at gevinst og tab på fordringer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Uanset dette blev Skatterådets bindende svar stadfæstet. Dette skete med henvisning til, at det konstaterede kurstab som fremført af fødselaren i ovennævnte artikel i beløbsmæssig henseende kunne opgøres til kr. 0. Dette blev nærmere begrundet med, at den således konstaterede fordring omfattet af KGL § 14 var etableret på misligholdelsestidspunktet. Da fordringen allerede på dette tidspunkt var værdiløs, anså Landsskatteretten anskaffelsessummen for kr. 0 ligesom værdien på “afståelsestidspunktet” dvs. på tabskonstateringstidspunktet ligeledes var kr. 0.

I SKM2017.606.LSR opretholdt Landsskatteretten denne principielle fortolkning. I sagen havde skatteyderen ved skilsmisse overtaget ægtefællens gæld, som var indfriet med et regreskrav mod den tidligere ægtefælle til følge. Dette kunne imidlertid konstateres tabt, og skatte-

yderen anmodede om bindende svar om, hvorvidt tabet var fradragsberettiget som et kurstab efter KGL § 14. Med henvisning til Skatterådets praksisskærpselse blev dette afvist af SKAT. Dette svar blev stadfæstet af Landsskatteretten igen med henvisning til, at der principielt forelå et kurstab omfattet af KGL § 14, men at dette måtte ansættes til kr. 0, da fordringen allerede på stiftelsestidspunktet var værdiløs.

5.3. Forbeholdet i Juridisk Vejledning C.B.1.4.2.2.

Juridisk Vejledning har siden 2018/4 i C.B.1.4.2.2 med virkning fra 2. september 2018 henvist til den ovennævnte praksis fra Landsskatteretten og bebudet en “redigering efter nyt styresignal er udsendt”. Forbeholdet følger af den almindelige retskildelære, idet Skatterådet – selvsagt – må indrette sig efter praksis fra en overordnet retsinstant. I skrivende stund foreligger den bebudede redigering ikke, og der kan derfor kun gisnes om indholdet heraf.

Udfordringen består i, at Styresignalet, SKM2016.173, ganske vist er tilsidesat i sit juridiske fundament, men opretholdt i sit resultat, nemlig at der ikke er adgang til et fradrag for kurstab. Landsskatteretten er således enige med Skatterådet, men med en anden begrundelse.

Udsigten til, at domstolene vil afgøre tvivlsspørgsmålet, er vel ikke nærliggende, idet en processøgende skatteyder således skal have tiltro til at opnå medhold i en sag, hvor det gøres gældende, at både Skatterådet og Landsskatterettens retsanvendelse er ukorrekt. Da spørgsmålet alene aktualiseres i forhold til privatpersoners fradrag for ikke-erhvervsmæssige tab, sammenholdt med tabenes – heldigvis – forholdsvist beskedne beløbsmæssige størrelse og ikke mindst den statistisk lave medholdsprocent, synes lysten til at påbegynde en bekostelig domstolsproces ikke at være fremtrædende.

I mangel af en retningsgivende dom og måske en lovregulering synes den bebudede redigering af Styresignalet derfor “højest” at indebære, at det tidligere Styresignal ophæves evt. med henvisning til Landsskatterettens praksis, hvorefter der ganske vist kan anerkendes et kurstab, men at dette må ansættes til kr. 0. Som der straks nedenfor skal argumenteres for, vil dette imidlertid ikke være i overensstemmelse hverken med Statsskatteloven eller med Højesterets praksis.

6. Nogle kommentarer til fradrag for tab på fordringer, der ikke er stiftet ved aftalemæssig långivning og finansiering m.v.

Det er kendetegnende for de omhandlede fordringer, at disse er stiftet uden sammenhæng med långivning, finansiering m.v., men er stiftet på andet grundlag ved kriminelle handlinger, erstatningspådragende handlinger, ved misligholdelse af naturalydelse, ved tabte forudbetalinger, ved bodeling etc. Kreditors krav mod debitor er således ikke stiftet ved aftaler om långivning, kaution, garantistillelse eller ved transport. Fordringerne er heller ikke erhvervet ved varesalg som led i erhvervmæssig drift af virksomhed, hvor KGL § 17 med sin henvisning til SL § 6 anerkender fradrag.

De omhandlede tab udgør formuetab. Siden 1903 har sådanne tab været omfattet af SL §§ 5 og 6, således at driftstabslæren har været afgørende for fradragsretten med sine krav om tab som følge af sædvanlige og driftsmæssige risici. Det er da også essensen i den ovenfor angivne Højesteretsdom, SKM2012.353.H, om fradrag for regreskrav ved selskabstømning. Her fastlægger Højesteret netop, at et driftstab – alene – er fradragsberettiget efter driftstabslæren som omfattet af SL § 6 a, således at det opståede tab ikke i stedet kan fradrages efter Kursgevinstloven. Det er denne grundlæggende præmis, som Landsskatte retten – og fødselaren – sætter sig udover med den konsekvens, at hele driftstabslæren er overflødig, såfremt driftstabet – også ikke fradragsberettigede driftstab – kan omkvalificeres som et kurstab på fordringen mod skadevolderen.

Hertil kommer, at argumentationen om, at den erhvervede fordring er anskaffet til kr. 0, er problematisk. Det er vel – på trods af ordlyden af KGL § 26, stk. 2 – almindelig praksis, at en fordring, der stiftes til kurs pari, anses for anskaffet til pålydende værdi uanset debitors betalingsevne på stiftelsestidspunktet. Udlånes et beløb på 100 med pålydende 100, vil tilbagebetalingen ikke udløse en kursgevinst uanset, om debitor på lånetidspunktet var dybt insolvent. Der synes ikke i denne forbindelse at være forskel afhængigt af, om fordringen stiftes ved aftale eller under omstændigheder som omfattet af Landsskatte rettens praksis.

En konsekvens af Landsskatterettens praksis vil være, at en skatteyder, som i forbindelse med ikke-erhvervsmæssige aktiviteter, erhverver et nødlidende erstatnings- eller tilbagesøgningskrav m.v., beskattes af en kursgevinst, såfremt skadevolderen senere er i stand til at betale en del af sin gæld. En sådan beskatning er ikke blot – dybt – urimelig, men også uhjemlet.

Det må således konstateres, at et fradrag, der ikke kan foretages efter SL § 6 eller anden fradragsbestemmelse, heller ikke kan foretages efter Kursgevinstloven i forhold til den efterfølgende manglende betaling af et privat erstatnings-, tilbagesøgnings-, refusions-, regreskrav etc. Det er vel også, hvad der kan udledes af det omtvistede Styresignal – om end dette i sin beskrivelse af det retlige grundlag herfor – kunne have været mere præcist. Samtidig kunne Styresignalet passende have været anvendeligt både for fysiske og juridiske personer. Som bekendt omfatter Statsskatteloven – som er retskilden for den her hævdede retsstilling – såvel fysiske som juridiske personer. Den omstændighed, at Kursgevinstloven i øvrigt skelner mellem disse typer af skattepligtige, er i denne henseende uden betydning.

Svaret på det i starten af denne artikel formulerede hovedspørgsmål: Er Kursgevinstloven udtømmende, er således bekræftende med det for denne forfatter åbenbare og højst rimelige forbehold, at Kursgevinstlovens bestemmelser ikke modsiges af anden lovgivning. Dette kan udredes af Højesterets dom i fødselarens ovennævnte sag om maskeret udbytte i UfR 1999.987 H og i Højesterets dom i SKM2012.353.H om fradrag for tab på regresfordring ved selskabstømning. Med andre ord omfatter Kursgevinstloven alene aftalebetingede fordringer, der er stiftet som led i långivning, finansiering etc., men ikke fordringer, der er stiftet ved kriminalitet, skadegørende handlinger, misligholdelse af private aftaler, bodeling etc., med mindre den aktuelle kreditor har erhvervet den pågældende fordring senere ved aftalebetinget transport, udlæg etc.

Et er imidlertid, hvad en artikelforfatter måtte mene om problemstillingen, en anden sag er, hvorledes de retsdannende myndigheder kan – og skal – afklare retstilstanden. På det foreliggende grundlag synes det vanskeligt for Skatterådet at opretholde sit Styresignal, da Landsskatterettens praksis – indtil videre – er entydig. Umiddelbart synes det således nærliggende, at Styresignalet erstattes af et nyt Styre-

signal, der fastlægger den retstilstand, som det hidtidige Styresignal foreskriver, men med en anden begrundelse. Dette synes noget kunstigt og vil vel også – uden for kredsen af “skattenørder” – blive opfattet som overflødig. En anden mulighed er, at lovgivningsmagten træder i karakter og sørger for den nødvendige præcisering. Også her kan man have sin tvivl om, hvorvidt der er udsigt til en sådan lovændring. I givet fald vil ændringen blot indebære en lovfæstelse af den retstilstand, der er fastlagt af Højesteret, og som allerede fremgår af SL § 6.

Den sidste og mest hensigtsmæssige løsning er, at Landsskatteretten genovervejer sin praksis og navnlig forholder sig til de afledede konsekvenser, der følger heraf. Landsskatteretten kan passende spørge sig selv, om rettens praksis “levner plads” til den klassiske driftstabslære, og hvorledes den forholder sig til hidtil anerkendte principper for fastlæggelsen af en fordrings anskaffelsessum. Om ikke andet, vil Landsskatteretten blive tvunget til disse overvejelser, når en kreditor, der har erhvervet et krav mod en skadevolder m.v., der efter Landsskatterettens opfattelse er værdiløs, senere modtager afdrag på denne fordring, som efter rettens – hidtidige – praksis vil udløse kursgevinstbeskatning.

Kapitel 18

Refleksioner over en turbulent periode i dansk skatte-, told- og afgiftshistorie

Advokat, seniorpartner Kurt Siggaard, Holst, Advokater

1. Indledende bemærkninger

Da TVC Advokatfirma rettede henvendelse til mig med præsentation af planerne om at udgive et festskrift til min gamle ven Tommy V. i anledning af hans 70-års fødselsdag, fandt jeg naturligvis initiativet fremragende og særdeles velanbragt.

De indledende overvejelser over, hvilket emne jeg hensigtsmæssigt kunne bidrage med, blev imidlertid mere langstrakte, end jeg havde forestillet mig. Dette skyldes – hvad jeg burde have kunnet forudse – at ligegyldigt hvilket skatteretligt emne, jeg fandt frem til med nogen substans, havde vor fødselar allerede skrevet om og behandlet.

I stedet for at forsøge at identificere mere subtile vinkler på allerede velbeskrevne problemstillinger nåede jeg frem til, at det måske var mere interessant for Tommy at få en præsentation af nogle af de væsentlige, ydre omstændigheder, som jeg gennem et langt virke har fået en vis indsigt i, og som gennem snart 40 år har dannet rammen om

mange af de retlige fænomener inden for skatte- og afgiftsretten, som vi har arbejdet med og skrevet lærde artikler og bøger om.

For nu at begynde ved begyndelsen skal vi tilbage til 1982. På dette tidspunkt var Tommy advokatfuldmægtig i det hæderkronede advokatfirma Storm Mortensen under den farverige partner Hugo Schmidt. Jeg selv var på det tidspunkt skatterevisor ved det daværende amtsskatteinspektorat i Aarhus. Jeg havde på det tidspunkt et fagligt kendskab til Tommy fra hans særdeles interessante artikler i *Revision & Regnskabsvæsen* – ofte med nye vinkler, og på dette tidspunkt bl.a. om skøn i skatteretten. Bl.a. introducerede Tommy brug af retsplejelovens regler om isoleret bevisoptagelse ved optagelse af syn og skøn – regler, som tillige er særdeles anvendelige til optagelse af vidneforklaringer til en retsbog til udfyldelse af den manglende adgang til vidneførsel i de administrative klagesager.

Skæbnen ville det imidlertid således, at jeg på dette tidspunkt bl.a. arbejdede med revision af skatteregnskaberne for en auto-reparationsforretning. Et forhold, der krævede yderligere forklaringer, var, at køb af en række reservedele til forskellige bilmærker vel var udgiftsført som fradragsberettigede driftsudgifter, men at der desværre i vidt omfang ikke – ifølge salgsfakturaerne – var blevet repareret biler af disse bilmærker.

Efter en meningsudveksling om rækkevidden af visse af Skattekontrollovens oplysningsbestemmelser og ombudsmandens mulige rolle i fortolkningen af disse bestemmelser fandt sagen een for statskassen tilfredsstillende løsning. Rækkevidden af denne sag blev imidlertid langt videre.

Efter, på to-mandshånd, at have gennemgået og drøftet en række af de problemstillinger, som både Tommy og jeg på dette tidspunkt fandt det interessant at arbejde med – ofte problemstillinger, som Tommy i såvel foredrags- som artikelmæssig sammenhæng havde beskæftiget sig med, besluttede vi at tage initiativet til dannelsen af en erfa-gruppe, som gennem de næste 35 år kom til at danne rammen om et særdeles professionelt arbejde med tidens væsentligste og mest påtrængende faglige udfordringer inden for skatte- og afgiftsretten.

Naturligvis hang denne gruppes succesfulde arbejde sammen med, at en lang række af de mest toneangivende og indflydelsesrige fagpersoner med tilknytning til arbejdet med skatte- og afgiftsretten

valgte at blive medlemmer af vor erfagruppe og lægge et stort arbejde her.

Uanset, at Tommy ret snart efter sin fuldmægtigtid valgte at stifte eget advokatfirma i Skanderborg retskreds sammen med sine kolleger Carsten Henriksen og Bøgh Andersen, og jeg fortsatte som amtsskatteinspektør i Skanderborg og senere tillige Aarhus, vedblev vort faglige samarbejde i erfagruppen uændret gennem disse mange år.

Meget sigende for Tommys livslange, faglige engagement er det, at da vor erfagruppe for få år siden blev nedlagt i dens daværende form, tog Tommy straks initiativet til at etablere et nyt fagligt netværk, som jeg også har fornøjelsen at deltage i, og som, dette til trods, er kendetegnet ved en betydelig yngre besætning.

I denne forbindelse fortjener det også at blive nævnt, at Tommys etablering af sin egen vidensportal sikrer, at også andre fagfæller har fået mulighed for at trække på den enorme fond af viden, som Tommy har opsamlet gennem årene, og som nu også Skatterådet, gennem Tommys medlemskab heraf, har mulighed for at trække på.

En væsentlig del af den ramme, jeg indledningsvist har nævnt, drejer sig om de organisatoriske ændringer, som Skatteministeriet over den ovennævnte periode har undergået, og de påvirkninger, disse ændringer har afstedkommet for vort arbejde med skatte- og afgiftsretten. Det er min opfattelse, at en ikke uvæsentlig del af den nu nedsatte kommission om SKATs arbejde nødvendigvis må beskæftige sig med bl.a. disse temaer.

2. Selskabstømmerskandalen og dens forudsætninger

Det er naturligvis en særskilt overvejelse, hvor beskrivelsen af et tema som det ovennævnte skal tage sin begyndelse.

For mig at se bør den første – og helt overordnede – overvejelse være, om oprettelsen af et særskilt skatteministerium i 1975 i virkeligheden indebar en afgørende svækkelse af mulighederne for at placere det egentlige ansvar for mange af de uheldsmæssigheder, der gennem de sidste snart 30 år med mellemrum er konstateret på Skatteministeriets område.

Ser man sig omkring i Europa og andre steder i verden med økonomier, vi kan sammenligne os med, er det kun få steder, man finder et egentligt skatteministerium. Andre steder – som også i Danmark før

1975 – finder man typisk, at beskatningsopgaven er en naturlig del af finansministeriets opgaver.

Når finansministeriet skal have budgetønskerne til finansloven til at stå mål med de økonomiske muligheder, er det relativt sjældent at se politikere, der som en oplagt *vote winner* prioriterer ønskerne om ansættelse af flere skatteembedsmænd højt på bekostning af flere varme hænder på plejehjemmene. De eneste politikere, der kan forventes at have denne tilgang, er finansministeren og skatteministeren, men i og med, at der ikke er mange andre end skatteministeren til at tage slagsmålet med finansministeriet om budgettet, er det en ulige kamp. Først når det som i 2015 er åbenbart for hele folketinget, at Skatteministeriet i realiteten er brudt sammen, findes de nødvendige midler frem til en årelang genopretning af Skatteministeriets organisation, som imidlertid ikke blot kan ske her og nu ved tilførsel af yderligere midler, men indebærer et langt, sejt træk på mange fronter over mange år.

Helt tydelig bliver den beskrevne problemstilling, når det samtidig kan konstateres, at en ansvarsplacering hos de hyppigt udskiftede skatteministre fra stort set hele det politiske spektrum skønnes så problematisk eller umulig, at der i stedet aftales politisk borgfred, eller det findes nødvendigt at nedsætte kommissioner, der i årevis skal arbejde med ansvarsplaceringen for hændelser, der ligger snart 20 år tilbage.

Een af effekterne af den opdeling af ansvaret for en forsvarlig drift af den statslige skatteforvaltning, der skete i 1975, synes forløbet om Skatteministeriets organisationsændringer i årene 1988 til 1990 at afdække.

I december 1988 fremlagde en ung og ambitiøs skatteminister en afbureaukratiseringsplan for den fremtidige organisering af skatteforvaltningen i Danmark. Planen havde som sit udgangspunkt, at det samlede antal ansatte i såvel de statslige som de kommunale skatte- og afgiftsforvaltninger på ca. 15.000 årsværk skulle reduceres med 5.175 årsværk, og at hele skatte- og afgiftsforvaltningen, bortset fra borgervendte servicekontorer i 275 kommuner, skulle varetages af den statslige skatteforvaltning.

De politiske forhandlinger om planen i maj 1989 fik dog det resultat, at den todelte statslige/kommunale skatteadministration blev bibeholdt under den forudsætning, at en ressourcebesparelse på i alt 5.000 årsværk blev fastholdt, heraf 2.000 årsværk i kommunerne.

En første udmøntning af planen skete i 1989 ved en sammenlægning af Skattedepartementet og Told- og afgiftsdepartementet til Skatteministeriets departement. Samtidig blev der oprettet en ny styrelse, Skatte- og afgiftsstyrelsen med selvstændigt kontor i Nyrupsgade og med den opgave i første række at sammenlægge Statsskattedirektoratet og Direktoratet for Toldvæsenet til en ny Told- og Skattestyrelse pr. 1. januar 1990. En række nye regionale Told- og Skatteregioner blev i forlængelse heraf etableret pr. 1. maj 1990 ved sammenlægning af de regionale amtsskatteinspektorer og distriktstoldkamre.

De kommunale skatteforvaltninger klarede i hovedsagen frisag for organisationsændringer i de følgende 15 år, idet den arbejdsgiverkontrolopgave, som siden kildeskattens indførelse i 1970 havde været henlagt til kommunerne, i forbindelse med de statslige organisationsændringer i 1990 blev henlagt til udførelse i de nye regionale Told- og Skatteregioner. Denne opgaveflytning blev en del af udmøntningen af de samlede nedskæringskrav i den statslige del af skatteforvaltningen, men medførte selvsagt tillige en nedskæring i de kommunale skatteforvaltninger. I disse finansministerielle nedskæringsberegninger var der ikke taget hensyn til, at der ikke i den statslige skatteforvaltning var viden om, hvad arbejdskontrolopgaven indebar.

I de nye regionale, statslige Told- og Skatteregioner blev opkrævning af statslige skatter og afgifter placeret vedr. de virksomheder, der henhørte under regionens geografiske område.

I og med, at inddrivelse af personskatter også efter organisationsændringerne i 1990 vedblev med at være en kommunal opgave, var inddrivelse af selskabsskatter på linje med moms og afgifter en opgave, der blev varetaget af staten regionalt i de tidligere distriktstoldkamres inddrivelsesafdelinger.

Meget hurtigt efter den regionale sammenlægning i maj 1990 viste det sig, at der kunne konstateres uforklarlige og voldsomme stigninger i navnlig selskabsskatterestancerne ved visse told- og skatteregioner. Eksempelvis kom en tidligere distriktstoldchef fra Frederikshavn ved et chefmøde under kraftige angreb for manglende effektivitet i inddrivelsen af selskabsskatter. I virkeligheden viste det sig senere, at en selskabstømmer, der indkøbte selskaber med henblik på tømning, tilfældigvis var bosiddende i Told- og Skatteregion Frederikshavns område og registrerede de indkøbte selskaber her.

Der er ikke tvivl om, at selskabstømmernes virksomhed, som netop tog fart i 1989/90, i betydelig grad blev gjort lettere og fik mulighed for at vokse på grund af de omfattende organisationsændringer og deraf følgende flytninger af personel og kompetencer.

Også selskabstømmer-aktiviteten havde sin rod i de (dagældende) udbyttegodtgørelsesregler, der først – i realiteten – endeligt blev ophævet pr. 1. april 1992.

Før aktiviteten lovgivningsmæssigt blev bremset, var den typiske model at erhverve et finansielt underskudsselskab, der opkøbte selskaber som datterselskaber med et lovligt udlodningspotential, hvor det udloddede udbytte til moderselskabet på grund af underskud her ikke udløste beskatning, men hvor statskassen alligevel udbetalte en konstant præmie på 17½ % til udligning af en antaget dobbeltbeskatning.

Da de nævnte muligheder i lovgivningen blev stoppet, var der desværre en række skuffede selskabskøbere, som ikke var indstillet på, at den lukrative forretning var stoppet, og derfor fandt mere simple, men ulovlige fremgangsmåder til at køre forretningen videre. Disse bestod typisk i at udlodde alle aktiver i de opkøbte selskaber til et moderselskab, undlade at betale gælden – ofte med Skat som eneste kreditor – samt framelde selskabsorganerne fra selskabsregistret, således at det sikredes, at det tømte selskab blev tvangsopløst.

Personer af mange forskellige professioner blev fristet til at deltage i denne aktivitet – givetvis bl.a., fordi konkurrerende selskabstømmere åbenlyst annoncerede i dagspressen med bedre og bedre tilbud til selskabssælgere om køb af deres selskaber, og fordi Told- og Skattestyrelsen ikke reagerede uagtet denne åbenlyse aktivitet.

Som regionschef for Told- og Skatteregion Aarhus med en faglig interesse intakt havde jeg naturligvis bemærket aktiviteten og undersøgt de lovlige fremgangsmåder, der blev bragt i anvendelse. Efter 1. april 1992 kunne jeg imidlertid ikke længere se det økonomiske rationale i de fortsatte selskabsopkøb til de tilbudte priser, såfremt alle selskabernes forpligtelser samtidig blev indfriet. Ved udarbejdelsen af kontrolplanen for Told- og Skatteregion Aarhus for 1993 bad jeg således min kontrolchef om at undersøge omstændighederne omkring de selskabsopkøb, jeg siden 1. april 1992 havde registreret.

I foråret 1994 blev direktør for Told- og Skattestyrelsen Carsten Jarlow og jeg inviteret til et tremands møde med skatteminister Ole Sta-

vad, som på mødet formulerede sine ønsker om et opgør med “skiderikkerne”. På det mere konkrete plan var ønsket, at jeg med en placering som afdelingschef i Told- og Skattestyrelsen sammen med Kammeradvokaten og udvalgte dele af Told- og Skattestyrelsens bestående organisation skulle stå i spidsen for opgøret med selskabstømmerne. Jeg fandt det værd at støtte op om projektet, som gik ud på at undersøge de største og mest aktive elementer i selskabstømmerkredsen og bistå med tilvejebringelse af grundlaget for de første 9 prøvesager.

Den første- og største hindring, der var for at imødekomme ministerens ønske, var, at de retssubjekter, vi ønskede at sagsøge, ikke længere eksisterede. Årsagen hertil var selskabstømmernes flittige brug af tvangsopløsningsinstituttet, og mange møder med det daværende aktieselskabsregisters ledelse bibragte ingen løsninger på dette problem. Jeg erindrer fortsat det sigende udsagn herfra: “disse selskaber er at betragte som afdøde og begravet 7 fod under mulde”.

Daværende kammeradvokat, Gregers Larsen, med hvem jeg fik et forbilledligt samarbejde, fandt imidlertid løsningen på dette problem i konkursretten. Som kreditor i de tvangsopløste selskaber fik Skat i Landsretten medhold i, at kreditor for egen regning havde søgsmålskompetence til at forfølge aktiver, f.eks. erstatningskrav mod selskabstømmere, banker, revisorer, advokater og andre rådgivere, som havde spillet en rolle i forbindelse med selskabstømningerne.

Som nævnt havde Told- og Skattestyrelsen fra sin oprettelse i 1990 og indtil foråret 1994 – givetvis af de grunde, jeg tidligere har redegjort for, indtaget en rolle i forbindelse med selskabstømmerfænomenet, som ikke kan betegnes som udfarende. Da den første prøvesag – *Sat-Air*-sagen – kom til prøvelse i Østre Landsret, var der i Told- og Skattestyrelsen og hos den ansvarlige afdelingschef en betydelig usikkerhed om, hvorvidt der ved erstatningsopgøret skulle indregnes virkningen af evt. egen skyld på grund af passivitet. Disse bekymringer blev imidlertid med landsrettens dom grundigt gjort til skamme.

Set i forhold til dagens skandaler var selskabstømmerskandalen kun en mindre skandale til en pris på godt 2 mia. kr. Når henses til, at det efter mange års indsats lykkedes at opnå erstatninger i samme størrelsesorden, og når henses til, at rådgivergruppernes ansvarsforsikrings-selskaber valgte ikke at kvalificere rådgivernes ansvarspådragende fejl som udslag af groft uagtsomme forhold, kan regnestykket formentlig

opgøres til, at de advokater m.fl., der førte ansvarssagerne enten for Skatteministeriet eller for de sagsøgte, har været de store vindere, medens selskabstømmerne, med enorme erstatningskrav, personlige konkurser og langvarige fængselsstraffe retfærdigvis blev de store tabere sammen med de forsikringsselskaber, der dækkede erstatningskravene mod rådgiverne.

Når virkningerne af selskabstømmerskandalen skal opgøres, har den helt store betydning for Skatteministeriet været, at oprydningssarbejdet har beslaglagt højt kvalificerede ressourcer i meget betydeligt omfang – ressourcer, der kunne være sat ind på mange andre områder gennem 1990'erne.

3. Selskabsligningsopgaven

Sideløbende med administrationen af personbeskatningsopgaven varetog kommunerne indtil 1998 tillige selskabsbeskatnings- og fondsbeskatningsopgaven.

Varetagelsen af selskabsbeskatningsopgaven i 275 kommuner havde jævnlige givet anledning til kritik i medierne. Denne kritik var ikke ganske ubegrundet henset til, at f.eks. en mindre landkommune med ca. 4.000 indbyggere, hvor skatteforvaltningen bestod af en skatteinspektør og to medarbejdere, også var registreret som hjemsted for en meget stor børsnoteret virksomhed med omfattende international virksomhed, og derfor hvert år rutinemæssigt indleverede sin selvangivelse til kommunen. Som tilsynsmyndighed med den kommunale ligning i kommunen ydede min forvaltning naturligvis bistand i fornødent omfang, men eksemplet viser behovet for en organisatorisk ændring.

Som nævnt blev denne gennemført i 1998, og det på den måde, at selskabsligningsopgaven blev flyttet fra kommunerne til de statslige told- og skatteregioner, men med den mulighed for kommunerne, at de kommunale ligningsmyndigheder på et aftalebaseret grundlag kunne fortsætte med at løse opgaven mod vederlag, såfremt visse kvalitetsstandarder kunne opfyldes.

4. Ejendomsvurderingsområdet

Et af de fagområder, hvor flere kvalificerede ressourcer kunne have gjort en afgørende forskel, er f.eks. på ejendomsvurderingsområdet. Allerede omkring 2001 havde kompetente Told- og Skattemedarbejdere internt i Told-Skat gjort opmærksom på, at vurderingslovgivningens regler om fradrag for forbedringer ikke blev korrekt implementeret ved ejendomsvurderingerne.

Så sent som i 2004 forsøgte behjertede medarbejdere fortsat at gøre opmærksom på disse problemer. I kølvandet af disse vurderingsfejl opstod nu en privat rådgivningsindustri, som havde identificeret de generelle vurderingsfejl, og som solgte deres bistand til de ejendoms-ejere, fejlene var gået ud over – typisk mod et honorar, der stod i direkte forbindelse med de besparelser, deres indsats over flere år indebar.

Først da klager og genoptagelsesansøgninger i tusindvis lagde hele afdelinger i Skat brak, reagerede lovgivningsmagten – i første omgang ved at begrænse klageadgangen!

Det kan undre, at kommissoriet for Kommissionen til undersøgelse af Skat – også set i lyset af de massive problemer andre steder i vurderingssystemet, som bl. a. rigsrevisionen har afdækket – ikke indeholder et politisk ønske om en beskrivelse af, hvad der er de dybereliggende årsager til den skæve udvikling på et område, som på den ene eller anden måde berører størstedelen af landets befolkning.

4.1. Risikable reorganiseringer

Et karakteristika for den måde, Skatteministeriet traditionelt har reageret på i forbindelse politiske ønsker om nedskæringer og besparelser, har typisk været at møde sådanne ønsker med omorganiseringer.

Virkningerne af sådanne omorganiseringer er velbeskrevet i Jørgen Grønnegård Christensen & Peter Bjerre Mortensens bog *I politikens vold. Offentlige leders vilkår og muligheder* fra 2016, samt artiklen i fagtidsskriftet *Administrativ Debat* nr. 1 2017 om samme emne af samme forfattere under titlen “Ministeriernes omskiftelige organisering”.

De meget hyppige omorganiseringer i Skat har utvivlsomt flere formål, men koster produktionsresultater og værdifulde ressourcer. På

dette sted vil jeg blot henvise til de to ovennævnte forfatteres sammenfatning således: “Reorganisation skaber friktion internt i organisationen og de nedsætter medarbejdernes produktion et stykke frem, giver usikkerhed og forøget sygefravær”.

Det er således overvejende sandsynligt, at det sammenbrud i den statslige skatteinddrivelse, som kunne konstateres i 2014/15, har rødder tilbage til perioden 2002-2005, hvor besparelser og nedskæringer blev den direkte årsag til omorganisering af den offentlige skatteinddrivelse, der fik de konsekvenser, som i dag er velkendte.

Finansministeriet udarbejdede i april 2002 sammen med Skatteministeriet og Told & Skat en budgetanalyse, hvor der i analysens pag. 161 anføres følgende:

“Den økonomiske situation vil i 2002 bl.a. betyde et fortsat ansættelsesstop og et begrænset råderum for udviklingsopgaver og implementering af ny lovgivning.”

Told & Skats nettoudgiftsbevilling beløb sig i 2002 til 3,268 mia. kr., hvilket var 45 mio. kr. mindre end året før, ligesom udviklingen i den planlagte nettoudgiftsbevilling til og med 2005 blev beregnet til en yderligere nedskæring på knapt 9 % over perioden.

I august 2003 offentliggjorde Rigsrevisionen “Beretning om statens restanceinddrivelse 13/02”. Konklusionen i denne beretning var, at regelgrundlaget på inddrivelsesområdet var for kompliceret, den it-mæssige understøttelse var utilstrækkelig, og at der hidtil havde været for mange myndigheder involveret i opgaven.

I januar 2004 udgav Strukturkommissionen sin betænkning nr. 1434 om den offentlige sektors rolle og indretning m.fl. I betænkningens bind 3, kapitel 41, s. 359-393, har Strukturkommissionen behandlet Skatte- og afgiftsforvaltningen. Kapitlet bygger i høj grad på Skatteministeriets sektoranalyse til Strukturkommissionen. Hovedkonklusionen var, at en række stordriftsfordele ikke kan realiseres i den eksisterende kommunale struktur bestående af mange mindre enheder.

På baggrund af analyserne på inddrivelsesområdet og anbefalingerne i Strukturkommissionens betænkning udgav regeringen i april 2004 sit udspil til en kommunalreform under overskriften “Det nye Danmark”.

På Skatte- og inddrivelsesområdet indeholdt udspillet følgende forslag: Skatte- og inddrivelsesopgaven samles i staten.

Udspillet i "Det nye Danmark" dannede grundlag for de politiske drøftelser, som i juni 2004 førte til aftalen mellem regeringen og DF om en kommunalreform.

På Skatte- og inddrivelsesområdet fulgte den politiske aftale i al væsentlighed regeringens udspil.

Hovedpunkterne på inddrivelsesområdet var, at der skulle oprettes en inddrivelsesmyndighed, som skal inddrive alle offentlige fordringer, men at opkrævningen forsat skal være placeret i de myndigheder, som har kravet.

Den overordnede strategi på inddrivelsesområdet blev sammenfattet i tre milepæle:

1. at der i 2007 alene er en offentlig restanceinddrivelsesmyndighed, at administrationen sker på et fælles regelgrundlag og baseret på et fælles inddrivelsessystem.
2. I regeringsudspillet indgik, at samlingen af skatte- og inddrivelsesopgaven skulle ske allerede i 2005, og at det nærmere tidspunkt skulle ske ved lov.
3. Fra 1. november 2005 blev inddrivelsen af alle offentlige restancer således samlet hos Skat som inddrivelsesmyndighed, der herefter skulle varetage inddrivelsen af al offentlig gæld for ca. 700 fordringshavere, herunder bl.a. kommunerne, Skat samt offentlige virksomheder, f.eks. forsyningsselskaber m.fl.

Samtidig med, at Skat pr. 1. november 2005 overtog inddrivelse af al offentlig gæld, fusionerede de kommunale- og statslige skatteforvaltninger til en statslig skatte- og afgiftsmyndighed.

Fusionen blev gennemført på grundlag af ændringer af Skatteforvaltningsloven, der medførte, at fusionen blev gennemført såvel personelt som materielt.

Udviklingen af et fælles inddrivelsessystem tog sin begyndelse med L 209 af 29. marts 2006 samt det påbegyndte arbejde med udarbejdelse af kravspecifikationer til brug for den udbudsproces, der tog sin begyndelse i marts 2007. EFl-projektet, som således var en afgørende forudsætning for, at inddrivelsesopgaven forsvarligt i 2005

kunne samles hos een myndighed, Skat, var medio 2007 ikke nået længere, end at der var modtaget tilbud på systemudviklingen, men endnu ikke fastlagt nogen dato for kontraktindgåelsen.

Som det er kendt, var udviklingen af EFl-systemet endnu ikke færdiggjort i 2013, hvor det faldt i skatteminister Holger K. Niensens lod at give grønt lys for ibrugtagningen. Meget hurtigt stod det klart, at en fortsat brug var uforsvarlig, hvorfor inddrivelsen i vidt omfang måtte indstilles, og videreudvikling af systemet påbegyndes.

De forudsatte besparelser af den sammenlagte inddrivelsesopgave, som på papiret skete 1. november 2005, kan illustreres med følgende tal:

Rigsrevisionen har i sin beretning til Statsrevisorerne af juni 2003 om statens inddrivelse opgjort årsværksforbruget på de daværende fem inddrivelsesmyndigheder i 2001, til i alt 2.159 årsværk, medens der på finansloven for 2006 – efter statens overtagelse af den samlede inddrivelse af al offentlig gæld – var afsat 1.459 årsværk til inddrivelsesopgaven. Dette skal ses i lyset af, at Danske Kommuner efter den politiske beslutning om overførsel af den samlede skatte- og inddrivelsesopgave til staten medio 2004 oplyste (*Danske Kommuner*, nr. 30/2004), at omkring 4700 medarbejdere i kommunerne arbejdede med skat, og godt 1400 medarbejdere i kommunerne arbejdede med opkrævning og inddrivelse.

5. Yderligere omorganiseringer i Skat

Såvel i 2002 som i 2007 og 2009 blev iværksat interessante nye organisationsmodeller i Skat bygget op omkring virtuelle organisationer – formentlig fordi der ikke har været budgetter til de omfattende, landsdækkende personaleflytninger, som de gennemførte organisationsændringer i virkeligheden kaldte på. En endelig evaluering af disse organisatoriske eksperimenter har vi vel endnu til gode. Også på det departementale niveau så vi i 2010 en organisatorisk nyskabelse. Den 1. januar 2010 blev Skatteministeriets departement sammenlagt med sin styrelse, Skat. Øverste ansvarlige administrative chef for den sammenlagte organisatoriske enhed blev departementschefen for Skatteministeriet med referat til skatteministeren. Det direkte ministerreferat, som direktøren for Told- og Skattestyrelsen havde haft på personaleområdet siden sty-

relsens oprettelse 1. januar 1990, ophørte som en konsekvens af sammenlægningen af departement og styrelsen på ledelsesplan.

Efter skatteministeriets organisationsændring i 2010 var ministeriet herefter opdelt i fire niveauer således:

- Skat, der omfattede de seks regioner med landsdækkende enheder.
- Koncerncentret, der omfattede det tidligere departement og SKATs hovedcenter.
- Skatteministeriet, der omfatter koncerncentret og Skat.
- Skatteministeriets koncern, der udover Skatteministeriet omfattede Landsskatteretten og spillemyndigheden.

Sammenlægningen af Skattedepartementet og Skat indebar, at skatteministeren havde overtaget det øverste administrative ansvar for al sagsbehandling på ministerområdet, hvilket ikke var i overensstemmelse med Skatteforvaltningslovens forudsætninger i §§ 1 og 14, hvorfor Ombudsmanden ved et møde med Koncerncentret i marts 2010 af egen drift bragte spørgsmålet om lovligheden af sammenlægningsbekendtgørelsen, bek. 1438 af 14. december 2009, op til drøftelse. Ved en ny bekendtgørelse nr. 965 af 12. august 2010 blev det slået fast, at skatteministeriet bestod af to selvstændige myndigheder, Koncerncentret og Skat. Denne organisationsstruktur blev allerede opgivet i 2012, idet det ved bek. nr. 1151 af 3. december 2012, § 1, blev fastslået, at Skatteministeriet fra 1. januar 2013 blev opdelt i Skatteministeriets departement og en selvstændig styrelse under navnet Skat. Samtidig blev bek. 965 af 12. august 2010 ophævet.

6. En ny udbyttegodtgørelsesskandale af episke dimensioner samt tilbagebetaling af negativ moms i milliardklassen via selvbetjeningsløsninger

Kommissionsundersøgelsen af Skat fik først i 2. omgang – efter opsigelsen af den politiske borgfredsaftale – udvidet sit kommissorium til også at omfatte undersøgelse af årsagerne til “alle skandalers moder” – udbyttegodtgørelsesskandalen.

Vi må afvente, hvad kommissionen når frem til omkring årsagerne til dette katastrofale svigt, men det vil efter min opfattelse være nærliggende at antage, at også her er den egentlige, bagvedliggende årsag at finde i det delte ansvar mellem Skatteministeriet og Finansministeriet for dels driften af, og dels de budgetmæssige forudsætninger for driften af en hensigtsmæssig og forsvarlig organisering af skatteforvaltningen.

Når henses til, hvad der ovenfor er oplyst om f.eks. Skatteministeriets samlede budget i 2002, er det tankevækkende, at såfremt udbyttegodtgørelsesskandalen kunne være forhindret ved større grad af omhu i organiseringen af arbejdet, kunne denne indsats have finansieret Skatteministeriets samlede ressourceforbrug i måske tre år.

Hertil kommer tab ved systemsvagheder på navnlig momsområdet, som indebærer, at de enorme tab, der – for sent – afdækkes i stadig hyppigere omfang, nødvendiggør gennemførelse af omfattende regelændringer i systemet. Desværre vil selv en voldsomt forøget kontrolindsats ikke kunne forhindre, at tabene med et uændret regelværk vil fortsætte sin stigningstakt.

Sådan som jeg ser det, vil en genopretning af befolkningens tillid til skatteadministrationen indebære,

- at ansvaret for tilstedeværelsen af såvel de økonomiske som personelle ressourcer til drift af en forsvarlig skatteadministration entydigt kan placeres hos finansministeren,
- at Skatteministeriet får mulighed for en uforstyrret, langsigtet opbygningsperiode, der igen gør ministeriet til en attraktiv og fagligt udviklende arbejdsplads, som også kan tiltrække de bedste hoveder i konkurrencen med de private arbejdsgivere, og
- at omfattende ændringer af såvel det nationale som det internationalt baserede regelværk – herunder navnlig EU-baserede regelværk – iværksættes med henblik på at fjerne mulighederne for den svig, der ellers vil underminere mulighederne for en fortsat folkelig opbakning til en skattefinansiering af de vestlige velfærdssamfund, som vi kender.

Kapitel 19

Den ufuldendte skat – om personers fradrag for tab på fordringer

Advokat Søren Sønderholm

I mit bidrag til dette festskrift til Tommy V. Christiansen har jeg valgt at fokusere på en enkelt bestemmelse inden for skatteretten: nemlig kursgevinstlovens §14 om personers gevinst og tab på fordringer. Bestemmelsen åbner for, at tab på privatforbrug kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. En mulighed, der er i åbenbar strid med det skatteretlige indkomstbegreb, vi har arbejdet med i mere end 100 år. Bestemmelsen volder vanskeligheder i praksis, og der er – som en gennemgang af de seneste administrative afgørelser vil vise – ved at udvikle sig en praksis, der på flere punkter synes at savne hjemmel.

Det er ikke første gang, den skattemæssige behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld giver problemer. Et beskatningsområde, som fødselaren har beskæftiget sig indgående med gennem et langt arbejdsliv og fortsat yder væsentlige bidrag til belysning af.

1. Kursgevinstbeskatning

Statsskattelovens indkomstbegreb er et velafbalanceret og afstemt produkt af sin tid. Hovedsynspunktet efter statsskatteloven er, at gevinster og tab på anlægsaktiver skal holdes uden for indkomstopgørelsen. I lang tid var statsskattelovens nærings- og spekulationsbegreb eneste beskatningshjemmel for gevinster og tab på pengefordringer.

Den første kursgevinstlov (lov nr. 532 af 13. december 1985), som bygger på Skattelovrådets betænkning nr. 1050/1985 om den skattemæssige behandling af afkast af investeringer i finansielle fordringer, fastholder dette grundsynspunkt. Kursgevinster og tab anses som formuebevægelser, der er indkomstopgørelsen uvedkommende, medmindre der foreligger næring eller spekulation.

Allerede fra 1991 skete der dog et markant brud med grundsynspunktet i statsskatteloven. Kursgevinster og tab på fordringer og gæld i fremmed valuta blev gjort skattepligtige, ligesom alle selskaber blev omfattet af den generelle skattepligt af gevinst og tab på fordringer og gæld.

Der viste sig dog hurtigt behov for at tilpasse reglerne, da en generel beskatning af gevinst og tab på fordringer åbner for adgang til at fratække tab, det kan være svært at acceptere i praksis. Der indførtes derfor begrænsninger i adgangen til at fratække tab på fordringer på koncernselskaber og nærtstående personer. Sammenhængen mellem kautionstab og tab på regresfordring gav også problemer.

En generel beskatning af fordringer bryder grundlæggende med statsskattelovens fintmaskede systematik. Det er især adgangen til at fratække tab på fordringer, der skaber udfordringer i forhold til statsskattelovens systematik. V. Falbe-Hansen havde allerede i "Bemærkninger om Indkomst- og Formueskat udarbejdet på Foranledning af Finansministeren" i 1896 påpeget problemet, da man "ville komme til de besynderligste Konsekvenser og miste al Kontrol med Skatten", hvis man indførte generel beskatning af gevinster og tab på fordringer.

Ikke desto mindre vedtog Folketinget i 2010 at udvide den generelle beskatning af personers gevinst og tab på fordringer i fremmed valuta til også at omfatte gevinst og tab på fordringer i danske kroner. Ved lov nr. 724 af 25. juni 2010 blev der indført en ny regel i kurs-

gevinstlovens § 14, der giver fysiske personer fradrag for tab på fordringer.

Baggrunden for ændringen var angiveligt, at Danmark havde modtaget en åbningsskrivelse fra Europa-Kommissionen, som fandt, at den daværende retstilstand var EU-stridig, fordi den indebar en forskelsbehandling af fordringer i danske kroner og fordringer i fremmed valuta. Kursgevinsten på en fordring i danske kroner var skattefri, hvis renten på fordringen mindst udgjorde en rente, der svarede til mindsterenten. Kursgevinster på fordringer i fremmed valuta var derimod skattepligtige.

Forskelsbehandlingen kunne efter bemærkningerne til bestemmelsen fjernes enten ved at udbrede mindsterentereglen til fordringer i fremmed valuta eller ved, at mindsterentereglen ophævedes, og at der indførtes beskatning af gevinst og tab på personers fordringer i danske kroner. Det vurderedes ikke at være hensigtsmæssigt at udbrede mindsterentereglen til at omfatte fordringer i fremmed valuta, da dette ville favorisere udenlandske papirer.

Kursgevinstlovens centrale nyskabelse, indførelsen af mindsterentereglen, er nu helt ophævet. I modsætning til statsskatteloven skal alle gevinster og alle tab på fordringer herefter medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Om baggrunden for i sin tid at udvide den generelle skattepligt til at omfatte alle selskaber anførtes det i bemærkningerne kun, at danske selskaber herved fik mulighed for at fremskaffe kapital ved udstedelse af såkaldte virksomhedscertifikater. Årsagen til, at den generelle skattepligt nu er udvidet til at omfatte alle fordringer for personer, er angiveligt, at en udvidelse af mindsterentereglen vil favorisere udenlandske papirer. Det kan således konstateres, at kursgevinstloven har ændret den grundlæggende systematik i statsskatteloven, ikke som følge af grundige overvejelser om det skatteretlige indkomstbegreb, men for at tilgodese ad hoc-løsninger.

2. Kursgevinstlovens anvendelsesområde

Det blev fastslået allerede i forbindelse med den første kursgevinstlov, at den omfatter alle pengefordringer uanset deres art, og at loven er udtømmende. Afgørende for bedømmelsen er alene, om der foreligger et retligt krav på betaling i form af penge. Reglerne gælder derved også for de helt individuelle fordringer, der opstår ved salg på kredit, ved

løn- og honorartilgodehavender eller ved ganske kortvarige lejligheds-lån.

Lovens anvendelsesområde er nærmere beskrevet i Skatteministeriets cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992, pkt. 4-6, som er gengivet som en del af bemærkningerne til § 1 i den gældende kursgevinstlov (oprindelig lov nr. 439 af 10. juni 1997).

Reglerne gælder for alle kursgevinster og kurstab på fordringer og gæld. Gevinster og tab omfatter ikke alene stigninger og fald i børskursen, der følger af ændrede renteforhold. Værdisvingninger, der følger af andre forhold som f.eks. indeksregulering eller valutakursændringer, omfattes også af reglerne. Tab som følge af skyldnerens manglende betalingsevne og utilstrækkelige sikkerhed ved pant eller kaution er ligeledes omfattet. Den skattemæssige behandling af gevinsten og tabet er således ikke afhængig af årsagen til gevinsten eller tabet.

Kursgevinstlovens regler om den skattemæssige behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld er efter bemærkningerne udtømmende. Kun for så vidt angår tab på fordringer, der er erhvervet som vederlag i næring og tab på fordringer, der i øvrigt er erhvervet i tilknytning til den erhvervsmæssige drift af virksomheden, er der henvist til reglerne i statsskattelovens § 6a, jf. kursgevinstlovens § 17. Der er også blandt universiteternes skatteretskyndige enighed om, at lovens ordlyd og bemærkninger er ganske klare i den retning, jf. bl.a. Ole Bjørn i *SR-Skat 2010*, s. 137 ff., og Jan Pedersen i *Revision & Regnskabsvæsen 2010.SM*, s. 211 ff.

Der kom dog lidt “flimmer på skærmen” i en række sager i 1990’erne, hvor spørgsmålet var, om der var mulighed for at anse kursgevinster på aktionært tilgodehavender som maskeret udbytte efter reglerne i ligningsloven, når tilgodehavendet var erhvervet fra en oprindelig kreditor som en nødlidende fordring samtidig med købet af det nødlidende selskab, som normalt var et tomt underskudsselskab. Fordringen opfyldte mindsterentekravet, og gevinsten skulle derfor være skattefri for personer, medens selskaber skulle beskattes af kursgevinsten. I den ledende afgørelse på området, Højesterets dom i TfS 1999, 346 H, fastslog Højesteret, at gevinsten i disse situationer skulle betragtes som maskeret udbytte. Resultatet af kvalifikationen som udbytte var således, at tingene blev vendt på hovedet i forhold til kursgevinstlovens regler. Personer var skattepligtige. Selskaber var skattefri, da de dagel-

dende krav til ejerandel og ejertid i disse situationer altid var opfyldt. Det åbnede op for muligheden for grænseoverskridende arbitragearrangementer.

3. Personers tab på fordringer

I den første tid efter vedtagelsen af den nye bestemmelse i kursgevinstlovens § 14 synes praksis at have accepteret og indrettet sig i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd. I Skatterådets afgørelse SKM2011.847.SR havde skatteyder indgået kontrakt med en privat skole om en pilotuddannelse. Han havde forudbetalt uddannelsen. Skolen gik imidlertid konkurs, inden han var færdig med uddannelsen. Det var Skatteministeriets opfattelse, at skatteydere fordring på at få en uddannelse ved skolens konkurs overgik til at være en fordring i penge, der var omfattet af kursgevinstlovens § 14, stk. 1. Fordringens anskaffelsessum svarede til det beløb, som var indbetalt forud, men som der på konkurstidspunktet ikke var modtaget undervisning for. Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling. Skatteyder havde derfor fradragsret for den del af forudbetalingen, skolen ikke havde leveret belæring for.

Skatterådets afgørelse i SKM2011.847.SR blev fulgt op af udtalelser (refereret i *Berlingske* og *Politiken* den 9. maj 2012 og på *DRs hjemmeside* den 11. marts 2013) fra SKAT om flyselskabet Cimber/Sterlings kunders adgang til at fratække tab på forudbetalinger på flyrejser, som selskabet ikke kunne levere som følge af selskabets konkurs. Det var Skatteministeriets opfattelse, at kravet på en flyrejse ved konkursen konverteredes til et krav på penge svarende til den pris, billetten var købt for. Der var derfor fradragsret for tabet på denne pengefordring efter kursgevinstlovens § 14, stk. 1.

I *Revision & Regnskabsvæsen* 2012.SM, nr. 7, s. 107 ff., kritiserer Niels Josephsen & Niels Winther-Sørensen SKAT og Skatterådets praksis. Det er efter deres vurdering korrekt, at der på et tidspunkt efter misligholdelsen opstår et pengekrav, medens der indtil da alene er en fordring på et kursus eller en fordring på en flyrejse. Først i det øjeblik, der opstår en pengefordring, er kursgevinstlovens bestemmelser relevante. Det afgørende spørgsmål er derfor værdiansættelsen af fordringen. Værdien af fordringen på kurset eller flyrejsen er 0 på det tidspunkt, da disse fordringer byttes med en pengefordring. Der opstår

derfor ikke noget tab, da anskaffelsessummen for pengefordringen således også må være 0. Denne bytteteori bygger på en antagelse om, at værdien af fordringen på naturalydelsen på misligholdelsestidspunktet (ombytningstidspunktet) er lig med anskaffelsessummen for tilbagebetalingskravet. Bytteteorien savner derfor en stillingtagen til konsekvenserne af, at pengefordringen udspringer af samme gensidigt bebyrdende kontraktforhold som fordringen på levering af naturalydelsen. Når kontrakten misligholdes, må der som minimum være krav på opfyldelse af den negative kontraktinteresse. Det rigtige svar må derfor være, at anskaffelsessummen for pengefordringen er lig med det, der oprindeligt er indbetalt med fradrag for det, der er modtaget, således som Skatteministeriet også argumenterede i SKM2011.847.SR. Det afgørende for opgørelsen af tabets størrelse er ikke, hvornår der betales, men hvad der efter kontrakten er betalt for anskaffelsen af den pengefordring, der udspringer af misligholdelsen.

Et eksempel kan være nyttigt til at illustrere, at der ikke sker et skattemæssigt bytte i disse situationer. X, der spekulerer i frimærker, indgår aftale med Y, der er arving, om et frimærke, der kun er ét af i verden. Aftalen går ud på, at X har pligt til at købe frimærket for 10 mio. kr., men til gengæld har en ret til at købe det for 12 mio. kr., hvis Y arver det efter sin far, der ligger for døden. Frimærket har tidligere været vurderet til 11 mio. kr. Køberet og -pligt løber i 30 dage efter, at Y eventuelt har arvet frimærket. Der er tale om en betinget køberet og -pligt, da det ikke vides, om Y vil arve frimærket, da Y har en søster og ikke kender faderens testamente. Y ender med at arve, og den betingede køberet og -pligt ombyttes til en egentlig køberet og -pligt i 30 dage. I mellemtiden er frimærket faldet i værdi til 5 mio. kr., da der er dukket et identisk frimærke op. Y udnytter sin salgsret, og spekulant X er derfor forpligtet til at erhverve frimærket for 10 mio. kr. Efter levering er X tvunget til at sælge frimærket for 5 mio. kr., da han har sat sig i gæld for at kunne købe det for 10 mio. kr. Spørgsmålet er, om X har et fradragsberettiget spekulationstab på 5 mio. kr. eller på 0 mio. kr.? Hvis der ikke foreligger skattemæssigt bytte ved overgang fra betinget køberet og -pligt til egentlig køberet og -pligt eller ved Ys udnyttelse af sin sagsret og deraf følgende levering af frimærket til X, udgør tabet 5 mio. kr., men hvis bytteteorien finder anvendelse, har X ikke et skattemæssigt fradragsberettiget tab. Retsforholdet mellem X og Y skifter

civilretlig karakter under forløbet, men udspringer af samme kontraktforhold. Ved levering skal aktivet derfor anses for erhvervet til den pris, der er aftalt i henhold til den betingede køberet og -pligt og ikke til den værdi, aktivet har på de forskellige "ombytningstidspunkter". Der kan således ikke være tvivl om, at der ikke skattemæssigt sker bytte, når vi er uden for kursgevinstlovens specialregler om finansielle kontrakter, og at det fradragsberettigede tab for spekulant X derfor er på 5 mio. kr.

I SKM2014.795.LSR havde Landsskatteretten godkendt fradragsret for tab på et krav på erstatning for svie og smerte. Arbejdsgiveren havde anerkendt kravet kort før sin konkurs. Landsskatteretten fandt, at skatteyder havde erhvervet en pengefordring på arbejdsgiveren, og at pengefordringen var erhvervet for 3.500 kr. svarende til det beløb, arbejdsgiveren havde erkendt at skyldte i erstatning for svie og smerte. Det betød, at der var et tabsfradrag på 3.500 kr. efter reglerne i kursgevinstloven.

4. Skatterådet ændrer praksis

I slutningen af 2015 og begyndelsen af 2016 traf Skatterådet en række afgørelser, der er offentliggjort i SKM2016.134SR, SKM2016.135.SR, SKM2016.136.SR, SKM2016.137.SR og SKM2016.138.SR om anvendelsen af kursgevinstlovens § 14, der markant ændrede praksis på området. SKAT udsendte i april 2016 et styresignal SKM2016.173.SKAT, der redegør for den nye og skærpede praksis. I Skatterådets årsberetning 2015 fra maj 2016 har Skatterådet opfølgende redegjort for rådets opfattelse af anvendelsesområdet for kursgevinstlovens § 14.

Efter styresignalet vil fradrag efter kursgevinstlovens § 14, stk. 1, kun komme på tale,

“hvis der på en pengefordring omfattes af kursgevinstloven indtræder et tab, der kan henføres til pengefordringen. Hvis der f.eks. i et kontraktforhold opstår et krav, som ikke bliver fuldt ud indfriet, vil det således afhænge af de konkrete omstændigheder, om der er opstået et tab, som er fradragsberettiget efter kursgevinstloven. Dette følger af højesteretsdommene SKM2013.779.HR og SKM2009.318.HR.”

Der oplystes herefter en oversigt over, hvilke situationer der er omfattet, og hvilke situationer der ikke er omfattet af kursgevinstlovens § 14, stk. 1.

Tab på pengefordringer, som er omfattet af kursgevinstlovens § 14, stk. 1, er f.eks. følgende:

1. Tab ved udlån og indlån af penge
2. Tab på obligationer
3. Tab i forbindelse med kaution for pengefordringer

Tab, som ikke er omfattet af kursgevinstlovens § 14, stk. 1, er ifølge Skatterådet f.eks. følgende:

1. Tab på forudbetalinger for private ydelser, både varer og arbejdsydelser, som følge af manglende levering
2. Tab på grund af manglende betaling af erstatningskrav for varer og arbejdsydelser relateret til den private formuesfære, f.eks. vedrørende mangler ved udførelse af arbejde på privat bolig
3. Tab på grund af manglende betaling af erstatning for svie og smerte
4. Tab, der er opstået i relation til drift af en erhvervsvirksomhed, men som ikke omfattes af kursgevinstlovens § 17
5. Tab ved bedrageri
6. Tab ved tyveri m.v.

Den skærpede praksis skulle have virkning fra den 13. maj 2016. Skatterådet anfører i årsberetningen for 2015, at

“selvom erstatningskrav m.v., der udspringer af et kontraktforhold, har karakter af pengefordringer, er udgangspunktet i Højesterets praksis således, at tab, der er opstået i kontraktforhold (f.eks. som følge af ansvarspådragende handlinger, misligholdelse m.v.), ikke er omfattet af kursgevinstloven, idet fradragsretten skal bedømmes efter de regler, der gælder for kontraktforholdet.

Har en person f.eks. indgået en aftale, som har tilknytning til privatsfæren, f.eks. forudbetalt for et nyt køkken til sin private bolig, er denne “aftale” skatteretligt omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a. Det vil sige, at udgifter og dermed tab knyttet til

aftalen ikke kan fradrages skattemæssigt, da der er tale om et formu-
etab.”

På samme måde som et tab i kontraktforhold først og fremmest skal henføres til kontrakten, uanset om der efterfølgende opstår en pengefordring som følge af tabet, vil andre tab, som ikke kan henføres til et kontraktforhold, først og fremmest skulle henføres til den skadevoldende begivenhed, uanset om der efterfølgende opstår en pengefordring som følge af tabet.

Hvis en skatteyder lider et tab som følge af f.eks. strafbare handlinger m.v., der ikke direkte kan henføres til et kontraktforhold, må dette tab derfor som udgangspunkt efter almindelige skatteretlige principper falde uden for kursgevinstlovens anvendelsesområde. Tabet skal dermed først og fremmest anses for et ikke fradragsberettiget formu-
etab efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, medmindre tabet f.eks. kan anses for en fradragsberettiget driftsomkostning.

Det er således SKAT og Skatterådets opfattelse, at en pengefordring, der er udsprunget af et privat forhold omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, forbliver omfattet af statsskatteloven, uanset at der er opstået en pengefordring, som er omfattet af kursgevinstloven.

Skatterådets styresignal er gengivet i *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.B.1.4.2.2.

5. Begrundelsen for ændringen af praksis

Lovgiver har som anført ovenfor utvetydigt tilkendegivet, at kursgevinstloven gælder for alle typer af pengefordringer, og at loven er udtømmende. Alle gevinster og tab på pengefordringer er således omfattet af kursgevinstloven, uanset hvordan pengefordringen er opstået og uanset årsagen til gevinsten eller tabet. Foreligger der en pengefordring, er den skattemæssige behandling heraf udtømmende reguleret af kursgevinstloven. Lovens ordlyd og bemærkningerne lever således ikke umiddelbart plads til tvivl om, at reglerne i statsskattelovens § 5 ikke længere finder anvendelse.

Skærmen sner derfor ganske til, når SKAT og Skatterådet desuagtet kan nå til, at statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, fortsat kan være afgørende for den skattemæssige behandling af tab på pengefordringer. SKAT og Skatterådet bygger angiveligt alene sin opfattelse og dermed

ændringen af praksis på Højesterets domme i SKM2009.318.HR og SKM2013.779.HR. De pågældende højesteretsdomme skal derfor kort gennemgås.

Højesterets dom i SKM2009.318.HR drejer sig om, hvorvidt sælgerne af aktierne i et rejsebureau havde lidt et fradragsberettiget kurstab. Det fremgår af dommen, at der var indgået aftale om køb af aktierne i rejsebureauet for 12 mio. kr. Aktieoverdragelsesaftalen indeholdt en bestemmelse om sikkerhedsstillelse, der indebar, at sælgerne ved deponering af 992.000 kr. skulle stille sikkerhed for delvis betaling af en fordring, som rejsebureauet havde mod tredjemand. Hvis fordringen ikke blev betalt, skulle depotet frigives til rejsebureauet, og rejsebureauet skulle samtidig transportere fordringen til sælgerne. Fordringen blev ikke betalt, og depotet blev derfor frigivet, og fordringen transporteret til sælgerne. Sælgerne modtog efterfølgende 270.000 kr. fra tredjemand på den tiltransporterede fordring. Sælger havde nedlagt påstand om fradrag for forskellen mellem det frigivne depot og det fra tredjemand modtagne beløb som et kurstab.

Højesteret anså bestemmelsen om sikkerhedsstiftelse, der var indeholdt i aftalen om salg af aktierne i rejsebureauet, som en regulering af salgssummen for aktierne. Anskaffessummen på den tiltransporterede fordring mod tredjemand er således kursværdien af fordringen på erhvervelsestidspunktet og ikke de 992.000 kr. Herefter, og da det ikke var godtgjort, at værdien af fordringen på erhvervelsestidspunktet oversteg det provenu, som efterfølgende indkom på fordringen, fandt Højesteret ikke, at der var noget fradragsberettiget tab på fordringen.

Højesterets dom i SKM2009.318.HR angår opgørelsen af afståelsessummen for en post aktier. Fordringen i sagen indgår blot som en del af den samlede regulering af betalingen for aktierne og er således et betalingsmiddel. Det kan ikke udledes af dommen, at den skattemæssige behandling af en pengefordring afhænger af den bagvedliggende årsag til, at pengefordringen er opstået.

Højesterets dom i SKM2013.779.HR drejer sig om den skattemæssige behandling af et erstatningsbeløb på 13,2 mio. USD, som et dansk holdingselskab var blevet tilkendt ved en voldgiftskendelse som følge af sælgernes misligholdelse af en betinget købsaftale om aktiekapitalen i et russisk selskab, der skulle eje og drive et hotel i Rusland. Det dan-

ske holdingselskab havde nedlagt påstand om, at den modtagne erstatning var skattefri efter bestemmelsen i statsskattelovens § 5, litra a.

Højesteret lagde til grund, at det danske holdingselskab havde købt hele aktiekapitalen i det russiske selskab, idet det var aftalt, at aktierne først skulle leveres, og købesummen betales, når sælgerne havde opført en hotelbygning. Højesteret fandt, at der forelå en endelig og uoverdragelig kontrakt om køb af aktier med senere levering. Sælgerne misligholdt aftalen, og Voldgiftsretten fastslog, at det danske holdingselskab havde krav på erstatning af den positive opfyldelsesinteresse. Højesteret fandt på denne baggrund, at erstatningsbeløbet på 13,2 mio. USD skattemæssigt skulle sidestilles med en gevinst ved afståelse af aktier. Det danske holdingselskab blev dermed økonomisk stillet, som om aftalen var opfyldt efter sit indhold med erhvervelse af aktierne og med efterfølgende påtvungen afståelse af aktierne.

Dommen i SKM2013.779.HR fastslår, at erstatningen skattemæssigt skal behandles som afståelsessum for aktier, når erstatningen er fastsat som positiv opfyldelsesinteresse. Der kan derfor heller ikke af denne dom udledes noget om anvendelsesområdet for kursgevinstlovens § 14.

Som påpeget af Jane Bolander & Inge Langhave Jeppesen i *SR-Skat* 2016, s. 298 ff., kan de to højesteretsdomme, som styresignalet henviser til, ikke tages til indtægt for en indsnævring af praksis for kursgevinstlovens anvendelsesområde. Dommene vedrører slet ikke kursgevinstlovens anvendelsesområde. Det er derfor ikke muligt ud fra disse to højesteretsdomme at konkludere, at en pengefordring, der er udsprunget af et privat forhold omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, ikke er omfattet af kursgevinstloven, men forbliver omfattet af statsskatteloven. Derimod er det som også påpeget i artiklen mere nærliggende at overveje, om Højesterets dom i SKM2012.353.HR kan begrunde den ændrede praksis, selv om der ikke er henvist til afgørelsen i styresignalet.

I SKM2012.353.HR har Højesteret direkte taget stilling til sammenhængen mellem kursgevinstloven og statsskatteloven. Et revisionselskab havde betalt erstatninger i anledning af, at selskabets revisorer havde ydet bistand til sælgere i de såkaldte "selskabstømmersager". Sagen drejede sig om, hvorvidt revisionselskabet havde fradragsret for

tab på de herved opståede regresfordringer mod køberne af overskudsselskabet (selskabstømmeren).

Højesteret fandt, at der bestod en sådan sammenhæng mellem revisionselskabets erstatningspligt og selskabets regresfordringer mod køberne af overskudsselskaberne, at fradrag på regresfordringerne i medfør af kursgevinstlovens § 3 (dagældende) kun kan anerkendes i det omfang, revisionselskabet havde ret til at fradrage de betalte erstatninger som driftstab i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Da erstatningspligten var opstået i forbindelse med udførelse af sædvanlige revisoropgaver, og da revisorerne alene havde gjort sig skyldige i simpel uagtsomhed, ansås de betalte erstatninger for at være udslag af en normal risiko ved driften af en revisionsvirksomhed. Der var derfor tale om et driftstab, som var fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6. Højesteret føjede til, at fradragsretten tillige kunne begrundes i kursgevinstlovens § 3, da regresfordringen mod køberne af overskudsselskaberne ubestridt var uerholdelig.

SKAT fulgte i SKM2012.363.SKAT op på Højesterets dom med en meddelelse om den skattemæssige behandling af regresfordringer.

“For så vidt angår regresfordringer, der ikke er afledt af indfrielse af en fordring, vil der være fradragsret efter KGL § 3, når regresfordringen er afledt af et tab (en udgift), som er fradragsberettiget efter SL § 6, stk. 1, litra a.”

Fradragsretten afhænger i den situation således af, hvordan det tab, som regresfordringen er udsprunget af, skal bedømmes.

SKAT fortolker således ikke overraskende højesteretsdommen derhen, at fradragsretten generelt afhænger af, hvad pengefordringen er udsprunget af. Højesteretsdommen er blevet kritiseret blandt andet af Jane Bolander og Inge Langhave Jeppesen i ovennævnte artikel i *SR-Skat*. Centralt for Højesterets dom i SKM2012.353.HR står formentlig som også påpeget af Bolander & Langhave, at sagen var en selskabstømmersag, at der kunne udløses fradrag efter to bestemmelser enten som driftstab efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller som tab på et regreskrav efter kursgevinstloven, at den centrale ydelse var erstatningen, og at regreskravet derfor måtte underlægge sig de samme betingelser og forudsætninger som selve driftstabet. Når Højesteret når til, at der er “en sådan sammenhæng” mellem erstatningspligten og

regresfordringen i denne sag, kan det vel heller ikke helt udelukkes, at det også har spillet en rolle, hvordan retssystemet skal forholde sig, hvis der foreligger grov uagtsomhed i denne type sager. Her er der grund til at tro, at de retsanvendende myndigheder vil strække sig meget langt for ikke at åbne op for fradragets ret på en regresfordring i den situation. Det er derfor yderst tvivlsomt, om Højesterets dom i SKM2012.353.HR, der konkret vedrører sammenhængen mellem en regresfordring og erstatningen i en selskabstømmersag, kan udstrækkes til at finde anvendelse på pengefordringer, der er opstået i privatsfæren som følge af forudbetalinger, erstatninger generelt eller tab ved bedrageri.

6. Seneste praksis på området

Landsskatterettens afgørelse i SKM2016.101.LSR drejer sig om en person, der til privat brug havde købt en traktor over internettet og forudbetalt købesummen. Traktoren blev ikke leveret, og skatteyderen ville derfor fratække tabet svarende til forudbetalingen efter reglerne i kursgevinstloven. Landsskatteretten lagde til grund, at skatteyder reelt ikke vidste, hvem han havde kontraheret med, og derfor ikke vidste, hvem han skulle rette kravet imod. Landsskatteretten fandt det derfor ikke godtgjort, at der forelå en fordring, som kunne gøres gældende ved domstolene. Landsskatteretten har i en utrykt afgørelse af 22. januar 2019 (j.nr. 17-053125) stadfæstet SKATs afgørelse om, at der ikke er grundlag for at genoptage skatteansættelsen. Det fremgår, at der nu foreligger oplysninger om identiteten af den kontohaver, forudbetalingen i sin tid var overført til, men "på baggrund af en samlet vurdering af sagens oplysninger, finder retten, at de nye oplysninger om kontohavers identitet ikke begrundes, at klageren har ret til et fradrag efter kursgevinstlovens § 14." Skattemyndighedernes krav om, at debitor skal kunne identificeres, er blevet kritiseret af blandt andre Bodil Christiansen & Tommy V. Christiansen, *Vidensportalen V.dk*, "Fradrag for tab på fordringer uden for erhverv m.v." af 11. april 2016. Som påpeget kan vanskeligheder med at få identificeret og lokaliseret debitor ikke ændre ved, om der foreligger en retskraftig fordring.

Landsskatteretten stadfæstede i SKM2016.459.LSR Skatterådets bindende forhåndsbesked i SKM2016.135.SR, men med en anden begrundelse. Landsskatteretten lagde vægt på, at der først var etableret

en pengefordring omfattet af kursgevinstloven på det tidspunkt, da der var sket misligholdelse af fordringen på den ydelse, som skatteyder havde indgået aftale om, og da kursværdien af pengefordringen på dette tidspunkt var 0, var der ikke lidt et fradragsberettiget tab på pengefordringen. Landsskatteretten anvender således bytteteorien som begrundelse for resultatet og ikke Skatterådets betragtninger om, at fordringen er omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a.

Skattestyrelsen har i *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.B.1.4.2.2. noteret, at der synes at være uoverensstemmelse mellem Landsskatterettens og Skatterådets begrundelse i SKM201.459.LSR, da Landsskatterettens afgørelse indebærer, at krav relateret til erstatninger godt kan være omfattet af kursgevinstlovens § 14. Da der verserer en række tilsvarende sager for Landsskatteretten, vil Skattestyrelsen, når resultatet af disse sager foreligger, tage stilling til behovet for at udsende et nyt styresignal.

Om fradragstidspunkt udtalte Landsskatteretten i SKM2016.-459.LSR,

“at uanset at skyldneren to gange i fogedretten har oplyst, at han ikke var i stand til at foretage betaling, er dette ikke tilstrækkeligt til at anse tabet for endeligt konstateret, idet kravet fortsat består.”

I SKATs styresignal i SKM2016.173.SKAT anføres det om fradragstidspunktet:

“Personer kan som udgangspunkt først foretage fradrag for tab på private fordringer, når tabet er endeligt konstateret.”

For personer kan et tab først anses for at være endeligt konstateret, når fordringen bortfalder som følge af forældelse, akkord, eftergivelse m.v. Den praksis, der gælder for selskaber, hvorefter tabet kan fradrages i det år, hvor kurator udsender meddelelse om størrelsen af dividende, gælder således ikke for personer. Debtors insolvenserklæring er efter styresignalet heller ikke tilstrækkelig til at kunne konstatere tabet. Styresignalet sonderer således mellem, om debitor er en fysisk person eller et selskab, og fastslår, at denne sondering har betydning for kreditors fradragsret. Som påpeget af Bolander & Langhave i *SR-Skat 2016*, s.

298 ff., ses der ikke at være hjemmel til denne sondring i hverken lovgivning eller praksis.

I SKM2017.522.LSR nåede Landsskatteretten til det modsatte resultat af Skatterådet i SKM2016.138.SR, for så vidt angår fortolkningen af sammenhængen mellem kursgevinstlovens § 14 og kursgevinstlovens § 17. Landsskatteretten fandt ud fra ordlyden af og forarbejderne til bestemmelsen i kursgevinstlovens § 14 ikke, at der var belæg for Skatterådets og SKATs fortolkning, hvorefter det er udelukket at indrømme fradrag efter kursgevinstlovens § 14, såfremt betingelserne i kursgevinstlovens § 17 ikke er opfyldt. Den juridiske vejledning er blevet tilrettet i overensstemmelse hermed, jf. C.B.1.4.2.4. Landsskatteretten nåede dog til samme resultat som Skatterådet, da tabet dels faldt uden for rammerne af en naturlig driftsrisiko og derfor ikke var omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, dels da det ikke var fastslået ved dom eller på anden vis, at der forelå en fordring på den person, der uretmæssigt havde tilegnet sig kommanditselskabets midler.

I SKM2017.606. LSR nåede Landsskatteretten frem til, at der ikke var fradragsret på en fordring mod en tidligere ægtefælle, der var opstået som følge af, at skatteyder havde været tvunget til at overtage den tidligere ægtefælles pantegæld. Landsskatteretten nægtede fradrag med den begrundelse, at fordringen på stiftelsestidspunktet måtte anses som værdiløs, da den tidligere ægtefælle i fogedretten havde erklæret sig ude af stand til at betale noget. Denne afgørelse er grundlæggende i strid med den almindeligt anerkendte praksis, hvorefter tab på en regresfordring opgøres med udgangspunkt i det beløb, hvormed kautionsforpligtelsen er indfriet.

Skatterådet har i to afgørelser SKM2017.201.SR og SKM2018.-111.SR fastslået, at et regreskrav, der lige var erhvervet, var værdiløst, og at en koncernintern eftergivelse derfor ikke ville udløse kursgevinstbeskatning hos datterselskabet. Afgørelserne understreger, at der ikke kan sættes lighedstegn mellem værdien af en regresfordring og regresfordringens anskaffelsessum.

SKM2018.12.LSR drejer sig igen om tab som følge af internetsvinde. Skatterådet havde i SKM2016.137.SR nægtet fradragsret, da fordringen ansås for omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a. Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen. To retsmedlemmer lagde vægt på, at debitor ikke kunne identificeres, at fordringen ikke var søgt inddre-

vet, og at der ikke var objektive beviser for fordringens eksistens eller for, at fordringen kunne anses for tabt. Anskaffelsessummen måtte i øvrigt anses for at være 0 kr. Et retsmedlem fandt, at tabet var omfattet af statsskattelovens § 5, og at der af den grund derfor ikke var fradragsret for tabet. Skatterådet har i to afgørelser i SKM2018.427.SR og SKM2018.428.SR ligeledes vedrørende internetsvindel nægtet fradrag, men nu kun med den begrundelse, at debitor ikke kunne identificeres, og fordringen ikke var søgt inddrevet.

Den omtvistede fordring i SKM2018.444.LSR var opstået ved såkaldt CEO-Fraud. En person havde via mail udgivet sig for selskabets direktør og formået selskabets bogholder til at udbetale lidt over 13 mio. kr. til dækning af – viste det sig efterfølgende – falske fakturaer for selskabets køb af aktier. Beløbet skulle overføres til en kinesisk bankkonto. Selskabet, der anvendte lagerprincippet, havde nedskrevet fordringen til 0 kr., da det efter 14 måneder ikke var lykkedes at få tilbagebetalt beløbet. Selskabet havde været i kontakt med politiet, Udenrigsministeriet og selskabets bank, der igen havde været i kontakt med den kinesiske bank i et forsøg på et standse udbetalingen af beløbet.

Skatterådet blev spurgt om, hvorvidt der var fradragsret efter kursgevinstlovens § 3, eller om der eventuelt kunne opnås fradrag efter statsskattelovens § 6. Vedrørende spørgsmålet om fradragsret efter kursgevinstloven anfører Skatterådet, at

“det er en forudsætning for at få anerkendt fradrag efter kursgevinstlovens § 3, at der er tale om tab på en fordring, som kan anses som en driftsomkostning, det vil sige der skal være tale om en udgift, som kan anses som driftsrelateret”, jf. SKM2017.410.SR.

Skatterådet henviser til støtte for denne opfattelse til Højesterets dom i SKM2012.353.HR. Og da rådet samtidig når til, at udgiften ikke kan anses for en driftsomkostning, kan tabet hverken fradrages efter kursgevinstlovens § 3 eller statsskattelovens § 6.

Landsskatteretten stadfæster Skatterådets afgørelse. Vedrørende spørgsmålet om fradragsret for et kurstab begrundede Landsskatteretten sin afgørelse med, at der ikke foreligger objektive beviser for fordringens eksistens eller for, at fordringens værdi er 0 kr., da debitor ikke kan identificeres, og fordringen derfor ikke er søgt inddrevet.

Grunden til nedskrivningen relaterer sig derfor til ukendskab til, hvem der er debitor. Selskabet har derfor ikke et krav, som kan gøres gældende ved domstolene. Da selskabet aldrig har handlet med aktier, var tabet ikke relateret til selskabets indkomsterhvervelse. Tabet var derfor heller ikke fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6.

Landsskatteretten har i en utrykt afgørelse af 25. januar 2019 (j.nr. 16-0856043) stadfæstet SKATs afgørelse om ikke at godkende fradrag for tab på en fordring i udenlandsk valuta. Sagen drejer sig om en forudbetaling på køb af et byggeprojekt i Thailand. Projektet blev skrinlagt, da den thailandske entreprenør var ude af stand til at levere det aftalte byggeprojekt. Den thailandske entreprenør havde erklæret, at det thailandske selskab ville tilbagebetale de allerede erlagte betalinger, men da selskabet var insolvent på dette tidspunkt, var erklæringen værdiløs, og Landsskatteretten godkendte som følge heraf ikke fradrag for tab efter kursgevinstloven. Afgørelsen er i overensstemmelse med bytte-teorien, men harmonerer dårligt med Landsskatterettens egen afgørelse i SKM2014.795.LSR.

7. Retstillingen efter administrativ praksis

Som det fremgår af gennemgangen af praksis, har skattemyndighederne haft en noget forskellig tilgang til den skattemæssige behandling af personers tab på fordringer uden for næring. SKAT og Skatterådet har kvalificeret fordringer, der er opstået i og uden for kontrakt i privatsfæren, for at være omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, og ikke kursgevinstlovens § 14. Landsskatteretten har derimod anerkendt, at sådanne fordringer kan være omfattet af kursgevinstlovens § 14, men at anskaffelsessummen for fordringen i disse situationer ofte er 0 kr., og at der derfor ikke er lidt noget tab. SKAT og Skatterådet har fastholdt deres fortolkning så sent som i SKM2017.410.SR, men noget tyder dog på, at Skattestyrelsen vil rette ind efter Landsskatterettens fortolkning. Det må derfor kunne forventes, at denne type fordringer i fremtiden også efter administrativ praksis vil blive omfattet af kursgevinstlovens § 14. Det betyder dog ikke, at der hermed er åbnet op for fradrag for tab i disse situationer.

Det fremgår af en række af de refererede afgørelser, at der stilles ganske strenge krav til dokumentationen for, at der overhovedet foreligger en pengefordring omfattet af kursgevinstloven, jf. således f.eks.

SKM2016.101.SR, SKM2017.522.LSR og SKM2018.12.LSR. Ikke blot skal fordringen kunne gennemføres ved dom, men der stilles også krav om, at debitor skal kunne identificeres. Det ønskede fradrag for tab i hovedparten af sagerne om internetsvindler er nægtet, netop fordi det ikke har været muligt at identificere debitor. Og selv om det efterfølgende lykkes at identificere debitor, er det åbenbart heller ikke altid tilstrækkeligt, jf. den ovenfor citerede noget uigennemskuelige begrundelse i Landsskatterettens utrykte afgørelse af 22. januar 2019 (j.nr. 17-053125).

I de tilfælde, hvor det må anerkendes, at der er opstået en pengefordring, som er omfattet af kursgevinstloven, vil fradrag for tabet i hovedparten af tilfældene blive nægtet som følge af, at Landsskatteretten har adopteret bytteteorien om, at anskaffelsessummen for fordringen svarer til værdien af fordringen på naturalopfyldelsen på ombytningstidspunktet. Og da den i disse situationer ofte er 0 kr., er der ikke lidt noget tab, jf. SKM2016.459.LSR, SKM2017.606.LSR og Landsskatterettens utrykte afgørelse af 25. januar 2019 (j.nr. 16-0856043).

I de få tilbageværende situationer, hvor det anerkendes, at der er opstået en pengefordring med en anskaffelsessum, der er højere end 0 kr., skal der udfoldes store anstrengelser for at få den inddrevet, og først på det tidspunkt, hvor fordringen er endeligt ophørt ved forældelse, akkord og lignende, kan tabet konstateres og fratrækkes, når debitor er en fysisk person, jf. SKM2016.459.LSR og SKM2018.-12.LSR.

Det er næppe helt fejlløst, hvis man fornemmer en vis modvilje hos skattemyndighederne mod at give fradrag for tab i situationer, hvor der ikke vil være fradragsret for et tab efter grundreglerne i statskatte-loven, men fradragsadgangen alene kommer på tale, fordi der i kursgevinstlovens § 14 er indført en regel om fradragsret for personers tab på pengefordringer.

Det er bemærkelsesværdigt, at skattemyndighederne uden nogen påviselig aktuel grund pludselig vender på en tallerken og ændrer deres fortolkning af kursgevinstlovens § 14 i slutningen af 2015 og begyndelsen af 2016. Som påvist af flere skatteretskyndige er det meget svært at finde hjemlen til skattemyndighedernes nye fortolkning af anvendelsesområdet for kursgevinstlovens § 14. Den meget restriktive

praksis, skattemyndighederne tilsyneladende er ved at opbygge på dette område, kan minde om den praksis, skattemyndighederne i sin tid byggede op vedrørende begrænsninger i adgangen til underskudsfremførsel ved konkurs og akkord, og som blev underkendt af Højesteret i UfR 1980.566 H (*Anna Steffensen*) og UfR 1986.462 H (*Strandhøve*). Det er ikke hensigtsmæssigt med en lovgivning, der klart peger i én retning og en uefterrettelig praksis, der peger i en helt anden retning.

8. Intermezzo om en kunstsamler og en kunsthandler

Tre små fortællinger om en kunstsamler og en kunsthandler kan illustrere de problemer, der grundlæggende er knyttet til bestemmelsen i kursgevinstlovens § 14, stk. 1, og de fortolkninger af bestemmelsen, som er kommet til udtryk i praksis m.v.

Kunstsamleren køber en lille Picasso-tegning af kunsthandleren for 2 mio. euro. Tegningen går desværre straks efter købet til grunde i en ildebrand hos kunstsamleren. Kunstsamleren har mistet såvel pengene som Picasso'en. Kunstsamleren har ikke skattemæssigt fradrag for dette tab. Herom er der ikke tvivl.

Kunstsamleren og kunsthandleren indgår en aftale om, at kunstsamleren skal købe Picasso-tegningen af kunsthandleren. Men da kunsthandleren først skal erhverve tegningen fra den nuværende ejer, aftaler de, at kunstsamleren på forhånd skal betale 2 mio. euro til kunsthandleren. Tegningen går dog til grunde som følge af en brand hos ejeren, inden kunsthandleren får købt den. Kunsthandleren kan derfor ikke levere den aftalte Picasso-tegning. Kunsthandleren er dog af den opfattelse, at kunstsamleren har billeder nok i forvejen. Kunsthandleren forbruger derfor forudbetalingen til et liv i luksus på 3-stjernede Michelin-restauranter med Romanée-Conti-vine, går konkurs og får en gældssanering. Kunstsamlerens krav på tilbagebetaling af forudbetalingen er derfor uerholdelig. Kan kunstsamleren fratække tabet på fordringen mod kunsthandleren? Efter SKAT og Skatterådets opfattelse: Nej, da fordringen fra starten er en fordring på en naturalopfyldelse, som er omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, forbliver den omfattet af denne bestemmelse, uanset at der ikke sker levering. Efter bytteteorien: Nej, da kravet på levering af Picasso-tegningen må anses for at være værdiløst, er anskaffelsessummen for fordringen på tilbagebetaling af det forudbetalte beløb på 2 mio. euro derfor 0. Efter

min opfattelse: Ja, da det teoretisk rigtige må være, at anskaffelsessummen for kravet på penge må svare til den sum, der på forhånd er udbetalt til kunsthandleren.

Kunstsamleren og kunsthandleren er gamle venner, og kunstsamleren låner derfor sin ven kunsthandleren 2 mio. euro på almindelige kommercielle vilkår, dog underforstået, at hvis kunsthandleren på et tidspunkt kan få fat i Picasso-tegningen, kan lånet indfries mod levering af den pågældende tegning. Tegningen er i mellemtiden gået til grunde i en ildebrand, uden at offentligheden dog har fået besked herom. Kunsthandleren lader sig i et øjebliklets letsindighed overtale til at give en kunstsvindler pengene, da han “helt sikkert har Picasso’en på hånden”. Kunsthandleren mister som følge heraf hele sin formue og dør af skam. Dødsboet slutter uden dækning til kreditorerne. Her er der heller ikke tvivl om resultatet. Kunstsamleren har fradragsret for sit tab på 2 mio. euro.

I ingen af fortællingerne har kunstsamleren Picasso-tegningen eller pengene ved historiens slutning. I alle tre fortællinger er kunstsamlers tab et privatforbrug, som efter grundstrukturen i vores indkomstskattesystem, således som det har fundet udtryk i statsskatte-lovens §§ 4-6, ikke er eller bør være fradragsberettiget.

“Den beregnede Skatteindtægt er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes, altsaa hvad enten den benyttes til egen eller Families Underhold, Betjening, Nytte eller Behagelighed eller til Formueforøgelse, til Forbedring af Ejendom, til Udvidelse af Næring eller Drift, Henlæggelse til Reserve eller lignende Fonds, til Gaver eller på anden Maade”.

Med denne fyndige, men lidt oversete salut i slutningen af statsskatte-lovens § 6 kan der ikke være tvivl om, at indkomstskattens beregningsgrundlag ikke kan reduceres med udgifter, der har karakter af personers privatforbrug. Der er ikke fradrag for forbrug af indkomst. Kun udgifter, der har indkomsterhvervelse, ikke indkomstanvendelse til formål, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og det gælder endda ikke alle erhvervsmæssige udgifter. Bestemmelsen i § 6 hænger sammen med bestemmelsen i statsskatte-lovens § 5, stk. 1, litra a, om at gevinst og tab på aktiver, der er anskaffet i privat øjemed, er indkomstopgørelsen uvedkommende. Men disse grundlæggende

principper brydes i de tilfælde, hvor det private forbrug består i erhvervelse af pengefordringer. Tab på en sådan pengefordring er fradragsberettiget efter kursgevinstlovens § 14, stk. 1, medmindre der er tale om fordringer på nærtstående, jf. stk. 2. Den grundlæggende præmis i de tre fortællinger om kunstsamleren og kunsthandleren er den samme, men skattemæssigt falder resultatet forskelligt ud.

8.1. Efterskrift

Kunstsamleren har fra Skattestyrelsen lige fået besked om, at fradraget for tabet på det private udlån til kunsthandlerens dødsbo kan godkendes i overensstemmelse med retningslinjerne i styresignalet. Styrelsen har dog samtidig meddelt, at de ikke kan godkende fradrag for en større post erhvervsmæssige udgifter til udvidelse af kunstsamlerens indkomstskabende, erhvervsmæssige aktiviteter med henvisning til netop bestemmelsen i slutningen af statsskattelovens § 6.

9. Afrundende betragtninger

Der er med ildhu bygget og ombygget på kursgevinstbeskatningen, siden vi fik den første lov på området. Der er dog stadig udfordringer – og det forhold, at der er et så åbenbart misforhold mellem lovens klare ordlyd og bemærkninger og praksis vedrørende kursgevinstlovens § 14, er en grundlæggende udfordring – som det fremgår af gennemgangen ovenfor.

De problemer, der knytter sig til generelt at kunne fratække tab på fordringer, har lovgiver adskillige gange haft lejlighed til at forholde sig til. Lovgiver har udtrykkeligt fastholdt, at kursgevinstloven er udtømmende og gælder ethvert tab på pengefordringer uanset art og årsag. Lovens ordlyd er klar: Der er fradragsret for tab på personers pengefordringer uanset årsagen til tabet, når fordringen ikke er mod nærtstående. Det bryder ganske vist med det skatteretlige indkomstbegreb i statsskatteloven og åbner for fradrag for tab på privatforbrug, hvilket grundlæggende er en ufornuftig retsstilling. Det er dog ikke de retsanvendende myndigheder, der skal rette op herpå, men lovgiver, som skal lukke “hullet”, hvis lovgiver finder, at der er et hul. Det er prisværdigt, når Skatteforvaltningen værner om fælleskassen, men i

relation til kursgevinstlovens § 14 er beskyttelsen gået noget over gevind.

Kapitel 20

Om grænsen mellem lovlig og ulovlig besparelse på registreringsafgift af nye biler

Professor, dr.jur. Erik Werlauff, Aalborg Universitet

Det er en ære at blive indbudt til at skrive en artikel til festskriftet for advokat Tommy V. Christiansen. Han har om nogen præget dansk skatte- og afgiftsret i de senere år, og han har forstået at udbrede sin viden, ikke blot til læsere af fagbøger og artikler, men også til almindelige avislæsere, der med oprigtig interesse kaster sig over Tommys altid velorienterede og praktisk oplysende artikler om boafgift, gaveafgift, forældrekøb og meget mere.

Selv har jeg været indbudt til at holde gæsteforelæsninger på Tommys gennem årene voksende advokatkontor, og jeg har med beundring fulgt med i de spektakulære skatte- og afgiftssager, som han selv eller kolleger fra firmaet har vundet gennem årene.

Som mit emne har jeg derfor valgt en sag, der i den grad blev vundet af dygtige advokater fra Tommys kontor, nemlig den udbredte kontrolaktion (af SKAT selv betegnet: “indsatsprojekt”), som SKAT foretog over for talrige danske bilforhandlere under slagordet “Flytning af avance på biler”. En byge af ekstraopkrævninger af registreringsgift på nye biler haglede således ned over forhandlerne, idet de i mange til-

fælde blev beskyldt for at have overflyttet avancer på nye biler til “noget andet” for derved at spare registreringsafgift.

I udgangspunktet kan man selvsagt sympatisere med indskriden over for åbenbar omgåelse, men problemet var, at de “mellemløbet”, som SKAT anvendte for at nå frem til en konstatering af overflytning, var juridisk kritisable og derfor måtte tilsidesættes – og blev det.¹ Denne artikel handler herom. Artiklen inddrager blandt andet SKM.2005.14.V (retsforlig), SKM2005.15.TSS, SKM2014.718.LSR, SKM2015.318.SKAT (styresignal) og SKM2017.69.LSR.

1. Om SKATs standpunkter, agterskrivelser og afgørelser under indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”

Der fremkom i 2013 og 2014 et antal agterskrivelser og afgørelser, der ændrede bilforhandleres afregning af registreringsafgift for tidligere perioder, ledsaget af en heraf afledt momsregulering (nedsættelse), og i øvrigt med bemærkning om, at forhandleren ikke kunne få fradrag for det pågældende tab ved beregning af sin skattepligtige indkomst.

Agterskrivelserne og afgørelserne var led i en kontrolaktion, der har været varslet gennem nogen tid, jf. fx SKATs produktionsplan 2013 under 4.1.3., betegnet: “Tema: Biler”, senere også betegnet som *indsatsprojektet* “Flytning af avance på biler”.

En typisk agterskrivelse gennemgik først de faktiske forhold ved SKATs kontrol hos forhandleren, herunder SKATs modtagelse af elektroniske vognkort med tilhørende bilag.

Efter et citat af regler i lov om registreringsafgift, momsloven mv. fulgte SKATs bemærkninger og begrundelse. Der lagdes heri vægt på, at udvalgte personbiler var blevet solgt med tab eller med lav eller ingen avance, ligesom bilerne “[solgtes] væsentligt under den af importøren anmeldte vejledende udsalgspris”.

Herudover var der bemærkninger om prisfastsættelsen på eftermonteret ekstraudstyr og på ibyttetagne brugte biler (byttebiler).

1. På anmodning fra Autobranchen Danmark udarbejdede jeg, da kontrolaktionerne var på deres højeste, et juridisk responsum af 10. juni 2014 herom, jf. omtalen af responsummet og dets hovedkonklusioner i Autobranchen Danmarks årsberetning 2014-15, s. 17.

Om eftermonteret ekstraudstyr hed det blandt andet, at det af SKAT var konstateret, at der var en del af bilerne, hvor “kunden [havde] betalt betydeligt mere for det eftermonterede udstyr, end værkstedet [havde] faktureret salgsafdelingen internt”.

Det hed ligeledes: “Det er SKATs opfattelse, at ekstraudstyr normalt ikke kan værdisættes til en højere pris end den vejledende udsalgspris, da denne pris er et udtryk for, hvad der normalt kan opnås ved salg til en kunde, som kommer ind fra gaden, og hvor salget ikke er forbundet med/påvirket af salg af en ny bil”.

Om byttebiler hed det blandt andet, at der var udtaget biler, “hvor avancen på byttebilerne [var] væsentligt højere end [forhandlerens] avance på tilsvarende brugte biler, der ikke [var] taget i bytte på fabriksnye biler. Dette indikerer, at avancen i disse tilfælde er flyttet fra de nye biler til de brugte biler”.

2. Retsopfattelsen bag indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”

SKAT udtalte i de nævnte agterskrivelser og afgørelser sammenfattende som sin opfattelse, at “der er sket overflytning af elementer, dvs. avance, jf. registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, således at de ikke indgår i beregningen af den afgiftspligtige værdi for de nye biler, som er omhandlet i denne sag. Overflytningen er efter SKATs opfattelse sket ved flytning af avance fra de nye biler til det eftermonterede udstyr og til de brugte biler, som er taget i bytte i forbindelse med salget af nye biler”.

Videre hed det: “Når en avance flyttes fra den nye bil til en byttebil eller til eftermonteret udstyr, er det SKATs opfattelse, at det sker på statskassens bekostning. [...]”. Værnsreglen i registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, er efter SKATs opfattelse netop indsat for at imødegå disse situationer.

Herefter uddybede en typisk agterskrivelse dels synspunktet om overflytning af avance til eftermonteret udstyr, og dels synspunktet om overflytning af avance til byttebiler.

Hvad angår overflytning af avance til eftermonteret ekstraudstyr, nævntes det, *at* det er “kendetegnende [...], at selve bilen inkl. fabriksmonteret udstyr er solgt med tab”, og *at* de fabriksnye biler er kende-

tegnet ved, at de er “solgt væsentligt under den vejledende udsalgspris ifølge standardprisindberetningen”.

Hvad angår overflytning af avance til byttebiler foretog SKAT en beregning af “gennemsnitsavancen på brugte biler, der ikke er taget i bytte på fabriksnye biler”, og herefter sammenligner SKAT med denne beregnede gennemsnitsavance. I et konkret tilfælde, der er forelagt mig, er den nævnte beregnede gennemsnitsavance 7.901 kr. I samme eksempel opstiller SKAT et “forenklet eksempel på avance flyttet til byttebilen”.

Eksemplet tog udgangspunkt i en vejledende udsalgspris for den fabriksnye bil på 200.000 kr., en pris for den ibyttetagne bil på 100.000 kr. og en tilføjelse om, at der “normalt er en avance på den nye bil på 10.000 kr. inkl. moms og afgift, og en avance på den ibyttetagne bil på 10.000 kr. inkl. moms”.

Herefter viste eksemplet, hvad der kunne spares i registreringsafgift ved at nedsætte både prisen for den nye bil og prisen for byttebilen med 30.000 kr., således at den nye bil blev solgt til kunden for 170.000 kr., og byttebilen blev købt af kunden for 70.000 kr.²

Endelig beskæftigede SKAT sig i sine agterskrivelser og afgørelser med de skattemæssige konsekvenser.

Herom bemærkede SKAT for det første:

“SKAT er af den opfattelse, at [forhandleren] ved at sammensætte bilhandelens elementer på den ovenfor beskrevne måde ikke kan have været uvidende om, at statskassen derved bliver påført tab”.

Videre bemærkede SKAT om den skattemæssige behandling af merafgiften:

“Det tab, der er opstået som følge af, at selskabet ikke kan overflytte afgiftskravet til kunden, anses ikke at være udtryk for en normal

2. SKAT sammenfattede eksemplet således: “Ved at flytte 30.000 kr. fra den nye bil til den brugte bil har forhandleren opnået en ekstra nettoavance på 15.428 kr., der består af sparet registreringsafgift på 19.285 kr. minus 20 pct. moms heraf 3.857 kr. – Denne meravance for forhandleren kan være medvirkende til, at køberen måske kan opnå en bedre pris for byttebilen, så handelen går igennem. Parterne i disse handler har således efter SKATs opfattelse ikke modstridende interesser i fordeling af købesummen”.

driftsrisiko, der kan begrunde yderligere fradrag, jf. statsskatte-
lovens § 6".

I regnestykket arbejdede SKAT med en avance på 10 pct. på en byttebil, hvorimod en række af SKATs egne regelsæt bygger på større avancer, således reglerne for udførsel af brugte biler, hvor regelsættet forudsætter et fradrag på 15 pct. som udtryk for en rimelig avance. Regelsættet var til prøvelse hos Landsskatteretten og blev godkendt af denne i en kendelse af 19. april 2010.

I SKATs oversigt til den enkelte forhandler over de foreslåede reguleringer af afgiftstilsvaret anvendtes der dels en kolonne betegnet "Aftalt salgspris" og dels en kolonne betegnet "Reel salgspris". Hele opstillingen byggede således på en forudsætning om, at man uden videre kan finde en "reel" pris, der afviger fra den aftalte pris, og at denne "reelle" pris – uanset at det danske fastprissystem blev afskaffet ved en lovændring i 1996, og uanset det nedenfor nævnte retsforlig af 18. november 2004 i Vestre Landsret, SKM2005.14.V – af SKAT uden videre findes ved en automatisk anvendelse af den anmeldte standardpris. Disse forudsætninger for hele reguleringen er efter min opfattelse forkerte.

3. Registreringsafgiftslovens (RALs) regler, herunder lovens værneregler

I det følgende skal jeg bedømme SKATs ovenfor refererede retsopfattelse ud fra EU-rettens regler om (1) diskriminerende indenlandske afgifter, (2) varernes frie bevægelighed og (3) forbuddet mod konkurrencebegrænsende praksis mv. samt (4) værnereglen i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., i både dansk og EU-retlig belysning. De vigtigste regler i nærværende sammenhæng er §§ 8 og 9 i registreringsafgiftsloven ("RAL"). De har begge undergået talrige ændringer gennem årene.

Af de nævnte RAL-regler fremgår blandt andet følgende:

1. Den afgiftspligtige værdi for en ny bil er dens "almindelige pris", jf. RAL § 8, stk. 1, 1. pkt.
2. Den "almindelige pris" for en ny bil ved salg til brugeren kan anmeldes til SKAT af "den som har fastsat prisen", jf. RAL § 9, stk. 1, 1. pkt. Der er herved tale om den såkaldte "standardpris".

Denne bestemmelse har undergået en række ændringer gennem årene, særligt under indtryk af EU's konkurrenceretlige regler, jf. herom nedenfor.

3. Er der anmeldt en standardpris efter RAL § 9, stk. 1, 1. pkt., anvendes denne pris som bilens afgiftspligtige værdi, jf. § 9, stk. 2, 1. pkt.
 - Sælges bilen til en højere pris end standardprisen, anvendes dog denne højere pris som afgiftspligtig værdi, jf. § 9, stk. 2, 2. pkt.
 - Sælges bilen til en lavere pris end standardprisen, kan den alligevel ikke afgiftsberigtiges til en lavere pris end standardprisen, medmindre det kan godtgøres (bevises), at “den lavere pris indeholder de elementer, som efter § 8, stk. 1 og 3, indgår i den afgiftspligtige værdi”, jf. § 9, stk. 3, 3. pkt.
4. I den afgiftspligtige værdi af en ny bil skal der altid indregnes mindst 9 pct. samlet avance for importør og forhandler, og den afgiftspligtige værdi må som hovedregel ikke indeholde negativ importøravance, jf. RAL § 8, stk. 1, 2. og 3. pkt. Satsen på 9 pct. er successivt forhøjet gennem årene.
 - Hvis den samlede avance for importør og forhandler er under 9 pct., forhøjes den afgiftspligtige værdi med 25 pct. af forskellen mellem en beregnet avance og den faktiske avance, jf. § 9, stk. 2, 3. pkt.
5. Der er en værnsregel i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt.: “Såfremt told- og skatteforvaltningen konstaterer, at elementer, herunder avance, som indgår i beregningen af den afgiftspligtige værdi, overflyttes eller faktureres, så de ikke længere omfattes af den afgiftspligtige værdi, kan de transaktioner, hvor den pågældende overflytning eller omfakturering er konstateret, tilsidesættes i relation til afgiften”.

Jeg skal herefter holde disse danske regler op mod (a) EU-rettens krav til dansk ret samt (b) mod den måde, hvorpå reglerne forvaltedes af SKAT under indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”.

4. Om betydningen af EU-rettens forbud mod diskriminerende indenlandske afgifter

Efter EU-retten er diskriminerende interne afgifter forbudt, jf. Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde ("TEUF") artikel 110 (tidligere artikel 100 i EF-traktaten).

Efter denne traktatbestemmelse gælder det, at ingen medlemsstat direkte eller indirekte må pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.

Denne bestemmelse er søgt anvendt på de eksorbitant høje danske registreringsafgifter, men dens anvendelse har kun delvis vundet gehør hos EU-Domstolen (herefter blot: Domstolen):

De tidligere gældende regler for, hvordan en importeret brugt bil skulle afgiftsbelægges, blev kendt EU-stridige af Domstolen, fordi afgiftsberegningen var diskriminerende sammenlignet med prisniveauet for brugte biler, der købt her i landet, jf. C-47/88, *Kommissionen mod Danmark*. Domstolen fandt, at registreringsafgiften på importerede brugte biler blev opkrævet på grundlag af en højere værdiansættelse end bilens reelle værdi, hvorved importerede brugte biler blev hårdere afgiftsbelagt end brugte biler, der handledes inden for landets grænser.

Derimod har Domstolen om importerede *nye* biler udtalt, at da Danmark ikke har nogen egen produktion af biler, kan forbuddet mod diskriminerende interne afgifter ikke finde anvendelse, jf. C-383/01, *De Danske Bilimportører mod Skatteministeriet*. Der er ganske enkelt ingen "lignende indenlandske varer" at sammenligne med.

Det følger heraf, at en juridisk løsning ikke skal søges i artikel 110 TEUF om forbuddet mod diskriminerende indenlandske afgifter.

Selv om man forestiller sig, at en løsning kunne findes i artikel 110, ville dette ikke være en "løsning", der specifikt angik den ovenfor beskrevne kontrolsituation, hvor der fra SKAT argumenteres om "overflytning af avance". Den sag, der førtes til Domstolen efter artikel 110, var en mere generel prøvesag om selve det eksorbitant høje danske niveau for registreringsafgifter.

De danske registreringsafgifter har ligeledes været prøvet ved Domstolen ud fra EU's merværdiafgiftssystem (6. momsdirektivs arti-

kel 11, pkt. A), fordi registreringsafgiften beregnes af bilens pris med tillæg af moms. Ved at tillægge momsen, før registreringsafgiften beregnes, får progressionen ("knækket") i skalaen for beregningen af registreringsafgift lov til at virke hurtigere, idet de 180 pct. afgift sætter tidligere ind, end hvis man beregnede afgiften først, og dernæst pålagde momsen. Domstolen fandt ikke dette stridende mod EU's momsregler, jf. C-98/05, *De Danske Bilimportører mod Skatteministeriet*.

5. Om betydningen af EU's forbud mod mængdemæssige indførselsrestriktioner

Efter EU-retten er mængdemæssige (kvantitative) indførselsrestriktioner forbudt, jf. artikel 34 TEUF (tidligere artikel 28 i EF-traktaten). Efter denne traktatbestemmelse gælder det, at mængdemæssige (kvantitative) indførselsrestriktioner såvel som alle foranstaltninger med tilsvarende virkning er forbudt mellem medlemsstaterne.

Også denne bestemmelse er søgt anvendt på de eksorbitant høje danske registreringsafgifter, men dette har ikke vundet gehør hos Domstolen, jf. den allerede nævnte C-383/01, *De Danske Bilimportører mod Skatteministeriet*.

Da den forelæggende danske domstol i sin sagsfremstilling omtalte, hvor mange nye biler der årligt importeres til Danmark (mellem 78.453 og 169.492 pr. år mellem 1985 og 2000), konkluderede Domstolen med en meget kort begrundelse (præmis 41), at der ikke kunne foreligge mængdemæssige begrænsninger som omhandlet i artikel 34.

6. Om betydningen af EU-rettens forbud mod konkurrencebegrænsende aftaler mv.

Efter EU-retten er konkurrencebegrænsende aftaler, vedtagelser og samordnet praksis forbudt, jf. artikel 101(1) TEUF (tidligere artikel 81 i EF-traktaten). Efter denne traktatbestemmelse gælder det, at alle aftaler mellem virksomheder, alle vedtagelser inden for sammenslutninger af virksomheder og alle former for samordnet praksis, der kan påvirke handelen mellem medlemsstater, og som har til formål eller til følge at hindre, begrænse eller fordreje konkurrencen inden for det indre marked, er uforenelige med det indre marked og forbudt.

6. Om betydningen af EU-rettens forbud mod konkurrencebegrænsende aftaler mv.

Artikel 101(1) TEUF fortsætter, at dette navnlig gælder sådanne aftaler mv., som består i: “a) direkte eller indirekte fastsættelse af indkøbs- eller salgspriser eller af andre forretningsbetingelser [...]”.

Det bestemmes dernæst i artikel 101(2) TEUF, at de aftaler eller vedtagelser, som er forbudt i medfør af denne artikel, ingen retsvirkning har, dvs. er ugyldige.

Endelig giver artikel 101(3) hjemmel til nogle undtagelser fra artikel 101(1). Kompetencen til udstedelse af disse undtagelser reguleres nærmere i artikel 103 TEUF (tidligere artikel 83 i EF-traktaten).

De undtagelser, der kan udstedes med hjemmel i artikel 101(3), betegnes gruppefritagelsesforordninger. Disses rationale er, at de skal bidrage til at forbedre produktionen eller fordelingen af varerne eller til at fremme den tekniske eller økonomiske udvikling, samtidig med at de sikrer forbrugerne en rimelig andel af fordelene herved, jf. artikel 101(3), mellemste led.

Men gruppefritagelsen må aldrig føre til, at der (a) pålægges virksomhederne begrænsninger, som ikke er nødvendige for at nå de nævnte mål, eller at (b) der gives virksomhederne mulighed for at udelukke konkurrencen for en væsentlig del af de pågældende varer, jf. artikel 101(3), sidste led.

De gruppefritagelsesforordninger, der med betydning for dansk import af nye biler mv. er blevet udstedt i henhold til artikel 101(3) TEUF (og dennes forgængere i EU-traktaten og EØF-traktaten), er følgende, hvoraf de to første forordninger havde specielt sigte på biler mv., mens den tredje behandler biler mv. sammen med andre varer:

- b) *forordning nr. 1475/95*, jf. særligt denne forordnings artikel 6(1), nr. 6 [mine fremhævelser]:

“Artikel 6(1): Der indrømmes ikke fritagelse, når [...] 6) fabrikanten, leverandøren eller en anden virksomhed i salgsnettet direkte eller indirekte ‘*begrænser forhandlerens frihed til at fastsætte priser og rabatter*’ ved salg af aftalevarer eller lignende varer”.

- c) *forordning nr. 1400/2002*, jf. særligt denne forordnings artikel 4(1) litra a (under overskriften “Alvorlige begrænsninger”) [mine fremhævelser]:

- d) “Artikel 4(1). Fritagelsen gælder ikke for vertikale aftaler, der direkte eller indirekte, alene eller i sammenhæng med andre faktorer, har til formål:

(a) at begrænse forhandlerens eller reparatørens mulighed for at fastsætte sin salgspris, uden at dette dog berører leverandørens mulighed for at fastsætte maksimale eller vejledende salgspriser, *“forudsat at disse ikke får karakter af faste priser eller mindstepriser som følge af pres eller incitamenter fra den ene af parterne”*.

Denne forordning gjaldt, indtil den med virkning fra den 1. juni 2013 afløstes af den straks nedenfor nævnte vertikale gruppefritagelsesforordning, jf. om tidsfølgen forordning nr. 461/2010 artikel 2-3;

- e) *forordning nr. 330/2010*, jf. særligt denne forordnings artikel 4 a [mine fremhævelser]:

“Artikel 4. Fritagelsen efter artikel 2 gælder ikke for vertikale aftaler, der, direkte eller indirekte, alene eller kombineret med andre faktorer, som parterne har afgørende indflydelse på, har følgende formål:

(a) at begrænse køberens adgang til at fastsætte sin salgspris, uden at dette indskrænker leverandørens mulighed for at fastsætte maksimumssalgspriser eller vejledende salgspriser, *forudsat at disse ikke som følge af pres eller incitamenter fra nogen af parterne får karakter af faste priser eller minimumssalgspriser”*.

Uanset reguleringen i varierende gruppefritagelsesforordninger gennem tiden er der således nogle klare træk, som går igen – og reelt successivt skærpes – i forordningerne: Der må ikke gøres indgreb i aftalefriheden til at fastlægge prisen. En vejledende pris, listepriis mv. kan således netop kun være – vejledende. Den må ikke forhindre en forhandler mv. i konkret at aftale en højere eller lavere pris, heller ikke gennem pres eller incitamenter.

De danske myndigheder, herunder SKAT, er naturligvis ikke selv “virksomheder” i artikel 101 TEUFs forstand, men artikel 101 binder også de danske myndigheder, der således skal medvirke til overholdelse

af artikel 101, ikke modvirke dette, jf. kravet til hver EU-stat om at optræde loyalt i forhold til EU-retten. Dette krav fremgår af loyalitetsprincippet i Unionstraktatens artikel 4(3) (tidligere EF-traktatens artikel 10), hvori det blandt andet hedder:

“Medlemsstaterne træffer alle almindelige og særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne.

Medlemsstaterne bistår Unionen i gennemførelsen af dens opgaver og afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Unionens mål i fare.”

7. De danske afgiftsregler i EU-retlig belysning – udgangspunktet

Både de danske regler og den måde, de under den nuværende kontrolaktion administreres på, strider efter min opfattelse mod artikel 101 TEUF, sammenholdt med den gældende gruppefritagelsesforordning. Reglerne tvinger efter deres ordlyd ikke direkte den enkelte bilforhandler til at sælge nye biler til den anmeldte standardpris, men indirekte tilskynder de alligevel hertil, fordi det naturligvis aldrig vil være attraktivt for bilforhandleren at sælge til en pris, der er under standardprisen, når registreringsafgiften i så fald bliver beregnet af et større beløb end den faktiske salgspris, nemlig til standardprisen.

En række elementer i RAL §§ 8 og 9 forekommer i betydelig grad at være konkurrencebegrænsende. Det gælder i hvert fald følgende forskrifter:

- Er der anmeldt en “standardpris” efter RAL § 9, stk. 1, 1. pkt., anvendes denne pris som bilens afgiftspligtige værdi, jf. § 9, stk. 2, 1. pkt. Sælges bilen til en lavere pris end standardprisen, kan den alligevel ikke afgiftsberigtiges til en lavere pris end standardprisen, mindre det kan godtgøres (bevises), at “den lavere pris indeholder de elementer, som efter § 8, stk. 1 og 3, indgår i den afgiftspligtige værdi”, jf. § 9, stk. 3, 3. pkt.
- I den afgiftspligtige værdi af en ny bil skal der “altid indregnes mindst 9 pct. samlet avance” for importør og forhandler, og den afgiftspligtige værdi må som hovedregel ikke indeholde negativ

importøravance, jf. RAL § 8, stk. 1, 2. og 3. pkt. Satsen på 9 pct. er successivt forhøjet gennem årene.

- Hvis den samlede avance for importør og forhandler er *under 9 pct.*, forhøjes den afgiftspligtige værdi med 25 pct. af forskellen mellem en beregnet avance og den faktiske avance, jf. § 9, stk. 2, 3. pkt.

Disse forskrifter virker alle i retning af at begrænse den frie konkurrence i modstrid med artikel 101 TEUF og i modstrid med den gældende gruppefritagelsesforordning, eftersom de citerede regler alle tilskynder til bestemte priser på eller over standardprisen. Herved virker de danske regler i modsat retning af det, der er selve formålet med og ordlyden af artikel 101 TEUF.

Den måde, hvorpå SKAT under det danske indsatsprojekt “Flytning af avance på biler” har taget sit faste udgangspunkt i standardprisen uden at foretage nogen form for konkret skøn, jf. sagsfremstillingen foran, understreger yderligere, at de citerede dele af reglerne i RAL §§ 8 og 9 ikke blot efter deres indhold er i strid med artikel 101 TEUF og gruppefritagelsesforordningen, men at de danske regler også helt konkret i sag efter sag administreres i strid med disse.

At lovgivningsmagten i Danmark i hvert fald siden fremkomsten af udkastet til EU’s gruppefritagelsesforordning nr. 1475/95 (med kravet i artikel 6, stk. 1, nr. 6, om fri prisdannelse) har været opmærksom på EU-rettens krav til de danske regler i så henseende, fremgår blandt andet af lovbemærkningerne til lov nr. 489 af 12. juni 1996, der *ændrede det danske fastprissystem til et system med fri prisdannelse*. Jeg citerer fra lovbemærkningerne (ministerens bemærkninger ved lovforslagets fremsættelse i Folketinget) [mine fremhævelser]:

“De europæiske automobilproducenter, -importører og -forhandlere har i medfør af Kommissionens forordninger om gruppefritagelse til automobilforhandlerkontrakter mulighed for på visse betingelser at blive omfattet af undtagelser fra EF-Traktatens konkurrencebestemmelser. En af betingelserne for at blive omfattet af undtagelserne har hidtil været, at fabrikanten, leverandøren eller en anden virksomhed i salgsnettet ikke måtte forpligte forhandleren til ved videresalg at overholde bestemte mindstepriser eller maksimumrabatter (artikel 6, litra 2), i Kommissionens forordning 123/85).

I en ny forordning, Kommissionens forordning nr. 1475/95 af 28. juni 1995, er betingelsen imidlertid blevet ændret *således, at 'der ikke længere direkte eller indirekte må ske begrænsninger i forhandlerens ret til at fastsætte priser og rabatter'*. Den nye bestemmelse får virkning for forhandlerkontrakter fra 1. oktober 1996.

Registreringsafgiftslovens bestemmelser om afgiftspligtig værdi

Efter registreringsafgiftsloven er et nyt køretøjs afgiftspligtige værdi køretøjets almindelige pris inklusive moms ved salg til en bruger her i landet. Hvis der findes en pris, som er fastsat på landsbasis, og som ikke må overskrides, kan denne anmeldes til told- og skattemyndighederne og anvendes som køretøjets afgiftspligtige værdi. Denne pris kaldes standardprisen. I medfør af denne bestemmelse har langt de fleste bilimportører anmeldt faste priser til told- og skattemyndighederne, og afgiftsberigtigelsen sker på grundlag af de anmeldte priser. Derved undgås, at der skal foretages afgiftsberigtigelse af det enkelte køretøj på grundlag af særskilt vurdering.

Konsekvensen af ændringen i Kommissionens forordning

Ændringen af bestemmelsen i den nye kommissionsforordning indebærer, at bilimportørerne *ikke længere kan anmelde faste priser, der ikke må overskrides*, til told- og skattemyndighederne. En fortsættelse af den hidtidige praksis ville indebære, at forhandlerkontrakterne ikke længere ville været omfattet af gruppefritagelsen. Dette er ikke i bilbranchens interesse.

Den eksisterende ordning har imidlertid fungeret som et effektivt redskab i afgiftsopkrævningen, som herved har kunnet foregå uden at pålægge myndigheder og virksomheder for store administrative byrder. Formålet med nærværende lovforslag er at kunne videreføre ordningen med færrest mulige ændringer.

Ændring af registreringsafgiftslovens bestemmelse om faste priser

Det foreslås, at registreringsafgiftslovens bestemmelser om anmeldelse af faste priser, der ikke må overskrides, ændres, så der i stedet kan anmeldes priser, der kan anvendes som køretøjets afgiftspligtige værdi, men som kan fraviges. Det foreslås samtidig, at såfremt et køretøj sælges til en højere pris end den anmeldte, er det den højere pris, der skal anvendes som afgiftspligtig værdi.

Sådanne forhøjelser af prisen skal forhandleren meddele til told- og skattemyndighederne.

Med hensyn til prisafvigelser i nedadgående retning lovfæstes kravet om, at den nedsatte pris skal indeholde positiv avance, såfremt den nedsatte pris skal danne grundlag for afgiftsberigtigelsen. Dette krav, som også har været gældende efter hidtidig praksis, skyldes, at registreringsafgiftens marginale afgiftsbelastning i henseende til værdien varierer fra 0 for visse varebiler til 180 pct. for almindelige personbiler. Der kan således være en kraftig tilskyndelse til at flytte avancen væk fra køretøjer med høj marginal sats. Avancebestemmelsen er dermed et meget vigtigt element i sikkerheden for, at der ikke sker afgiftsunddragelser.

Det vil med ændringen være muligt fortsat at anvende et system med landsdækkende importøranmeldte priser, som imidlertid alene er af vejledende karakter. Hermed bliver forhandleren ikke bundet af de anmeldte priser og rammes således ikke af den skærpede betingelse i Kommissionens nye forordning.”

Til disse lovmotiver, hvorved det tidligere fastprissystem blev forladt, er der to væsentlige forhold at bemærke:

1. Lovbemærkningerne viser en grundlæggende rimelig forståelse for, at faste priser måtte forlades af hensyn til overholdelsen af EU's konkurrenceregler og afløses af rent vejledende priser (såfremt sådanne da overhovedet blev fastlagt).
2. Forståelsen vender dog mest den ene vej, nemlig således, at der gerne konkret må aftales (og afgiftsberigtiges) en højere pris end en eventuelt anmeldt vejledende pris, hvorimod forståelsen i lovmotiverne er mindre god for, at et system med fri konkurrence selvsagt også kan indebære et konkret salg til en pris, der er lavere end den eventuelt anmeldte vejledende pris. En fri konkurrence og prisdannelse kan alt efter markedsforholdene føre begge veje i forhold til en vejledende pris.

Denne afvigelse mellem de danske regler og kravene i gruppefritagelsesforordningerne er blevet endnu mere synlig i takt med den sproglige skærpelse af de nyere forordninger nr. 1400/2001, artikel 4(1), litra a, og nr. 330/2010, artikel 4 a. Sideløbende hermed er RAL §§ 8-9 gået den modsatte vej, nemlig med successive forhøjelser af kravene til

avancens størrelse og med fastholdelse af et pres på forhandleren til at sælge mindst til den anmeldte standardpris.

8. Særligt om de danske værnsregler

Det skal dernæst efterprøves, om reglerne og administrationen af disse alligevel er berettiget ud fra værnshensyn.

Når der kan være frygt for, at skatte- eller afgiftsregler misbruges til skade for statskassen, opstilles der ofte regler for at beskytte (værne) herimod, og sådanne regler i skatte- eller afgiftsretten betegnes ofte som værnsregler.

Den danske værnsregel i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., skal herved inddrages til nærmere analyse. Den er som nævnt formuleret således [mine fremhævelser]:

“Såfremt told- og skatteforvaltningen konstaterer, at elementer, herunder avance, som indgår i beregningen af den afgiftspligtige værdi, overflyttes eller faktureres, så de ikke længere omfattes af den afgiftspligtige værdi, kan *de transaktioner, hvor den pågældende overflytning eller omfakturering er konstateret*, tilsidesættes i relation til afgiften”.

Denne regel skal herefter først analyseres i EU-retlig belysning, og dernæst ud fra de krav, som SKAT selv – stillet over for en tilkendegivelse i en konkret landsretssag, jf. retsforlig af 18. november 2004, SKM2005.14.V – har accepteret, at man må stille til værnsreglen, for at den konkret kan bringes i anvendelse.

8.1. Værnsreglen set ud fra EU-rettens krav

EU-retten er på ingen måde fremmed overfor, at der kan være et værnsbehov, men den opstiller nogle grundlæggende krav til nationale værnsregler, som jeg har beskæftiget mig ganske meget med i mit selskabsskatteretlige forfatterskab gennem årene.

Et grundlæggende EU-retligt krav til nationale værnsregler er, at de skal tjene et alment formål, og hertil hører naturligvis, at man ikke vilkårligt kan nedbringe skatter og afgifter efter forgodtbefindende. Værn mod skatteunddragelse er således et legitimt og beskyttelsesværdigt mål.

Men dernæst er det et krav, at værnsreglerne ikke må gå videre, end hvad der konkret er nødvendigt for at nå det pågældende mål. De skal både være egnede til at nå målet, og de må ikke gå videre, end hvad målet kræver. EU-retten er herved inspireret af mangeårig tysk forvaltningsretlig domstolspraksis med dennes krav om “Erforderlichkeit”, nødvendighed.

Værnsreglerne må derfor aldrig være “abstraktpræventive”, dvs. de må ikke gå ud fra, at de skatte- eller afgiftspligtige sandsynligvis vil misbruge skatte- eller afgiftssystemet, og derfor opstille faste og firkanterede regler til beskyttelse herimod.

I nogle navnkundige EU-domme, som jeg selv har været med til at analysere til danske og udenlandske skattetidsskrifter, har Domstolen opstillet det kriterium, at nationale værnsregler på skatte- og afgiftsrettens område gerne må værne mod “helt kunstige konstruktioner” (“wholly artificial arrangements”), men at værnsreglerne ikke må virke pr. automatik – de må ikke være “abstraktpræventive”, hvilket de bliver, såfremt en nedadgående afvigelse fra standardprisen automatisk bliver betegnet som et “flytning af avance”.

Dette sås fx i Domstolens dom i sagen C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, hvor tyske skatteregler om tynd kapitalisering stod til prøvelse. Værnsregler om tynd kapitalisering kan i sig selv være velbegrundede, fordi de imødegår den situation, at fx et udenlandsk moderselskab udhuler et datterselskabs skattepligtige indkomst ved at udstyre datterselskabet med en tynd egenkapital og i stedet låne datterselskabet penge, hvorefter renteudgifterne til lånet nedbringer datterselskabets skattepligtige indkomst.

Dette har fået mange lande, også Danmark, til – endog med en OECD-model som forbillede – at opstille skematiske regler for kravene til datterselskabets kapitalisering, og i *Lankhorst-Hohorst* kom de tyske regler herom til EU-retlig prøvelse, og de dumpede. Reglerne sagde, at når koncernintern gæld nåede et vist niveau, betragtedes gælden i stedet som egenkapital, og det, der blev betalt som renter fra datterselskabet til dets udenlandske moderselskab mv., blev i stedet betragtet som udbytte, hvorfor fradragsretten blev nægtet.

I *Lankhorst-Hohorst* var datterselskabet i Tyskland i økonomiske vanskeligheder, og for at hjælpe datterselskabet indfrie moderselska-

bet i Holland dets banklån og afløste dem med koncerninterne lån fra det hollandske moderselskab til det tyske datterselskab.

Herved kom låneforholdet imidlertid formelt ind under de skematisk udformede tyske skatteregler om tynd kapitalisering, og datterselskabet blev nægtet fradrag for sine renteudgifter til moderselskabet.

Domstolen udtalte, at det var forretningsmæssigt fornuftigt, hvad moderselskabet havde foretaget for at hjælpe sit datterselskab, og den underkendte de tyske regler om, at der automatisk skulle nægtes fradrag for datterselskabets renteudgifter. Domstolen udtalte, at staterne i deres lovgivning gerne må skride ind over for “rent kunstige konstruktioner” (*wholly artificial arrangements*), men ikke over for aftaler, der var forretningsmæssigt begrundet.³

Denne praksis har Domstolen konsekvent videreført, når den har bedømt nationale værneregler.

Betragter man den danske værneregel i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., i lyset heraf, skal den derfor anvendes på en sådan måde, at den ikke virker pr. automatik, hvilket den som nævnt kommer til, såfremt en nedadgående afvigelse fra standardprisen automatisk bliver betegnet som en “flytning af avance”.

Værnereglen må alene anvendes på “rent kunstige konstruktioner”. Det giver dens ordlyd faktisk også et godt grundlag for, eftersom den ikke giver SKAT en rent skønsmæssig beføjelse til at ændre på afgiftsgrundlaget, men kræver nogle bestemte forhold opfyldt:

“Der skal være foretaget ‘overflytning’ eller ‘omfakturering’ af elementer, der indgår i avancen. Det er således allerede efter ordlyden ikke tilstrækkeligt til at ændre på afgiftsgrundlaget, at der er taget afgiftsmæssige hensyn ved indgåelsen af parternes aftale. Der skal langt mere til, jf. ordene ‘overflytning’ og ‘omfakturering’.”

Hvis værnereglen i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., administreres efter sin ordlyd, således at der kræves klart bevis for overflytning eller omfakturering, vil jeg antage, at den opfylder EU-rettens krav om, at man med

3. Domstolens dom i *Lankhorst-Hohorst* og dens konsekvenser er analyseret af Nikolaj Vinther & Erik Werlauff i *Skat Udland* 2003, s. 1, samme i *EC Tax Review* 2003/2 s. 97 ff., samme i *Skat Udland* 2003, s. 354, og Jakob Bundgaard & Jeppe Stokholm i *Skat Udland* 2003, s. 2.

nationale værnsregler kun kan ramme “rent kunstige konstruktioner” – men det må ud fra foranstående sagsfremstilling konstateres, at SKAT med sin kontrolaktion søger at gå betydeligt videre end som så, eftersom SKAT vil foretage ændring i beregningsgrundlaget alene på grundlag af en salgspris, der (for den nye bil) ligger under listepriisen, eller som (for eftermonteret ekstraudstyr) ligger over listepriisen.

En sådan automatikpræget anvendelse af en national værnsregel opfylder *ikke* EU-rettens krav til nationale værnsregler.

8.2. Værnsreglen set ud fra dansk rets egne krav

Interessant er det således i nærværende sammenhæng, at den danske værnsregel i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., ikke fremstår således, at den står i skarp modsætning til, hvad EU-retten kræver af en national værnsregel.

For det første kan man læse ud af selve værnsregelns ordlyd, at den har et begrænset anvendelsesområde. Den er ikke en generalklausul, der giver SKAT en friere form for skønsbeføjelse til at omkvalificere de enkelte led i en bilhandel. Tværtimod kræver reglen efter sin ordlyd, at der skal foreligge “overflytning” eller “omfakturering”, og allerede her ved stilles der ret stærke krav til, hvilke situationer der skal kunne rammes.

For det andet forsøgte SKAT allerede for godt 15 år siden at anvende værnsreglen mere automatisk, men SKAT måtte efter en *tilkendegivelse fra Vestre Landsret* den 18. november 2004 bøje sig og indgå på et retsforlig, offentliggjort som SKM2005.14.V, hvorefter “det i hvert enkelt tilfælde er SKAT, der skal bevise, at der foreligger overflytning eller omfakturering”.

I den tilkendegivelse fra landsretten, som SKAT accepterede gennem retsforliget, og som derefter blev publiceret som SKM2005.14.V, hedder det med landsrettens ord i tilkendegivelsen som følger [mine fremhævelser]:

“Landsretten fremsætter følgende tilkendegivelse
Sagsøgeren, H1, ApS, har under sagen, der vedrører perioden 1996-1999, tilkendegivet, at alle biler, som er omfattet af sagen, er solgt til en pris tæt på mindstepriisen, men over denne.

Det lægges efter den forklaring, som H1 har afgivet til grund, at i en række af de tilfælde, hvor medarbejdere hos H1 ApS har ført drøftelser med en kunde om handel af en ny bil og samtidig indbytning af en brugt bil, har drøftelserne primært handlet om byttesummen – frem for priserne på den nye bil og brugte bil isoleret set.

Der er 17 tilfælde, hvor det er konstateret, at den slutseddel, der blev udarbejdet i forbindelse med handlens indgåelse, *kun er blevet udfyldt med den aftalte byttesum (fejltipe C)*.

Ved bedømmelsen af, om der i disse tilfælde kan konstateres en overflytning af H1 ApS' avance på den fabriksnye bil til en forhøjelse af den ikke-afgiftspligtige avance, som H1 ApS kunne opnå på kundens brugte bil, må der lægges *'vægt på, om kunderne i de konkrete tilfælde har været uden kendskab til, at beregningen af prisen for den bil, der blev taget i bytte, ikke ville ske med udgangspunkt i den anmeldte standardpris for den fabriksnye bil, men derimod i en lavere pris end standardprisen, og om prisen for den brugte bil herefter må anses for lavere end bilens reelle brugtværdi.'*

Efter bevisførelsen finder landsretten *'ikke grundlag for at tilsidesætte H1s forklaring om, at kunderne i hvert enkelt tilfælde – inden handlens endelige indgåelse – er gjort bekendt med'*, at prisen for den bil, der blev taget i bytte, i det endelige salgsdokument ville blive beregnet med udgangspunkt i den aftalte byttesum og en pris lavere end standardprisen for den fabriksnye bil.

Der er således *'ikke tilstrækkeligt bevismæssigt grundlag for at fastslå, at disse aftaler tog udgangspunkt i standardprisen for den nye bil'*, således at byttesummen var aftalt på baggrund af denne standardpris, og der er herefter *'heller ikke grundlag for at fastslå, at H1 ApS har overflyttet sin avance på den nye bil til en forhøjet avance på den brugte bil'* ved at medtage denne til en pris lavere end den brugte bils reelle værdi.

Det forhold, at de oprindeligt udfyldte slutsedler ikke opfylder indholdskravene i lov om registreringsafgift af motorkøretøjer § 21 kan ikke føre til, at det er H1 ApS, der skal bevise, at der ikke er sket overførsel af avance.

På den baggrund *'finder landsretten ikke, at der vedrørende fejltipe C er fornødent grundlag for at tilsidesætte de af sagsøgeren foretagne beregninger af registreringsafgift'*.

Der foreligger yderligere 222 tilfælde, hvor det er ubestridt, at den nye bil er solgt til en pris under den anmeldte standardpris samtidig med, at der er indgået aftale om H1 ApS' køb af kundens brugte bil. I disse tilfælde (fejltipe A) har skattemyndighederne rejst krav om yderligere registreringsafgift med baggrund i en antagelse om, at der i mindst

200 af tilfældene ved aftaleindgåelsen alene er udfyldt en salgsslutseddél med den aftalte byttesum.

‘Allerede af de samme grunde som anført vedrørende fejltype C finder landsretten heller ikke i disse tilfælde, at der foreligger fornødent grundlag for at tilsidesætte de beregninger af registreringsafgift som H1 ApS har foretaget’.

Om salget af en fabriksny bil til TH (*fejltype B*) har H1 for landsretten forklaret, at kunden oprindeligt fik tilbudt en spoiler til en pris på 2.000 kr. På trods heraf er prisen på spoileren – der ikke er afgiftspligtig efter lov om registreringsafgift af motorkøretøjer – i den oprindelige slutseddél anført til kr. 3.840 samtidig med, at sagsøgerens afgiftspligtige avance på den fabriksnye bil er nedsat til en pris lige over mindsteprisen. Da kunden efterfølgende fravalgte købet af spoileren, blev der udfærdiget en ny slutseddél, hvori prisen på kundens brugte bil nu blev nedsat i forhold til det oprindeligt aftalte.

I dette tilfælde kan det lægges til grund, at der er foretaget en overflytning af afgiftspligtig avance på den fabriksnye bil til en forhøjet ikke-afgiftspligtig avance i første omgang på spoileren og i anden omgang på sagsøgerens købet af kundens brugte bil.

Under disse omstændigheder tiltræder landsretten, at H1 ApS' beregning af registreringsafgift i dette tilfælde er tilsidesat.

H1 ApS har anerkendt, at der ved salget af en fabriksny bil til PE skal beregnes yderligere registreringsafgift med kr. 288 (fejltype B).

Da der er enighed mellem parterne om beregningen af registreringsafgift i de 2 tilfælde, der er omfattet af fejltype B, og da Skatteministeriet ikke har fået medhold i, at der kan opkræves yderligere registreringsafgift i andre tilfælde, er der ikke anledning til at tage Skatteministeriets subsidiære påstand om hjemvisning til følge.

Som følge af det anførte vil resultatet af en dom blive, at landsretten vil tage den af H1 ApS nedlagte subsidiære påstand til følge, således at Skatteministeriet skal anerkende, at H1 ApS alene kan afkræves 5.660 kr. i yderligere registreringsafgift for perioden 1. oktober 1996 – 31. december 1999.”

Bilforhandleren og SKAT indgik herefter retsforlig for landsretten i overensstemmelse med det, landsretten havde tilkendegivet, ville blive resultatet af en dom.

Det vil ses, at den bevisbyrde, SKAT skal løfte for “overflytning” eller “omfakturering” efter RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., er tung, og det lykkedes ikke for SKAT, hverken vedrørende de nye biler, der solgtes til

den anmeldte standardpris, eller for dem, der solgtes under. Kun i et særligt tilfælde, hvor kunden ombestemte sig og fravalgte køb af en spoiler, og *hvor der derefter blev foretaget omfakturering ved flytning af avance til byttebilen, dvs. ved nedsættelse af byttebilens pris i forhold til det i første omgang aftalte*, fandt landsretten, at SKAT havde løftet sin bevisbyrde efter RAL § 8, stk. 1, sidste pkt., og at der derfor *her – og kun her* – var grundlag for ændring af afgiftstilsvaret.

SKAT offentliggjorde følgende meddelelse om retsforliget og dets konsekvenser, jf. SKM2005.15.TSS [mine fremhævelser]:

“Af registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, fremgår blandt andet, at såfremt told- og skattemyndighederne konstaterer, at elementer, herunder avance, som indgår i beregningen af den afgiftspligtige værdi, *overflyttes eller faktureres, så de ikke længere omfattes af den afgiftspligtige værdi*, kan de transaktioner, hvor den pågældende overflytning eller omfakturering er konstateret, tilsidesættes i relation til afgiften.

Ved et indenretligt forlig i Vestre Landsret er det fastslået, at det er ‘*ToldSkat, der har bevisbyrden for, at der er sket overflytning af afgiftspligtig avance på den fabriksnye bil til en forhøjet ikke-afgiftspligtig avance på den ibyttetagne brugte bil*. I den aktuelle sag var slutsedlerne alene udfyldt med forskelsbeløbet mellem den solgte (nye) og den brugte ibyttetagne bil (byttesummen). *Der var ikke grundlag for at opkræve registreringsafgift på baggrund af standardpriserne for bilerne, idet landsretten ikke fandt, at ToldSkat havde løftet bevisbyrden for overflytningen af avance*’. Det var således ikke bevist, at kunderne inden handlens endelige indgåelse ikke var orienteret om, at prisen for den bil, der blev taget i bytte, i det endelige salgsdokument ville blive beregnet med udgangspunkt i den aftalte byttesum og en pris lavere end standardprisen for den fabriksnye bil.

Det præciseres, at regionerne nu af egen drift kan afslutte/tilbagebetale afgift i sager, hvor det skønnes, at de er sammenlignelige med den nu afgjorte sag.”

I folketingsåret 2013/14 bekræftede SKAT gennem et ministersvar på et folketingssspørgsmål, at grundsætningen fra forliget i Vestre Landsret i den citerede sag – nemlig SKATs bevisbyrde i disse sager – (naturligvis) fortsat er udtryk for gældende ret. Det drejer sig om ministersvar af 28. maj 2014 på Skatteudvalgets spørgsmål nr. 494 i folketingsåret 2013-14.

9. Sammenfattende om den urigtige retsopfattelse bag indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”

På hele denne baggrund må man konkludere, at den retsopfattelse hos SKAT, der lå bag indsatsprojektet (kontrolaktionen) “Flytning af avance på biler”, var forkert på flere punkter:

1. Værnsreglen i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., er som udgangspunkt i overensstemmelse med EU-rettens krav til nationale værnsregler.
2. Dette forudsætter dog, at SKAT også faktisk efterlever principperne i § 8, stk. 1, 4. pkt., således som disse principper blev fortolket ved retsforliget i SKM2005.14.V og offentliggjort af SKAT ved SKM2005.15.TSS.
3. Den forvaltning af værnsreglen, som SKAT demonstrerede under indsatsprojektet “Flytning af avance på biler”, stemmer *ikke* med disse krav til værnsreglen.

Princippet om lovmæssig forvaltning, også betegnet *legalitetsprincippet* eller retssikkerhedsprincippet, kræver endvidere, at SKAT selv efterlever de beviskrav mv., der blev offentliggjort i tilknytning til retsforliget ved Vestre Landsret, som SKAT accepterede, og som blev offentliggjort. Ville SKAT ændre herved, måtte en sådan ændring varsles, og den kunne da efter almindelige forvaltningsretlige retssikkerhedsprincipper kun anvendes på begivenheder, der fandt sted efter varslingen. Det er imidlertid forståeligt, at en sådan varsling aldrig har fundet sted, allerede fordi retsforliget i SKM2005.14.V som offentliggjort i SKM2005.15.TSS bindende fastlagde en fortolkning af værnsreglen i RAL § 8, stk. 1, 4. pkt., som SKAT ikke kan “varsle sig ud af”, hvilket da heller ikke er blevet forsøgt.

Den måde, hvorpå den enkelte bilhandel automatisk blev sammenlignet med de anmeldte standardpriser, er i strid med forbuddet i artikel 101 i EU’s funktionstraktat mod konkurrencebegrænsende aftaler mv., sammenholdt med den gældende gruppefritagelsesforordning.

At der i registreringsafgiftslovens §§ 8 og 9 samt i administratio- nen af disse regler ved den nuværende kontrolaktion har indsneget sig denne automatik, hvor en nedadgående afvigelse fra standardprisen

automatisk bliver betegnet som en "flytning af avance", er så meget mere uforståeligt, fordi lovgivningsmagten for en årrække siden, da EU's gruppefritagelsesforordning ændredes (idet der lagdes ekstra vægt på den frie prisdannelse), klart tilkendegav, at lovgivningsmagten var opmærksom på konkurrence- og gruppefritagelsesreglernes store betydning for udformningen og administrationen af de danske regler om registreringsafgift, og at lovgivningsmagten ønskede at overholde disse.

Det er, som om SKATs respekt for EU-rettens krav er blevet glemt eller skubbet til side i årene siden lovændringen i 1996.

Den værnsregel, der findes i registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, 4. pkt., har et betydeligt snævrere anvendelsesområde, end hvad reglen nu søges anvendt til. Den søges nu – med tilbagevirkende kraft – administreret på en helt firkantet, abstraktpræventiv måde, hvor der automatisk sammenlignes med de anmeldte standardpriser og foretages korrektion af forhandlerens afgiftstilsvær ved en nedadgående afvigelse fra standardpriserne, mens både reglen selv og EU-rettens krav til værnsregler er ganske anderledes. Reglen selv lægger en betydelig bevisbyrde på SKAT for, at der foretages "overflytning" eller "omfakturering", og SKAT har selv ved et retsforlig i SKM2005.14.V accepteret, at værnsreglen må forstås sådan, jf. offentliggørelsen SKM2005.15.TSS.

Derudover skal værnsreglen – for ikke at komme i konflikt med EU-retten – administreres således, at den alene rammer "rent kunstige konstruktioner" (*wholly artificial arrangements*), og også dette viser, at en automatikpræget, abstraktpræventiv administration af værnsreglen, hvor en nedadgående afvigelse fra standardprisen automatisk bliver betegnet som en "flytning af avance", er udelukket.

Også her er det, som om SKATs respekt for værnsreglen egne indbyggede bremseklodser er blevet glemt eller skubbet til side i årene siden retsforliget i Vestre Landsret i SKM2005.14.V.

10. Landsskatteretten fastlagde rammerne for sådanne indsatsprojekter

Det ville heldigvis ikke være korrekt at skrive, at "the rest is silence". Tværtimod gav det genlyd, da Landsskatteretten i nogle centrale afgørelser i 2014 og 2017 gav bilbranchen genoprejsning og statuerede, at

SKAT handlede uretmæssigt ved indsatsprojektet (kontrolaktionen) “Flytning af avance på biler”. Dette blev fastslået ved SKM2014.-718.LSR, der resulterede i styresignalet i SKM2015.318.SKAT, og ved SKM2017.69.LSR.

I styresignalet opsummerede SKAT selv retstilstanden således:

“SKAT har i forbindelse med indsatsprojektet ‘Flytning af avance på biler’ truffet en række afgørelser om betaling af yderligere registreringsafgift under henvisning til, at der er sket overflytning af avance fra nye biler til brugte biler.

Landsskatteretten har i SKM2014.718.LSR afgjort, at det ikke er tilstrækkeligt for at dokumentere, at der er overflyttet avance, at det objektivt er konstateret, at et nyt køretøj er solgt med negativ avance samtidig med, at der er konstateret et overskud på den samlede handel med køber.

Landsskatterettens afgørelse i SKM2014.718.LSR er ikke indbragt for domstolene.

SKAT vil af egen drift genoptage sager, hvor SKAT, på tilsvarende vis som i SKM2014.718.LSR, har fundet, at der er sket flytning af avance alene på grundlag af en objektiv konstatering af, at et nyt køretøj er solgt med negativ avance samtidig med, at der er konstateret et overskud på den samlede handel med køber.”

I en offentliggjort udtalelse af 13. marts 2017 sammenfattede Autobran-
chen Danmark den retstilstand, der nu var blevet fastslået, som følger:

“Bevisbyrden for, at der er sket overflytning af avance, er SKATs. Flytning af avance foreligger, når et nyt køretøj er solgt med negativ eller ingen avance (nul avance) i forhold til forhandlerens indkøbspris og prisnedsættelse ikke er udtryk for konkret forhandling i den isolerede handel, men er betinget af en samlet handel, hvor til-
lige indgår øvrige elementer, der ikke er afgiftsbelagte, og som indgår i handlen til en pris, der ligger væsentligt over markedsprisen.

Prisnedsættelsen må videre ikke konkret kunne forklares med en forretningsmæssig begrundelse.

Det er også et krav for at løfte bevisbyrden, at handlerne af den nye bil og udstyret skal være umiddelbart tidsmæssigt forbundne og i øvrigt betinget af hinanden, således at bilen ikke kan købes til den aftalte pris, medmindre f.eks. udstyret købes til den angivne pris.

Ved fastsættelse af markedsprisen for udstyr kan SKAT ikke anvende interne priser, vejledende priser samt priser fra en ekstern leverandør. SKAT skal foretage en egentlig sammenligning med øvrige priser i markedet. SKAT skal ved sammenligningen af den konkrete pris med øvrige priser i markedet tage hensyn til, at der tillades et vist prisspænd.

SKAT kan ikke fastsætte et maksimalt beløb for avance på salg af byttebiler hverken engros eller detail. Der skal i hvert enkelt tilfælde foretages en sammenligning med tilsvarende priser og avancer i markedet. SKAT skal dokumentere, at den fakturerede pris for byttebilen ligger væsentligt under markedsprisen. SKAT skal ved sammenligningen af den konkrete pris med øvrige priser i markedet tage hensyn til, at der tillades et vist prisspænd.

Af Landsskatterettens afgørelse udleder Bilbranchen endvidere, at standardprisen ikke er udgangspunktet for vurderingen af, hvorvidt der er flyttet avance, ligesom standardprisen ikke er udtryk for den "normale" avance på en konkret bil.

Videre er en lære af afgørelsen også, at den blotte konstatering af, at en ny bil er solgt med rabat, mens der er solgt udstyr med avance, så den samlede handel giver overskud, ikke er nok til at løfte bevisbyrden for flyttet avance. En sådan automatikpræget administration af værnsreglen kan ikke praktiseres. Objektive konstateringer, formodninger om køberadfærd og påstand om sammenfaldne interesser mellem køber og sælger var argumenter, som Landsskatteretten heller ikke tog til følge."

Denne opsummering af retstilstanden kan i det væsentlige tiltrædes, om end det forekommer tankevækkende, at der egentlig blot er tale om en gentagelse af, hvad der allerede fulgte af retsforliget i Vestre Landsret 10 år tidligere, jf. SKM2005.14.V. Det er næsten, som om de mellem-liggende 10 år, fra retsforliget i landsretten i 2005 og frem til kontrolaktionerne i 2013 og 2014, gik hen over hovedet på SKAT. Mange ressourcer og besværligheder kunne være sparet, hvis indsatsprojektet "Flytning af avance på biler" fra starten havde været iværksat på et korrekt retligt grundlag.

Kapitel 21

Konkurs over skyldnere uden midler

*Advokat, professor Anders Ørgaard,
TVC Advokatfirma og Aalborg Universitet*

1. Indledning

Selvom det ikke fremgår direkte af bestemmelsen i konkurslovens § 17, stk. 1, er det almindeligt anerkendt, at afsigelse af konkursdekret kræver retlig interesse.¹ Kravet om retlig interesse er udledt af det almindelige processuelle princip om, at en part skal have en retlig interesse – en individuel, væsentlig interesse – i at indlede et søgsmål.² Denne betingelse gælder således generelt i procesretten. I dansk konkursret kan princippet udtrykkes således, at en fordringshaver ikke kan få skyldneren erklæret konkurs, hvis det på forhånd med sikkerhed kan siges, at fordringshaveren intet vil opnå rent økonomisk ved, at skyldneren erklæres konkurs. Dette er overordnet set tilfældet i to situationer:

Den ene situation er, når skyldneren for *det første* ikke har nævneværdige aktiver, der kan gøres til genstand for en konkursbehandling.³

1. Se herom allerede Henrik Zahle i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1979B.117 ff.

2. Jf. nærmere Bernhard Gomard & Michael Kistrup, *Civilprocessen* (7. udg., 2013), s. 433 f. med yderligere henvisninger.

3. Jf. konkurslovens kapitel 5 og herom Ulrik Rammeskov Bang-Pedersen, Lasse

Og for *det andet* at konkursen ikke vil initiere midler til boet eller fordringshaveren. Konkursen kan initiere midler til boet eller fordringshaverne, hvis der foreligger omstødelige dispositioner, skal ske ekstinktion, eller hvis konkursen kan udløse en hæftelse (typisk fra Lønmodtagernes Garantifond).⁴

Den anden situation er, når fordringshaveren vil modtage fuld dækning uafhængigt af, om skyldneren erklæres konkurs. Dette sidstnævnte princip fremgår af konkurslovens § 20, stk. 1, nr. 1. Herefter kan en fordringshaver ikke forlange skyldneren erklæret konkurs, hvis hans fordring er sikret ved betryggende pant i skyldnerens ejendom.

Betingelsen om retlig interesse gælder således, når konkursprocessen via konkursbegæringen sættes i gang. Spørgsmålet er imidlertid, om den retlige interesse slår igennem på samme måde i alle situationer. Dette kunne begrundes i, at der i visse tilfælde kan foreligge andre hensyn end hensynet til retlig interesse. I denne forbindelse er det konkursbegæring mod kapitalselskaber og selvstændigt erhvervsdrivende, der påkalder sig interesse.

Når der således foreligger et *kapitalselskab uden midler*, er det således spørgsmålet, om hensynet til retlig interesse kan stå alene, når det skal afgøres, om selskabet skal erklæres konkurs. Baggrunden for dette spørgsmål er, at der i selskabsloven foreligger en grundsætning og klar hjemmel for, at et kapitalselskab netop skal besidde midler. Det er ikke meningen, at kapitalselskaber skal drives uden midler. Ud fra de selskabsretlige regler synes udgangspunktet derfor at være, at kapitalselskaber uden midler godt kan erklæres konkurs.

For selvstændigt erhvervsdrivende findes der ikke samme kapitalkrav som i selskabsloven. Der findes dog praksis på, at selvstændigt erhvervsdrivende uden midler i visse tilfælde godt kan erklæres konkurs.

Højlund Christensen & Kim Sommer Jensen, *Konkurs* (2014), s. 209, Lars Lindencrone Petersen & Anders Ørgaard, *Konkursloven med kommentarer* (14. udg., 2018), s. 393 ff., og Anders Ørgaard, *Konkursret* (12. udg., 2018), s. 57 ff.

4. Jf. konkurslovens kapitel 5 og herom Ulrik Rammeskov Bang-Pedersen, Lasse Højlund Christensen & Kim Sommer Jensen, *Konkurs* (2014), s. 81 f., Torben Kuld Hansen & Lars Lindencrone Petersen, *Insolvensprocesret* (3. udg., 2014), s. 159 ff., Lars Lindencrone Petersen & Anders Ørgaard, *Konkursloven med kommentarer* (14. udg., 2018), s. 335 f., og Anders Ørgaard, *Konkursret* (12. udg., 2018), s. 43 f.

I det følgende behandles i afsnit 2 udgangspunktet om konkursbegæring mod private personer uden midler. Herefter kigges der i afsnit 3 nærmere på kapitalselskaber uden midler. Endelig overvejes det i afsnit 4, hvad der er retsstillingen for selvstændigt erhvervsdrivende uden midler. Afsnit 5 er afslutning.

2. Private uden midler

I praksis er der næppe tvivl om, at det er ved konkursbegæring mod privatpersoner, grundsætningen om retlig interesse som oftest kommer på banen. I afgørelser, hvor konkurs afvises på grund af manglende midler, findes der således en række eksempler på afvisning i relation til fysiske personer.

Se således UfR 1982.1068, FM 2010.67 (som dog ikke er helt oplyst), UfR 2004.1701 (skyldnerægtefællerne skyldte henholdsvis ca. 285.000 kr. og ca. 470.000 kr. Hustruen var folkepensionist og manden efterlønsmodtager. De havde begge tidligere afgivet insolvenserklæring i fogedretten og forklarede i skifteretten, at de ikke ejede udlægsegnede aktiver. De havde nogle år før på kort tid forbrugt godt 300.000 kr. efter salget af en fast ejendom). Se tilsvarende UfR 2010.2774, hvor skyldnerægtefællerne var lønmodtagere, de drev ikke erhvervsmæssig virksomhed, og de ejede kun to overbehæftede ejendomme. Skifteretten afviste konkurs, da der ikke var noget, der tydede på, at der forelå noget omstødeligt.⁵

Der er således intet behov for diskussion af, om grundsætningen om retlig interesse gælder ved konkursbegæring mod fysiske personer uden midler.

3. Kapitalselskab uden midler

3.1. Kapitalens tilstedeværelse ved indskud og ændringer

Spørgsmålet er, om kravet om retlig interesse ved skyldnere uden midler kan stå alene, når skyldneren er et kapitalselskab. Dette kan begrundes med, at der foreligger andre hensyn, der skal tages i betragtning

5. Se tillige UfR 2011.1227.

ved afgørelse af, om et kapitalselskab skal erklæres konkurs, end de hensyn, der skal tages i betragtning ved fysiske personers konkurs. Sådanne andre hensyn kan muligvis føre til, at princippet om retlig interesse ved manglende midler, som jo er klart fastslået for fysiske personer uden midler, må træde i baggrunden ved kapitalselskaber uden midler.

Overordnet set kan dette baseres på, at det (bortset fra chikane) savner formål at gennemføre en konkursbehandling over en fysisk person, der ikke har midler. En person er ikke forpligtet til at have midler eller formue. I modsætning hertil gælder det for kapitalselskaber, at disse skal have et kapitalberedskab. Det er således ikke meningen, at anpartsselskaber og aktieselskaber skal drives, når de er uden midler. Det kan således anføres, at den "begrænsede hæftelse er et privilegium for kapitelejerne. Selskabets kreditorer, der kun kan rette deres krav mod selskabets egenkapital, udsættes for en vis risiko, der aktualiseres, hvis selskabet ikke kan betale sine forpligtelser."⁶ Det er generelt set uheldigt og mod et grundlæggende hensyn i selskabsloven, hvis kapitalselskaber uden midler opererer. Dette vil blive underbygget i det følgende.

Der foreligger et grundlæggende krav om kapitalberedskab for kapitalselskaber. Dette er ganske centralt, og der er flere udtryk for dette i selskabsloven. Det fremgår således af selskabslovens § 4, at aktieselskaber skal have en selskabskapital på minimum 500.000 kr. og anpartsselskaber på minimum 50.000 kr. Denne selskabskapital skal være til stede i selskabet eller skal kunne kaldes med kort varsel, jf. selskabslovens § 33. Indskydes værdier i selskabet (apportindskud) i stedet for penge, er der i §§ 35-38 en fintmasket regulering, som tilsigter at garantere, at værdierne er til stede ved indskuddet i selskabet.⁷

I tilslutning hertil er det centralt, at tegning af kapitalandele ikke kan ske til underkurs, jf. selskabslovens § 31. Der er ligeledes regule-

6. Jf. Søren Friis Hansen & Jens Valdemar Krenchel, *Dansk selskabsret 2 – Kapitalselskaber* (4. udg., 2014), s. 265.

7. Jf. nærmere Paul Krüger Andersen, *Aktie- og anpartsselskabsret Kapitalselskaber* (13. udg. under medvirken af Peter Krüger Andersen, 2017), s. 184 ff., Jan Schans Christensen, *Kapitalselskaber Aktie- og anpartsselskabsret* (5. udg., 2017), s. 336 ff., og Søren Friis Hansen & Jens Valdemar Krenchel, *Dansk selskabsret 2 – Kapitalselskaber* (4. udg., 2014), s. 141 ff.

ring, hvis kapitalejerne ønsker at ændre på kapitalen i opadgående retning (kapitalforhøjelse) eller i nedadgående retning (kapitalnedsættelse). Ved kapitalforhøjelse skal kontantindskud være til stede i overensstemmelse med selskabslovens § 33.⁸ Foretages kapitalforhøjelsen som apportindskud, skal selskabslovens §§ 36-38 iagttages, jf. selskabslovens § 160, og der foreligger et forbud mod tegning af kapitalandele til underkurs, jf. selskabslovens § 153, stk. 2. Sker der udbetaling til kapitalejerne i forbindelse med en kapitalnedsættelse, skal der udarbejdes vurderingsberetning efter selskabslovens §§ 36 og 37, jf. selskabslovens § 190. Tilsvarende kan peges på forbuddet mod at tegne egne kapitalandele, jf. selskabslovens § 205, og på § 210 om forbud mod kapitalejerlån.⁹

Samlet set er disse bestemmelser udtryk for, at midlerne skal være til stede i kapitalselskabet. Baggrunden for denne omfattende regulering af kapitalselskabet er, at det er centralt, at kreditorer og også mindretalsaktionærer kan have et vist minimum af tro på, at der er værdier til stede i selskabet. Spørgsmålet er herefter, hvad der er retsstillingen, hvis kapitalselskabet taber sin kapital.

3.2. Kapitaltab

Efter selskabslovens § 119 gælder det, at ledelsen i et kapitalselskab skal sikre, at generalforsamling afholdes senest 6 måneder efter, at det konstateres, at selskabets egenkapital udgør mindre end halvdelen af den tegnede kapital. På generalforsamlingen skal det centrale ledelsesorgan redegøre for kapitalselskabets økonomiske stilling og om fornødent stille forslag om foranstaltninger, der bør træffes, herunder om kapitalselskabets opløsning. Det er således ganske klart, at tanken i selskabsloven er, at et kapitalselskab, der ikke engang er uden midler, men

8. Jf. Paul Krüger Andersen, *Aktie- og anpartsselskabsret Kapitalselskaber* (13. udg. under medvirken af Peter Krüger Andersen, 2017), s. 227 ff., Jan Schans Christensen, *Kapitalselskaber Aktie- og anpartsselskabsret* (5. udg., 2017), s. 371 ff., og Søren Friis Hansen & Jens Valdemar Krenchel, *Dansk selskabsret 2 – Kapitalselskaber* (4. udg., 2014), s. 294.

9. Jf. nærmere Paul Krüger Andersen, *Aktie- og anpartsselskabsret Kapitalselskaber* (13. udg. under medvirken af Peter Krüger Andersen, 2017), s. 282 ff., Jan Schans Christensen, *Kapitalselskaber Aktie- og anpartsselskabsret* (5. udg., 2017), s. 417 ff., og Søren Friis Hansen & Jens Valdemar Krenchel, *Dansk selskabsret 2 – Kapitalselskaber* (4. udg., 2014), s. 393 ff.

som blot har tabt halvdelen af sin kapital, står på randen til opløsning, hvis Plan A, som er at komme med et forslag til foranstaltninger, der bør træffes, ikke lykkes.

Selskabslovens § 119 fandtes tidligere i aktieselskabsloven § 69 a og anpartsselskabsloven § 52. Aktieselskabsloven § 69 a blev indført ved lov nr. 282 af 6. september 1982. Lovforslagsnummeret hertil er L 119/1982. Reglen i anpartsselskabslovens § 52 findes i anpartsselskabsloven af 1996. Lovforslagsnummeret er L 199/1996. Bestemmelsen i § 52 er en videreførelse af § 85 a i den tidligere anpartsselskabslov. Denne § 85 a blev indført ved lovforslaget L 120/1982. Reglerne er indført efter artikel 17 i direktivet af 13. december 1976 om samordning af de garantier, der kræves i medlemsstaterne af de i artikel 58, stk. 2, i traktaten nævnte selskaber (som er civile eller kommercielle virksomheder, herunder kooperative selskaber og andre juridiske personer omfattet af loven offentlig eller privat, med undtagelse af selskaber, der ikke forventer overskud) til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser, for så vidt angår stiftelsen af aktieselskabet samt bevarelse af og ændringer i dets kapital, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde.

I forarbejderne til aktieselskabslovens § 69 a fra 1982, der er forløberen til selskabslovens § 119, blev det anført, at

“Den foreslåede § 69 a samt den strengere bestemmelse i anpartslovforslaget må anses for egnet til at tilgodese de beskyttelsesbehov hos et selskabs kreditorer og lønmodtagere, der i de seneste år er blevet mere udtalte, jfr. den nærmere begrundelse i anpartslovforslaget”.¹⁰

Det beskyttelsesbehov, som kreditorer og lønmodtagere har, er beskyttelse mod, at der ikke er midler i kapital-selskabet til at honorere deres krav. Det er således formålet med bestemmelsen at modvirke, at kapital-selskaber ikke har midler. Generelt understøtter bemærkningerne, at det ikke er idéen med aktieselskaber, at disse skal drives uden midler eller fortsætte deres eksistens, hvis de er uden midler. Den tilsvarende bestemmelse i anpartsselskabsloven § 85 a fra 1982 fik følgende bemærkninger med på vejen i dens forarbejder:

10. Jf. FT 1982, sp. 2879.

“En regel, der påbyder en reaktion i tilfælde af alvorlige kapitaltab, bør også fastsættes for anpartsselskabers vedkommende, da det forekommer, at anpartsselskaber til skade for kreditorer og medarbejdere – og i et vist omfang minoritetsdeltagere og det offentlige – gennem længere tid fortsætter tabsgivende virksomhed, uanset at der ikke mere er mulighed for at genetablere en forsvarlig og indtægtsgivende drift. Dette får som resultat, at selskabet efterhånden helt tømmes for aktiver, og det overlades til kreditorerne at konstatere, at det ikke er formålstjenligt at lade selskabet tage under konkursbehandling. I den forbindelse henledes opmærksomheden på konkurslovens § 27, der ved det næsten ufravigelige krav om sikkerhedsstillelse for konkursomkostninger medfører, at selskaber, der har tabt hele egenkapitalen, kun vanskeligt kan tages under konkursbehandling, eller at det offentlige i forbindelse med en tvangsopløsning kommer til at bære omkostningerne. Hertil kommer udgifterne for det offentlige ved virksomhedslukninger. For at modvirke disse forhold foreslås det i forslaget § 85 a, stk. 1, at anpartsselskaber, der har mistet mindst halvdelen af indskudskapitalen og derved står i fare for at blive insolvente, skal saneres. Dette kan ske ved en nedskrivning eller ved en kapitaltilførsel eller en kombination heraf. Endelig kan det også besluttes at opløse selskabet”.¹¹

Igen fremstår det tydeligt, at det rent selskabsretligt ikke er formålet med anpartsselskaber, at de skal drives uden midler. I konkursretlig sammenhæng er det værd at notere sig, at problemet, som adresseres i forarbejderne, er, at ingen kreditorer har nogen interesse i at erklære anpartsselskabet konkurs på grund af hæftelsen for omkostningerne, jf. konkurslovens § 27. Det er nærliggende at forstå bemærkningerne sådan, at det ellers ville anses for en fornuftig løsning, at anpartsselskaber uden midler blev erklæret konkurs, men at hæftelsesreglen i konkurslovens § 27 i praksis stopper dette. Det kan ikke udledes af bemærkningerne, at det skulle være et problem i relation til retlig interesse at erklære et anpartsselskab konkurs.

Ved reformen af selskabslovene i 2006 faldt den skærpede regel i anpartsselskabsloven ud. Herefter var der ikke noget krav for hverken anpartsselskaber eller aktieselskaber til at retablere indskudskapitalen. Ledelsen skal dog fortsat reagere, når halvdelen af kapitalen er tabt, jf.

11. Jf. FT 1982, sp. 2996.

selskabslovens § 119. Udviklingen er beskrevet hos Paul Krüger Andersen, *Aktie- og anpartsselskabsret Kapitalselskaber* (13. udg. under medvirken af Peter Krüger Andersen, 2017), s. 260.

Selskabsloven kræver således aktiv handling, når *halvdelen* af kapitalen er tabt. Dette bygger bl.a. på et hensyn til kreditorerne. Det må derfor med temmelig stor sikkerhed kunne siges, at det fra lovgivningsmagtens side ikke er intentionen, at kapitalselskaber skal fortsætte uden videre, når *hele* kapitalen er tabt. En sådan udvikling i selskabets økonomi giver grobund for at formode, at ledelsens tiltag, da halvdelen af kapitalen var tabt, ikke var tilstrækkeligt effektive. Det er derved nærliggende, at det pågældende kapitalselskab uden midler ikke bør fortsætte. Dette synspunkt forstærkes, hvis selskabets manglende betalingsevne har medført tab, og de tabsramte ønsker at få selskabet standset. Dette må være i overensstemmelse med interessen bag kapitaltabsreglen. Denne interesse flugter fuldstændig med den almindelige kreditors interesse i, at selskaber uden midler ikke indgår aftaler, som på grund af selskabets manglende midler indebærer en markant tabsrisiko for kreditorerne.

Det må således fastslås, at det er et absolut hovedhensyn i selskabsloven, at aktieselskaber og anpartsselskaber stedse skal have en tilstedeværende indskudskapital og en positiv egenkapital. Hvis således kapitalselskabet er uden midler, skal der komme en løsning. Selvom det ikke fremgår af selskabsloven, skal der gerne på et tidspunkt ske en rekapitalisering af selskabet. Hvis dette ikke sker, vil selskabet sandsynligvis i sidste ende blive tvangsopløst eller blive erklæret konkurs. På den baggrund foreligger der ingen betænkeligheder ved at erklære kapitalselskabet uden midler konkurs, da det jo under alle omstændigheder skal afsluttes, hvis der ikke foretages aktive overlevelsestiltag. Sat på spidsen kan det anføres, at hvis fordringshaveren gerne vil stille sikkerhed for konkursbehandlingen, bør der næppe være det store i vejen for dette, når det er det praktiske alternativ, at det er staten, som må bekoste en tvangsopløsning af selskabet.

Det bør også omtales, at kapitalselskaber ofte er en del af koncerner. Ved insolvens i en koncern er det ofte således, at alle selskaber, der ikke er mulige salgsubjekter, erklæres konkurs. En gennemførelse af synspunktet om retlig interesse ville føre til, at et til flere koncernselskaber uden midler ikke kunne erklæres konkurs sammen med de andre

selskaber i koncernen. Herefter ville de pågældende selskaber skulle sendes til tvangsopløsning, når betingelserne herfor var tilstede. I denne situation må det antages, at fordringshaveren har retlig interesse i, at alle selskaber i koncernen erklæres konkurs.

Undersøgelsen foretaget af Henrik Zahle i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1979B.117 ff. synes at være møntet på personlige skyldnere. Der udtales dog følgende s. 119: "Det offentliges interesse i under visse omstændigheder at afvikle et selskab tilfredsstilles i almindelighed af reglerne om tvangsopløsning, jfr. aktieselskabslovens § 117 og anpartsselskabslovens § 86, men viser selskabet sig at være insolvent, overgår selskabet til konkursbehandling efter likvidators begæring eller, hvor ingen likvidator er udnævnt, efter skifterettens afgørelse *ex officio*, jfr. aktieselskabslovens § 127, stk. 3, og anpartsselskabslovens § 96, stk. 3. Hvis der skønnes ikke at være aktiver til dækning af omkostningerne ved bobehandlingen, tvangsopløses selskabet imidlertid i praksis ofte, uden at selskabet tages under konkursbehandling." Henrik Zahle behandler således ikke eksplicit den situation, at en fordringshaver indgiver konkursbegæring mod et selskab uden midler. Det forudsættes, at opløsningen af sådanne selskaber sker ved tvangsopløsning.

Der foreligger ikke praksis, der direkte forholder sig til spørgsmålet om kapitalselskaber uden midler. Men lignende spørgsmål har været fremme i nyere praksis. Dette gælder således for UfR 2018.1916.

I UfR 2018.1916 indgav fordringshaveren en konkursbegæring mod et kapitalselskab. Selskabet manglede at betale et krav på ca. 2,6 mio. kr. Beløbet var fastslået ved en dom. Direktøren i selskabet forklarede i skifteretten, at selskabet ikke bestred kravet, men at selskabet ikke kunne betale, og at selskabet ikke ejede aktiver. Det blev oplyst, at selskabet var en del af en koncern. Selskabet havde kort tid, før konkursbegæringen blev indgivet, solgt en ejendom til et andet selskab i koncernen. Salget var sket til markedspris. Fordringshaveren fastholdt konkursbegæringen, mens selskabet påstod konkursbegæringen nægtet fremme. Skifteretten fandt, at det ikke var sandsynliggjort, at ejendommen ikke var overdraget til markedsprisen. Herefter ville salget af ejendommen ikke kunne omstødes, da det ikke indeholdt et gaveelement. Dette førte skifteretten til, at fordringshaveren derved ikke havde en væsentlig og individuel interesse i afsigelse af konkursdekret over det insolvente selskab. Skifteretten nægtede herefter at afsige konkurs-

dekret. Fordringshaveren kærede kendelsen til landsretten. Landsretten ophævede herefter skifterettens kendelse og hjemviste sagen til fortsat behandling i skifteretten, idet der ikke var oplyst nærmere om baggrunden for overdragelsen af selskabets eneste aktiv til et koncernforbundet selskab, og det kunne derfor ikke udelukkes, at der kunne foreligge en omstødelig disposition i forbindelse med overdragelsen. Fordringshaveren havde derfor den fornødne individuelle, væsentlige interesse i en konkursbehandling.

Afgørelsen UfR 2018.1916 kan sammenlignes med FM 1997.179/2.

I FM 1997.179/2 havde skyldneren efter indgivelsen af konkursbegæringen med samtykke fra de panthavere, som ifølge sagkyndig vurdering ikke ville opnå dækning, overdraget en fast ejendom og driftsinventar til et anpartsselskab. Skifteretten lagde til grund, at der selv ikke ved en eventuel omstødelse af overdragelsen ville blive dækning til de simple kreditorer i boet. Fordringshaveren anførte, at han først efter indgivelsen af konkursbegæringen var blevet orienteret om, at der skulle ske en overdragelse til anpartsselskabet, og at han endnu ikke havde set overdragelsesaftalen. Landsretten udtalte, at skyldneren kort før indgivelsen af konkursbegæringen havde overdraget størstedelen af sine aktiviteter, herunder aktiver af betydelig værdi, til et nystiftet selskab, uden at de simple kreditorer blev underrettet, og at det derfor – uanset størrelsen af de aktuelle aktiver og den aktuelle gæld – ikke kunne udelukkes, at fordringshaveren havde en retlig interesse i, at skyldneren blev erklæret konkurs.

Afgørelserne FM 1997.179/2 og UfR 2018.1916 ligner hinanden derved, at en ejendom overdrages til et selskab, og at der tilsyneladende ikke er åbenlyse indsigelser mod overdragelsessummen. Det er dog ikke oplyst, om overdragelsen i FM 1997.179/2 skete til et koncernforbundet selskab, eller om skyldneren selv var et selskab. Dog synes situationen i FM 1997.179/2 at tyde på, at der var tale om en erhvervsdrivende skyldner – nok et kapitalselskab. I afgørelsen forelå der således næppe en privatperson uden erhvervmæssige aktiviteter, som intet ejede.

I 2018-afgørelsen ophævede landsretten skifterettens afgørelse om afvisning af konkursdekret på grund af manglende retlig interesse. Det gives som begrundelse af landsretten, at der ikke var oplyst nærmere om baggrunden for overdragelsen af skyldnerselskabets ejendom. Dog

må hertil siges, at salgsbestræbelserne i relation til ejendommen er temmeligt udførligt beskrevet i afgørelsen. Det er ganske vist ikke oplyst, hvorfor ejendommen blev overført til et andet selskab i koncernen, men omvendt er der ikke noget, som tyder på, at der ligger andet heri end, at det ikke var nødvendigt eller ønskeligt at bibeholde et selskab, der udelukkende havde et enkelt aktiv, som ikke kunne sælges til vurderingsprisen. Landsretten anvendte denne manglende oplysning til at komme frem til, at det ikke kunne udelukkes, at der forelå en omstødelig disposition i forbindelse med overdragelsen af ejendommen. Der forelå dog som nævnt ret tydelige oplysninger om vurderingerne af ejendommen, og at salget faldt i tråd med denne vurdering. Derfor synes der ikke ud fra oplysningerne i afgørelsen at være alarmklokker, der ringer højlydt på grund af salg til underpris med gaveelement. Hvis landsrettens afgørelse således synes at bygge på lidt tynde præmisser, kan det understøtte det synspunkt, at landsrettens udgangspunkt var, at selskabet burde kunne erklæres konkurs, aktiver eller ej.

Afgørelsen kan dog naturligvis også anskues sådan, at landsretten fandt, at overdragelsen af ejendommen burde undersøges nærmere.

I denne sammenhæng må UfR 2016.2802 H også omtales. I sagen indledte en andelsboligforening en solvent opløsning. Likvidator vurderede, at der ikke kunne gennemføres en solvent likvidation, og indgav derfor konkursbegæring mod andelsboligforeningen. Højesterets flertal udtalte i denne forbindelse:

“Det fremgår af begæringen, at likvidatorernes begrundelse for at indgive konkursbegæring bl.a. var, at foreningens aktiver ikke kunne dække gælden, og at foreningen ikke havde kunnet opnå en løsning med kreditorerne. Vi finder, at likvidatorerne under disse omstændigheder havde pligt til at indgive konkursbegæring. På denne baggrund tiltræder vi, at der ikke er grundlag for at nægte konkurs med henvisning til, at Duegården ikke har retlig interesse i at blive erklæret konkurs.”¹²

Afgørelsen er udtryk for et særligt tilfælde. I den forbindelse hører det med, at der var tale om en andelsboligforening, der ikke er reguleret af selskabsloven. Det var således ikke engang med direkte hjemmel i sel-

12. Jf. om spørgsmålet Kasper Steensgaard i *TBB* 2016.586 ff.

skabsloven, men blot efter dens principper, afgørelsen blev truffet. Afgørelsen kan opfattes således, at Højesteret i sin hensynsafvejning fandt, at det styrende hensyn var det selskabsretlige princip, om at insolvente selskaber skal lukkes ned, og at dette princip var mere tungtvejende end den retlige interesse.

For aktieselskaber og anpartsselskaber gælder således princippet om retlig interesse, som det også gør i relation til fysiske personer. For aktieselskaber og anpartsselskaber gælder der dog specifik lovgivning om, at disse selskaber skal have et kapitalberedskab, og at de skal undgå kapitaltab. Disse selskabsretlige regler fører sandsynligvis til, at de processuelle principper om retlig interesse må vige ved konkursbegæring mod aktieselskaber og anpartsselskaber uden midler, således at sådanne selskaber godt kan erklæres konkurs.

4. Selvstændigt erhvervsdrivende uden midler

Der findes afgørelser, hvor erhvervsdrivende erklæres konkurs, selvom de ikke anses for at have aktiver, jf. UfR 1983.29/1, hvor en bank fandtes at have tilstrækkelig retlig interesse i at begære en advokat konkurs, uanset foreliggende oplysninger om, at denne intet ejede. Se tilsvarende UfR 1983.416/1 H, hvor konkurs blev erklæret over en statsautoriseret revisor uanset oplysninger om, at han intet ejede, idet det ikke kunne udelukkes, at en konkursbehandling ville bringe midler frem. Det bør dog nævnes, at der for en advokat og en revisor gælder krav om solvens for at kunne virke i deres erhverv. Det er således en betingelse for at være beskikket som advokat eller statsautoriseret revisor, at de pågældende ikke er under rekonstruktionsbehandling eller konkurs, jf. retsplejelovens § 119, stk. 2, nr. 2, og revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 3.¹³ Dette taler for, at en konkursbegæring mod personer i de pågældende erhverv bliver gennemført, uanset om de har midler.

Selvom erhvervsdrivende ikke ifølge selskabsloven eller andre love er forpligtet til at have et kapitalberedskab, kan der muligvis være en tendens til, at den retlige interesse strækkes lidt videre end ved privatpersoner. Noget sådant vil kunne begrundes i, at det generelt ikke er ønskeligt, at en erhvervsdrivende, der ikke er i stand til at honorere sine forpligtelser, kan fortsætte med at drive erhvervsvirksomhed.

13. Jf. tilsvarende Henrik Zahle i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1979B.120.

En sådan praksis findes allerede i relation til skatte- og moms krav. Se således UfR 1994.10, hvor skattemyndighederne fandtes at have »godtgjort fornøden retlig interesse i« at få fremmet konkursbegæring mod en skyldner uden aktiver, »idet det må påregnes«, at skyldneren »herved vil blive afskåret fra at forøge sit tilsvær over for det offentlige i form af moms- og skatterestancer, hvilket ikke vil kunne opnås ved anden fremgangsmåde«. Se den tilsvarende UfR 2003.748/2.¹⁴

Noget tilsvarende har hidtil ikke vist sig i retspraksis ved ikke-offentligretlige krav. Der kan i den forbindelse henvises til U 1997.51. Konkursbegæring blev i afgørelsen ikke taget til følge, da der forelå manglende retlig interesse hos rekvirenten.

Ejendomsmægler E1 indgav konkursbegæring mod ejendomsmægler E2, der i henhold til frivilligt forlig skyldte E1 ca. 250.000 kr. E2 erkendte at være insolvent, jf. konkurslovens §17, men gjorde gældende, at E1 ikke havde retlig interesse i en konkurs på grund af E2's aktivers ringe størrelse. E1 anførte til støtte for en retlig interesse, at E2 drev virksomhed i konkurrence med E1, og at det fandtes stødende for retsbevidstheden, at E2 kunne drive ejendomsmæglervirksomhed, når han var insolvent. E1 anførte videre over for landsretten, at det måtte være rimeligt for E1 at få undersøgt, hvorledes E2's virksomhed var blevet etableret i økonomisk henseende, samt at få foretaget undersøgelser af de forretningsmæssige aktiver. Da det måtte lægges til grund, at E1 ikke ved en konkursbehandling ville få dækning for nogen del af sin fordring, og da E1 ikke på andet grundlag fandtes at have godtgjort en retlig interesse, der burde tilgodeses gennem en konkursbehandling, blev E1's konkursbegæring ikke taget til følge.

I afgørelsen fulgte landsretten ikke synspunktet om, at det ville være stødende mod retsbevidstheden, hvis skyldneren fortsatte med at konkurrere som insolvent. Det kan meget vel tolkes således, at landsretten ikke finder synspunktet relevant. På grund af den sparsomme praksis er det dog vanskeligt at konkludere noget sikkert i denne henseende

14. Afgørelserne kritiseres af Anders Ørgaard, *Konkursret* (12. udg., 2018), s. 40.

5. Afslutning

I det foregående blev nogle forskellige aspekter af konkursbegæring mod skyldnere uden midler omtalt. Der var således omtale af konkursbegæring mod private personer uden midler. Herefter blev der kigget nærmere på kapitalselskaber uden midler. I denne forbindelse blev der stillet spørgsmål til, om grundsætningen om retlig interesse kan stå alene, idet selskabsretlige grundsætninger taler for, at kapitalselskaber uden midler godt kan erklæres konkurs. Endelig fremgik det, at selvstændigt erhvervsdrivende uden midler i visse tilfælde ligeledes også kan blive erklæret konkurs.

Kapitel 22

Skattemæssig succession med fokus på værdiansættelse og berigtigelse

Tax Partner Ole Aagesen, Revitax A/S

1. Indledning

Den værdi, der lægges til grund for beregning af gaveafgift, indkomstskat eller boafgift, udgør den skattemæssige afståelsessum for overdrageren og den skattemæssige anskaffelsessum for erhververen, når parterne ikke har gjort brug af muligheden for overdragelse af en reel erhvervsmæssig virksomhed med skattemæssig succession.¹

Overdragelse med succession er forbeholdt overdragelse af reelle erhvervsmæssige virksomheder inden for den nære familie, eller alternativt til en nær medarbejder i levende live og ved dødsboskifte. Desuden er det muligt at sælge tilbage med skattemæssig succession, hvis tilbagesalget gennemføres inden 5 år, efter en virksomhed er overdraget med skattemæssig succession.

Både de subjektive og de objektive betingelser for overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder med succession er lovreguleret. Desu-

1. De respektive bestemmelser er AL § 49, 1.-3. punktum og ABL § 31, stk. 1, EBL § 3 og KGL 34.

den er der lovreguleret om erhververens kompensation for at overtage overdragerens udskudte skat i form af passivposter, som alene fragår ved beregningen af gaveafgift eller indkomstskat af gaver og ved fordelingen af arv samt ved beregningen af boafgift.

Det var indtil 2008 skattemyndighedernes opfattelse, at der ikke kunne tages hensyn til udskudt skat ved værdiansættelsen af aktiverne eller ved overtagelse af opsparet overskud efter virksomhedsskatte-loven, når en erhvervsvirksomhed overdrages med succession, selv om værdiansættelsen af aktiverne beror på markedsmæssige handelsværdier og ikke er baseret på modificerede handelsværdier, som kan udledes af de såkaldte værdiansættelsescirkulærer.²

Ved en kendelse fra Landsskatteretten af 10. september 2008³ er det fastslået, at aktiver, der indgår i en virksomhedsoverdragelse og som overdrages med skattemæssig succession, skal værdiansættes under hensyntagen til udskudt skat, som overtages af erhververen. Landsskatteretten udtalte i kendelsen, at udskudt skat ikke er en aktuel gældspost, og at udskudt skat derfor ikke kan indarbejdes i overdragelsen til kurs 100.

Den 15. juni 2011 udsendte Skatteministeriet et styresignal,⁴ hvor Skatteministeriet præciserer praksis efter landsskatteretskendelsen af 10. september 2008. Efter styresignalet er det ved overdragelse med succession valgfrit, om man vil støtte ret på landsskatteretspraksis med udskudt skat, eller om man vil holde sig til de respektive regelsæt om objektivt beregnede passivposter.

Hverken landsskatteretskendelsen eller styresignalet angiver principper eller metoder til kursfastsættelse af den udskudte skat.

I artiklen gennemgås regler og praksis vedrørende overdragelse med skattemæssig succession, herunder værdiansættelsen af udvalgte aktiver og passiver samt den mulige kompensation for overtagelse af overdragerens udskudte skatteforpligtelse.

-
2. Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, Den juridiske Vejledning, afsnit C.B.3.5.4.3 om værdiansættelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter (som har afløst TSS-cirkulære 2000-5), TSS-cirkulære 2000-9 om værdiansættelse af aktier og anparter og TSS-cirkulære 2000-10 om værdiansættelse af goodwill.
 3. Vognmandskendelsen er offentliggjort i SKM2008.876.LSR – Se kommentaren i *Juridisk Ugebrev*, JUS 2008.46 af Advokat (H), cand. merc. Tommy V. Christiansen.
 4. Styresignalet er offentliggjort i SKM2011.406.SKAT.

2. Skattemæssig succession

2.1. Generelt om overdragelse med skattemæssig succession

Skattemæssig succession kan benyttes ved overdragelsen af reelle erhvervsmæssige virksomheder. Både personligt drevne virksomheder og virksomheder som drives i kapitalselskabsform.

Ved overdragelse af aktiver og passiver mellem ægtefæller, som er gift, samlevende og hjemmehørende her i landet, er skattemæssig succession obligatorisk.

Virksomhedsomdannelse kan gennemføres med skattemæssig succession ved anvendelse af lov om skattefri virksomhedsomdannelse, og endelig kan visse selskabsretlige omstruktureringer gennemføres med skattemæssig succession.

Både inden for skatteretten og ved beregning af afgift efter boafgiftsloven skal aktiver, der overdrages fra et skattesubjekt til et andet skattesubjekt, værdiansættes. Når dele af overdragelsessummen berigtiges med gæld, skal gældsposterne værdiansættes. Udgangspunktet er, at gælden sættes til pålydende,⁵ og at gælden omregnes til kontantværdi, når der skal tages stilling til, om fast ejendom er overdraget til en kontantværdi, der holder sig inden for $\pm 15\%$ i forhold til den senest bekendtgjorte offentlige ejendomsvurdering.⁶

Ved generationsskifte i levende live og ved skifte af ikke skattefritagne dødsboer kan overdragelse/udlodning af erhvervsmæssige virksomheder enten ske efter afståelsesprincippet eller efter successionsprincippet. Ved udlodning⁷ fra de ikke skattefritagne dødsboer kan successionsprincippet og afståelsesprincippet endvidere kombineres.⁸ I de

5. Punkt 44 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

6. Punkt 5 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

7. Begrebet udlodning er defineret i DBSL § 96 og omfatter alle afståelser fra et bo til arveladerens længstlevende ægtefælle, arvinger eller legatarer. Var afdøde gift ved dødsfaldet, omfatter udlodning tillige den længstlevende ægtefælles afståelser af aktiver til andre arvinger eller legatarer i boperioden, som tilhører fra den længstlevende ægtefælles andel af delingsformuen eller skilsmissesæreje.

8. DBSL § 28, stk. 3, hvorefter dødsboet kan vælge helt eller delvist at lade sig beskatte – både for så vidt angår afdødes aktiver og aktiver, der tilhører en længstlevende ægtefælle, når sådanne aktiver skal henregnes til boets indkomst, jf. DBSL § 4, stk. 2.

skattefritagne dødsboer sker der ingen beskatning, hverken ved realisation eller ved udlodning af aktiver; dog beskattes opsparet overskud fra virksomhedsordningen og konjunkturudligningshenlæggelser endeligt i mellemprioroden i de situationer, hvor virksomheden er realiseret. Udloddes virksomheden til længstlevende ægtefælle eller til arvinger, er det muligt at overtage virksomhedsopsparingen med skattemæssig succession.

Retsvirkningen af succession er, at overdrageren ikke bliver beskattet af sin fortjeneste ved overdragelsen, at erhververen indtræder (succederer) i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt, og at erhververen overtager en udskudt skat⁹, der som udgangspunkt svarer til den skattebesparelse, som overdrageren har opnået ved overdragelsen.

Der kan som altovervejende hovedregel ikke succederes i underskud og tab.¹⁰

Herudover er det muligt, sammen med en virksomhedsoverdragelse, at overdrage opsparet overskud i virksomhedsordningen eller konjunkturudligningskonto i kapitalafkastordningen med skattemæssig succession.

Når der sker overdragelse med succession, er det ved beregningen af gaveafgift og boafgift muligt at indarbejde en passivpost¹¹ – eller alternativt at indarbejde kursværdien af udskudt skat.¹²

Ved formueretlig overdragelse af aktiver mellem ægtefæller, som er gift og samlevende og begge fuldt skattepligtige til Danmark, er der

9. Udskudt skat, som tillige benævnes “latent skat”, beregnes med den aktuelle skatteprocent for overdrageren af forskellen mellem handelsværdien (den værdi, der lægges til grund for beregningen af bo- eller gaveafgift) og den skattemæssige værdi.

10. Succession i underskud og kildeartsbegrænsede tab kan ikke ske ved generationsskifte i levende live, jf. KSL § 33 C, og ved udlodning fra dødsboer, jf. DBSL § 36. Succession i underskud og tab er obligatorisk ved overdragelse af aktiver mellem ægtefæller, som er gift og samlevende, jf. KSL §§ 26A og 26 B, ved uskiftet bo, jf. KSL § 59, stk. 5, og ved skattefrie virksomhedsomdanne, jf. VOL § 6.

11. Passivposter ved succession i levende live er særskilt reguleret i KSL § 33 D, og passivposter i forbindelse med dødsboskifte er særskilt reguleret i BAL § 13a.

12. I modsætning til passivposter, jf. note 9, er beregningen og kursfastsættelsen af udskudt skat ikke lovreguleret, men udspringer af landsskatteretspraksis (SKM2008.876.LSR).

krav om obligatorisk succession, for så vidt angår aktiver og passiver,¹³ hvorimod det er frivilligt, om opsparet overskud¹⁴ eller konjunkturudligningskonto¹⁵ overdrages med succession. Herudover er det muligt, at en ægtefælle kan overdrage sine indskud på etableringskonto og iværksætterkonto¹⁶ til sin ægtefælle uden beskatning.

2.2. Ægtefællesuccession

Indkomst, der vedrører en erhvervmæssig virksomhed, skal beskattes hos den af ægtefællerne, der driver virksomheden, og deltager begge ægtefæller i driften af virksomheden, skal resultatet af virksomheden beskattes hos den af ægtefællerne, der i overvejende grad driver virksomheden,¹⁷ hvorimod hævet kapitalafkast i virksomhedsordningen beskattes hos ejeren¹⁸ eller hos ejerne, hvis ægtefællerne har valgt at gøre brug af muligheden for at drive virksomheden i form af et ægtefælleinteressentskab.¹⁹

Bestemmelsen om rette skattesubjekt blandt ægtefæller indeholder ikke nærmere om den situation, hvor driften overgår til ægtefællen. Men det er i praksis antaget, at en sådan overdragelse skal gennemføres med obligatorisk succession, hvorved ændringen ikke udløser nogen form for beskatning hos den ægtefælle, der ikke længere står for driften af virksomheden, ligesom den ægtefælle, der overtager driften, overtager samtlige skattemæssige værdier.

Når der alene sker overdragelse af driften mellem ægtefæller, er der desuden obligatorisk succession i ægtefællens valg af beskatningsmåde, herunder ægtefællens eventuelle virksomhedsordning eller opsparing i kapitalafkastordningen.

Dette gælder også, når en ægtefælle driver passiv virksomhed.²⁰

13. KSL § 26 A, stk. 2 og KSL § 26 B.

14. KSL § 26 A, stk. 4 og stk. 5.

15. KSL § 26 A, stk. 7.

16. KSL § 26 A, stk. 8.

17. KSL § 25 A, stk. 1.

18. KSL § 25 A, stk. 2.

19. KSL § 26 A, stk. 8.

20. Skattestyrelsen, Den juridiske Vejledning 2019-1, afsnit C.C.6.7.1.

Hvis der sker ændring i ejerskabet til virksomhedsaktiverne²¹ eller overdragelse af øvrige aktiver eller overdragelse af pligtpådragelsen på gældssiden,²² er succession for ægtefæller også obligatorisk, forudsat at ægtefællerne begge er fuldt skattepligtige til Danmark, hjemmehørende her i landet og samlevende i skattemæssig henseende.²³

For så vidt angår virksomhedsordningen og opsparing på konjunkturudligningskonto er succession i disse ordninger valgfri,²⁴ så der forekommer derfor i praksis to alternative muligheder. Enten at lade beløbene komme til endelig beskatning hos den ægtefælle, som ikke længere ejer virksomhedsaktiverne, eller lade ægtefællen overtage henholdsvis virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen med skattemæssig succession.

Hvis overdragelsen vedrører en af flere virksomheder under virksomhedsordningen, kan ægtefællen, forudsat at indskudskontoen ikke er negativ, overtage en forholdsmæssig del af virksomhedsordningen, som i så fald beregnes forholdsmæssigt på grundlag af de respektive virksomheders kapitalafkastgrundlag, og hvor der i beregningerne anvendes forholdsmæssig metode og ses bort fra finansielle aktiver.²⁵

Successionsbestemmelserne for ægtefæller kan ikke udvides til også at omfatte de valg, som en ægtefælle selv kan træffe ved indgivelse af sin selvangivelse.²⁶

2.3. Generationsskifte af erhvervmæssige virksomheder i levende live

Et generationsskifte med succession i levende live er betinget af, at parterne opfylder de lovregulerede subjektive og objektive betingelser, og at parterne overholder frister og afgiver lovregulerede meddelelser rettidigt.

21. KSL § 26 A, stk. 2.

22. KSL § 26 B. Se herom TfS 2000, 673 H, om ægtefællesuccession i sukkerroeandele i forbindelse med skilsmisse og TfS 1999, 213 H, om succession i ægtemandens skattemæssige stilling som hovedaktionær i forbindelse med skilsmisse (Dissens 3:2).

23. KSL § 4 og KSL § 27.

24. KSL § 25 A, stk. 4 og stk. 7.

25. KSL § 25 A, stk. 5 og stk. 6.

26. SKM2017.557.LSR og SKM2019.92.SR.

Et generationsskifte af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder med succession i levende live²⁷ kan omfatte overdragelse til den nære familie eller overdragelse til en nær medarbejder. Der er desuden mulighed for tilbagesalg med succession, hvis dette sker inden for en tidsfrist på 5 år målt på dato fra det oprindelige successionstidspunkt.

Ved overdragelsen kan parterne, aktiv for aktiv, vælge, om overdragelsen skal ske med succession eller ej, hvis de objektive betingelser for succession er opfyldt.

De objektive betingelser går ud på, at der alene kan succederes, hvis der kan opgøres en fortjeneste og dermed en udskudt skat. Der kan ikke succederes i tab.

Der kan alene succederes i ejendomme, som anvendes i en erhvervsmæssig virksomhed, hvorefter kan udledes, at der ikke kan succederes i ejendomme, som udelukkende anvendes til udlejning bortset fra bortforpagtede ejendomme, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug.

Hvis mere end halvdelen af en ejendom anvendes erhvervsmæssigt, kan der succederes fuldt ud, hvorimod der alene kan succederes i den erhvervsmæssigt benyttede del, hvis den erhvervsmæssige anvendelse er mindre end halvdelen. Der kan således også succederes i avancen på boligdelen på en blandet ejendom, hvor overdrageren ikke kan opnå skattefritagelse på grund af manglende bopæl på ejendommen, til trods for, at der ikke skal beskattes avance på boligdelen, når erhververen sælger ejendommen, hvis boligdelen på den blandede ejendom i ejertiden har tjent til bolig for erhververen eller erhververens husholdning.²⁸

Desuden er det en betingelse for succession i genvundne afskrivninger på bygninger og/eller installationer, at der tillige succederes i ejendomsavancen, hvorimod det ikke er et krav, at der succederes i afskrivningerne, hvis der succederes i ejendomsavancen.²⁹

27. KSL § 33 C, stk. 1, 1. punktum.

28. SKM2012.253.LSR og SKM2013.511.LSR.

29. KSL § 33 C, stk. 1, 5. punktum, som indsat ved § 10, nr. 2, i lov nr. 998 af 20. december 1999 med virkning for overdragelser fra og med den 1. januar 2000.

På gældssiden kan succession udelukkende omfatte gevinst på gældsposter i udenlandsk valuta.³⁰

Ved succession i kapitalandele anvendes reglerne herom i aktieavancebeskatningsloven, uanset om kapitalandelene indgår som aktiver i den erhvervsmæssige virksomhed.³¹

Efter bestemmelseernes ordlyd omfatter den mulige succession alene genvundne afskrivninger og kapitalgevinster. Bestemmelserne kan ikke udstrækkes til også at omfatte indtægter og udgifter med direkte tilknytning til indkomstopgørelsen.³²

Ved en nærmere gennemgang og analyse af samtlige successionsbestemmelser i dansk skatteret vil man nå frem til, at der ikke er fuld symmetri i bestemmelseernes ordlyd og fortolkning. Succession med hjemmel i kildeskatteloven omfatter alene kapitalgevinster, hvorimod anden hjemlet succession ikke er begrænset til kapitalgevinstbeskatningen, men tillige omfatter fuldstændig succession inden for skatteretten, herunder succession i anskaffelsestidspunktet ved den skatteretlige sondring mellem vedligeholdelse og forbedring.³³

Det er en betingelse, at Skattestyrelsen får meddelelse om successionen. Meddelelsen skal gives senest i forbindelse med afgivelse af overdragerens oplysninger i henhold til skatteforvaltningslovens § 2.³⁴

2.4. Overdragelse med succession til den nære familie

Den nære familie omfatter udtømmende følgende familiemedlemmer:

Børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever samt adoptivbørn og stedbørn.

En samlever er en person, der har haft fælles bopæl med overdrageren i de sidste 2 år, eller en person, der tidligere har haft fælles bopæl med overdrageren i en sammenhængende periode på mindst 2

30. KSL § 33 C, stk. 1, 8. punktum.

31. ABL § 34, 35 og 35 A.

32. SKM2007.333.ØLR og SKM2002.173.LSR, hvor der ikke kunne ske succession med hensyn til ejertid, hvor en søn overtog en landbrugsejendom fra sin fader.

33. Den ledende dom på området er *Krag-Juel-Vind-Friis-dommen* i UFR 1958.1173 H.

34. KSL § 33 C, stk. 7. I SKM2011.250 har Skatteministeriet ændret praksis, hvorefter det fra og med indkomståret 2010 ikke længere er et ultimativt krav, at anmeldelsesfristen overholdes.

år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse eller fraflytning til en ældrebolig.³⁵

Overdragerens skattemæssige underskud kan ikke overdrages med succession.

Erhververens skattemæssige underskud, som er oparbejdet forud for overdragelsen, kan ikke modregnes i en fortjeneste ved et efterfølgende salg af virksomheden.³⁶

Der er herudover fuldstændig identitet i de objektive betingelser, hvad enten virksomheden overdrages til den nære familie, den nære medarbejder, eller om virksomheden overdrages tilbage til en tidligere ejer med skattemæssig succession.

2.5. Overdragelse med succession til en nær medarbejder

Regelsættet om familiesuccession kan tillige anvendes ved overdragelse til en nær medarbejder.³⁷

En nær medarbejder er en medarbejder, der inden for de seneste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden,³⁸ og det er ikke et krav, at medarbejderen er ansat på overdragelsestidspunktet. Det er endvidere muligt at overdrage successivt, hvis den resterende overdragelse sker senest 5 år efter, at den tidligere medarbejder første gang erhvervede en andel af virksomheden.

De objektive betingelser er de samme som ved familiesuccession og ved tilbagesalg med skattemæssig succession.

2.6. Overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder, som drives i selskabsform

Selskaber, der driver erhvervsmæssig virksomhed, er selvstændige skattemæssige subjekter (kapitalselskaber), så derfor vil et generationsskifte af

35. BAL § 22, stk. 1, litra d.

36. KSL § 33 C, stk. 4.

37. KSL § 33 C, stk. 12.

38. Beskæftigelseskravet måles efter ATP-normen for, hvad fuldtidsbeskæftigelse udgør, og at kravet herefter er opfyldt efter 117 timer om måneden i 3 år, svarende til 4.212 timer, jf. SKM2009.411.SR.

sådanne virksomheder typisk omhandle en overdragelse af kapitalandele i selskabet.³⁹

Kapitalandele kan overdrages med skattemæssig succession, hvis parterne opfylder de lovregulerede subjektive og objektive betingelser og er betinget af, at parterne overholder frister og afgiver de lovregulerede meddelelser rettidigt.⁴⁰

Efter de subjektive betingelser kan der ske overdragelse til den samme personkreds som ved overdragelse af personligt drevne virksomheder.

Personkredsen er således overdragerens børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever samt stedbørn og adoptivbørn.

De objektive betingelser er, at den enkelte overdragelse af kapitalandele udgør mindst 1 % af selskabskapitalen, at selskabet ikke er en såkaldt "pengetank", hvorved forstås, at selskabets virksomhed ikke i overvejende grad må bestå af passiv kapitalanbringelse med undtagelse af bortforpagtede landbrugs- og skovbrugsejendomme, som ikke anses for passiv kapitalanbringelse, og at kapitalandelene ikke er kapitalandele i investeringsselskaber.

Der kan tillige ske overdragelse af kapitalandele med succession til en nær medarbejder⁴¹ og tilbagesalg med succession,⁴² hvor der gælder de samme objektive betingelser som ved overdragelse til den nære familie.

Hvis kapitalandelene ikke er optaget til handel på et reguleret marked, er anskaffet før den 19. maj 1993, og hvis overdrageren var hovedaktionær eller ophørende hovedaktionær den 19. maj 1993, kan kursen pr. 19. maj 1993 ikke anvendes som anskaffelsessum. Der kan i disse situationer beregnes hovedaktionærnedslag,⁴³ som udgør 1 % pr.

39. Et generationsskifte kan også gennemføres i form af kapitaludvidelse i driftsselskabet, vedtægtsændring med opdeling i A og B kapitalandele og med forlods udbyttet, hvor man skal være opmærksom på, at der ikke må ske formueforskydning, herunder forskydning i beregningerne af eventuelt ejertidsnedslag. Sådanne generationsskifter omtales ikke yderligere i denne artikel.

40. ABL § 34.

41. ABL § 35.

42. ABL § 35 A.

43. ABL § 47.

afsluttet år,⁴⁴ hvor overdrageren har ejet kapitalandelene forud for indkomståret 1999, og nedslaget kan højst udgøre 25 %.

Ved erhververens efterfølgende afståelse af sådanne kapitalandele, som er overtaget med skattemæssig succession, anvendes kapitalandelens værdi ved overdragelsen eller udlodningen med succession i stedet for overdragelsessummen ved beregningen af nedslaget.⁴⁵

Marginalskatten på aktieindkomst er 42 %, ⁴⁶ og passivposten på aktieindkomst er 22 %.⁴⁷

2.7. Generationsskifte i forbindelse med skifte af dødsboer

Dødsboer, som enten skiftes som privat skifte⁴⁸ eller ved bobestyrer,⁴⁹ er selvstændige skattesubjekter.⁵⁰

Dødsboets indkomst omfatter indtægter og udgifter vedrørende den formue, som kan henføres til afdødes bodel,⁵¹ og var afdøde gift ved dødsfaldet, anses gevinst eller tab ved udlodning af den længstlevende ægtefælles formue (bodelsaktiver) til andre arvinger tillige som dødsboets indkomst.⁵²

Et dødsbo, som skiftes i umiddelbar forlængelse af dødsfaldet, er skattefritaget, hvis både aktiver og nettoformue opgjort på skæringsdagen ikke overstiger 2.901.400 kr. (2019).⁵³

For ægtefæller måles skattepligten alene på afdødes eventuelle fuldstændige særeje med tillæg af boslodden.⁵⁴

44. SKM2012.37.BR.

45. ABL § 47, stk. 3.

46. PSL § 8 a, stk. 2.

47. KSL § 33 D, stk. 3 og BAL § 13a, stk. 3.

48. Dødsboskifteloven § 25.

49. Dødsboskifteloven § 36.

50. DBSL § 2, stk. 1, nr. 1.

51. DBSL § 4, stk. 1.

52. DBSL § 4, stk. 2.

53. DBSL § 6, stk. 1-5.

54. SKM2012.524.LSR – Se kommentaren i *Juridisk Ugebrev*, JUS 2012.37 af advokat (H), cand. merc. Tommy V. Christiansen og yderligere JUS 2013.48 om udvidelse af anvendelsesområdet for SKM2012.524.LSR til også at omfatte skifte af uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live og skifte ved den længstlevende ægtefælles død som følge af 3 bindende svar i hhv. SKM2013.813.SR, SKM2013.814.SR, SKM2013.815.SR og SKM2013.816.SR.

Dødsboet indtræder i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til aktiver og passiver, der tilhørte afdøde,⁵⁵ og i det omfang, gevinst eller tab ved udlodning af aktiver, som tilhører den længstlevende ægtefælle skal henregnes til boets indkomst, indtræder dødsboet tillige i den længstlevende ægtefælles skattemæssige stilling.⁵⁶

I de skattefritagne dødsboer sker der ingen beskatning, hverken ved realisation eller ved udlodning i boperioden.⁵⁷

Udlodning omfatter alle afståelser til en længstlevende ægtefælle, arvinger og legatarer,⁵⁸ herunder udlodning af en længstlevende ægtefælles bodelsaktiver til andre arvinger, hvis en længstlevende ægtefælles bodelsaktiver henregnes til dødsboet.⁵⁹

En samlever⁶⁰ er arving, hvis samleveren er indsat i et testamente. Testamentet behøver ikke at være et udvidet samlevertestamente, men betingelserne for at arve i henhold til et samlevertestamente skal være opfyldt.⁶¹

Udlodning skal posteres efter bruttometoden, og realisation skal posteres efter nettometoden i relation til skattepligtsmålingen.⁶²

2.7.1. Skattefritagne dødsboer

I de skattefritagne dødsboer sker der som ovenfor anført ingen beskatning af genvundne afskrivninger og kapitalgevinster, så derfor udgør den værdi, som aktiverne optages til i boopgørelsen, boets skattemæssige afståelsessum og arvingens skattemæssige anskaffelsessum.

Hvis afdøde har anvendt virksomhedsordningen og har opsparet overskud,⁶³ eller hvis afdøde har indskudt på konjunkturudligningsop-

55. DBSL § 20, stk. 1.

56. DBSL § 20, stk. 2.

57. DBSL § 96, stk. 4.

58. DBSL § 96, stk. 1, 1. punktum.

59. DBSL § 96, stk. 1, 2. punktum.

60. DBSL § 96, stk. 5.

61. Arvelovens §§ 87-89.

62. I en sag (BS 99-842/2007) har Skatteministeriet taget bekræftende til genmæle, hvor skattepligtsmålingen i et skiftet dødsbo var indbragt for byretten, hvorefter aktiverne opgøres til nettoværdi ved realisation af boets aktiver og gæld. Se nærmere om sagens konkrete faktum i *Tidsskrift for skatter og afgifter* 2008, s. 211, af advokat Torben Buur, Advokatfirmaet Dahl i Herning.

63. DBSL § 10, stk. 1.

sparing under kapitalafkastordningen,⁶⁴ sker der som udgangspunkt endelig beskatning af disse opsparinger i mellemprioroden,⁶⁵ hvis henholdsvis konto for opsparet overskud med tillæg af foreløbig virksomhedsskat eller konjunkturudligningskontoen med tillæg af konjunkturudligningssskat overstiger 170.200 kr. (2019). Den endelig beskatning udgør 50 pct. af den overskydende opsparing, hvor den foreløbige skat af den overskydende opsparing godskrives som betalt skat.

Der gælder en tilsvarende beskatning, hvis en længstlevende ægtefælle ved udgangen af året før dødsåret har anvendt virksomhedsordningen og har opsparet overskud,⁶⁶ eller hvis en længstlevende ægtefælle har anvendt kapitalafkastordningen med opsparing på konjunkturudligning⁶⁷ på en virksomhed, som tilhørte afdøde.

Hvis opsparingen omfatter flere virksomheder, gælder der særlige regler for fordeling af de opsparede beløb på de respektive virksomheder.⁶⁸

Regelsættene om endelig beskatning i mellemprioroden finder ikke anvendelse i det omfang, en arving⁶⁹ eller en længstlevende ægtefælle⁷⁰ overtager opsparingen med skattemæssig succession.

Hvis en længstlevende ægtefælle eller en eller flere arvinger overtager opsparingen med succession, vil ægtefællen og/eller arvingerne overtage den foreløbige virksomhedsskat eller konjunkturudligningssskatten, som er betalt i forbindelse med opsparingen.⁷¹

Herudover skal en længstlevende ægtefælle, hvis den længstlevende ægtefælle overtager konto for opsparet overskud med succession, tillige succedere i indskudskontoen.⁷²

Ved succession vil der kunne beregnes passivposter – eller alternativt udskudt skat – af forskellen mellem den endelige beskatning af det

64. DBSL § 11, stk. 1.

65. Mellemprioroden går fra udløbet af afdødes seneste indkomstår forud for dødsfaldet til og med dødsdagen, jf. DBSL § 96, stk. 3.

66. DBSL § 10, stk. 2.

67. DBSL § 11, stk. 2.

68. DBSL § 10, stk. 3 og DBSL § 11, stk. 3.

69. DBSL § 10, stk. 4, jf. DBSL § 39, stk. 2.

70. DBSL § 10, stk. 4, jf. DBSL § 39, stk. 2.

71. Ved endelig beskatning af opsparet overskud kan den foreløbige virksomhedsskat alene modregnes i slutskat, jf. VSL § 10, stk. 4.

72. DBSL § 47, 4. punktum, som henviser til DBSL § 39, stk. 2.

opsparede overskud/konjunkturudligningsopsparingen og den foreløbige virksomhedsskat/konjunkturudligningsskat, som er betalt på opsparingstidspunktet.

2.7.2. Ikke skattefritagne dødsboer

I de skattepligtige (ikke skattefritagne) dødsboer succederer dødsboet i afdødes subjektive anskaffelseshensigt og i afdødes objektive skattemæssige stilling og tilsvarende i en længstlevende ægtefælles skattemæssige stilling, hvis den længstlevende ægtefælles formueaktiver anvendes til udlodning til andre arvinger eller legatarer.

Herudover succederer dødsboet i afdødes fremførelsesberettigede underskud.⁷³

Hvis der sker realisation af aktiver og passiver i boperioden,⁷⁴ vil realisationen udløse beskatning af genvundne afskrivninger og avancebeskatning i boet.⁷⁵

Ved udlodning⁷⁶ skal der tages stilling til, om udlodningen skal ske med succession, om udlodningen skal ske med beskatning i boet, eller om udlodningen skal gennemføres som en kombination af succession og beskatning i boet.

Udgangspunktet er udlodning med succession,⁷⁷ hvis betingelserne herfor er opfyldt. Hel eller delvis beskatning i boet er tilvalg.⁷⁸

Uanset om der skal ske udlodning med succession eller ej, skal der udarbejdes avanceopgørelser, hvor værdierne i boopgørelsen (eller værdierne i en acontomeddelelse, hvis der har fundet udlodning sted før skæringsdagen⁷⁹), indgår i avanceopgørelserne som afståelsessum.

Fortjeneste, herunder genvundne afskrivninger, ved udlodning med succession medregnes ikke ved opgørelse af bobeskatningsindkomsten.⁸⁰

73. DBSL § 20, stk. 3.

74. DBSL § 96, stk. 4.

75. DBSL § 27.

76. DBSL § 96, stk. 1.

77. DBSL § 28, stk. 1, som henviser til DBSL § 36, stk. 1.

78. BSL § 28, stk. 3.

79. DBSL § 5, stk. 2 og 3.

80. DBSL § 28.

Tab ved udlodning behandles som realisation. Hvis der er hjemmel til tabsfradrag, kan tabet fradrages ved opgørelsen af bobeskattingsindkomsten.⁸¹

Opspartet overskud i virksomhedsordningen og opsparing på konjunkturudligning behandles på samme måde som beskrevet under de skattefritagne dødsboer.⁸²

Ved udlodning med succession overtager erhververen afdødes/den længstlevende ægtefælles udskudte skat, og i så fald er det muligt at kompensere herfor ved beregningen af boafgift – enten i form af passivposter eller med kursværdien af udskudt skat.

3. Værdiansættelsen af aktiver og passiver

3.1. Generelt om værdiansættelse

En tilbagevendende udfordring ved generationsskifte i levende live og ved generationsskifte i forbindelse med dødsboskifte er værdiansættelsen af aktiverne. Dernæst er udfordringen at få overdragelsessummen berigtiget.

Udgangspunktet for værdiansættelsen er, at aktiverne skal overdrages til værdien i handel og vandel.

Problemstillingen i praksis er, at man sædvanligvis ikke kender værdien i handel og vandel, da der *de facto* ikke sker overdragelse mellem parter med modstridende interesser.

Der findes en vejledende anvisning i cirkulære af 17. november 1982,⁸³ der som udgangspunkt kan anvendes. Foreligger der særlige omstændigheder, kan man ikke støtte ret på anvisningen i cirkulæret.

Værdiansættelsen af aktiver og passiver til brug ved beregningen af henholdsvis gaveafgift og boafgift sker som udgangspunkt efter samme principper og metoder, uanset om overdragelsen gennemføres med skattemæssig succession eller ej.

Anvendelse af værdiansættelsescirkulæret har på dødsboområdet, og for så vidt angår værdiansættelsen ved udlodning af fast ejendom,

81. DBSL § 28, stk. 2.

82. DBSL § 24, som materielt svarer til bestemmelserne i DBSL § 10.

83. Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.

stået sin prøve ved Højesterets dom af 8. marts 2016,⁸⁴ hvor Højesteret nåede frem til, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse, der er foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der efter en konkret vurdering foreligger særlige omstændigheder, som gør, at værdiansættelsen efter cirkulæret ikke er retvisende.

Faktum i sagen var, at to ejendomme (en erhvervsejendom og en beboelsesejendom) under bobehandlingen var udlagt til en arving for værdier, som ikke afveg med mere end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering. SKAT satte spørgsmålstegn ved, om værdierne svarede til handelsværdien, og ved Skifterettens mellemkomst blev udmeldt sagkyndig vurdering til fastsættelse af ejendommenes handelsværdi.

Boet kærede Skifterettens kendelse til landsretten med påstand om, at anmodningen om syn og skøn ikke skulle imødekommes. Boet støttede påstanden med, at der efter boets opfattelse består et retskrav på at få godkendt en værdiansættelse inden for $\pm 15\%$ af den seneste offentlige ejendomsvurdering i overensstemmelse med værdiansættelsescirkulæret, ligesom boet gjorde gældende, at retskravet fulgte af en fast administrativ praksis.

Landsretten stadfæstede kendelsen. I begrundelsen anfører landsretten, at der ikke er grundlag for at fastslå, at værdiansættelsescirkulærets bestemmelser i sig selv giver boet et retskrav på at få godkendt sin værdiansættelse af de to ejendomme. Landsretten fandt det heller ikke godtgjort, at der er en fast administrativ praksis om, at en sådan værdiansættelse skulle accepteres af SKAT.

Boet fik tilladelse til at få prøvet sagen for Højesteret. Højesteret fandt, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder, og bemærker, at det af de grunde, landsretten har anført, ikke var godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne. Af de grunde, som skifteretten havde anført, fandt Højesteret, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning

84. SKM2016.279.HR.

om, at de pågældende ejendomme vurderes med henblik på fastsættelse af handelsværdien, skulle imødekommes.

Udfordringen i praksis er imidlertid, at der ikke findes retskilder, der definerer og afgrænser begrebet "særlige omstændigheder".

3.2. Værdiansættelsen ved overdragelse i levende live

Det fremgår af boafgiftsloven,⁸⁵ at en gaves værdi skal fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen, og at værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.

Efter en ren ordlydsfortolkning giver bestemmelsen ingen mening, da der ikke findes et marked eller en multilateral handelsfacilitet, hvor man handler med gaver.

Efter en formålsfortolkning giver bestemmelsen mening, hvis det lægges til grund for forståelsen, at det er aktiverne, der skal værdiansættes til handelsværdi, og at der opstår en gave, hvis der ikke sker fuldstændig vederlæggelse på anden måde.

Værdiansættelsen er underkastet Skattestyrelsens prøvelse,⁸⁶ hvorefter styrelsen kan ændre en værdiansættelse, hvis det er styrelsens opfattelse, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse.

Skattestyrelsen har en lovreguleret frist på 6 måneder for efterprøvelsen, som regnes fra tidspunktet, da gaveanmeldelsen er modtaget. En afgiftspligtig gave skal anmeldes senest den 1. maj i året efter, at gaven er givet.⁸⁷ Der gælder en særlig frist på 8 uger for bobestyrer, arvinger og legatarer, hvis en person er afgået ved døden, og afdøde har givet eller modtaget afgiftspligtige gaver.⁸⁸

En gave er givet på det tidspunkt, da tilsagnet om gaven er kommet til kundskab for modtageren.

Hvis Skattestyrelsen ikke er i besiddelse af oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes 6-månedersfristen i den periode, der løber, fra Skattestyrelsen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages, og hvis det har betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine

85. BAL § 27, stk. 1.

86. BAL § 27, stk. 2.

87. BAL § 26, stk. 1.

88. BAL § 26, stk. 2.

interesser, kan der efter anmodning fra den afgiftspligtige indrømmes en rimelig fristforlængelse.

I praksis bliver 6-måneders fristen ofte anvendt til “fastlåsning” af værdiansættelsen, hvor man skal være opmærksom på, at “fastlåsningen” ikke kan gøres gældende i relation til regelsættene om sælger og købers fordeling af den kontantomregnede overdragelsessum i henhold til afskrivningsloven⁸⁹ og ejendomsavancebeskatningsloven.⁹⁰

En erhvervsvirksomheds reelle markedsværdi kendes ikke, når virksomheden overdrages mellem interesseforbundne parter, da fastlæggelse af overdragelsessummen og overdragelsessummens fordeling på de medfølgende aktiver ikke vil være resultatet af forhandlinger mellem en sælger og køber med reelt modstridende interesser og af modstridende parternes forhandlingsstyrke.

Når handelsværdien ikke kendes, kan man som tidligere nævnt anvende og støtte ret på anvendelsen af værdiansættelsescirkulærerne,⁹¹ medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 anvendes, når der skal svares boafgift, og når der skal svares gaveafgift, hvorimod anvisningen i den juridiske vejledning anvendes ved overdragelse mellem interesseforbundne parter, når der ikke skal svares boafgift eller gaveafgift, fx ved overdragelse til en nær medarbejder, mellem søskende, ved overdragelse mellem koncernforbundne selskaber og i hovedaktionæroverdragelser.

Usikkerhed om værdiansættelsen og fordelingen af overdragelsessummen kan afdækkes ved et bindende svar på en påtænkt disposition.⁹²

89. AL § 45, stk. 3, som har været efterprøvet i SKM2008.773.LSR.

90. EBL § 4, stk. 5, som har været efterprøvet i SKM2008.773.LSR.

91. Cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, Den juridiske vejledning afsnit C.B.3.5.4.3 om værdiansættelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter (som har afløst TSS-cirkulære 2000-5), TSS-cirkulære 2000-9 om værdiansættelse af aktier og anpartar og TSS-cirkulære 2000-10 om værdiansættelse af goodwill.

92. SFL § 21, stk. 1, 2. punktum.

3.3. Værdiansættelse ved udlodning i forbindelse med dødsboskifte

Aktiver og passiver skal medtages i boopgørelsen til handelsværdien på den fastsatte skæringsdag eller på udlodningsdagen, hvis der har fundet acontoudlodning sted.⁹³

Skifteretten kan efter anmodning bestemme, at handelsværdien af boets aktiver og passiver skal fastsættes ved en sagkyndig vurdering.⁹⁴

Efterprøvelse af værdiansættelsen af aktiver og passiver i boopgørelser hører under Skattestyrelsens kompetenceområde,⁹⁵ og hvis Skattestyrelsen ikke finder, at værdien i en boopgørelse svarer til handelsværdien, kan Skattestyrelsen ændre værdiansættelsen eller anmode Skifteretten om sagkyndig vurdering.

Hvis Skattestyrelsen ændrer en værdiansættelse uden sagkyndig vurdering, skal Skattestyrelsen fremsende forslag til ændring i høring og i så fald overholde de almindelige sagsbehandlingsregler, herunder officialmaksimen og angive en begrundelse for den påtænkte ændring.

Skattestyrelsens ændring eller anmodning om sagkyndig vurdering skal ske inden 3 måneder efter modtagelsen af boopgørelsen.⁹⁶

Hvis boet ikke er enig i en ændret værdiansættelse foretaget af Skattestyrelsen, kan boet inden 4 uger forlange sagkyndig vurdering.⁹⁷

Skattestyrelsen er bundet af en sagkyndig vurdering, medmindre betingelserne i dødsboskiftelovens § 94 om omvurdering er til stede.

Usikkerhed om værdiansættelsen og fordelingen af overdragelsessummen kan ikke afdækkes med et bindende svar.⁹⁸

3.4. Værdiansættelse af faste ejendomme

Værdiansættelsescirkulæret indeholder specifikke retningslinjer for værdiansættelsen af faste ejendomme.⁹⁹

93. BAL § 12.

94. Dødsboskiftelovens kapitel 26 (§§ 93-95).

95. BAL § 12, stk. 2.

96. BAL § 12, stk. 2.

97. BAL § 12, stk. 2.

98. SKM2009.534.LSR.

99. Punkt 3-16 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver mm. og ved gaveafgiftsberegning.

Cirkulæret er en videreførelse og ajourføring af Hæfte 36 “Meddelelser fra Skattedepartementet”, og cirkulæret er foranlediget af, at der fra og med den 17. almindelige vurdering pr. 1. april 1981 er gennemført en ændring i de principper, hvorefter faste ejendomme vurderes, hvorefter ejendomsværdien opgøres efter et kontantprincip.

Er en fast ejendom solgt, og er salget sket i det åbne marked, skal den afgiftspligtige værdi naturligvis fastsættes på grundlag af salgssummen med fradrag af salgskostninger og med kursfastsættelse af eventuelle sælgerpantebreve.

Det følger af cirkulærets punkt 10, at ansættelsen af ejendommens værdi benævnes “den skatte- og afgiftsmæssige værdi”. Denne værdi anvendes herefter som skattemæssig afståelsessum/anskaffelsessum for henholdsvis overdrageren og erhververen, når erhververen ikke indtræder i overdragerens skattemæssige stilling (når overdragelsen ikke gennemføres med skattemæssig succession).

Udgangspunktet for cirkulæreanvendelsen¹⁰⁰ er, at når der ikke er foretaget sagkyndig vurdering, og når en værdiansættelse af fast ejendom holder sig inden for den senest offentliggjorte ejendomsvurdering $\pm 15\%$, skal Skattestyrelsen acceptere værdiansættelsen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder, der begrundes, at man ikke følger denne fremgangsmåde.¹⁰¹

Skatterådet er i to bindende svar af 26. juni 2018¹⁰² nået frem til, at begrebet fast ejendom i værdiansættelsescirkulæret ikke omfatter næringsejendomme.

Artiklens forfatter var partsrepræsentant i den ene af de to sager¹⁰³ og gjorde forgæves gældende, at begrebet fast ejendom i værdiansættelsescirkulæret ikke kan fortolkes indskrænkende, og at cirkulærets bestemmelser om overdragelse af varelagre (løsøre) ikke omfatter faste ejendomme, selv om fortjeneste og tab på næringsejendomme langt

100. Cirkulærets punkt 6, hvor der som eksempel på særlige omstændigheder nævnes “en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest bekendtgjorte ansættelse af kontantejendomsværdien”.

101. Præmisserne i SKM2016.279.HR, hvor SKAT (nu Skattestyrelsen) skal acceptere værdiansættelsen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Dommen er kommenteret i UK 2016.11 af advokat (H), cand. merc. Tommy V. Christiansen.

102. SKM2018.375.SR og SKM2018.378.SR.

103. SKM2018.375.SR.

hen ad vejen skal opgøres på samme måde som ved salg fra et varelager.¹⁰⁴

Afgørelserne er kritiseret i en artikel i *SR-skat*,¹⁰⁵ hvor forfatterne når frem til, at afgørelserne ikke har støtte i nogen retskilde, og at Skatterådet af egen drift bør genoptage afgørelserne.

I en kendelse af 28. september 2017¹⁰⁶ har Landsskatteretten givet medhold i, at en værdiansættelse af fast ejendom skulle ske i overensstemmelse med parternes aftale, hvor handelsværdien var fastsat til den offentlige ejendomsvurdering minus 15 % med den begrundelse, at det ikke er en særlig omstændighed for fravigelse af værdiansættelses-cirkulæret, at ejendomsvurderingerne er suspenderet.

Sagen omhandler en faders køb og i umiddelbar forlængelse heraf en overdragelse til børn og børnebørn, hvor faderen ved købsaftale af 16. september 2015 og med overtagelsesdato den 15. december 2015 købte ejendommen for 61.750.000 kr. og ved købsaftale af 17. december 2015 overdrager ejendommen for 32.300.000 kr. til børn og børnebørn.

Landsskatterettens afgørelse med tilhørende begrundelse forekommer urigtig, da ejendommens handelsværdi må være den samme både ved faderens køb og ved faderens overdragelse til børn og børnebørn, og da værdiansættelses-cirkulæret efter sit formål er en vejledende anvisning, som kan anvendes ved overdragelser, når man ikke kender handelsværdien. Skatteministeriet har indbragt kendelsen for domstolene.

4. Berigtigelse af overdragelsessummen

I levende live kan overdragelsessummen enten berigtiges ved fuld vederlæggelse ved, at erhververen modtager en gave eller ved en kombination af vederlæggelse og gave.

En mulig berigtigelse kan være en uforrentet gæld,¹⁰⁷ som forfalder på anfordring også kaldet et "anfordringstilgodehavende", som kan

104. SKM2018.502.LSR, som omhandler et påtænkt generationsskifte med udvalgte ejerlejligheder/garager.

105. Artikel i *SR-skat* 2018.364 af Tax Partner Nikolaj Vinther & Tax Partner Jan Guldmann Hansen, Deloitte.

106. SKM2018.551.LSR.

107. Der stilles ikke krav om forrentning, jf. Skattestyrelsens juridiske vejledning, afsnit C.A.6.1.7.

indregnes til kurs 100. Det skal altid overvejes, om det er hensigtsmæssigt at gennemføre en berigtigelse med sådanne gældsbreve/fordringer, da den nedsatte gaveafgift/boafgift ved overdragelse af reelle erhvervmæssige virksomheder, som p.t. er på 6 % (og som nedsættes til 5 % i 2020), ikke omfatter gældsbreve/fordringer, der gives som gave eller falder i arv.

Ved udlodning fra dødsboer udgør arven hele berigtigelsen eller en del heraf.

Hvis overdragelsen sker med skattemæssig succession, hvor erhververen overtager overdragerens skatteforpligtelse på overdragelsestidspunktet, er det klart, at erhververen ikke vil acceptere fuld vederlæggelse til handelsværdi, hvis erhververen som følge af successionen skal overtage en ikke uvæsentlig fremtidig skatteforpligtelse ved efterfølgende afståelse af de overdragne aktiver og ved endelig beskatning af opsparet overskud fra virksomhedsordningen.

Kompensationen for at overtage erhververens skatteforpligtelse er, at der ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat af en gave eller ved beregning af boafgift kan beregnes og indarbejdes passivposter – eller som alternativ hertil – at kursværdien af overdragerens skatteforpligtelse, som benævnes “udskudt skat”, kan beregnes og indarbejdes i overdragelsesaftalen.

Om der skal ske kompensation i berigtigelsen med gave eller med kursværdien af udskudt skat, beror på en gensidig aftale mellem overdrageren og erhververen.

Der er lovhjemmel til beregning af passivposter,¹⁰⁸ hvorimod kursfastsættelse af udskudt skat ikke er reguleret ved lov, men beror på praksis, som kan udledes af en landsskatteretskendelse¹⁰⁹ og af et styresignal.¹¹⁰

Passivposterne ved berigtigelse af overdragelsessum i levende live har kun effekt, hvis hele berigtigelsen eller en del heraf består af en gave, da det følger af bestemmelsens ordlyd,¹¹¹ at passivposterne indar-

108. De lovregulerede passivposter fremgår af hhv. KSL § 33 D og i BAL § 13 a.

109. SKM2008.876.LSR.

110. SKM2011.406.SKAT. Se kommentaren herom i *Juridisk Ugebrev*, JUS2011.25 af Advokat (H), cand. merc. Tommy V. Christiansen.

111. KSL § 33 D, stk. 1.

bejdes ved beregning af gaveafgift eller ved beregning af indkomstskat af gaver.

Gaver er skattepligtige med hjemmel i statsskatteloven¹¹², medmindre gaven er givet til den personkreds, der er omfattet af gaveafgift med hjemmel i boafgiftsloven.¹¹³

Gaver til en samlevende ægtefælle er fri for gaveafgift.

De gaveafgiftspligtige personer er opregnet i boafgiftsloven¹¹⁴ og omfatter den nære familie,¹¹⁵ herunder en samlever. Heraf kan udledes, at hvis en nær medarbejder ikke samtidig er et nært familiemedlem, vil en gave til en nær medarbejder være indkomstskattepligtig for den nære medarbejder.

4.1. Passivposter som kompensation for overtagelse af overdragerens skatteforpligtelser

Værdiansættelse af aktiver og kontantomregning af gældsposter skal finde sted, uanset om der ydes helt eller delvist vederlag og uden hensyntagen til, om der sker succession eller ej.

Den kontantomregnede værdi af aktiverne skal anvendes som afståelsessum i avanceopgørelserne, for så vidt angår aktiver, som er omfattet af de skatteretlige regelsæt om kontantomregning.¹¹⁶

Selve formålet med passivposterne er at kompensere for udskudt skat i forbindelse med skattemæssig succession.

Kompensationen er reguleret efter delvist parallelle regelsæt i hhv. kildeskatteloven ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat af gaver¹¹⁷ og i boafgiftsloven ved beregningen af boafgift.¹¹⁸

Passivposterne udgør cirka halvdelen af den udskudte skat, på nær passivposten på ejendomsavancer, hvor passivposten udgør cirka 70 %, ¹¹⁹ og passivposterne blev implementeret i skatteretten på tids-

112. SL § 5, litra b.

113. BAL afsnit II, som omhandler gaveafgift for afgiftspligtige personer.

114. BAL § 22.

115. Ordet "afkom" i BAL § 22, stk. 1, litra a, omfatter ud over børn tillige børnebørn, oldebørn osv.

116. AL § 45, stk. 2 og EBL § 4, stk. 5.

117. KSL § 33 D.

118. BAL § 13a.

119. Ejendomsavancer beskattes som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 14. Den

punkter, da det var muligt at oppebære en rente af sine likvide formueaktiver, og da man skulle betale en ikke uvæsentlig rente ved fremmedfinansiering af sin gæld.¹²⁰

Skal der betales gaveafgift, kan passivposterne modregnes i beregningsgrundlaget for gaveafgift, ellers har passivposterne ingen skatte- eller afgiftsmæssig effekt.

Passivposten skal altid beregnes ud fra lavest mulige skattepligtige fortjeneste,¹²¹ som i praksis går ud på, at der skal udarbejdes alternative avanceopgørelser inden for de områder, hvor man legalt kan anvende alternative anskaffelsessummer, eller hvor avanceopgørelsen kan udarbejdes på anden alternativ måde, fx ved opgørelse af ejendomsavance på landbrugsejendomme m.v.,¹²² hvor der kan vælges mellem bundfradragsmetoden eller indekseringsmetoden, og hvor der, hvis ejendommen er anskaffet før den 19. maj 1993, kan udarbejdes indtil fire alternative opgørelser med forskellig anskaffelsessum/indgangsværdi.¹²³

For det første skal der kunne opgøres en fortjeneste (gevinst) og for det næste skal der henses til, om der kan beregnes passivpost.

Hvis der kan udarbejdes en eller flere opgørelser med fortjeneste (gevinst), er betingelsen for succession i ejendomsavancen opfyldt, men da passivposten skal beregnes ud fra lavest mulig skattepligtig fortjeneste, er konklusionen, at hvis den lavest mulige opgørelse udviser et tab, så sættes passivposten til nul.¹²⁴

marginale skat på positiv kapitalindkomst er på 42 % plus kirkeskat, jf. PSL § 19, stk. 2. Passivposten i procent kan beregnes som $30 \text{ (passivposten)} \times 100/43 \text{ (} 42 \% + \text{ kirkeskat } 1 \% \text{)} = 69,8 \%$.

120. KSL § 33 D er indført ved lov nr. 1119 af 21/12 1994 og BAL § 13a er indført ved lov nr. 1222 af 27. december 1996.

121. KSL § 33 D, stk. 2 og BAL § 13a, stk. 2.

122. EBL § 5 A, som omfatter ejendomme, der på afståelsestidspunktet anvendes til landbrug, gartneri, planteskole eller skovbrug. Bestemmelsen omfatter ikke landbrugsejendomme, der i væsentligt omfang anvendes til minkfarm, jf. SKM2012.-359.HR.

123. Der skal udarbejdes indtil 8 alternative avanceopgørelser for landbrugsejendomme m.v. anskaffet før den 19. maj 1993. En opgørelse med faktisk og efter EBL § 4 A pristalsreguleret anskaffelsessum, en opgørelse med anskaffelsessum efter 10 %-reglen, en opgørelse med anskaffelsessum efter halvdelsreglen og en opgørelse med en vurdering pr. 19. maj 1993, hvis en sådan er begæret efter den dagældende bestemmelse i VUR § 4 B. Disse 4 opgørelser kan endvidere indekseres, hvorved antallet af opgørelser kommer op på 8.

124. At passivposten sættes til nul, udtrykkes i afsnit C.E.9.3.2 i DJV på den måde, at

Hvis en erhverver vælger at succedere i de genvundne bygningsafskrivninger, er den pågældende tvunget til også at succedere i gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven. Dette hænger sammen med, at ikke genvundne afskrivninger nedsætter anskaffelsessummen ved opgørelse af ejendomsavancen.

Når en passivpost på ejendomsavancen skal beregnes, er det nødvendigt først at opgøre de genvundne afskrivninger for de enkelte bygninger. Denne opgørelse skal foretages, som om alle bygninger blev solgt, uanset om der succederes i nogle af de genvundne afskrivninger.¹²⁵ Først når denne opgørelse er foretaget, vil det være muligt at bestemme, om der eventuelt skal ske en nedsættelse af ejendommens anskaffelsessum med ikke genvundne afskrivninger.

Passivposten udgør 30 % af den lavest mulige fortjeneste.

Der kan endvidere beregnes passivposter ved succession i konto for opsparet overskud og konjunkturudligningsopsparing.¹²⁶

4.2. Udskudt skat som compensation for overtagelse af overdragerens skatteforpligtelser

Skatterådet nåede i et bindende svar af 20. marts 2007¹²⁷ frem til, at hvis en markedsmæssig overdragelsessum reduceres med overdragerens latente skatteforpligtelse, foreligger der en gave for modtageren.

Denne konklusion kan være svær at forstå. Hvis man reducerer en markedsmæssig overdragelsessum, eller alternativt indarbejder udskudt skat som en del af berigtigelsen af en virksomhedsoverdragelse med

“hvis passivposten bliver negativ, sættes den til nul”. Udtrykket “at passivposten bliver negativ”, virker ikke velovervejet, da der ikke kan succederes i tab, og da der derfor ikke skal beregnes negative passivposter.

125. KSL § 33 D, stk. 2, 1. punktum og BAL § 13a, stk. 2, 1. punktum.

126. For opsparing i perioden 1987-90 kan der ikke beregnes passivpost. For opsparing i 1991 udgør passivposten 9 %, for opsparing i 1992-1998 udgør passivposten 12 %, for opsparing i 1999-2000 udgør passivposten 13,5 %, for opsparing i perioden 2001-2004 udgør passivposten 15 %, for opsparing i perioden 2005-2006 udgør passivposten 16,5 %, for opsparing i 2007-2013 udgør passivposten 18,75 %, for opsparing i 2014 udgør passivposten 19,1 %, for opsparing i 2015 udgør passivposten 19,9 %, og for opsparing i 2016 og fremover udgør passivposten 21 %.

127. Bindende svar SKM2007.231.SR, som blev påklaget til Landsskatteretten og ændret ved SKM2008.876.LSR.

skattemæssig succession, hvor aktiverne er værdiansat til markedspris, har erhververen modtaget en gave.

Man skulle umiddelbart mene, at hvis der i en sådan situation er givet en gave, så må det alt andet lige være overdrageren, der har modtaget gaven, hvis det lægges til grund for konklusionen, at overdrageren uden betaling er blevet frigjort for sin skatteforpligtelse.

Det bindende svar blev påklaget til Landsskatteretten, og ved kendelse af 10. september 2008 nåede Landsskatteretten frem til, at ingen af parterne havde fået en gave.¹²⁸

I et styresignal af 15. juni 2011 præciserer Skatteministeriet praksis vedrørende værdiansættelse af aktiver ved overdragelse med succession.¹²⁹

Omdrejningspunktet i det bindende svar af 20. marts 2007 var en påtænkt overdragelse af en vognmandsforretning, som blev drevet i lige sameje og i interessentskabsform. Tre brødre havde overtaget deres fars vognmandsforretning tilbage i 1974. De tre brødre havde gennem de seneste år overvejet at sælge vognmandsforretningen, navnlig fordi den ene af vognmændene var blevet syg. Der var udarbejdet et salgsprospekt, hvor virksomheden blev udbudt på markedsmæssige vilkår, og det blev lagt til grund for beregningerne, at markedsprisen lå i intervallet 65-75 mio. kr.

I forbindelse med salgsprocessen havde en søn, der tillige var en nær medarbejder, udtrykt ønske om, at han ville være interesseret i at overtage og videreføre vognmandsforretningen, hvis det kunne ske på acceptable vilkår.

Der var blandt de tre vognmænd enighed om, at sønnen/nevøen ikke skulle have nogen fordele i forhold til andre købere, hvilket betød, at vognmandsforretningen fortsat skulle søges solgt til den højest opnåelige pris på det åbne marked.

Det var i anmodningen om det bindende svar fremhævet, at der ikke i forbindelse med et eventuelt salg var nogen intention om at yde en gave til sønnen/nevøen.

Efter en række indledende drøftelser fremsatte sønnen/nevøen et tilbud om overtagelse af vognmandsforretningen til en kontant købe-

128. Vognmandskendelsen i SKM2008.876.LSR.

129. SKM2011.406.SKAT.

sum på 72 mio. kr. på gældfri basis, men før regulering for en eventuel udskudt skatteforpligtelse i størrelsesorden på 32-33 mio. kr.

Ud fra et finansieringsmæssigt synspunkt ville en overdragelse med skattemæssig succession være en hensigtsmæssig overdragelsesform for sønnen/nevøen.

For de tre vognmænd ville provenuet efter skat være det samme, hvis det var muligt at nedsætte overdragelsessummen med udskudt skat til kurs 100.

Foruden driftsmidler (lastbiler, inventar, edb-anlæg radioanlæg, containere og jernplader) omfattede overdragelsen goodwill, to ejendomme, hvor den ene ejendom ikke blev anvendt i driften, og opsparet overskud i virksomhedsordningen.

Det bindende svar blev som anført ovenfor indbragt for Landskatteretten med påstand om, at handelsværdien på aktiverne skal fastsættes under hensyntagen til udskudt skat, herunder udskudt skat af konto for opsparet overskud, og at skatteforpligtelsen kan indarbejdes til kurs 100.

Der blev endvidere henvist til entydige ministersvar,¹³⁰ hvor Skatteministeren har udtalt: "Jeg er ikke i tvivl om, at såfremt en virksomhed overdrages med succession i en familiehandel, vil dette betyde, at overdragelsesprisen ved sådanne handler sættes ned" og til Generations-skifteudvalgets betænkning,¹³¹ hvor udvalget udtaler, at successionsadgangen ikke kun er til fordel for sælger, men også for køber, da det vil afspejle sig i prisen for virksomheden, at der overtages en latent skat.

Endelig blev der henvist til lovforarbejderne til regelsættet om medarbejdersuccession,¹³² hvor Skatteministeren svarer følgende: "Det er ikke muligt at udtale sig med sikkerhed om, hvem fordelene ved skattefri succession tilfalder. Det vil afhænge af efterspørgselsforholdene for den konkrete virksomhed, som ejeren ønsker at afhænde. I nogle

130. Blandt andet ministersvar 11, 13, 15 og 23 afgivet i forbindelse med behandlingen af L51 i folketingssamlingen 1988/89, der førte til indførelsen af successionsbestemmelserne i KSL § 33 C.

131. Betænkning 1374 fra 1999.

132. Svar på spørgsmål 9, afgivet i forbindelse med behandlingen af L 194 i folketingssamlingen 2001/02, der førte til indførelsen af mulig succession for en nær medarbejder.

tilfælde kan det være sælger, som fordelten helt eller delvist tilfalder, og i andre tilfælde kan det helt eller delvist være køber. Fordelen kan også tilfalde såvel sælger som køber, idet en del af fordelten tilfalder sælger og resten køber. Hvordan fordelten er imellem den del, der tilfalder sælger og den del, der tilfalder køber, vil som nævnt afhænge af de konkrete forhold for den pågældende virksomhed. Da successionskredsen er forholdsvis begrænset, vil fastsættelsen af prisen for virksomheden være resultatet af forhandlinger mellem sælger og køber. Det må derfor antages, at fordelten hermed kommer såvel køber som sælger til gode”, og hvor Skatteministeriet til illustration af effekten har udarbejdet to forenklede eksempler om virkningen af succession, når købesummen for virksomheden alene er betaling for goodwill, og når købesummen alene er betaling for driftsmidler, og hvor det som beregningsmæssig forudsætning er antaget, at fordelten ved succession deles lige mellem køber og sælger.

Det er i eksemplerne forudsat, at marginals-katten for både køber og sælger er 62,5 %, og der er anvendt en diskonteringsrente på 5,3 % ved beregning af nutidsværdier svarende til en før-skat rente på 8 %.

Det første eksempel med goodwill kan summarisk gengives således: Oparbejdet goodwill til en markedspris på 2.500.000 kr. vil for sælger udløse en marginals-kat på 1.562.000 kr., hvorefter der for sælgers vedkommende fremkommer et nettoprovenu på 938.000 kr. Køber vil kunne afskrive goodwill lineært over 7 år, hvorefter købers marginale skattebesparelse også kan opgøres til 1.562.000 kr. Da der ikke er sammenfald mellem sælgers beskatning og købers fradragstidspunkt, er det for sammenligningens skyld nødvendigt at tilbagediskontere de 7 års skattebesparelse for køber til nutidsværdi, hvilket er sket efter en diskonteringsfaktor på 5,3 %, svarende til en rente før skat på 8 %. Nutidsværdien af de 7 års afskrivning udgør 1.276.000 kr., hvorefter købers pris i nutidsværdi udgør 1.224.000 kr. (2.500.000 kr. minus 1.276.000 kr.). Forskellen mellem sælgerens nettoprovenu og købers nutidsværdi opgøres herefter til 286.000 kr. (1.224.000 kr. minus 938.000 kr.), og da det lægges til grund, at sælger og køber skal dele forskellen lige, vil det betyde, at den kontante overdragelsessum kan opgøres til 1.081.000 kr. (for sælger 938.000 kr. plus 143.000 kr. og for køber 1.224.000 kr. minus 143.000 kr.).

Det andet eksempel med driftsmidler er identisk med eksemplet med goodwill dog med den forskel, at driftsmidler saldoafskrives, og her når Skatteministeriet frem til, at driftsmidler med en markedspris på 2.500.000 kr. med skattemæssig succession kan overdrages til en nettooverdragelsessum på 1.557.000 kr.

Landsskatteretten gav medhold og ændrede dermed Skatterådets svar, for så vidt angår spørgsmålet om, at handelsværdien skal fastsættes under hensyntagen til udskudt skat, men kunne ikke give medhold på kursfastsættelsen af udskudt skat, da udskudt skat ikke er en aktuel gældspost men en eventualforpligtelse, hvor kursværdien skal fastsættes ud fra en konkret vurdering.

Som ovenfor anført blev landsskatteretskendelsen fulgt op af et styresignal med overskriften "Værdiansættelse ved overdragelse med succession – styresignal".

Styresignalet indledes med en sammenfatning, hvor det fremgår, at der kan vælges mellem nedslag for udskudt skat eller passivposter – både ved succession i levende live og ved udlodning fra et ikke-skattefritaget dødsbo.

Det fremgår imidlertid ikke af styresignalet, hvordan udskudt skat skal beregnes, men der henvises til vognmandskendelsen,¹³³ hvorefter det opsummeres, at skatteforpligtelsen skal kursfastsættes, således at overdragelsessummen afspejler handelsværdien i fri handel, at en kursfastsættelse til pari ikke vil afspejle skatteforpligtelsens handelsværdi, og at kursen må antages at ligge under kurs 100, ligesom det anføres, at den i overdragelsesaftalen kursfastsatte skatteforpligtelse er underkastet SKATs¹³⁴ prøvelse.

Styresignalet er således skuffende læsning, hvis man med ordet i overskriften "Værdiansættelse" har en forventning om, at styresignalet indeholder principper og metoder for selve værdiansættelsen.

I styresignalet har Skatteministeriet anlagt en udvidet fortolkning af vognmandskendelsen, da den påtænkte overdragelse af vognmandsforretningen var til markedspris, og da denne forudsætning ikke nødvendigvis skal være opfyldt for at kunne vælge en berigtigelse med udskudt skat.

133. SKM2008.876.LSR.

134. Nu Skattestyrelsens.

Det fremgår klart af styresignalet, at der skal træffes et valg. Enten en berigtigelse med gave/arv (hvori passivposterne kan modregnes ved beregning af gave-/boafgift) eller berigtigelse med kursværdien af udskudt skat, men styresignalet forholder sig ikke til, om valget skal træffes under ét for hele virksomhedsoverdragelsen, eller om det er muligt at anvende forskelligt princip aktiv for aktiv, og om der kan beregnes udskudt skat ved overdragelse opsparet overskud i virksomhedsordningen.

Netop det faktum, at styresignalet ikke indeholder en vejledende anvisning i principper og metoder for værdiansættelsen af udskudt skat, har givet anledning til en stribe af skattesager, hvor SKAT¹³⁵ i sin prøvelse af værdiansættelsen på udskudt skat har tilsidesat de implicerede parter kursfastsættelse og sågar i nogle sager nået til den konklusion, at nedslaget for udskudt skat er mindre end den lovregulerede passivposts størrelse.

Styresignalets udsagn om, at der ikke er adgang til både at få nedslag i handelsværdien for udskudt skat og nedslag i gavebeskatningen i form af en passivpost, har været prøvet ved Højesteret,¹³⁶ hvor Højesteret i en dom af 13. april 2018 anfører, at der hverken i bestemmelsernes ordlyd eller forarbejder er holdepunkter for, at der ved siden af nedslag for udskudt skat tillige kan beregnes en passivpost.

Fra praksis kan tillige nævnes en kendelse af 3. juli 2012,¹³⁷ hvor Landsskatteretten nåede frem til, at det var med rette, at SKAT ikke både havde indrømmet nedslag for udskudt skat ved værdiansættelsen af kapitalandele og samtidig havde givet nedslag med en passivpost ved beregningen af gaveafgift ved overdragelse af kapitalandele med skattemæssig succession.

Der kan endvidere nævnes en kendelse fra Landsskatteretten af 9. september 2014,¹³⁸ hvor forfatteren til denne artikel var boets partsrepræsentant, og hvor Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse med dissens 2:1.

135. Nu Skattestyrelsen.

136. SKM2018.319.HR – Se kommentaren i Ugens kommentar, UK 2017.36 af advokat (H), cand. merc. Tommy V. Christiansen, om SKM2017.428.VLR (landsretsdommen, som blev stadfæstet af Højesteret).

137. SKM2012.479.LSR.

138. SKM2014.871.LSR og Afgørelsesdatabasen 13-0160303.

I den konkrete sag var tvisten kursfastsættelse af udskudt skat ved succession i opsparet overskud i virksomhedsordningen ved udlodning af en udlejningsejendom fra et skattepligtigt dødsbo. Ejendommen kunne ikke udloddes med succession, da det ikke er muligt at succedere i udlejningsejendomme. For så vidt angår opsparet overskud, kan den, til hvem en virksomhed (her udlejningsejendommen) udloddes, vælge succession.

Kendelsen er offentliggjort både med SKM-nummer og i Afgørelsesdatabasen, men med et noget forskelligt resumé. Resuméet i SKM har følgende ordlyd:

“Der kunne ikke ske succession i konto for opsparet overskud, da der ikke kunne succederes i den virksomhed, som kontoen vedrørte. Der skulle derfor beregnes passivpost efter boafgiftslovens § 13 a.”

Resuméet i Afgørelsesdatabasen har følgende ordlyd:

“SKAT har ikke godkendt en beregning af udskudt skat på 665.000 kr. i forbindelse med succession i opsparet overskud, men har i stedet beregnet en passivpost på 390.666 kr. i henhold til boafgiftslovens § 13 a, stk. 4.”

Boets partsrepræsentant havde blandt andet forgæves gjort gældende, at det er i strid med lighedsgrundsætningen, at SKAT i et styresignal foretager en indskrænkende fortolkning af en landsskatteretskendelse, da vognmandskendelsen, ud over at omfatte materielle og immaterielle anlægsaktiver, tillige omfatter de tre vognmænds opsparing i virksomhedsordningen. Arvingerne valgte ikke at indbringe sagen for domstolene.

Artiklens forfatter har efterfølgende været partsrepræsentant for en landmand, som overdrog 97,4 % af sin landbrugsejendom til sin søn til handelsværdi med skattemæssig succession udelukkende i faderens opsparing i virksomhedsordningen. Landsskatterettens kendelse i denne sag,¹³⁹ hvor der blev givet medhold, er af 17. januar 2019 og er offentliggjort i Afgørelsesdatabasen.

139. Afgørelsesdatabasen 16-0707564, hvor der blev givet fuldt medhold i det påklagede forhold.

I den påklagede afgørelse havde SKAT tilsidesat den mellem parterne aftalte kursfastsættelse af udskudt skat på faderens opsparede overskud i virksomhedsordningen. SKAT havde indtaget det synspunkt, at en passivpost og dermed en gave af samme størrelse gav bedre kompensation end en kursfastsættelse af udskudt skat. Konkret udgjorde passivposten 2.436.508 kr., og konkret var den udskudte skat af den assisterende revisor opgjort til 4.200.000 kr. ud fra forskellen mellem den foreløbige virksomhedsskat og en marginalskat på 55 %.

I klagen til Landsskatteretten blev det blandt andet gjort gældende, at sønnen havde optaget et realkreditlignende lån i en bank og at lånet var optaget med variabel rente. Renten før skat var i maj måned 2018 på 0,48 % pro anno (en negativ rente 0,22 % pro anno og en bidragssats på 0,7 % pro anno), og banken havde vurderet, at sønnen ville kunne have optaget et realkreditlignende lån på yderligere 4.200.000 kr. med en variabel rente i 2015, hvor den samlede rente inkl. bidrag ville være mellem 0,76 % og 0,80 % pro anno.

I afgørelsen har SKAT henvist til den før omtalte landsskatteretskendelse¹⁴⁰ og har citeret flertallets begrundelse om, at da man ikke kan succedere i virksomheden, kan der heller ikke succederes i konto for opsparet overskud, da det opsparede overskud har en sådan karakter, at det opsparede overskud ikke kan løsrives fra virksomheden.

Der var enighed om, at "levetiden" for udskudt skat kunne fastsættes til 20 år. Landsskatteretten lagde til grund for værdiansættelsen, at den økonomiske fordel for erhververen er en sparet renteudgift, hvor besparelsen består af den udskudte skat, som ikke skal betales ved overdragelsen, men først skal betales, når det opsparede overskud hæves og dermed bliver endeligt beskattet.

Værdien af fordelene blev herefter beregnet ud fra erhververens finansieringsmulighed og finansieringsrente, og da erhververen havde mulighed for at optage et yderligere lån på 4.200.000 kr. til en variabel rente på mellem 0,76-0,80 % pro anno, nåede retten frem til, at kursen på udskudt skat af det opsparede overskud i virksomhedsordningen skønsmæssigt kunne sættes til 90 svarende til en markedsrente på cirka 1 % pro anno før skat.

140. SKM2014.871.LSR.

Når udskudt skat skal værdiansættes ud fra en sparet rente, er det renten efter skat, som skal lægges til grund for beregningerne.¹⁴¹

Ved succession i et privat skiftet og skattepligtigt dødsbo er der eksempelvis en udfordring med kursfastsættelsen af udskudt skat på en ejendomsavance på en bortforpagtet landbrugsejendom. Faktum i sagen kunne være, at landbrugsejendommen er sat til salg i boet, men ikke solgt på 1-årsdagen. Arvingerne, som fortsat har til hensigt at få ejendommen solgt, kan vælge at lade ejendommen udlodde til den udbudte salgspris og med skattemæssig succession i ejendomsavancen.

I dødsboer bliver ejendomsavancer beskattet med 50 %, og for arvingernes vedkommende vil skatten maksimalt være cirka 43 % inkl. kirkeskat. Ejendomsavancen er eksempelvis opgjort til 3.000.000 kr., så der vil være en legal skattebesparelse på 210.000 kr., som alene kunne henføres til forskellen i skatteprocenterne, hvis det er arvingerne og ikke boet, som betaler skatten. Dette må betyde, at boets udskudte skat kan opgøres til 1.500.000 kr. (50 % af 3.000.000 kr.). Skatten af ejendomsavancen, som arvingerne skal betale, hvis ejendommen sælges til den udbudte pris, kan opgøres til 1.290.000 (43 % af 3.000.000 kr.) forudsat, at arvingerne har en positiv kapitalindkomst over 44.800 kr. for enlige og 89.600 for ægtefæller.¹⁴² I relation til arvingerne og omregnet i procent vil kursen på udskudt skat udgøre 86 % (1.290.000 kr. x 100/1.500.000 kr.). Den lovregulerede passivpost vil udgøre 900.000 kr. (30 % af 3.000.000 kr.). I eksemplet vil det være mest optimalt at indarbejde kursværdien af udskudt skat med 1.290.000 kr. (den i boet beregnede skat på 1.500.000 kr. til kurs 86) i boopgørelsen og i beregningen af boafgift.

Et bindende svar af 21. oktober 2014¹⁴³ må anses for et væsentligt fortolkningsbidrag i relation til kursfastsættelsen af udskudt skat for så vidt angår Skatterådets besvarelse af spørgsmål 3, hvor spørger ud fra en kendelse fra Landsskatteretten,¹⁴⁴ hvor selve kursfastsættelsen ikke var prøvet, mente, at man kunne støtte ret på kurs 80 på udskudt skat, og hvor Skatterådet i sin begrundelse for svaret præciserer, hvordan kursfastsættelsen bør ske.

141. SKM2015.131.LSR.

142. Skatteloftsnedslaget i PSL § 19, stk. 2.

143. SKM2014.751.SR.

144. SKM2012.477.LSR.

For det første skal kursfastsættelsen af udskudt skat tage udgangspunkt i en beregning af den skat, som overdrageren frigøres for som følge af successionen, hvor skatten beregnes, som om overdragelsen er gennemført efter afståelsesprincippet, og hvor resultatet af beregningen udgør den nominelle værdi af den udskudte skat, der som udgangspunkt kan kursfastsættes til kurs 100 for overdrageren.

Kursværdien af den udskudte skat har imidlertid ikke den samme værdi for erhververen, da der er betydelig usikkerhed om, hvornår erhververen skal betale skatten, og hvor meget skatten udgør, når skatten skal betales. Herudover kan det også være sikkert eller usikkert, om den 3. generation vil succedere i den udskudte skat for den 1. generation, hvis der skal gennemføres generationsskifte fra 2. generation til 3. generation.

Det fremhæves, at der ved værdiansættelsen må henses til aktivets art, aktivets værdiforringelse, den forventede ejertid/levetid på aktivet, markedsrenten og hvorvidt og hvornår den udskudte skat aktualiseres og når frem til, at der må foretages en konkret og individuel vurdering af kursværdien.

Herefter omtales driftsmidler, hvor det er opfattelsen, at kursværdien på udskudt skat på driftsmidler er nul, hvis driftsmidlerne forventes skrottet inden for få år, da der ved skrotningen ikke udløses nogen skat, men måske et tab.¹⁴⁵

Det fremgår endvidere af det bindende svar, at der skal ske en konkret vurdering, når kursværdien af skatteforpligtelsen skal fastsættes, og at udskudt skat ikke reducerer aktivernes værdi, men indgår i berigtigelsen.

I det bindende svar blev indstillingen herefter et NEJ på spørgsmål 3, da der ikke skal opgøres en samlet kursværdi, og da kurs 80 således ikke kan anvendes som udtryk for værdien på overdragelsestidspunktet, da kursværdien af udskudt skat skal opgøres aktiv for aktiv.

Forfatteren til denne artikel er enig i, at der er betydelig usikkerhed om målingen af kursen på udskudt skat. Det er imidlertid forfatterens opfattelse, at kursen må fastsættes ud fra forhandlinger mellem overdrageren og erhververen, og at resultatet af disse forhand-

145. Tab på enkeltstående driftsmidler, som skrottes, kan fradrages med hjemmel i AL § 5 A.

linger, selv om overdragelsen er mellem parter med ikke reelt modstridende interesser, må være den kursværdi, som de implicerede parter kan nå frem til.

Hvis overdragelsen var gennemført mellem parter med reelt modstridende interesser, ville parternes synspunkter være modsatrettede, da overdrageren alt andet lige ville foreslå en lav kurs på udskudt skat, hvorimod erhververen ville foreslå en høj kurs, hvis det lægges til grund for synspunktet, at parterne ikke har "fiflet" med værdiansættelsen på aktivsiden.

Det er endvidere forfatteren af denne artikels synspunkt, at når erhververen skal forholde sig til kursfastsættelsen, er der, ud over hvad fremgår af det bindende svar af 21. oktober 2014,¹⁴⁶ yderligere faktorer, som vil have væsentlig indflydelse på forhandlingerne.

Eksempelvis hvis en landbrugsejendom overdrages med succession i genvundne bygningsafskrivninger og i ejendomsavance, og bygningerne er fuldt afskrevet. I denne situation har erhververen ikke mulighed for at foretage skattemæssige bygningsafskrivninger de næste 25 år og dermed opnå en legal skatteudskydelse. En skatteudskydelse er på 4 % lineært af bygningernes værdi, som ved opsparing i virksomhedsordningen har en skatteværdi på 22 % og som endeligt beskattes med cirka 56 % målt i nutidige skatteprocenter. Derudover har erhververen ikke mulighed for at anvende den værdi, der er lagt til grund for berigtigelse af overdragelsessummen som anskaffelsessum og som indekseringsgrundlag ud i fremtiden, da erhververen som følge af successionen, skal anvende overdragerens anskaffelsessum/indgangsværdi i avanceberegningen efter ejendomsavancebeskatningsloven. Eksempelvis udgør den højeste anskaffelsessum på erhvervelsetidspunktet 3 mio. kr. og værdien, der indgår som handelsværdi, 7 mio. kr., og hvis det lægges til grund for en fremtidig kalkule, at prisudviklingen på ejendommen og muligheden for at opskrive anskaffelsessummen med indeksering går lige op, har erhververen, alt andet lige, en ejendomsavance, som er 4 mio. kr. større, end hvis landbrugsejendommen ikke var overtaget med skattemæssig succession.

146. SKM2014.751.SR.

Ved en kendelse af 9. november 2016¹⁴⁷ nåede Landsskatteretten frem til, at kursværdien af udskudt skat på kapitalandele, som var faldet i arv i et dødsbo, kunne sættes skønsmæssigt til kurs 60. Faktum i denne sag var, at en landbrugsejendom var omdannet til kapitalselskab i et skattepligtigt dødsbo. Kapitalandelene var udlagt til indre værdi med fradrag af udskudt skat, indregnet til kurs 80. SKAT havde ændret værdiansættelsen og godkendt kurs 50 som følge af ikke ubetydelige råstoffer på ejendommen og en længere skatteudskydelsesperiode. Den skønsmæssige kurs på 60 er Landsskatteretten nået frem til ud fra sagens faktiske omstændigheder og uden yderligere begrundelse.

Den nyeste SKM-afgørelse på området er en kendelse af 26. september 2018,¹⁴⁸ hvor der gives medhold i, at handelsværdien af en landbrugsejendom kan ske efter værdiansættelsescirkulæret,¹⁴⁹ og at kursen på udskudt skat er 80.

Overdragelsen omfattede familiesuccession i genvundne afskrivninger, ejendomsavance og 50 % af opsparingen i virksomhedsordningen ved overdragelse af landbrugsejendom. Ud over at nå frem til, at handelsværdien kan opgøres efter værdiansættelsescirkulæret, indeholder kendelsen en nærmere gennemgang og analyse af praksis for compensation for udskudt skat i offentliggjorte bindende svar og kendelser. Om selve kursfastsættelsen anvendes en skønnet rente på 1 % pro anno og en tilbagediskontering på 30 år, hvorefter kursen, beregnet med en rente efter skat, er opgjort kurs 80.

4.3. Virksomhedsordningen

Hvis overdrageren benytter virksomhedsordningen, og hvis der skal ske deloverdragelse, er det yderst relevant at forholde sig til, hvordan overdragelsessummen skal posteres i overdragerens virksomhedsordning.

Ved en kendelse af 17. december 2003¹⁵⁰ stadfæstede Landsskatteretten et bindende svar på, at påtænkt sælgerfinansiering i form af en

147. SKM2016.627.LSR.

148. SKM2018.552.LSR.

149. Cirkulære nr. 185 af 17/11 1982, punkt 2, 5 og 6.

150. SKM2015.728.LSR – Tidligere SKM2014.70.SR påklaget til Landsskatteretten.

mellemregning på anfordringsvilkår og til markedsrente skal anses for en hævnning i virksomhedsordningen.

Kendelsen omhandler en person, som drev næringsvirksomhed med køb og salg af ejendomme, som påtænkte et generationsskifte med skattemæssig succession ved overdragelse af en eller flere ejendomme til sine to børn, og hvor finansieringen helt eller delvist skulle tilbydes i form af en mellemregning på anfordringsvilkår og til markedsrente.

Landsskatterettens kendelse er begrundet med, at den påtænkte sælgerfinansiering primært ville være båret af private hensyn og interesser, og at pengeudlån til nærtstående, hvor lånet ikke har tilknytning til virksomhedens løbende drift, ikke kan anses for et erhvervmæssigt aktiv i virksomhedsordningen.

Hertil kan der knyttes den kommentar, at begrebet "salgssummen", når en selvstændigt erhvervsdrivende afstår en af flere virksomheder, en virksomhed, der er udskilt fra den bestående virksomhed, eller en ideel andel af en virksomhed,¹⁵¹ fortolkes indskrænkende på en sådan måde, når finansieringen ikke er en sædvanlig finansiering i forhold til en ikke-interesseforbunden køber, opstår der en fordring af privat karakter, som ikke kan kvalificeres som et erhvervmæssigt aktiv med den konsekvens til følge, at fordringen skal anses for en hævnning i virksomhedsordningen.

Den indskrænkende fortolkning er dog begrænset til den usædvanlige finansiering, da et sælgerpantebrev på markedsmæssige vilkår,¹⁵² ved en påtænkt afståelse med sædvanlig realkreditbelåning og udbetaling, vil kunne indgå i overdragerens fortsatte virksomhedsordning.¹⁵³

Skatterådets bindende svar af 21. juni 2016¹⁵⁴ er også et fortolkningsbidrag i denne sammenhæng. I det bindende svar påtænkes overdraget to af fire landbrugsejendomme, og der blev i spørgsmål 1 spurgt, om en passivpost er en hævnning i virksomhedsordningen, om udskudt skat er en hævnning i virksomhedsordningen, og om den del af ting-

151. VSL § 15, stk. 3.

152. I den konkrete sag med en rente på 2 % pro anno og med en løbetid på 12 år.

153. SKM2017.545.LSR – Se kommentaren i Ugens kommentar, UK 2017.48 af advokat (H), cand. merc. Tommy V. Christiansen.

154. SKM2016.349.SR.

lysningsafgiften, som kan modregnes i gavens værdi, er en hævnning i virksomhedsordningen.

Skatterådet kunne bekræfte, at en passivpost ikke er en hævnning i virksomhedsordningen, at kursværdien på udskudt skat ikke er en hævnning i virksomhedsordningen, og at gavens størrelse ikke er påvirket af, om der skal betales gaveafgift.

Hertil kan der knyttes den kommentar, at en overdragelsessum ikke kan berigtiges med en passivpost, da en passivpost alene har til formål at kompensere for udskudt skat ved beregningen af gave- eller boafgift eller ved indkomstskat af en gave. Hvis der gives en gave, er gaven en hævnning i virksomhedsordningen. Herudover kan der stilles spørgsmålstejn ved, om kursværdien af udskudt skat skal indarbejdes i overdragelsen som et passiv, eller om det er med rette, at udskudt skat skal nettoposteres som et nedslag på aktivsiden, men uanset hvordan posteringen skal ske, vil der ikke være tale om en hævnning i overdragerens virksomhedsordning.

Skatterådets bindende svar af 26. april 2016¹⁵⁵ er et andet fortolkningsbidrag i relation til generationsskifte og virksomhedsordningen. Skatterådet kunne bekræfte, at en gave er en hævnning i virksomhedsordningen, at en passivpost ikke er en hævnning i virksomhedsordningen, at rente- og afdragsfrie sælgerpantebreve er en hævnning i virksomhedsordningen, at låneomkostninger ved hjemtagelse af realkreditlån afholdt af sælger er en hævnning i virksomhedsordningen, og at berigtigelse i form af en livsvarig bopælsret i stuehuset er en hævnning i virksomhedsordningen.

Hertil kan der knyttes den kommentar, at en livsvarig aftægtsbolig i stuehuset er en løbende ydelse¹⁵⁶ i en gensidigt bebyrdende kontrakt, og at svaret om, at den løbende ydelse er en hævnning i virksomhedsordningen, næppe er korrekt. Allerede fordi stuehuset udgør den private andel af et blandet aktiv, som ikke indgår i virksomhedsordningen, kan det ikke være korrekt, at den kapitaliserede værdi af bopælsretten skal anses for en hævnning. Hvis den kapitaliserede værdi var betalingen for et erhvervsmæssigt aktiv i virksomhedsordningen, skal den kapitalise-

155. SKM2016.198.SR.

156. Løbende ydelser er særskilt reguleret i LL § 12 B.

rede værdi heller ikke skulle posteres som en hævnning,¹⁵⁷ men som et ikke finansielt aktiv, der indgår i kapitalafkastgrundlaget.

5. Sammenfatning og konklusion

Bestemmelserne om mulig overdragelse af erhvervsmæssige virksomheder med succession er indført med det formål at lette et generationsskifte af reelle erhvervsmæssige virksomheder – både personligt drevne virksomheder og virksomheder i selskabsform ved overdragelse i levende live og ved udlodning i forbindelse med dødsboskifte.

Virksomhedsoverdragelse med succession udløser ikke avancebeskatning, da erhververen overtager erhververens skatteforpligtelse. Herudover er det muligt at overdrage et opsparet overskud i virksomhedsordningen eller i kapitalafkastordningen med skattemæssig succession.

Der skal ske værdiansættelse af aktiver og passiver – både ved overdragelse med succession og ved overdragelse uden succession. Aktiver og passiver skal ansættes til værdien i handel og vandel, og medmindre der foreligger særlige omstændigheder, kan man støtte ret på en værdiansættelse i overensstemmelse med værdiansættelsescirkulærerne.

Kompensationen for at overtage overdragerens udskudte skat er som udgangspunkt de lovregulerede passivposter, som i levende live fragår ved beregningen af gaveafgift eller indkomstskat af gaver. Ved udlodning fra skiftede dødsboer fragår passivposterne under de respektive aktiver ved arvens fordeling og ved beregningen af boafgift.

Alternativt til passivposterne kan kursværdien af udskudt skat indarbejdes i overdragelsesaftalen, og dette gælder tillige, hvis aktiverne er værdiansat efter værdiansættelsescirkulærerne.

Udskudt skat er ikke en aktuel gældspost, men en eventualforpligtelse, som ikke kan sættes til kurs 100.

Kursværdien af udskudt skat er ikke den samme for overdrageren og erhververen. For overdrageren har udskudt skat en kursværdi på omkring 100, da indlån i pengeinstitutter sjældent forrentes med andet end negativ rente, og da det er muligt, uden rente, at foretage frivillige skatteindbetalinger. For erhververen er kursfastsættelsen af udskudt skat behæftet med betydelig usikkerhed – både i forhold til den

157. SKM2004.480.LSR.

udskudte skats størrelse, og hvornår skatten skal betales, ligesom der også er andre faktorer, der har væsentlig indflydelse på kursværdien af udskudt skat, set fra erhververens side.

For erhververen er det en fordel ikke at skulle optage lån til finansiering af overdragerens skatteforpligtigelse.

Ved succession i værdifaste aktiver og ved succession i opsparingen i virksomhedsordningen fremkommer der en fordel for erhververen i form af sparet renteudgift efter skat. Men for så vidt angår succession i aktiverne, modsvares fordelene sædvanligvis af en manglende legal skatteudskydelse i form af mindre skattemæssige afskrivninger og en mindre skattemæssig anskaffelsessum.

Passivposterne, som udgør halvdelen af den udskudte skat, må siges ikke at være tidssvarende, da renten på indlån er negativ, og da renten på realkreditlån er meget beskedent.

Ved finansieringen af et generationsskifte skal overdrageren og erhververen blive enige om kursen på udskudt skat. For overdrageren vil udgangspunktet være, at overdrageren skal kunne oppebære det samme provenu som ved en beskattet overdragelse, og for erhververen vil udgangspunktet alt andet lige være, at det ikke skal være en ulempe at overtage erhververens udskudte skat.

Kursværdien af udskudt skat er underkastet Skattestyrelsens prøvelse, og Skattestyrelsen skal tage stilling til, om værdiansættelsen af aktiver og passiver kan godkendes ved beregningen af gaveafgift/indkomstskat af gaver og ved beregningen af boafgift. En gennemgang og analyse af praksis på området viser, at der udelukkende fokuseres på, hvornår og med hvilke beløb den udskudte skat vil komme til betaling ud i fremtiden, hvorimod det ikke tillægges betydning, at overdrageren frigøres for nutidsværdien af udskudt skat.

6. Perspektivering

Set i bakspejlet er der næsten altid noget, man fortryder, eller noget man mener, kunne gøres bedre.

At Landsskatteretten i vognmandskendelsen nåede frem til, at kursen på udskudt skat er en eventualforpligtelse, som ikke kan sættes til pari, er acceptabelt, men at SKAT først 2 år, 9 måneder og 5 dage senere udsender et styresignal om præcisering af værdiansættelsen, som for det første indeholder en indskrænkende fortolkning af kendelsen,

for så vidt angår opsporing i virksomhedsordningen, og dernæst ikke indeholder principper og metoder for selve værdiansættelsen, er ikke acceptabelt.

Fra skattemyndighedernes side bør en praksisændring i tabte skattesager altid følges op i form af styresignaler præciseringer og med eventuelle beregningseksempler samt mulighed for genoptagelse. Principielle kendelser bør altid offentliggøres med SKM-nummer og ikke havne i Afgørelsesdatabasen. Der bør indsættes redaktionelle noter på tidligere offentliggjorte SKM-afgørelser, hvor læseren gøres opmærksom på, at retstilstanden er ændret.

At der i mere end 10 år efter vognmandskendelsen fortsat er usikkerhed om kursfastsættelsen af udskudt skat, er ikke acceptabelt.

En løsning kunne enten være en harmonisering og opjustering af passivposterne eller en klar udmelding, om hvilke faktorer der som minimum skal påvirke kursfastsættelsen i både positiv og negativ retning og indeholde en forudsigelighed gående ud på, at en forhandling mellem en overdrager og en erhverver om, at fordele og ulemper kan fordeles lige, vil blive accepteret.

For så vidt angår værdiansættelsen af aktiver omfattet af værdiansættelsescirkulæret, savnes en klar udmelding fra Skattestyrelsen om, hvornår der efter styrelsens opfattelse foreligger sådanne særlige omstændigheder, at de vejledende anvisninger ikke kan anvendes.