



# HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 8. december 2020

---

**Sag BS-5212/2020-HJR**  
(2. afdeling)

A  
(advokat Mads Balsby Wilkens)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 13. afdeling den 16. januar 2020 (BS-47794/2018-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jon Stokholm, Henrik Waaben, Lars Hjortnæs, Lars Apostoli og Anne Louise Bormann.

## **Påstande**

Appellanten, A, har påstået indstævnte, Skatteministeriet, dømt til at anerkende, at han i skatten for indkomstårene 2013 og 2014 kan modregne den negative skat af aktietab fra 2010 på 1.750.000 kr., som ikke er anvendt i tidligere indkomstår, og som kan rummes i sluskatten for 2013 og 2014.

Skatteministeriet har nedlagt påstand om stadfæstelse og om frifindelse for As påstand.

## **Supplerende retsgrundlag**

Som anført i landsrettens dom er skatteforvaltningslovens § 26 en videreførelse af skattestyrelseslovens § 34, jf. Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 110, s. 4277. Af de i dommen citerede forarbejder til skattestyrel-

seslovens § 34 fremgår bl.a., at den tidligere gældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, blev videreført i § 34, stk. 3 og 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 3 og 4), dog således, at adgangen til at lægge en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab til grund afskæres, hvis den ordinære ansættelsesfrist er udløbet for det indkomstår, for hvilket den skattepligtige har selvangivet underskuddet eller tabet.

Den tidligere gældende bestemmelse i § 35, stk. 1, nr. 2, blev indsat i skattestyrelsesloven ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Bestemmelsen havde følgende ordlyd:

”§ 35. Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres såvel efter anmodning fra den skattepligtige som efter skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:

...

2) I det omfang skatteansættelsen skyldes en ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud for indkomstår, der ligger uden for fristerne efter § 34, og skatteansættelsen foretages inden for fristerne efter § 34 og ikke beror på et skøn.”

I bemærkningerne til lovforslaget hedder det bl.a. (Folketingstidende 1998-99, tillæg A, lovforslag nr. L 192, s. 4556 og s. 4564):

”Det foreslås, at betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister som udgangspunkt gøres fælles for skattepligtige og skattemyndighederne.

...

Bestemmelsen [forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2] er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 3, i skattestyrelsesloven, bortset fra at bestemmelsen efter forslaget fremover også skal kunne finde anvendelse i tilfælde, hvor bedømmelsen af grundlaget for et fremførselsberettiget underskud ændres.

...

Bestemmelsens anvendelsesområde vil typisk være en vurdering af et afskrivningsgrundlag eller af grundlaget for et underskud, der er fremført til fradrag vedrørende efterfølgende indkomstår.”

### **Højesterets begrundelse og resultat**

A konstaterede i 2010 et tab på 1.750.000 kr. på anparter. Tabet var fradragsberettiget efter aktieavancebeskatningslovens § 13 om fradrag for tab på aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked. Han selvangav

imidlertid ikke tabet for indkomståret 2010. Efter at være blevet gjort opmærksom på muligheden for fradrag for tabet rettede han henvendelse til skattemyndigheden i juli 2014 med anmodning om korrektion af skatteansættelsen med henvisning til det fradragsberettigede tab.

Der er enighed om, at fristen for anmodning om ordinær genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2010 i medfør af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, var udløbet, da han rettede henvendelse til skattemyndigheden, og at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27 ikke er opfyldt.

Sagen angår, om A har adgang til at modregne uudnyttet negativ skat af tabet på anparterne i 2010 i slutskatten for indkomstårene 2013 og 2014 i medfør af personskattelovens § 8 a, stk. 5, selv om han ikke har selvangivet tabet for 2010, og betingelserne for genoptagelse af skatteansættelsen for dette indkomstår ikke er opfyldt.

Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev den tidligere gældende skattestyrelseslov ændret, og der blev indsat en bestemmelse i lovens § 35, stk. 1, nr. 2, hvorefter såvel den skattepligtige som skattemyndighederne fik adgang til en ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud for indkomstår, der lå uden for de ordinære frister for ændring eller genoptagelse af skatteansættelsen. Denne adgang til ændret bedømmelse af grundlaget uden for de ordinære frister var dog begrænset til at have virkning for skatteansættelser inden for disse frister, og hvor opgørelsen af grundlaget ikke beroede på et skøn. Efter forarbejderne til ændringsloven var det forudsat, at bestemmelsens anvendelsesområde typisk ville være tilfælde med en ændret vurdering af et afskrivningsgrundlag eller grundlaget for et fremførselsberettiget underskud.

Højesteret finder, at den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, gav hjemmel til, at såvel skattemyndighederne som den skattepligtige kunne kræve, at skatteansættelsen blev foretaget på et korrekt grundlag for de indkomstår, der lå inden for de ordinære frister for forhøjelse eller nedsættelse af skatteansættelsen, selv om det nødvendiggjorde ændring af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud, der lå uden for disse frister. Skatteansættelsen for indkomstår inden for de ordinære frister kunne således med hjemmel i § 35, stk. 1, nr. 2, foretages, som om grundlaget for skatteansættelsen eller det fremførselsberettigede underskud oprindeligt var ansat korrekt, selv om der i øvrigt ikke var mulighed for forhøjelse eller nedsættelse af skatteansættelsen for det indkomstår, i hvilket grundlaget for skatteansættelsen eller det fremførselsberettigede underskud blev etableret.

Ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 blev reglerne i § 35, stk. 1, nr. 2, ændret og videreført i § 34, stk. 3 og 4. Det fremgår af forarbejderne til denne ændring, at man til sigtede en begrænsning af skattemyndighedernes adgang til at ændre grundlaget for kildeartsbegrænset tab i de tilfælde, hvor den skattepligtige havde valgt at udnytte muligheden for at selvangive tabet eller underskuddet allerede for det indkomstår, hvor tabet eller underskuddet var opstået. Det var en mulighed, som blev indført ved en ændring af skattekontrolloven ved lov nr. 313 af 21. maj 2002.

Det fremgår af forarbejderne til lovændringen i 2003, at der ikke var tilsigtet andre ændringer af retstilstanden ifølge den hidtil gældende bestemmelse i § 35, stk. 1, nr. 2. Højesteret finder derfor, at denne lovændring ikke indskrænkede de muligheder for ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud, som den skattepligtige hidtil havde haft i medfør af § 35, stk. 1, nr. 2. Ved lov nr. 427 af 6. juni 2005 blev skattestyrelseslovens § 34 uændret videreført som § 26 i skatteforvaltningsloven, der fortsat er gældende.

Højesteret finder herefter, at A ved skatteansættelsen for indkomstårene 2013 og 2014 var berettiget til en ændret bedømmelse af grundlaget for fremførselsberettiget underskud i 2010, selv om fristen for genoptagelse af skatteansættelsen for 2010 var udløbet, da han fremsatte sin anmodning herom, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Han har derfor krav på, at skatteansættelsen for 2013 og 2014 foretages på det grundlag, der ville have været det rette, hvis grundlaget for fremførselsberettiget underskud fra 2010 var opgjort korrekt.

Det er ubestridt, at A i indkomståret 2010 havde et betydeligt tab på anparter, som var fradragsberettiget efter aktieavancebeskatningslovens § 13, stk. 1, og at en korrekt opgørelse af hans fradragsberettigede tab dette år ville kunne danne grundlag for fremførselsberettiget negativ skat af negativ aktieindkomst i medfør af personskattelovens § 8 a, stk. 5. Højesteret finder, at en sådan fremførselsberettiget negativ skat af negativ aktieindkomst må sidestilles med fremførselsberettiget underskud i relation til adgangen til ændret bedømmelse af grundlaget for den negative skat uden for den ordinære genoptagelsesfrist med virkning for skatteansættelsen inden for denne frist, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Efter personskattelovens § 8 a, stk. 5, skal den negative skat af den negative aktieindkomst modregnes i den skattepligtiges slutskat for det indkomstår, i hvilket den negative aktieindkomst er realiseret. Fremførsel til modregning i slutskatten for de følgende indkomstår kan således kun finde sted, i det omfang den negative skat overstiger den skattepligtiges slutskat for det pågældende indkomstår.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at det efter personskatteovens § 8 a, er en forudsætning for, at A kan udnytte negativ skat af negativ aktieindkomst fra 2010 til modregning i slutskatterne for indkomstårene 2013 og 2014, at den negative skat overstiger hans slutskatter i 2010, 2011 og 2012. Det er således ikke alene afgørende for hans muligheder, om modregning faktisk har fundet sted i årene inden 2013 og 2014, men om modregning kunne have fundet sted, hvis grundlaget for den fremførselsberettigede negative skat af negativ aktieindkomst i øvrigt havde været opgjort korrekt for indkomståret 2010.

Højesteret tager herefter As påstand til følge som nedenfor bestemt.

Sagsomkostninger for landsret og Højesteret er fastsat til dækning af advokatudgift med 150.000 kr. og retsafgift med 6.000 kr., i alt 156.000 kr.

#### **THI KENDES FOR RET:**

Skatteministeriet skal anerkende, at A i slutskatten for indkomstårene 2013 og 2014 kan modregne den negative skat af aktietab på 1.750.000 kr. fra 2010, som ikke er anvendt eller kunne være anvendt i tidligere indkomstår.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale i alt 156.000 kr. til A. Det idømte beløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.