



VESTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 8. maj 2019

BS-6485/2017-VLR
(15. afdeling)

A
(advokat Leo Jantzen, Aarhus)

mod

Skatteministeriet
(Kammeradvokaten
ved advokat Birgitte Kjærulff Vognsen, København)

Landsdommerne Lisbeth Parbo, Esben Hvam og Rannvá Ragnarsdóttir (kst.)
har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen drejer sig om anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, som giver en skattepligtig adgang til at ændre et valg i selvangivelsen.

Sagen er anlagt den 5. juli 2017 ved Retten i Horsens, der ved kendelse af 19. december 2017 henviste sagen til behandling ved landsretten i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1. Efter at landsretten den 19. marts 2018 havde afvist at behandle sagen som 1. instans, blev henvisningsspørgsmålet indbragt for Højesteret, der ved kendelse af 4. juli 2018 henviste sagen til behandling ved landsretten som 1. instans.

Påstande

Sagsøgeren, A, har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at han indrømmes omvalg i henhold til skatteforvaltningslovens § 30, således at lån på 2.858.404 kr. i indkomståret 2010 ikke placeres i hans virksom-

hedsordning, men i hans privatområde. Subsidiært har han påstået sagen hjemvist til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

Sagsøgte, Skatteministeriet, har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Ved afgørelse af 16. oktober 2012 ændrede SKAT As skattepligtige indkomst for indkomståret 2010. As aktieindkomst blev ændret fra -1.447.560 kr. til -34.500 kr., idet SKAT ikke godkendte fradrag for et tab på uoterede aktier på 1.413.060 kr., som fremgik af hans selvangivelse.

A anmodede ved brev af 26. november 2012 fra LRØ rådgivning om tilladelse til i medfør af skatteforvaltningslovens § 30 at ændre sit valg i selvangivelsen af, hvor lånene skulle være placeret. I anmodningen er det bl.a. anført, at man var blevet opmærksom på, at de skattemæssige overførsler til privatområdet skulle nedsættes fra de selvangivne 2.650.174 kr. til et indskud på 156.110 kr. Ændringen skyldtes, at der var optaget nye lån i virksomheden i 2010, der var gået til at øge likvide beholdninger i selskaber, som A deltog i, og at disse udlån var placeret i privatområdet. Transaktionen havde medført en hævnning i virksomheden, som ikke havde været tilsigtet, men som i 2010 ikke havde nogen direkte skattemæssig konsekvens. A havde som konsekvens af SKATs ændring vedrørende tab på aktier brug for at anvende virksomhedens opsparingsmulighed for opsparing af overskud, og denne mulighed blev der åbnet for ved at placere lånene i privatområdet.

Den 14. februar 2013 gav SKAT afslag på anmodningen, og denne afgørelse påklagede A til Landsskatteretten, der traf afgørelse den 12. april 2017.

Af Landsskatterettens afgørelse fremgår bl.a.:

”SKAT har givet afslag på anmodning om omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

Faktiske oplysninger

SKAT har ved afgørelse af 16. oktober 2012 ændret klagerens skatteansættelse for indkomståret 2010, idet der er nægtet fradrag for tab på uoterede aktier. Klagerens selvangivne aktieindkomst for 2010 er ændret fra -1.447.560 kr. til -34.500 kr.

Klagerens revisor har herefter ved brev af 26. november 2012 indsendt anmodning om omvalg. Anmodningen har følgende ordlyd:

"(...)

På vegne af A, skal jeg anmode om at der i forbindelse med SKATs ændring, foretages følgende ændringer til indkomstdisponeringen:

1. overførsel til privat ændres til -156.110 kr.
2. Renteudgifter vedrørende virksomhed ændres til 1.069.553
3. Private renteudgifter til pengeinstitutter ændres til 67.965
4. overskud af virksomhed der overføres til konto for opsparret overskud ændres til 1.044.653 kr.
5. Rentekorrektion ændres til 146.821 kr.

..."

I henhold til årsopgørelsen for 2010, nr. 2, som er resultatet før anmodning om omvalget og før SKATs ændring af aktieindkomsten, udgør resultat af virksomhed efter renter 992.533 kr., rentekorrektionen udgør 174.541 kr., personlig indkomst efter Am-bidrag udgør 1.068.197 kr., opsparret overskud udgør 0 kr. og årets hævninger er opgjort til 2.650.174 kr.

Den beregnede skat af indkomster i den skattepligtige indkomst udgør jf. årsopgørelse nr. 2, 402.900 kr. Tab på aktier udgør 1.447.560 kr. Der er særskilt beregnet en negativ aktieskat på i alt 594.451 kr. Der modregnes 402.900 kr. af den negative aktieskat i den beregnede skat. Den resterende negative aktieskat overføres dels til ægtefællen og dels fremføres til modregning i senere indkomstår.

Af årsopgørelsen for 2010, nr. 3, som er resultatet efter at SKAT har nedsat aktietabet fra -1.447.560 kr. til -34.500 kr., udgør den beregnede negative aktieskat 9.660 kr. som modregnes i årets beregnede skat på 402.900 kr.

Klagerens revisor har indsendt regnskab og specifikationer til virksomhedsordningen for indkomståret 2010, der viser konsekvenserne ved omvalg af placering af gældsposter. Virksomhedsresultatet efter renter udgør herefter 1.044.653 kr. Af overskudsdisponeringen fremgår, at rentekorrektionen udgør 293.643 kr., opsparret overskud i virksomhedsordningen udgør 1.044.653 kr., og årets indskud er opgjort til 156.110 kr.

Klagerens repræsentant har redegjort for, at klageren i årene 2009-2014, har været økonomisk trængt, på grund af de forretningsgrene som klageren har været en del af. Dette skyldtes blandt andet ændrede regler i EU som har haft betydning for den personlige virksomhed, og nedgange ved investering i ejendomme i selskabsregi.

SKATs afgørelse

SKAT har givet afslag på anmodning om omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, idet betingelserne for omvalg ikke er opfyldt.

SKAT har i afgørelsen anført følgende:

"(...)

Din revisor ønsker, at der ændres i de skattemæssige overførsler til privatområdet, således at der, i stedet for at være hævnings i virksomhedsordningen, opstår et indskud. Dette ønskes foretaget ved, at der foretages et omvalg vedrørende placeringen af udlån. Ved selvangivelsen blev udlån på 2.858.404 kr. placeret i virksomhedsområdet, og disse lån ønskes nu placeret i privatområdet.

Som udgangspunkt er der tale om et forhold, der vil kunne omfattes af skatteforvaltningslovens § 30 om omvalg.

Men da omvalget reelt vedrører en anden placering af udlånet end den selvangivne, er det SKATs opfattelse, at det er tvivlsomt, om der er tale om et valg i relation til skatteforvaltningslovens § 30.

Dette skyldes, at det af SKATs Juridisk vejledning, afsnit C.C.5.2.2.12 og C.C.5.2.5.4 fremgår, at nyoptagne prioritetslån kan indgå i virksomhedsordningen, hvis det godtgøres at lånet er anvendt til finansiering af den eksisterende virksomhed. Fordelingen af lånet på virksomhedsrelateret del og privat del må være foretaget på baggrund i en vurdering heraf og er som sådan ikke et reelt valg.

I SKM 2006.721.SR og SKM2007.732.LSR fremgår, at den skattepligtige ved selvangivelsen har valget mellem at anse ejendommens prioritetsgæld for erhvervsmæssig eller privat i forbindelse med indskud af en ejendom. Det fremgår ligeledes, at der herefter kan ske omvalg, hvis betingelserne herfor er opfyldt, samt at når gælden anses for erhvervsmæssig, vil overførslen til virksomheden anses for en hævnings efter virksomhedsskatteovens § 5.

Det er SKATs opfattelse, at det af Juridisk vejledning og de anførte afgørelser kan udledes, at omvalgsbestemmelsen finder anvendelse ved indskud af gæld i virksomheden samtidig med indskud af ejendom. Det fremgår ikke, at der er tale om et valg ved nyoptagning af et lån, hvorfor det er SKATs opfattelse, at omvalg ikke kan tillades, allerede fordi placeringen af nyoptaget gæld udenfor virksomheden ikke er et valg omfattet af omvalgsbestemmelsen.

En tilladelse til omvalg fordrer, hvis forholdet måtte være omfattet af omvalgsbestemmelsen, at betingelserne i bestemmelsen er opfyldt. Det fremgår, at der skal være foretaget en ansættelse der har betydning for valget, og valget af den grund har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Der er foretaget en ansættelse, jf. SKATs afgørelse af 16. oktober 2012. Ansættelsen vedrørte alene det forhold, at SKAT ikke kunne godkende et fratrukket tab på aktier. Dermed er der sket en ændring af aktieindkomsten, som er en særlig indkomst jf. personskatteovens § 4a. Aktieindkomsten indgår ikke i den skattepligtige indkomst.

I ønsker nu en ændring af den personlige indkomst og kapitalindkomsten, som begge er en del af den skattepligtige indkomst, og omfattes

af personskattelovens §§ 3 og 4. Ændringen ønskes foretaget på baggrund af en ændret placering af gæld i virksomhedsordningen.

Beskatningen af personlig indkomst og kapitalindkomst påvirkes ikke af en ændring af aktieindkomsten, ligesom den foretagne ændring af aktieindkomsten ikke medfører ændringer i placering af gæld.

På baggrund heraf er det SKATs opfattelse, at ansættelsen ikke har betydning for valget, og at valget ikke af den grund har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. SKAT har henset til SKM2004.349.LR. SKAT har netop ikke ændret din skatteansættelse vedrørende placeringen af gæld, men derimod alene korrigeret din aktieavance.

SKAT kan som følge heraf ikke tillade omvalg.

(...).”

Klagerens opfattelse

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at anmodning om selvangivelsesomvalg vedrørende omplacering af et privat lån skal imødekommes, således at opsparingsmuligheden kan udnyttes.

Klageren har anført følgende:

"(...)

SKAT har den 16. oktober 2012 ændret skatteansættelsen af aktieindkomst for 2010 for A. Ændringen medfører at As aktieindkomst øges fra -1.447.560 til -34.500 kr.

As øvrige virksomhed udviser et overskud i 2010 på 1.208.033 kr., der beskattes som personlig indkomst.

Skatteværdien af aktietabet, blev ved årsopgørelsen 2010 modregnet i slutskatten, hvilket betød at skattebetalingen for året blev nedsat med denne værdi. Derfor havde A ikke behov for at anvende opsparingsmuligheden i virksomhedsskatteordningen for at reducere sin skattebetaling for året.

Som en konsekvens af SKAT's ændring af den negative aktieindkomst, har A med henvisning til skatteforvaltningslovens § 30 ønsket omvalg af selvangivelsen 2010. Omvalget vedrører placering af et nyoptaget lån, der ønskes placeret i privatområdet i stedet for virksomhedsområdet som oprindeligt selvangivet. Provenu fra lånet er anvendt til at øge private udlån til egne selskaber, hvilket har udløst en stor hævning.

Ved den ændrede placering af lånet, reduceret de private hævninger, og der åbnes derved for, at A kan udnytte virksomhedens opsparingsmulighed, og derved reducere sin skattebetaling betydeligt.

SKAT har nægtet A adgang til at ændre de selvangivne oplysninger, med henvisning til at de ønskede omvalg vedrører forhold i den personlige indkomst, hvilket SKAT ikke har ændret med ansættelsen. SKAT har alene ændret et forhold vedrørende aktieindkomsten som er en særlig indkomstart, og dermed er det SKAT's opfattelse, at omvalget efter skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1. ikke kan ske på tværs af personskattelovens indkomstarter.

Endvidere mener SKAT, at en ændret placering af et lån fra virksomheden til den private økonomi, ikke er omfattet af omvalgsbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1.

De talmæssige opgørelser af omvalget fremgår af følgeskrivelse dateret 26.11.2012 samt skatteregnskab dateret 14.12.2012, hvilket er fremsendt til forvaltningen.

Vores opfattelse og begrundelse

SKAT argumenterer indledningsvist sit afslag med, at en ændring af placeringen af et erhvervsmæssigt lån, som sådan ikke er et reelt valg.

Der må imidlertid være tale om en misforståelse af sagens substans, idet det nyoptagne lån netop er gået til at øge nogle udlån til As private selskaber. Der er således tale om at provenuet er anvendt til at forøge et privat aktiv, som ikke kan placeres i virksomheden jf. retspraksis efter virksomhedsskattelovens § 1, stk. 2. Af nævnte grunde må der i udgangspunktet være tale om et privat lån, ud fra almindelig materiel fortolkning.

Dette private lån har A i første omgang henført til virksomhedens sfære. Beløbet indgår derfor i hæverækkefølgen, og har udløst en tilsvarende hævning på indskudskontoen.

At der med hensyn til placering af privat gæld, af denne type, i virksomhedsordningen, er tale om reel valgfrihed, er fastslået igennem en mangeårig retspraksis (bl.a. SKM2007.588LSR) samt af lovens forarbejder. Emnet blev bl.a. diskuteret i forarbejderne til virksomhedsskattelovens §11 og bestemmelsen er netop indført for at neutralisere en eventuel skattefordel af dette valg. Der tales i såvel litteratur, og retspraksis om virksomhedsskattelovens selvregulerende effekt.

I forbindelse med selvangivelsen skal en skatteyder, der ønsker at anvende virksomhedsordningen, selvangive overførslerne til privatområdet i rubrik 152. Et valg der således træffes om, hvorvidt en privat gældspost skal placeres i privatområdet eller i virksomhedsordningen, må i sagens natur være udtryk for et selvangivelsesvalg og derfor omfattet af omvalgsbestemmelsen.

Såfremt A på selvangivelsestidspunktet ikke havde haft det selvangivne tab på aktier, ville han i stedet have placeret lånet i privatområdet, for derved at kunne anvende muligheden for at bruge virksomhedsskatteordningens opsparingsmulighed. Konsekvensen af det modsatte ville være en uforholdsmæssig stor skattebetaling.

Videre argumenterer SKAT for, at en ændring i aktieindkomsten som er en særlig indkomststart, ikke kan give ret til et omgørelsesvalg af poster der vedrører den skattepligtige indkomst efter personskattelovens §§ 3-4. da denne indkomststart ikke påvirkes af den ændrede skatteansættelse.

Skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en skattepligtig ændrer et valg af selvangivne oplysninger, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser" (egen understregning)

Det er ikke i skatteforvaltningslovens nærmere defineret hvad der betragtes som "indkomstskat" hvorfor en almindelig sproglig fortolkning kan lægges til grund.

I lov om Indkomstskat for personer (Personskatteloven) § 2 fremgår, "Foruden den skattepligtige almindelige indkomst opgøres personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst"

Hjemlen til beskatning af aktieindkomst findes i lovens § 4a. Aktieindkomst er således at betragte som en indkomstskat alene ud fra lovens ordlyd og titel. Der eksisterer ingen hjemmel til en skærpet fortolkning af hvilke indkomstskatter der påvirkes af den ændrede ansættelse, idet skatteforvaltningslovens § 30 blot anvender formuleringen "ændring af indkomstskat" som portalbestemmelse. SKAT påstand er om at omgørelse alene kan ske inden for samme kategori af indkomstarter er derfor uden hjemmel.

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30 er indført ved L175 2003 som dagældende Skattestyrelseslov § 37D, og er ved L110 i 2005 indsat som § 30 i den nugældende lov. Såvel forarbejder og retspraksis vedrørende tidligere § 37D, skal derfor anvendes som fortolkningsgrundlag.

I forarbejderne til bestemmelsen er anført, at det er en betingelse for tilladelse til ændring efter bestemmelsen, at det tidligere trufne valg som følge af myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet, og at den skattepligtige kan godtgøre, at det vil have økonomiske konsekvenser, såfremt valget opretholdes.

I sit afslag henviser SKAT til SKM 2004.349.LSR. Sagen handler om en skatteyder der anvendte virksomhedsskatteordningen til sin lægepraksis. SKAT ændrede avance vedrørende salg af driftsmidler med 7.140 kr. og goodwill med 4.646 kr. Skatteyder ønskede på den baggrund at ændre sin selvangivelse efter dagældende skattestyrelseslov § 37D, således at et provenu på 942.501 kr. fra salget af en lægepraksis

blev placeret i virksomheden frem for privatområdet. Ligningsrådet nægtede omvalget, med henvisning til at der ikke i bestemmelsen om omvalg, var hjemmel til en sådan ændret disponering.

Sagen kan ikke sammenlignes med nærværende sag, da kernen i ligningsrådets afslag var, at den ændrede ansættelse - henset til beløbenes størrelse - ikke havde haft betydning for det valg som skatteyder havde foretaget på selvangivelsestidspunktet. Det vil derfor ikke have væsentlige økonomiske konsekvenser for skatteyder såfremt valget opretholdes.

Ud fra en formålsfortolkning af bestemmelsen må afgørelsen være korrekt, om end der er tale om en skærpet fortolkning af lovens bogstav, hvilket bygger på kommentaren i forarbejderne.

I følge Specialkonsulent ved SKAT, Frans Eskil Nørgaard, kan der til brug for vurderingen af, om der skal godkendes omvalg, stilles hjælpespørgsmålet *"om den skattepligtige, hvis han allerede på selvangivelsestidspunktet havde haft kendskab til de forhold, de retsregler og den retsanvendelse, der har ligget til grund for ansættelsesændringen, ville have truffet et andet valg ved indsendelse af selvangivelsen"*.

Svaret på hjælpespørgsmålet er -ja i denne sag. Hvis aktieindkomsten på tidspunktet for indsendelse af selvangivelsen havde været opgjort i overensstemmelse med de beregninger, der nu foreligger, ville As selvangivelse have været udformet i overensstemmelse med det regnskab, der blev indsendt samtidig med omvalgsanmodningen.

Økonomiske konsekvenser såfremt valget opretholdes:

Skattebetaling ud fra det selvangivne	0
Estimeret skat som følge af omvalget	261.000
Skattebetaling som følge af SKATs ændring	402.900

Konklusion

SKAT har uretmæssigt givet afslag med to begrundelser:

1. Ændring af et valg om placering af et privat lån i henholdsvis virksomheden eller privatøkonomien er ikke omfattet af omvalgsbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30.
2. Et omvalg kan kun ske inden for samme indkomstart, defineret i personskattelovens §§ 3-4

Der er jf. SKM2007.588LSR reel valgfrihed om hvorvidt man som skatteyder ønsker at placere et privat lån i virksomheden eller privatområdet. A har i første omgang valgt at henføre lånene til virksomheden, selv om låneprovenuet er anvendt til private formål. Dette er et reelt valg som skatteyder har, under hensyn til virksomhedsskattelovens selvregulerende effekt.

Placering af et lån er en selvangivelsesagt, og nettobeløbet (hævningen) ved regnskabsårets udgang skal selvangives direkte på selvangi-

velsen. Derfor er et sådan valg omfattet af omvalgsbestemmelsen. SKAT argumenterer i sagen for det modsatte, idet SKAT antager at der er tale om et erhvervsmæssigt lån, hvor der tilsyneladende ikke eksisterer et reelt valg. Der må imidlertid henses til at sagens substans er en anden end den SKAT ligger til grund, og derfor kan de eneste udkomme være, at der i den aktuelle sag vil er tale om reel valgfrihed, da lånet i udgangspunktet er privat.

Skatteforvaltningslovens § 30 giver adgang til omvalg, såfremt SKAT har ændret en indkomstskat hos skatteyder. Dette fremgår direkte af lovteksten. Aktieavance er en indkomstskat, jf. personskattelovens titel. Der kan derfor ikke herske tvivl om at omvalgsbestemmelsen er opfyldt, selvom SKAT alene har ændret aktieindkomsten, og skatteyder ønsker et omvalg af den personlige indkomst.

Tilbage står spørgsmålet om hvorvidt valget vil have økonomiske konsekvenser, såfremt det opretholdes. Dette spørgsmål kan der svares enkelt på, idet beregningerne viser, at As skattebetaling, som følge af den ændrede ansættelse, øges betydeligt.

(...)."

Klagerens repræsentant har haft bemærkninger til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling. Der er redegjort for, og indsendt bilag om, at klageren i indkomstårene 2009-2014, har været økonomisk trængt og har haft brug for likviditet, og at klagerens indkomst har været optimeret ud fra at få den lavest mulige skattebetaling. Ændringen af aktietabet for indkomståret 2010, ville derfor have haft betydning for valget omkring placering af gældsposter på selvangivelsestidspunktet. Skatteforvaltningslovens § 30, omhandler ikke alene tilsigtede optimeringsmuligheder inden for de skattemæssige progressionsværdier, men tillige omhandler den situation, hvor skatteyder, som følge af økonomiske forhold, herunder betalingsevne, likviditetsmæssig situation, skattestrategi osv. ville have truffet et andet valg, såfremt skatteyder på selvangivelsestidspunktet kendte til de forhold der efterfølgende begrundet ændringen i skatteberegningen.

Landsskatterettens afgørelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 30 (tidligere skattestyrelseslov § 37D), at told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en skattepligtig ændrer et valg af selvangivne oplysninger, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået tilsigtede skattemæssige konsekvenser. Anmodning om tilladelse efter stk. 1 skal fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den ansættelse, der begrundet anmodningen. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den skattepligtige, dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Følgende fremgår blandt andet af de almindelige bemærkninger i lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003 vedrørende skattestyrelseslovens § 37 D:

"2.2. Ændring af valg i selvangivelsen:

Der findes i skattelovgivningen en række bestemmelser, hvorefter skatteansættelsen er afhængig af, at den skattepligtige træffer et valg i forbindelse med selvangivelsen. Udgangspunktet i disse tilfælde er, at valget er bindende for den skattepligtige, således at valget ikke senere kan ændres med virkning for skatteansættelsen. Selvangivelsen er med andre ord som udgangspunkt dispositiv, idet der dog kan ske berigtigelse af egentlige fejl.

Såfremt skattemyndighederne tilsidesætter selvangivelsen, og valget som følge heraf får u hensigtsmæssige skattemæssige virkninger for den skattepligtige, kunne den skattepligtige imidlertid ikke på tidspunktet for indgivelsen af selvangivelsen forudse de skattemæssige konsekvenser af valget, hvorfor det forekommer urimeligt at fastholde den skattepligtige herpå.

Det foreslås på den baggrund, at der indsættes en regel i skattestyrelsesloven, hvorefter skatteministeren kan tillade, at et valg i selvangivelsen kan ændres, såfremt skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger."

"Til nr. 4

(...)

Bestemmelsen finder anvendelse ved siden af de regler, hvorefter den skattepligtige i dag i nærmere angivne situationer kan ændre et tidligere foretaget valg på selvangivelsen. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse, hvis materielle regler i anden lovgivning forhindrer et ændret valg. Det er en betingelse for tilladelse til ændring efter bestemmelsen, at det tidligere truffede valg som følge af myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet, og at den skattepligtige kan godtgøre, at det vil have økonomiske konsekvenser, såfremt valget opretholdes.

Bestemmelsen vil eksempelvis kunne finde anvendelse, såfremt skattemyndighederne i modsætning til den skattepligtige finder, at en bil placeret i virksomhedsskatteordningen udelukkende er anvendt privat. Den skattepligtige kan herefter på baggrund af myndighedernes ansættelse ændre sit oprindelige valg, således at bilen placeres uden for virksomhedsskatteordningen.

Der vil ikke kunne opnås tilladelse til ændring af valg på selvangivelsen efter bestemmelsen, hvis det foreligger strafbare forhold, eller hvis der er tale om forsøg på skatteunddragelse. (...)"

Det må lægges til grund, at SKAT har foretaget en væsentlig ændring af klagerens skatteansættelse for indkomståret 2010 i form af nedsættelse af aktietab på unoterede aktier. Anmodning om omvalget er modtaget inden for 6 måneders fristen. Der anmodes om omvalg vedrørende placering af gæld optaget i indkomståret 2010, sådan at gælden placeres i privat regi

frem for i virksomhedsordningen. I henhold til indsendte specifikationer har ændringen den betydning, at hævningserne i virksomhedsordningen for 2010 reduceres væsentligt, således at årets resultat fra virksomheden opspares og dermed udskydes til beskatning i senere indkomstår.

Landsskatterettens finder, at SKAT ikke har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget af at medtage det nye lån i virksomhedsordningen. Der foreligger ikke en direkte sammenhæng mellem ændringen af aktieindkomsten udenfor virksomhedsordningen, og de valg klageren har taget i virksomhedsordningen. De ønskede omvalg relaterer sig således ikke til den omgjorte aktieindkomst og den deraf opgjorte negative aktieskat, der beregnes særskilt. Det forhold, at den negative aktieskat bliver mindre og at den samlede skattebetaling dermed bliver højere for indkomståret 2010, kan ikke i sig selv begrunde et selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30. Der henvises til SKM2014.470.LSR, der omhandler en tilsvarende problemstilling.

SKATs afgørelse stadfæstes derfor.”

Forklaringer

A og B har afgivet forklaring for landsretten.

A har forklaret, at han er landmand og har drevet landbrug siden 1977, hovedsageligt med fjerkræ. Han har overladt det skattemæssige til sin revisor, B, og har koncentreret sig om den daglige drift. I 2010 manglede han likviditet. Han og hans revisor har nok haft en drøftelse om lånene, der blev placeret i virksomhedsordningen, men det var revisoren, der tog sig af det. Han ville ikke have placeret lånene i virksomhedsordningen, hvis han havde vidst, at han skulle betale 400.000 kr. i skat. Det er almindeligt inden for landbruget at forsøge at udskyde skatten, f.eks. ved at udnytte mulighederne for afskrivning, da man dermed kan beholde pengene længere i virksomheden.

B har forklaret, at han tidligere har været revisor for A. As økonomi blev skrøbelig omkring 2009, hvilket skyldtes, både at selskabet A ApS led et stort tab på en kaution, og at As afrikanske projekter krævede likviditet. For at skaffe likviditet fik A som andelshaver i en foderindkøbsforening i 2010 en udlodning på 1,5 mio. kr. Hans virksomhed endte efter indregningen af denne ekstraordinære indtægt med et overskud på 1.208.000 kr.

A led samme år et tab på 1.413.060 kr. på salg af unoterede aktier i ... Det var hans opfattelse, at aktietabet var fradragsberettiget, og hans beregninger viste, at A i kraft af skatteværdien af fradraget ville få en skattebetaling for 2010 på 0 kr. Herefter besluttede de at

placere lånene i virksomhedsordningen, idet dette ville forøge værdien af rentefradraget de følgende år.

A omlagde i 2010 lån for ca. 2,8 mio. kr. og øgede samtidig udlånet til sine private selskaber mv. fra 10,3 mio. kr. til 12,1 mio. kr. Lånene blev placeret i virksomheden, selv om proventet fra lånene var anvendt til private formål. Lånene blev brugt til erhvervsmæssige aktiver og havde sikkerhed i As landbrugsejendom. Man kunne dengang frit vælge, om lån skulle placeres privat eller i virksomhedsordningen. Baggrunden for deres valg var, at en placering af lånene i virksomhedsordningen ikke fik betydning for den samlede skattebetaling, og at A de følgende år havde en marginal skattefordel af denne placering, eftersom skatteværdien af virksomhedens renteudgifter var højere end skatteværdien af negativ personlig kapitalindkomst. Fordelen ved virksomhedsordningen var således den højere værdi af renterne. Det er det, han refererer til i sin udtalelse, når det fremgår, at A havde en marginal skattefordel af denne placering i virksomhedsordningen.

Selvangivelsen for 2010 blev indgivet med kendskab til investeringen i ..., som ville medføre betydelige nye afskrivningsmuligheder i 2011. Såfremt A ikke havde haft et aktietab, ville lånet være blevet placeret i privatområdet, og der ville herefter ikke have været en privat hævning i virksomhedsordningen, ligesom aconto skatteordningen kunne anvendes. A kunne i dette tilfælde være sluppet med en aconto skattebetaling på ca. 261.000 kr., som han på grund af den nyopståede afskrivningsmulighed kunne have fået refunderet i 2011. Resultatet ville således have været, at A over en periode på to år ville eliminere sin skattebetaling.

Han og A havde et årligt møde, hvor de drøftede hans forslag vedrørende As skatteforhold. A ønskede altid at minimere sin skattebetaling af hensyn til likviditeten. Efter SKATs afgørelse vedrørende tabet på unoterede aktier foretog han yderligere undersøgelser af beviserne for tabet på aktiesalget. Afgørelsen blev indbragt for Skatteankestyrelsen, men sagen blev ikke ført videre derfra. Det er fortsat hans opfattelse, at tabet på de unoterede aktier burde have været godkendt af SKAT som fradragberettiget.

Anbringender

A har anført, at han har krav på omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30. SKATs forhøjelse af aktieindkomsten for 2010 har på afgørende måde ændret forudsætningerne for, at hans private gæld på i alt 2.858.404 kr. blev indlagt i virksomhedsordningen. Han traf alene valget om at indlægge den private gæld i virksomhedsordningen, fordi den forøgede skat ved dispositionen for størstedelen kunne modregnes med skatteværdien af hans negative aktieindkomst.

Da hans selvangivne negative aktieindkomst for indkomståret 2010 således var den afgørende forudsætning for, at han indlagde den private gæld i virksomhedsordningen, og da skattemyndighedernes ændring af hans indkomst medfører en utilsigtet skattebetaling, er betingelserne efter lovens ordlyd for omvalg klart opfyldt, hvorfor han har krav på det ønskede omvalg.

Skattemyndighederne har foretaget en indskrænkning af anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 30, som ikke har hjemmel i lovens ordlyd eller forarbejder. Afgørende efter bestemmelsen er alene, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af hans indkomst, og hans valg i forbindelse med selvangivelsen som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Han ville ikke have placeret lånet i virksomhedsordningen, såfremt han ikke havde forventet, at han havde et tab på aktier på 1.447.560 kr. Lånet ville i stedet være blevet placeret i privatøkonomien. Hans valg er foretaget med henblik på at optimere skattebetalingen og efter råd fra hans revisor.

Den subsidiære påstand om hjemvisning er nedlagt for det tilfælde, at landsretten finder, at situationen er omfattet af skatteforvaltningslovens § 30, men at det tilkommer skattemyndighederne i første omgang at tage stilling til anmodningen på det rigtige juridiske grundlag.

Skatteministeriet har anført, at A ikke opfylder betingelserne for at opnå omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30.

Udgangspunktet er, at den skattepligtige er bundet af sine valg i forbindelse med selvangivelsen. Omvalg kan kun tillades, når skattemyndighederne foretager en ansættelse, der vedrører eller relaterer sig til det trufne valg, og valget som følge af ansættelsen har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

SKAT har ikke foretaget en ansættelsesændring, der har betydning for As valg i forbindelse med selvangivelsen mellem at placere de omhandlede lån i eller uden for virksomhedsordningen. De skattemæssige konsekvenser, som placeringen i virksomhedsordningen medfører, er ikke ændret ved SKATs ansættelse. Den skattemæssige konsekvens af, at A valgte at placere lånene i virksomhedsordningen, er således uændret, at der foreligger en hævning.

Ændringen af den skattemæssige ansættelse i sagen er en ændring af As aktieindkomst og vedrører ikke placeringen af lånene i virksomhedsordningen. Der er således i modsætning til det eksempel, der er nævnt i forarbejderne om placering af en bil i virksomhedsordningen, ikke ved ændringen truffet en afgørelse af betydning for det foretagne valg.

A har undervejs angivet forskellige begrundelser for anmodningen om tilladelse til omvalg. Han har i sin anmodning oplyst, at valget blev foretaget uafhængigt af, om der forelå en negativ aktieavance. Det er derfor heller ikke godtgjort, at A ville have foretaget et andet valg, hvis han havde vidst, at det selvangivne aktietab ikke kunne anerkendes af SKAT.

Såfremt den foreliggende situation blev anset for omfattet af skatteforvaltningslovens § 30, ville det indebære, at den skattepligtige i ethvert tilfælde, hvor en ansættelsesændring medfører en øget beskatning, kan foretage omvalg af et valg, der er truffet i selvangivelsen, uanset om ansættelsen relaterer sig til det trufne valg. Dette er der ikke hjemmel til i skatteforvaltningslovens § 30, og en tilladelse til omvalg i denne sag ville derfor skabe en uklar retstilstand.

Retsgrundlaget

Skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, har følgende ordlyd:

Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en skattepligtig ændrer valg af oplysninger afgivet til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Bestemmelsen er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 37 D. Af bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 2002-03, Tillæg A, side 4598) fremgår bl.a.:

" Der findes i skattelovgivningen en række bestemmelser, hvorefter skatteansættelsen er afhængig af, at den skattepligtige træffer et valg i forbindelse med selvangivelsen. Udgangspunktet i disse tilfælde er, at valget er bindende for den skattepligtige, således at valget ikke senere kan ændres med virkning for skatteansættelsen. Selvangivelsen er med andre ord som udgangspunkt dispositiv, idet der dog kan ske berigtigelse af egentlige fejl.

Såfremt skattemyndighederne tilsidesætter selvangivelsen, og valget som følge heraf får u hensigtsmæssige skattemæssige virkninger for den skattepligtige, kunne den skattepligtige imidlertid ikke på tidspunktet for indgivelsen af selvangivelsen forudse de skattemæssige konsekvenser af valget, hvorfor det forekommer urimeligt at fastholde den skattepligtige herpå.

Det foreslås på den baggrund, at der indsættes en regel i skattestyrelsesloven, hvorefter skatteministeren kan tillade, at et valg i

selvangivelsen kan ændres, såfremt skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger.”

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen (Folketingstidende 2002-03, Tillæg A, side 4614) fremgår bl.a.:

”Ved § 37 D, stk. 1, foreslås det, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige kan tillade, at et valg foretaget i forbindelse med selvangivelsen ændres, såfremt skattemyndighederne foretager en ansættelse, der har betydning for den skattepligtiges valg, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger.

...

Det er en betingelse for tilladelse til ændring efter bestemmelsen, at det tidligere truffne valg som følge af myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet, og at den skattepligtige kan godtgøre, at det vil have økonomiske konsekvenser, såfremt valget opretholdes.

Bestemmelsen vil eksempelvis kunne finde anvendelse, såfremt skattemyndighederne i modsætning til den skattepligtige finder, at en bil placeret i virksomhedsskatteordningen udelukkende er anvendt privat. Den skattepligtige kan herefter på baggrund af myndighedernes ansættelse ændre sit oprindelige valg, således at bilen placeres uden for virksomhedsordningen.”

Landsrettens begrundelse og resultat

A optog i 2010 lån for 2.858.404 kr., og pengene blev udlånt til selskaber, hvori han deltog. Han valgte at placere lånene i virksomhedsordningen, hvilket medførte, at han i 2010 fik hævninger fra virksomheden på 2.650.174 kr., som skulle anses for hævet efter hæverækkefølgen, jf. virksomhedsskatteovens § 5. Hævningerne medførte et overskud i virksomhedsordningen for 2010 på 1.208.033 kr., der skulle beskattes som personlig indkomst. Af As selvangivelse for 2010 fremgik dog også et tab på unoterede aktier på 1.447.560 kr., som begrænsede hans skattebetaling.

Ved afgørelse af 16. oktober 2012 ændrede SKAT As indkomst med i alt 1.413.060 kr., idet SKAT ikke kunne godkende fradrag for tab på unoterede

aktier på kr. 1.413.060 kr., og A anmodede herefter om tilladelse til at ændre sit valg vedrørende lånenes placering fra virksomhedsordningen til privatområdet efter skatteforvaltningslovens § 30.

Udgangspunktet er, at den skattepligtiges valg i forbindelse med selvangivelsen er bindende. Efter § 30 i den dagældende skatteforvaltningslov kan Told- og Skatteforvaltningen dog tillade, at en skattepligtig ændrer valg af selvangivne oplysninger, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede konsekvenser.

Efter bestemmelsens ordlyd skal skattemyndighedernes ansættelse have betydning for den skattepligtiges valg. Herefter og efter bestemmelsens forarbejder og dens karakter af en undtagelse til et generelt udgangspunkt finder landsretten, at bestemmelsen mest naturligt må forstås således, at tilladelse til et ændret valg efter bestemmelsen forudsætter, at der er en direkte sammenhæng mellem selve det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende foretager. I det eksempel, der er nævnt i lovens forarbejder om placering af en bil i virksomhedsordningen, er der således en sådan direkte sammenhæng.

SKATs ansættelsesændring vedrører As adgang til fradrag for tab på aktier og ikke hans valg om at placere lånene i virksomhedsordningen. Endvidere har ansættelsesændringen ikke medført ændringer i de hævninger fra virksomheden, som var den skattemæssige konsekvens af, at A placerede lånet i virksomhedsordningen. SKAT har herefter ikke foretaget en ansættelse af A skat, der har betydning for hans valg, således at valget som følge af ansættelsen har fået utilsigtede konsekvenser.

Da betingelserne for omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 herefter ikke er opfyldt, frifindes Skatteministeriet.

Efter sagens udfald skal A i sagsomkostninger betale 40.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet taget hensyn til sagens omfang og principielle betydning.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal A inden 14 dage betale 40.000 kr. til Skatteministeriet.

Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

