



HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 14. januar 2020

Sag BS-24103/2019-HJR
(2. afdeling)

A
(advokat Leo Jantzen)

mod

Skatteministeriet
(advokat Birgitte Kjærulff Vognsen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 15. afdeling den 8. maj 2019 (BS-6485/2017-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Marianne Højgaard Pedersen, Poul Dahl Jensen, Jens Peter Christensen, Hanne Schmidt og Jens Kruse Mikkelsen.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Anbringender

A har supplerende anført navnlig, at der intet grundlag er for landsrettens fortolkning af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1. Afgørende efter bestemmelsen er alene, at der er foretaget et selvangivelsesvalg, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og at valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Det er således tilstrækkeligt for bestemmelsens anvendelse, at det må lægges til grund, at skatteyderen ville have foretaget et andet selvangivelsesvalg, hvis skatteyderen havde været bekendt med de rigtige skattemæssige forhold vedrørende de ændringer, som skattemyndighederne foretog af skatteansættelsen.

Dette støttes af bestemmelsens forarbejder, hvor lovgiver for det første omtaler tilsidesættelse af selvangivelsen. Hvis skattemyndighederne tilsidesætter et punkt i selvangivelsen, er der tale om en tilsidesættelse af selvangivelsen som sådan. Alle de valg, skatteyderen har foretaget i selvangivelsen, er således omfattet, hvis det har haft uhensigtsmæssige skattemæssige virkninger, ikke kun det forhold, som tilsidesættelsen vedrører. For det andet fremhæver lovgiver, at der er tale om en rimelighedsregel. Lovgiver ønsker således at give mulighed for at ændre på valg, som det forekommer urimeligt at fastholde den skattepligtige på. Dette taler klart imod den indskrænkende fortolkning af bestemmelsen, som landsretten har foretaget. Det er lige urimeligt, om et valg i selvangivelsen angår det forhold, som skattemyndighedernes ændring vedrører, eller om der er foretaget et selvangivelsesvalg ud fra den forudsætning, at selvangivelsen vedrørende et andet forhold var rigtig.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, efter sin ordlyd, forarbejder og karakter af en undtagelsesbestemmelse må forstås sådan, at den krævede ansættelsesændring skal vedrøre den disposition, der ønskes omvalg af. Det bemærkes i den forbindelse, at bestemmelsen indeholder et dobbelt kausalitetskrav, idet ansættelsesændringen både skal have "betydning for valget", og valget skal "som følge heraf" have fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Fortolkningen støttes også af forarbejderne til lov nr. 1555 af 19. december 2017, hvor selvangivelsesbegrebet blev erstattet af et oplysningsbegreb, og hvor det fremgår, at skatteforvaltningslovens § 30 giver den skattepligtige mulighed for at ændre nogle af de selvangivne oplysninger, som SKAT har foretaget en ansættelse af. I denne sag vedrører ansættelsesændringen noget helt andet end det valg, der ønskes omgjort.

Det kan herudover ikke anses for godtgjort, at A ville have valgt anderledes, hvis han havde været klar over, at der ikke var et aktietab. Efter indholdet af As revisors anmodning af 26. november 2012 om omvalg blev det oprindelige valg om at placere de omhandlede lån i virksomhedsskatteordningen ikke foretaget under den forudsætning, at der var et selvangivet tab på aktier. Det var således anført i anmodningen om omvalg, at transaktionen (låneoptagelsen og placeringen af lånene) medførte en utilsigtet hævning i virksomheden, og at der efter skattemyndighedernes ændring af tab på aktier var brug for at anvende virksomhedens mulighed for opsparing af overskud, hvilket kunne opnås ved at placere lånene i privatområdet, hvor de rettelig hørte til.

Supplerende sagsfremstilling

Af As anmodning af 26. november 2012 om omvalg, som omtales i landsrettens dom, fremgår bl.a.:

"Anmodning om omgørelse samt ændring af overskudsdisponering 2010 - konsekvensændring

...

Bemærkninger og begrundelse

Ad. 1.

I forbindelse med gennemgangen af As skatteregnskab 2010 er vi blevet opmærksomme på, at de skattemæssige overførsler til privatområdet skal nedsættes fra de selvangivne 2.650.174 kr. til et indskud på 156.110 kr.

Ændringen skyldes, at der i 2010 er optaget nye lån i virksomheden på i alt 2.858.404 kr. Lånene er gået til at øge likvide tilgodehavender hos selskaber, hvori A deltager. Disse udlån er placeret i privatområdet. Transaktionen har medført en hævning i virksomheden, som ikke har været tilsigtet, men som i 2010, ikke fik nogen direkte skattemæssig konsekvens.

Imidlertid har A – som konsekvens af SKAT's ændring af tab på aktier – nu brug for at anvende virksomhedens opsparingsmulighed for opsparing af overskud. Ved at placere lånene i privatområdet hvor de rettelig hører til, åbnes der for denne mulighed.

Hjemlen til omgørelsen af ovennævnte findes i skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1."

Anmodningen blev indgivet på As vegne af revisor B, som den 14. september 2017 har afgivet en udtalelse om As økonomiske forhold til As advokat. Af udtalelsen fremgår bl.a.:

"Udtalelse om A selvangivelsesvalg 2010

...

1. As økonomiske forhold og skattestrategi

A drev i perioden 1978–2011 personlig virksomhed med burægsproduktion. Desuden deltog A i en årrække i flere forskellige selskaber med bl.a. landbrugsproduktion i Zambia, og ejendomsinvesteringer i Danmark og i udlandet via selskabet A Invest ApS.

As virksomhed kørte i perioden 2003-2008 godt, men i den periode jeg har kendt A, har hans økonomi var præget af generel mangel på likviditet, da de eksterne aktiviteter krævede konstante låneoptag. A har derfor i den periode jeg har kendt ham, forsøgt at minimere sin likvide skattebetaling mest muligt.

As økonomi blev efter 2009 skrøbelig...

...

Af regnskaberne for indkomstårene før 2010, fremgår det, at A – ud fra en "kortsigtet" tankegang, og med fokus på at holde likviditet hjemme – altid har optimeret sin skattebetaling til lavest muligt beløb. Dette begrundes med det økonomiske pres der var på virksomheden. Særligt efter 2009 blev dette centralt, da de eksterne projekter krævede likviditet, samtidig med at den finansielle krise vanskeliggjorde yderligere låneoptag.

...

2. Baggrunden for A placering af nyoptagne lån

A omlagde i 2010 lån for 2,8 mio kr, og øgede samtidig udlån til private selskaber mv. fra 10,3 til 12,1 mio kr.

Til trods for at provenuet fra lånene var anvendt til private formål, blev lånene placeret i virksomheden. Baggrunden for dette valg var, at placeringen ikke fik betydning for den samlede skattebetaling, samt at A de kommende år havde en marginal skattefordel af denne placering, eftersom skatteværdien af virksomhedens renteudgifter er højere end af negativ personlig kapitalindkomst.

Selvangivelsen 2010 blev afleveret den 01.07.2011. På dette tidspunkt var alle vidende om investeringen i ... I/S, som i 2011 ville medføre betydelige nye afskrivningsmuligheder.

Såfremt A ikke havde haft aktietabet, ville vi have placeret lånet i privatområdet, og dermed elimineret den private hævning i virksomhedsordningen. Herefter kunne acontoskatteordningen anvendes. På denne måde kunne A nøjes med en aconto skattebetaling på ca. 261.000 kr. i 2010. Denne acontoskat kunne han få refunderet i 2011, som følge af den nyopståede afskrivningsmulighed.

Resultatet med dette arrangement ville således være, at A over en periode på 2 år, reelt ville kunne eliminere sin skattebetaling til nul kroner, sådan som hans økonomiske situation tilsagde."

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Sagen angår, om A har krav på omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, så tre lån på i alt ca. 2,8 mio. kr. i indkomståret 2010 ikke placeres i hans virksomhedsordning, men i privat regi.

A optog i 2010 tre lån på i alt 2.858.404 kr., som blev udlånt til selskaber, han deltog i. Han valgte at placere lånene i virksomhedsordningen, hvilket medførte, at han i 2010 fik hævninger fra virksomheden på 2.650.173 kr. Hævningerne medførte et overskud i virksomhedsordningen for 2010 på 1.208.033 kr., der skulle beskattes som personlig indkomst. A selvangav samtidig et tab på anparter og på unoterede aktier på 1.447.560 kr., som ville have begrænset hans skattebetaling.

Ved afgørelse af 16. oktober 2012 forhøjede SKAT As skattepligtige indkomst med i alt 1.413.060 kr., idet SKAT ikke kunne godkende fradraget for så vidt angik de unoterede aktier. Herefter anmodede A om tilladelse efter skatteforvaltningslovens § 30 til at ændre sit valg vedrørende lånene, så de blev placeret i privatområdet.

Der er for Højesteret i første række spørgsmål om, hvilket krav der efter skatteforvaltningslovens § 30 kan stilles til sammenhængen mellem det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende har foretaget. Der er i anden række spørgsmål om, hvorvidt A i selvangivelsen ville have valgt anderledes med hensyn til lånenes placering, hvis han havde været klar over, at han ikke ville få fradrag for aktietabet.

Skatteforvaltningslovens § 30

Efter skatteforvaltningslovens § 30 i dens dagældende formulering, jf. lovbe kendtgørelse nr. 907 af 28. august 2006, kan skattemyndighederne 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 skattemæssige konsekvenser.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsens forgænger i skattestyrelseslovens § 37 D (Folketingstidende 2002-03, tillæg A, lovforslag nr. L 175, s. 4598), som er gengivet i landsrettens dom, at bestemmelsen er begrundet i, at det forekommer urimeligt at fastholde den skattepligtige på et valg foretaget i selvangivelsen, såfremt skattemyndighederne efterfølgende tilsidesætter selvangivelsen, og valget som følge heraf får u hensigtsmæssige skattemæssige virkninger for den skattepligtige, som den pågældende ikke kunne forudse, da vedkommende traf valget.

Det fremgår endvidere af forarbejderne (anførte sted s. 4614), at bestemmelsen eksempelvis kan 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.

Fire dommere – Marianne Højgaard Pedersen, Jens Peter Christensen, Hanne Schmidt og Jens Kruse Mikkelsen – udtaler herefter:

Sammenhæng mellem ansættelsesændring og selvangivelsesvalg

Vi finder, at der ikke er holdepunkter i ordlyden af skatteforvaltningslovens § 30 eller i bestemmelsens forarbejder for at stille krav om en direkte sammenhæng mellem det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende har foretaget. Det bemærkes i den forbindelse, at der i forarbejderne tales om, at skattemyndighederne ved den ændrede ansættelse "tilsidesætter selvangivelsen" og ikke enkelte poster i denne. Det bemærkes også, at det eksempel, der er anført på bestemmelsens anvendelsesområde, efter sin formulering alene kan anses som en illustration af bestemmelsens anvendelsesområde og ikke som tilsigtende en afgrænsning af anvendelsesområdet.

Vi finder, at de "urimelige" skattemæssige konsekvenser, som forarbejderne henviser til, omfatter mere end de tilfælde, hvor der er en direkte sammenhæng mellem det forhold, som ansættelsesændringen angår, og selvangivelsesvalget. Efter lovens ordlyd kan det således alene kræves, at den ændrede ansættelse "har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser".

Vi finder herefter, at denne del af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 30 er opfyldt i den konkrete sag.

Utilsigtede skattemæssige konsekvenser

Spørgsmålet er herefter, om A i selvangivelsen ville have valgt anderledes med hensyn til lånenes placering, hvis han havde været klar over, at han ikke ville få fradrag for aktietabet.

Skatteministeriet har anført, at As oprindelige placering af lånene i virksomhedsordningen – efter indholdet af hans revisors anmodning af 26. november 2012 om omvalg – ikke blev foretaget under den forudsætning, at der var selvangivet et tab på aktier. I anmodningen om omvalg var anført, at transaktionen (låneoptagelsen og placeringen af lånene) medførte en utilsigtet hævning i virksomheden, og at der efter skattemyndighedernes ændring af tab på aktier var brug for at anvende virksomhedens mulighed for opsparing af overskud, hvilket kunne opnås ved at placere lånene i privatområdet, hvor de retteligt hørte til.

Efter en samlet vurdering af As revisors anmodning af 26. november 2012 om omvalg og revisors forklaring i landsretten lægger vi til grund, at placeringen af lånene i virksomhedsordningen skete under den forudsætning, at det selvangivne tab på unoterede aktier ville begrænse As skattebetaling. Denne

skattebetaling var en følge af, at placeringen af lånene i virksomhedsordningen udløste en skattepligtig hævnning i virksomhedsordningen. Formålet med den oprindelige placering af lånene var at udnytte den højere skatteværdi af rentefradraget, der på daværende tidspunkt kunne opnås i virksomhedsordningen.

Vi finder herefter, at A har godtgjort, at ansættelsesændringen havde betydning for hans valg på selvangivelsen, og at valget som følge af ansættelsesændringen har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. A har derfor krav på omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30.

Vi stemmer derfor for at tage As principale påstand til følge.

Dommer Poul Dahl Jensen udtaler:

Efter ordlyden af skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, og forarbejderne til bestemmelsen er det en betingelse for tilladelse til omvalg, at det tidligere truffne valg som følge af skattemyndighedernes efterfølgende korrektion eller ændring ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev foretaget.

I det foreliggende tilfælde havde placeringen af lånene i virksomhedsordningen i 2010 og overførslerne af 2.650.173 kr. fra virksomheden til A den umiddelbare skattemæssige virkning, at det overførte beløb skulle medtages ved opgørelsen af As skattepligtige indkomst. Dette blev selvangivet og var således en forudsat følge af valget om at placere lånene i virksomhedsordningen. Skattemyndighedernes afgørelse om at nægte A tabsfradrag på aktier relaterede sig ikke til hans virksomhedsordning, og afgørelsen havde ingen betydning for den skattemæssige behandling af det overførte beløb, der fortsat skulle medtages ved opgørelsen af As skattepligtige indkomst, således som det var angivet i selvangivelsen.

På den baggrund finder jeg, at valget om at placere lånene i virksomhedsordningen ikke kan anses for at have fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser som følge af skattemyndighedernes nægtelse af tabsfradrag på aktierne. Det forhold, at nægtelsen af tabsfradrag på aktierne førte til en højere skattebetaling end forudsat, er en afledt konsekvens, som efter min opfattelse ikke kan give ret til omvalg efter § 30, stk. 1.

Jeg stemmer derfor for at stadfæste landsrettens dom.

Konklusion

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet.

Højesteret tager herefter As principale påstand til følge.

Sagsomkostninger

Sagsomkostningerne for landsret og Højesteret er fastsat til dækning af advokatombkostninger med 100.000 kr. og af retsafgift med 10.000 kr., i alt 110.000 kr.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet skal anerkende, at A har krav på omvalg i henhold til skatteforvaltningslovens § 30, så lån på 2.858.404 kr. i indkomståret 2010 ikke placeres i As virksomhedsordning, men i hans privatområde.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale 110.000 kr. til A.

Det idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.