

ØSTRE LANDSRET DOM

afsagt den 7. januar 2020



Sag BS-309/2019-OLR
(7. afdeling)

X ApS
(advokat Jørn Frøhlich)

mod

Skatteministeriet
(advokat Bodil Marie Søes Petersen)

Landsdommerne Finn Morten Andersen, Tine Vuust og Inge de Neergaard (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Odense den 28. august 2018. Ved kendelse af 2. januar 2019 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om tilladelse til ændring af en skattefri fusion til en skattepligtig fusion.

Påstande

Sagsøgeren, X ApS, har nedlagt påstand om, *principalt* at sagsøgte, Skatteministeriet, tilpligtes at anerkende, at X ApS har ret til at ændre den i 2013 gennemførte skattefrie fusion mellem X ApS og Y A/S med X ApS som fortsættende selskab, til en skattepligtig fusion, *subsidiært* at sagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Landskatteretten traf den 4. juni 2018 følgende kendelse i sagen:

"SKAT har ikke imødekommet selskabets anmodning om omvalg med henblik på, at en gennemført fusion bliver skattepligtig.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Faktiske oplysninger

Selskabet og dets datterselskab, Y A/S, gennemførte en fusion i januar 2013 med selskabet som det fortsættende selskab. De to selskaber var inden fusionen koncernforbundne samt sambeskattet.

Fusionen blev gennemført den 1. oktober 2012. I henhold til generalforsamlingsprotokollat pkt. e af 10. januar 2013 blev fusionen gennemført skattefri.

I brev af 27. november 2014 anmodede selskabets advokat SKAT om, at den gennemførte fusion blev skattepligtig. Der fremgår bl.a. følgende af anmodningen:

" ...

I Karnovs bemærkninger til Fusionsskattelovens § 8, stk. 8, note 24) — kopi vedlagt — sidestilles de i stk. 8 anførte kapitaltab med underskud i den almindelige indkomst, jfr. stk. 6. Der henvises ikke til stk. 6, 1. pkt., hvorfor det må formodes, at sidestillingen er tiltænkt stk. 6 i sin helhed og dermed tillige bevaring af fremførselsmulighed i tilfælde af sambeskatning. Jeg har dog forståelse for, at en skattefri fusion kan medføre bortfald af det ophørende selskabs fradragskonto, men det savner enhver form for mening og saglig begrundelse, hvis det samme er tilfældet for det fortsættende selskab. Jeg anmoder derfor om SKAT's stillingtagen til, om dette er tilfældet.

Såfremt SKAT måtte være af den opfattelse, at fremførelsen tillige bortfalder for så vidt angår X ApS' "eget" uudnyttede fradragsberettigede kildeartsbestemte tab, skal jeg hermed anmode om omgørelse, jfr. Skatteforvaltningslovens § 29..."

SKATs afgørelse

SKAT har ikke imødekommet selskabets anmodning om omvalg. SKAT har ikke taget stilling til, om der kan ske omgørelse af dispositionen.

SKAT har bl.a. anført følgende:

"Anmodningen vedrører således et ønske om at den gennemførte fusion bliver skattepligtig fremfor skattefri. Der er dermed tale om et omvalg, og ikke om en omgørelse af den privatretlige disposition, idet selve den privatretlige fusion ikke ønskes ændret. Det er kun valget af om fusionen skal være skattepligtig eller skattefri der ønskes ændret. Anmodningen er derfor ikke omfattet af skatteforvaltningslovens § 29.

...

Selskabet har gennemført en fusion, og har foretaget det valg, at fusionen er skattefri. Fusionen er gennemført 1. oktober 2012.

Fusionsskattelovens § 8, stk. 8 medfører, at både det indskydende selskab og det fortsættende selskab fortaber kildeartsbestemt tab.

SKAT har som følge af denne bestemmelse foreslået en ændring af selskabets skatteansættelse for indkomståret 2012 således at fratrukket kildeartsbestemt tab på aktier 2.560.082 kr. nægtes og den resterende saldo for kildeartsbestemt tab på aktier ændres fra 668.419 kr. til 0 kr.

SKAT har ikke foretaget en ændring af selve fusionens skattefrihed.

Selskabet ønsker nu at foretage et omvalg, således at fusionen bliver skattepligtig i stedet for skattefri.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 30, at det er en betingelse for at tillade omvalg, at ansættelsen er ændret i forhold til det selvangivne og at denne ændring har betydning for det valg man traf, og at valget som følge af ændringen har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Det er SKATs opfattelse, at SKATs ansættelsesændring vedrørende nægtelse af kildeartsbestemt tab ikke kan anses for at opfylde dette.

Det faktum, at både det indskydende og modtagende selskab i en fusion mister retten til kildeartsbestemt tab fra før fusionen, fremgår klart og tydeligt af fusionsskattelovens § 8, stk. 8. Der

kan således ikke være tale om utilsigtede skattemæssige konsekvenser ved valget af den skattefri fusion og det faktum, at det kildeartsbestemte tab mistes er ikke en følge af en af SKAT foretagne skatteansættelse. Der er derimod tale om at fortabelsen af de kildeartsbestemte tab sker efter objektive regler, der finder anvendelse pr. fusionsdatoen som følge af fusionsloven.

SKATs ansættelsesændring hvor det kildeartsbestemte tab ændres til 0 kr. er således ikke en utilsigtet skattemæssig konsekvens af valget af skattefri eller skattepligtig fusion, idet fortabelsen er direkte og klart lovhjemlet.

SKAT finder ikke, at forholdet kan sammenlignes med de af advokaten anførte afgørelser. SKAT kan som illustration heraf nævne TfS2002.315, hvor et selskab får tilladelse til omgørelse af et aktiesalg inden 3 års ejertid idet aktiesalget bliver skattepligtigt som følge af salgstidspunktet. I afgørelsen opstår der netop et skattepligtigt salg i stedet for et forventet skattefrit salg – dvs. det er konkret den disposition, der er gennemført som behandles anderledes. Dette er ikke sammenligneligt med selskabets situation, idet den gennemførte fusion jo netop er skattefri – og det ændres ikke af SKAT. Det SKAT har ændret er derimod konsekvensen af en skattefri fusion, og sker som følge af objektive regler.

På det grundlag kan selskabet ikke få tilladelse til omvalg."

Klagerens opfattelse

Selskabets repræsentant har nedlagt principiel påstand om, at der skal ske omgørelse. Subsidiært er der nedlagt påstand om, at der skal ske omvalg.

Repræsentanten har bl.a. anført følgende:

" ...

Det var klagers og klagers revisors faste overbevisning, at fusionen ikke medførte bortfald af klagers mulighed for at fremføre tidligere skattemæssige underskud vedrørende tab på aktier, hvorfor der blev selvangivet i overensstemmelse hermed. Ved skrivelse af 31/10 2014 anmodede SKAT om yderligere oplysninger og varslede samtidig, at fremførsel af underskud ikke ville kunne finde sted (bilag 3)

Det fremhæves, at de fusionerede selskaber var sambeskattede, og undertegnede argumenterede med henvisning hertil ved skrivelse al 27/11 2014, at det fortsættende selskabs fradragskonto ikke blev fortabt (bilag 4). Samtidig fremsættes subsidiært begæring om omgørelse.

Ved skrivelse af 5/1 2015 fremsendte SKAT agterskrivelse med varslings af forhøjelse af skattepligtig indkomst med kr. 2.560.082 til kr. 4.305.568 samt bortfald af tabskonto på kr. 668.419. (bilag 5)

Ved undertegnedes mail af 14/1 2015 begærede klager omgørelse (bilag 6). I forhold til omgørelse blev begæringen afvist i øvrigt med bemærkning om, at det var reglerne om omvalg, der fandt anvendelse, jfr. SKATs skrivelse af 5/2 2015 (bilag 7). Begæringen blev ved brev af 20/2 2015 fastholdt, og udvidet til tilige at omfatte begæring om omvalg (bilag 8)

Efterfølgende har der været afholdt møde med sagsbehandleren hos SKAT. Referatet heraf er medtaget i den indklagede afgørelse og er først i den forbindelse kommet til klagers kundskab.

På visse punkter findes referatet ikke retvisende, men dette findes ikke umiddelbart af betydning for sagen og vil derfor ikke blive kommenteret yderligere. Det bemærkes, at selvom diverse afgørelser blev drøftet under mødet, omfattede dette ikke SKM 2013 248 HR, som først af SKAT er blevet påberåbt i afgørelsen uden mulighed for klager til at kommentere herpå.

Anbringender:

Ad. Omgørelse

Det gøres gældende, at klager har krav på omgørelse af fusionen fra en skattefri til en skattepligtig, jfr. Skatteforvaltningslovens § 29.

For så vidt angår de i § 29 stk. 1 anførte betingelser henvises til det i bilag 2 side 2-3 anførte samt de under sagen fremlagte oplysninger om, at hverken klager, revisor eller advokat var opmærksom på, at en fusion kunne udløse tab af et ellers fremførelsesberettiget skattemæssigt underskud.

Det, som ønskes omgjort, er ikke selve fusionen, men alene den tilhørende beslutning om, at fusionen blev gennemført skattefrit. Betragtninger om, at fusionen selskabsretligt ikke kan finde sted, findes irrelevante.

Ad. Omvalg

Det gøres gældende, at klager subsidiært har krav på omvalg i medfør af SFL § 30, således at fusionen kan selvangives som skattepligtig. Til støtte herfor gøres det ved skrivelse af 5/1 2015 gældende, at det står klager frit for indtil indlevering af selvangivelse at oplyse og selvangive fusionen som skattepligtig.

For så vidt angår de nærmere betingelser for at tillade omvalg henvises til de samme forhold, som beskrevet vedrørende betingelserne for omgørelse.

I relation til praksis henvises til de i bilag 8 påberåbte afgørelser, særligt U 2007. 1 77H/Tfs 2006/925.

For så vidt angår SKM 2013.248 HR fremhæves, at i nærværende sag har skattemyndighederne foretaget en skatteansættelse af betydning for selskabets valg af en skattefri fusion, hvorfor betingelserne for anvendelse af SFL § 30 er opfyldt."

Landsskatterettens afgørelse

Selskabet har anmodet om, at fusionen skal være skattepligtig i stedet for skattefri. Der er således ikke tale om en omgørelse af en privatretlig disposition i henhold til skatteforvaltningslovens § 29. Der er derimod tale om en anmodning om omvalg i henhold til skatteforvaltningslovens § 30.

Ifølge skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, kan SKAT 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.

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 begrundes anmodningen. SKAT kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor, jf. skatteforvaltningslovens § 30, stk. 2.

Derudover er bl.a. fusionsskattelovens § 1 nævnt i bilag 2 til betænkning nr. 1426 fra 2003, "uddrag af Skatterådets foreløbige notat af 12. november 1999 om selvangivelsesomgørelse" under afsnit 1, "lovregler, hvorefter der skal foretages et valg på selvangivelsen".

Det er således skatteforvaltningslovens § 30, der finder anvendelse i den konkrete sag.

Ifølge fusionsskattelovens § 8, stk. 6, kan underskud ikke fremføres ved en fusion. Underskud opstået under sambeskatning kan dog fortsat anvendes. Dette gælder dog ikke kildeartsbegrænsede tab, herunder aktietab, som bortfalder, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 8.

SKATs afgørelse vedrører ikke en regulering af selve dispositionen, den skattefri fusion. Fusionen er således herefter fortsat skattefri. Afgørelsen er en konsekvens af den skattefri fusion. Konsekvensen af fusionen er reguleret henholdsvis i fusionsskattelovens § 8, stk. 6 og stk. 8. Der anses derfor ikke at foreligge en utilsigtet skattemæssig konsekvens.

SKATs ansættelse anses ikke at have fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser for selskabet, jf. skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1. Der er henset til, at det fremgår af fusionsskattelovens § 8, stk. 8, jf. § 8, stk. 6, at kildeartsbegrænsede tab bortfalder ved fusion.

Betingelserne for omvalg er således ikke opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 30. Anmodningen om, at den skattefri fusion bliver skattepligtig, kan derfor ikke imødekommes.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse."

Forklaringer

Der er under sagen afgivet forklaring af A, advokat B og registreret revisor C.

A har forklaret blandt andet, at han i 2012 var økonomichef og bestyrelsesmedlem i X ApS og i koncernen, der handler med plasticemballage og investerer i værdipapirer. Baggrunden for fusionen mellem moderselskabet, X ApS, og datterselskabet, Y A/S, var et ønske om at forenkle administrationen i koncernen. Investeringselskabet havde mistet sin funktion, og

derfor kunne man lige så godt slå de to selskaber sammen. Datterselskabets investeringer havde under finanskrisen i 2008/2009 givet nogle tab, men dem havde man i de følgende år nogenlunde hentet hjem, således at datterselskabet på fusionstidspunktet kun havde et tab på omkring 12.000 kr. Det indgik i overvejelserne om fusion, at man ville miste et fradrag svarende til dette beløb, men det kunne man sagtens leve med. Derimod gik alle ud fra, at da moderselskabet skulle være det fortsættende selskab, ville moderselskabets langt større tab på investering i værdipapirer fortsat være fradragsberettiget efter fusionen. Det var en selvfølge, at fusionen skulle være skattefri, og man drøftede slet ikke konsekvenserne af en skattepligtig fusion.

Advokat B har forklaret blandt andet, at han var medlem af både moder- og datterselskabernes bestyrelser i 2012. Baggrunden for fusionsplanen var, at man i bestyrelserne havde den opfattelse, at der ikke var noget formål med at bevare investeringsselskabet, som ejede nogle værdipapirer, men i øvrigt ikke havde nogen aktiviteter. Man gjorde sig ikke mange overvejelser i relation til valget af skattefri fusion. Det er den mest almindelige fusionsform og var derfor hans udgangspunkt. Det ærgrer ham, at det har vist sig, at der netop ved denne fusion var en særlig grund til at gøre det anderledes, end man plejede. Han havde overset fusionslovens § 8, stk. 8, og var derfor ikke klar over, at man ved valget af en skattefri fusion ville miste fradragsretten for tab på værdipapirer også i det fortsættende selskab. Han var klar over, at der var et tab i det ophørende selskab, som man mistede fradragsretten for ved den skattefrie fusion.

Registreret revisor C har forklaret blandt andet, at han i 2012 var revisor for såvel det ophørende som det fortsættende selskab i fusionen. Han fik den opgave, at han så diskret og billigt som muligt skulle gennemføre en fusion af de to selskaber. Han har i sine 45 år i branchen aldrig lavet en fusion, som ikke var skattefri, og det var derfor automatisk hans indstilling, at også denne fusion skulle være skattefri. Han rådgav selskaberne om, at nettokurstabskontoen på omkring 13.000 kr. i datterselskabet ville gå tabt som følge af fusionen, men det var til at overskue. Der var ingen, der overvejede, at man også mistede fradragsretten for tab på værdipapirer i det fortsættende selskab. Han var ikke dengang bekendt med fusionslovens § 8, stk. 8, og de andre i bestyrelsen overså også denne virkning af den skattefrie fusion. Selvangivelsen for 2013 blev indtastet elektronisk, og i den forbindelse blev der sat kryds i rubrikken "skattefri omdannelse". Der ville ikke have været udløst nogen skattepligt, hvis man havde valgt at lave en skattepligtig fusion, for datterselskabet havde kun omsætningsaktiver i form af tilgodehavender, likvider og værdipapirer.

Formålet med fusionen var alene at få slanket koncernen og lukket selskabet. Han er ikke bekendt med praksis vedrørende omvalg.

Retsgrundlag

Adgangen til henholdsvis omgørelse og omvalg fremgår af skatteforvaltningslovens §§ 29 og 30, der er sålydende:

”§ 29. I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:

1. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
2. Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
3. Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
4. De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
5. Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.

...

§ 30. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en skattepligtig ændrer et 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.

Stk. 2. 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 begrundes anmodningen. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Adgang til selvangivelsesomvalg blev behandlet i betænkning nr. 1426/2003 om ”Frist og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet”. Det fremgår heraf blandt andet:

5.1. Indledning

Der findes i skattelovgivningen en række bestemmelser, hvorefter skatteansættelsen er afhængig af, at den skattepligtige træffer et bestemt valg i forhold til skattemyndighederne. I disse tilfælde er det udgangspunktet, at valget er bindende for den skattepligtige.

...

5.2.1. Skatteområdet

Selvangivelsesomgørelse foreligger, når der sker ændring af valg, der er foretaget på selvangivelsen, uden at der civilretligt er tale om nogen ændring, og uden at der (som absolut hovedregel) er andre parter indblandet end skatteyderen og skattemyndighederne, f. eks. hvis den skattepligtige efter indgivelsen af selvangivelsen ønsker at ændre af- og nedskrivninger, valg i relation til anvendelsen af virksomhedsordningen eller overførsel til medarbejdende ægtefælle.

Forskellig herfra er dispositionsomgørelse, der regulerer adgangen til at tillægge efterfølgende ændringer af privatretlige dispositioner oprindelig skatteretlig virkning.

Dispositionsomgørelse er således karakteriseret ved, at grundlaget for en ellers korrekt skatteansættelse tillades ændret, således at skatteansættelsen bliver forkert.

...

7.2.1.7. Selvangivelsesomgørelse

Fristudvalget har overvejet, om der i videre omfang end tilfældet er i dag, bør være adgang til ændring af valg i selvangivelsen.

Særligt i situationer, hvor den skattepligtige ved indgivelsen af selvangivelse ikke har det fulde overblik over sin økonomi, eller hvor der sker efterfølgende ændringer i skatteansættelsen, kan der være grundlag for i videre omfang at tillade, at den skattepligtige kan ændre sit valg.

Det er Fristudvalgets opfattelse, at der, hvor et valg i selvangivelsen som følge af skattemyndighedernes ændring af skatteansættelsen har fået utilsigtede skattemæssige virkninger for den skattepligtige, bør være adgang til at ændre dette valg, da den skattepligtige ikke i disse tilfælde på tidspunktet for indgivelsen af

selvangivelsen kunne forudse konsekvenserne af det trufne valg, hvorfor det er urimeligt at fastholde ham herpå.

Fristudvalget anbefaler således, at der indføres en regel i skattestyrelsesloven, hvorefter 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. Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 37 D.

Endvidere har Fristudvalget overvejet, om der herudover er behov for en regel, hvorefter et valg kan ændres, hvis andre omstændigheder i særlig grad taler for at tillade ændring af valget. En sådan bestemmelse kunne eventuelt udformes som en »sikkerhedsventil«, hvorefter skatteministeren i særlige tilfælde kan tillade ændring af et foretaget valg.

Bestemmelsen kunne formuleres således:

»§ x. Skatteministeren kan inden for fristen i § 34, stk. 2, tillade, at en skattepligtig kan ændre et valg i forbindelse med selvangivelsen, hvis det foretagne valg af grunde, der forelå før eller senest samtidig med, at valget blev truffet, var åbenbart uhensigtsmæssigt. Det er tillige en betingelse, at en ændring af valget er af væsentlig betydning for den skattepligtige.«

Indførelsen af en sådan sikkerhedsventilbestemmelse forudsætter imidlertid en gennemgang af særlovgivningens bestemmelser om valg i forbindelse med selvangivelsen med henblik på en vurdering af samspillet med disse bestemmelser, herunder hvorvidt regler i særlovgivningen eventuelt bør ophæves eller justeres. Også af tidsmæssige grunde er udvalget således afstået fra at stille forslag til en sådan regel, idet udvalget tillige finder, at en yderligere udvidelse af adgangen til ændring af valg i selvangivelsen med fordel kan afvente erfaringerne med den bestemmelse, udvalget anbefaler ved forslaget til skattestyrelseslovens § 37 D, jf. ovenfor.”

Af bilag 2 til betænkningen er som et af flere eksempler på lovregler, hvorefter der skal foretages et valg på selvangivelsen, nævnt ”Fusionsskatte-lovens §§ 1, 3 og 4, hvorefter selskaber har adgang til beskatning efter fusionsskatte-loven i stedet for beskatning uden anvendelse af denne lov”.

Der blev på baggrund af denne betænkning fremsat forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love, jf. lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003, indeholdende blandt andet et forslag til den af udvalget anbefalede § 37 D. Af lovforslagets generelle bemærkninger, afsnit 2.2, fremgår om denne bestemmelse blandt andet:

”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.”

Den ”sikkerhedsventil”, som udvalget havde overvejet, indgik ikke i lovforslaget.

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 37 D blev videreført uændret i skatteforvaltningslovens § 30, jf. L 2005 427.

Anbringender

Parterne har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med deres påstandsdokumenter, der gengives nedenfor, dog således at henvisninger til ekstrakten og bilag mv. er udeladt.

X ApS har i sit påstandsdokumentet anført følgende:

”2. ANBRINGENDER

...

Gennemgående gøres det gældende, at X ApS har krav på ændring fusionen fra at være skattefri til at være skattepligtig efter skatteforvaltningslovens §§ 29 og/eller 30. Således gøres det gældende, at muligheden for omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, ikke afskærer X ApS fra omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. Det gøres gældende, at skatteforvaltningslovens § 30 ikke er en lex specialis-bestemmelse, som går forud for skatteforvaltningslovens § 29, idet et sådant synspunkt hverken har støtte i fortolkning af bestemmelserne eller i retspraksis.

Ovenstående støttes desuden af U.2007.177H, hvoraf det fremgår, at en aftale om succession er et selvangivelsesvalg omfattet af skatteforvaltningslovens § 29, hvor der ikke siden afsigelsen af dommen har været tilsigtet materielle ændringer i anvendelsesområdet for bestemmelsen

2.1. X ApS' krav på omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29

Indledningsvist kan det ubestridt lægges til grund, at de betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 – 3, er opfyldt.

Således er der alene tvist mellem parterne om, i hvilket omfang de grundlæggende betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, samt om de specifikke betingelser i nr. 4-5, er opfyldt.

2.1.1. De grundlæggende betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 er opfyldt

Det gøres gældende, at det i realitet er muligt, både faktisk og civilretligt, at tilbageføre fusionen, således at denne omgøres fra at være skattefri til at være skattepligtig.

Det gøres gældende, at bestemmelsen om universalsuccession i selskabslovens § 250 har den direkte konsekvens, at X ApS i sin helhed indtræder i Y A/S' rettigheder, herunder til at indgå aftale om ændringer af civilretlig og faktisk karakter.

Det gøres gældende, at det i henhold til fusionsdokumenterne (bilag 1) er et civilretligt vilkår for vedtagelse af fusionen, at denne sker skattefri. Således gøres det gældende, at der er tale om ændring af et bagvedliggende civilretligt vilkår, som i øvrigt ikke

medfører anmeldelses- og registreringspligt i henhold til selskabslovens kapitel 2 som ellers anført af Skatteministeriet. Det forhold, at Skatteministeriet påberåber sig, at der ikke kan ske ændringer i fusionsdokumenterne, bestrides, og kan ikke føre til andet resultat, herunder af den grund, at vilkåret er civilretligt, som vedtages interpartes, selskabsdeltagerne imellem.

Det gøres under alle omstændigheder gældende, at X ApS har krav på omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, så længe det praktisk er muligt at opnå en civil- og skatteretlig position, der svarer til den, som selskabet og Y A/S ville have været i, såfremt den disposition, der søges omgjort, aldrig ville være sket eller fundet sted på ændrede vilkår. Afgørende er derfor ikke, om dispositionen civilretligt er muligt, men derimod alene, at det er praktisk muligt at opnå en anden civil- og skatteretlig position.

2.1.2. De specifikke betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4-5 er opfyldt

2.1.2.1. Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4

Indledningsvist gøres det gældende, at der ikke hersker tvivl om de skattemæssige virkninger ved omgørelse, idet der ved ændring af fusionen fra skattefri til skattepligtig fusion kan ske likvidationsbeskatning i henhold til fusionsbalancen, som angivet ved sagens bilag 8.

Det gøres gældende, at det ikke er hverken en nødvendig eller tilstrækkelig betingelse, som ellers anført af Skatteministeriet, at selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, er opfyldt. Således gøres det gældende, at det afgørende er alene, om det er muligt at opnå en anden skatte- og civilretlig position, hvorefter der ved ændringen af fusionen kan ske likvidationsbeskatning i henhold til sagens bilag 8.

Det gøres under alle omstændigheder gældende, at selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, er opfyldt. Det gøres gældende, at idet datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsbalance, er sammenfaldende med skæringsdatoen for X ApS' regnskabsår i henhold til sagens bilag 9.

Det gøres gældende, at der i henhold til selskabsskattelovens § 8A, stk. 3, er hjemlet eksplicit mulighed for, at dispensere fra 1-må-

nedsfristen i henhold til selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, sidste pkt. Det gøres gældende, der er tale om en ganske undskyldelig fristoverskridelse, da anvendelsesområdet for bestemmelsen først har været aktualiseret ved ansættelsesændringen, som angivet i agterskrivelsen i henhold til sagens bilag 2. Det understøttes desuden af, at der i henhold til Bekendtgørelse 2014-09-06 nr. 1003 om oplysningspligter efter fusionsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2, først blev indsat en forpligtigelse for modtagende selskab til at oplyse om den skattemæssige virkningsdato samt vedtagelsesdato for den skattefri omstrukturering efter lovens ikrafttrædelsestidspunkt den 1. oktober 2014, jf. § 2, stk. 2. Det gøres derfor gældende, at selskabsskattelovens § 8 A, stk. 3, må anses som værende opfyldt, smhl. selskabsskattelovens § 8A, stk. 2.

I forlængelse af ovenstående, gøres det under alle omstændigheder gældende, at anmeldelsesfristerne i henhold til selskabsskattelovens § 8A, stk. 2 og 3, alene er af formel karakter, hvor det afgørende er, at det er muligt at tillægge fusionen skattemæssig virkning fra den 1. oktober 2012 og på baggrund heraf, foretage likvidationsbeskatning i henhold til sagens bilag 8.

På baggrund af ovenstående, gøres det sammenfattende gældende, at de privatretlige virkninger af at ændre fusionen fra skattefri til skattepligtig, er enkle og overskuelige i henhold til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4.

2.1.2.2. Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5

Det gøres gældende, at bestemmelsen om universalsuccession i henhold til selskabslovens § 250, stk. 1, indebærer, at Y A/S rettigheder til at tiltræde omgørelsesanmodningen, overgår til X ApS. Det gøres i forlængelse heraf gældende, at bestemmelsen tillige hjemler mulighed for, at X ApS kan anmode om genoptagelse af Y A/S' skatteansættelse, og vil samtidig være forpligtet til at udrede en eventuel beskatning, da bestemmelsen i selskabslovens § 250 også fastlægger Y A/S' succession af forpligtigelser.

På baggrund af ovenstående gøres det derfor gældende, at alle, der skatteretligt bliver berørt af en eventuel tilladelse til omgørelse, har tiltrådt omgørelsesanmodningen i henhold til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5.

2.2. X ApS' krav på omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30

Der er mellem parterne enighed om, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelsesændring, og at de skattemæssige konsekvenser af den skattefrie fusion har været utilsigtet.

Således er sagen tilskåret til at omhandle, i hvilket omfang bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30 er indskrænket til situationer, hvor ansættelsesændringer ikke følger objektive regler i skattelovgivningen.

Skatteministeriet gør gældende, at skatteforvaltningslovens § 30 opstiller krav om, at ansættelsesændringen ikke må være en "iboenende og automatisk konsekvens af selve valget", samt at X ApS ikke må have "forudset" konsekvenserne af SKATs ansættelsesændring, jf. senest Skatteministeriets påstandsdokument side 8, nederst.

Det gøres heroverfor gældende, at der ikke i skatteforvaltningslovens § 30 ses at være opstillet krav om, at der skal foreligge en objektiv betinget utilsigtet skattemæssig konsekvens, for at omvalg kan tillades. Det gøres således gældende, at det af skatteministeriets opstillede krav, hverken ses at kunne udledes af lovteksten eller dennes forarbejder.

Det gøres desuden gældende, at eksemplet som påberåbt i skatteministeriets processkrift A, ikke adskiller fra nærværende sag, og kan således ikke føre til et andet resultat end at omvalg bør tillades. Således er der i eksemplet, som fremført at Skatteministeriet, tale om misforståelse af reglerne i virksomhedsskatteordningen, hvor skatteforvaltningslovens § 30 hjemler mulighed for omvalg. I nærværende sag er der tillige tale om misforståelse af objektive lovregler i form af fusionsskattelovens § 8, stk. 8, sml. stk. 6.

Det gøres i forlængelse af ovenstående gældende, at "burdevi-den" ikke afskærer X ApS fra omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30. Det gøres således gældende, at der ikke i bestemmelsen sondres mellem vildfarelsens karakter, herunder om denne vedrører en konsekvens af en lovbestemmelse (red. fusionsskattelovens § 8, stk. 8, sml. stk. 6), eller om vildfarelsen udspringer af subjektive forhold hos selskabet eller dennes rådgivere.

På baggrund af ovenstående gøres det derfor sammenfattende gældende, at betingelserne for omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, er opfyldt.”

Skatteministeriet har i påstandsdokumentet anført følgende anbringender:

”3. ANBRINGENDER

3.1 Der kan ikke ske omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29

Reglen om omgørelse findes i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, hvoraf det fremgår:

...

Som det fremgår af lovens ordlyd, finder skatteforvaltningslovens § 29 anvendelse i den situation, hvor en foretaget privatretlig disposition ændres. Bestemmelsen giver på visse betingelser mulighed for, at ændringen af den privatretlige disposition også tillægges skattemæssig virkning.

Det er således en grundlæggende forudsætning for anvendelse af omgørelsesreglen i § 29, at der er foretaget en ændring af en privatretlig disposition, hvilket indebærer, at der skal foreligge en privatretlig disposition, som civilretligt og faktisk kan ændres og bliver ændret, jf. også U.2019.545.H og SKM2012.457.ØLR.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at det påhviler skatteministeriet at dokumentere, at betingelserne for omgørelse er opfyldt.

Der er flere selvstændige grunde til, at der ikke kan ske omgørelse af den gennemførte fusion med den følge, at fusionen ændres fra at være skattefri efter reglerne i fusionslovens kapitel 1 til at være skattepligtig:

3.1.1 Der er tale om selvangivelsesvalg, som omgørelsesreglen ikke finder anvendelse på

Skatteministeriet gør i første række gældende, at der ikke kan ske omgørelse, allerede fordi valget om at anvende reglerne i fusions-

skattelovens kapitel 1 om skattefrie fusioner på fusionen af X ApS og Y A/S er et selvangivelsesvalg, jf. også betænkning nr. 1426/2003 afgivet af Fristudvalget om frist- og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet, afsnit 5.3.1, jf. bilag 2 til betænkningen. Dette selvangivelsesvalg blev konkret foretaget ved, at de i fusionen involverede selskaber selvangav konsekvenserne af fusionen i overensstemmelse med reglerne om skattefrie fusioner.

Spørgsmålet, om den gennemførte fusion kan ændres fra at være skattefri til at være skattepligtig, skal derfor rettelig behandles efter reglen om selvangivelsesvalg i skatteforvaltningslovens § 30, jf. herved også SKM2005.121.LR.

Højesterets dom i U.2007.177H, som X ApS påberåber sig, ændrer ikke på, at sagen skal behandles efter reglen om selvangivelsesvalg.

Dommen vedrører en periode *forud for*, at reglen om selvangivelsesvalg, som i dag findes i skatteforvaltningslovens § 30 (tidligere § 37 D i skattestyrelsesloven), blev vedtaget. Reglen om selvangivelsesvalg blev indført ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 med virkning for anmodninger, der indgives den 12. marts 2003 eller senere, jf. lovens § 6, stk. 6. Efter indførelsen af reglen om selvangivelsesvalg skal en anmodning om ændring af et valg vedrørende den skattemæssige behandling af en disposition efter Skatteministeriets klare opfattelse behandles efter reglen om selvangivelsesvalg og ikke efter reglerne om omgørelse. Reglen om selvangivelsesvalg i skatteforvaltningslovens § 30 er i denne forbindelse *lex specialis* i forhold til reglen om omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29.

3.1.2 Det er ikke muligt at gennemføre en privatretlig ændring, hvorved fusionen ændres fra at være skattefri til at være skattepligtig

For det tilfælde, at landsretten måtte finde, at reglerne om omgørelse kan finde anvendelse i et tilfælde som det foreliggende, gør Skatteministeriet i anden række gældende, at der ikke kan ske omgørelse af den selvstændige grund, at det ikke er muligt at gennemføre en ændring af en privatretlig disposition, som indebærer, at den gennemførte fusion ændres fra at være skattefri til at være skattepligtig.

Ifølge X ApS er det et selskabsretligt vilkår for fusionen, at den gennemføres som en skattefri fusion. Skatteministeriet forstår selskabets processkrifter således, at den ændring af en privatretlig disposition, som selskabet vil have tillagt skattemæssig virkning efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er en ændring af dette – ifølge selskabet – selskabsretlige vilkår, så vilkåret i stedet går ud på, at fusionen er skattepligtig.

Det er imidlertid ikke muligt at gennemføre en privatretlig ændring af fusionen og vilkårene herfor, allerede fordi den ene part i fusionen, Y A/S, ikke længere eksisterer. At behandle fusionen som skattepligtig har konsekvenser for Y A/S, idet en skattepligtig fusion indebærer, at der skal ske beskatning af Y A/S som det indskydende selskab på samme måde, som hvis selskabet blev likvideret. Overdragelsen af det indskydende selskabs aktiver og passiver til det efter fusionen fortsættende selskab, X ApS, betragtes således skatteretligt som et almindeligt køb og salg, hvilket indebærer, at Y A/S skal beskattes efter de regler, der gælder for afståelse af aktiver og passiver. En privatretlig ændring, som går ud på at behandle fusionen som skattepligtig i stedet for skattefri, må derfor privatretligt forudsætte, at der indgås en aftale herom mellem de fusionerede selskaber. Det er imidlertid ikke en mulighed, da Y A/S er ophørt med at eksistere ved den endelige gennemførelse af fusionen.

Selskabslovens § 250, stk. 1, som X ApS påberåber sig, ændrer ikke herpå. Der er ikke støtte for, at det forhold, at det ophørte selskabs rettigheder og forpligtelser overgår til det fortsættende selskab efter § 250, stk. 1, er ensbetydende med, at det fortsættende selskab kan indgå aftaler på vegne af det selskab, der er ophørt med at eksistere, navnlig ikke når der er tale om afsluttede forhold såsom en gennemført fusion.

Dertil kommer, at der heller ikke er støtte for, at det i øvrigt er selskabsretligt muligt at ændre i vilkårene for en fusion, når den først er gennemført og dermed godkendt af de relevante selskabsorganer samt anmeldt til og registreret af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Tværtimod, jf. "Selskabsloven med kommentarer" af Schaumburg-Müller og Werlauff, 2. udgave (2014), s. 1148, og "Selskabsret" af Erik Werlauff, 11. udgave (2019), s. 825 og 833, og Erhvervsankenævnets praksis, jf. Erhvervsankenævnets kendelse af 7. januar 2000 gengivet i Erhvervsnævnets årsberetning for 2000, side 16.

Det følger af den dagældende selskabslovs § 245, stk. 5, at fusionens gennemførelse skal være i overensstemmelse med fusionsplanen, hvis der er udarbejdet en fusionsplan, og at forslaget anses for bortfaldet, hvis fusionen ikke vedtages i overensstemmelse med en eventuel offentliggjort fusionsplan. Når fusionens nærmere vilkår ikke kan ændres i forhold til en eventuel fusionsplan før fusionens gennemførelse, jf. § 250, stk. 5, må det så meget desto mere være udelukket at ændre vilkårene for fusionen efter fusionens gennemførelse.

3.1.3 Betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4 og 5, er ikke opfyldt

For det tilfælde, at landsretten måtte finde, at der kan ske en ændring af en privatretlig disposition, som indebærer, at fusionen bliver skattepligtig i stedet for skattefri, gør Skatteministeriet gældende, at X ApS ikke har godtgjort, at betingelserne for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4 og 5, opfyldt:

3.1.3.1 Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4

Efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4, er det en betingelse for omgørelse, at de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.

Om denne betingelse fremgår af lovens forarbejder, jf. lovforslag nr. 192 af 4. marts 1999, de specielle bemærkninger til § 37 C, stk. 1, nr. 4:

”at adgangen til omgørelse begrænses til tilfælde, hvor de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes, er enkle og overskuelige, såvel for det år, hvor dispositionen er foretaget, som for efterfølgende år. Der må således ikke som følge af en tilladelse til omgørelse være tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af omgørelsen. Der vil dog kunne bortses herfra, hvis en manglende opfyldelse af denne betingelse vil stå i misforhold til omgørelsens samlede økonomiske virkninger.” (min understregning)

De privatretlige virkninger af ændring af en fusion fra at være skattefri til skattepligtig, hvor den ene aftalepart, Y A/S,

ikke længere eksisterer, kan ikke anses som enkle og overskuelige, jf. herved også U.2019.545.H.

Hertil kommer, at de afledte skattemæssige virkninger af en sådan omgørelse både er komplicerede og forbundet med tvivl. En ændring af fusionen fra at være skattefri til at være skattepligtig indebærer således, dels at der som beskrevet ovenfor skal ske (likvidations)beskatning af et selskab, Y A/S, som ikke længere eksisterer, dels at X ApS ikke blot succederer i Y A/S skatteretlige stilling i forhold til de overdragne aktiver og passiver. Det er ikke muligt på det foreliggende grundlag at vurdere, hvilke skattemæssige konsekvenser ændringen vil have.

Dertil kommer, at det er uafklaret, om fusionen, hvis den ændres til at være en skattepligtig fusion, vil kunne tillægges samme skattemæssige virkningsdato som den gennemførte skattefrie fusion.

Den gennemførte *skattefrie* fusion blev vedtaget den 10. januar 2013 med regnskabsmæssig og skattemæssig virkning fra den 1. oktober 2012, dvs. med tilbagevirkende kraft, jf. bilag 1 (ekstrakten s. 80), hvilket de fusionerede selskaber har selvangivet i overensstemmelse med.

En *skattepligtig* fusion har imidlertid ikke skattemæssig virkning med tilbagevirkende kraft men derimod fra det tidspunkt, hvor fusionen er endeligt vedtaget, jf. selskabsskattelovens § 8 A, stk. 1, dvs. den 10. januar 2013.

En skattepligtig fusion kan ganske vist for så vidt angår de i § 8 A, stk. 2, 2. pkt., nævnte forhold tillægges skattemæssig virkning med tilbagevirkende kraft, men det forudsætter, at betingelserne herfor i selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, er opfyldt. På baggrund af sagsøgerens redegørelse i replikken og den fremlagte åbningsbalance for det modtagende selskab (bilag 8, ekstrakten s. 70-71) synes betingelserne i selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, 1. pkt., for, at fusionen, hvis den måtte blive ændret til en skattepligtig fusion, kan tillægges skattemæssig virkning fra den 1. oktober 2012 i henhold til selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, at være opfyldt. Det fremgår dog af selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, sidste pkt., at det er en yderligere betingelse for at kunne tillægge en skattepligtig fusion skattemæssigt tilbagevirkende kraft, at de fusionerede selskaber senest 1 måned efter vedtagelsen af fusionen indsender

genpart af de i bestemmelsen nævnte dokumenter vedrørende fusionen til skattemyndighederne.

Det fremgår af § 8 A, stk. 3, at skattemyndighederne kan se bort fra overskridelsen af fristen i stk. 2, sidste pkt. Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at der ved vurderingen af, om der kan dispenseres fra fristen, skal foretages en samlet vurdering af omstændighederne ved fristoverskridelsen, og at dispensationsbestemmelsen ved denne vurdering skal ses i forhold til formålet med fristen, jf. de specielle bemærkninger til lovforslag nr. 184 af 15. marts 2001 om ændring af forskellige skattelove.

X ApS gør gældende, at der er grundlag for at dispensere fra fristen i henhold til reglen i § 8 A, stk. 3, og at det derfor i realiteten vil være muligt at tillægge en skattepligtig fusion skattemæssig virkning pr. 1. oktober 2012.

Det er imidlertid på det foreliggende grundlag både tvivlsomt og uafklaret, om en sådan dispensation vil blive givet af Skatteforvaltningen, og dermed om fusionen, hvis den kan ændres til en skattepligtig fusion, kan tillægges skattemæssigt tilbagevirkende kraft fra den 1. oktober 2012. Derfor er der – også af den grund – tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af den påtænkte ændring af fusionen.

På den baggrund har X ApS ikke godtgjort, at betingelsen i § 29, stk. 1, nr. 4, er opfyldt.

3.1.3.2 Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5

Efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5, er det en yderligere betingelse for omgørelse, at alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.

Som nævnt eksisterer Y A/S ikke længere efter gennemførelse af fusionen. Omgørelsesanmodningen kan dermed ikke tiltrædes af Y A/S, der som beskrevet ovenfor skatteretligt berøres af en omgørelse af fusionen fra skattefri til skattepligtig. Dermed er heller ikke betingelsen i § 29, stk. 1, nr. 5, opfyldt.

3.2 Der kan ikke ske omvalg efter skatteforvaltningslovens §

Det gøres gældende, at betingelserne for selvangivelsesomvalg i skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, ikke er opfyldt, idet skattemyndighederne ikke har foretaget en skatteansættelse, der har haft som følge, at valget om at behandle fusionen som en skattefri fusion efter reglerne i fusionsskattelovens kapitel 1 har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

...

Det fremgår af ordlyden af og forarbejderne til bestemmelsen i § 30, stk. 1, at tilladelse til et selvangivelsesomvalg forudsætter, at skatteyderen har foretaget et valg i sin selvangivelse, at skattemyndighederne efterfølgende har foretaget korrektion af skatteyderens skatteansættelse, og at skatteyderens valg i selvangivelsen har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser *som følge af skattemyndighedernes korrektion*.

Det fremgår meget klart af forarbejderne, at det, man fra lovgivers side har ønsket at beskytte skatteydere imod, er de skattemæssige virkninger af et valg, som man ikke kunne forudse, da valget blev truffet, *fordi* man ikke kendte skattemyndighedernes fremtidige korrektion.

Skatteforvaltningslovens § 30, stk. 1, giver ikke mulighed for omvalg af selvangivne oplysninger, når ønsket om at ændre valget *skyldes selve valget* og de konsekvenser, der er en automatisk og iboende følge af valget, og som dermed kunne være forudset. De skattemæssige konsekvenser af selve valget kan den skattepligtige forudse, og den omstændighed, at man ikke har været opmærksom på de skattemæssige konsekvenser af valget, giver ikke grundlag for at foretage omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30.

I den foreliggende sag er den skattemæssige konsekvens, som består i, at uudnyttede fradragsberettigede tab i de fusionerede selskaber forud for fusionen ikke kan fremføres til fradrag i det efter fusionen fortsættende selskab, en automatisk og iboende følge af selve valget om at behandle fusionen som skattefri efter reglerne i fusionsskattelovens kapitel 1, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 8.

SKATs ændring af skatteansættelsen i forslaget til afgørelse af 5. januar 2015 og den efterfølgende ændring af selskabets årsopgørelse fastslår blot disse automatiske og iboende konsekvenser af

valget om at gennemføre fusionen som en skattefri fusion, og disse konsekvenser kunne utvivlsomt være forudset før SKATs ændring af skatteansættelsen.

Det er således ikke som følge af en skatteansættelse foretaget af SKAT, at valget om at behandle fusionen som skattefri har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser, jf. tilsvarende U.2013.2095H.

De skattemæssige konsekvenser, som er uhensigtsmæssige for X ApS, er ene og alene en følge af de fusionerede selskabers eget valg om at behandle fusionen som skattefri. Reglerne om selvangivelsesomvalg giver imidlertid ikke hjemmel til at reparere på uhensigtsmæssige valg.

Vedrørende Højesterets dom i U.2013.2095H bemærkes det, at Højesterets begrundelse for manglende adgang til selvangivelsesomvalg ikke var, at skattemyndigheder ikke havde foretaget en skatteansættelse, men at skattemyndighederne ikke havde "foretaget nogen skatteansættelse af betydning for Zebra A/S' valg af en skattefri fusion" (understreget her), jf. præmisserne i landsrettens dom, som Højesteret stadfæstede.

Der er da heller ingen saglig grund til, at det i relation til spørgsmålet om omvalg skulle have nogen betydning, at SKAT i den foreliggende sag har truffet en konkret afgørelse, som blot fastslår konsekvenserne af valget om at gennemføre fusionen som skattefri, hvilken afgørelse var nødvendiggjort af, at X ApS ikke var opmærksom på reglen i fusionsskattelovens § 8, stk. 8, og derfor havde selvangivet forkert, mens SKAT i sagen omhandlet i U.2013.2095H ikke havde truffet en sådan afgørelse, fordi det fortsættende selskab efter fusionen selv var blevet opmærksom på de relevante regler i fusionsskatteloven og derfor havde selvangivet korrekt, hvorfor det ikke var nødvendigt for SKAT at træffe afgørelse om korrektion af det selvangivne. "

Landsrettens begrundelse og resultat

X ApS og datterselskabet Y A/S vedtog den 10. januar 2013 en skattefri fusion efter fusionsskatteloven med X ApS som det fortsættende selskab. På selvangivelsen for 2013 angav X ApS en skattepligtig indkomst, hvori som fradragsberettiget beløb var indregnet selskabets tab på aktier på 2.560.082 kr. Det er ubestridt, at X ApS efter fusionsskattelovens § 8, stk. 8, ikke var berettiget hertil.

Det lægges efter de afgivne forklaringer til grund, at ledelsen af de to selskaber ved valget af skattefri fusion efter fusionsskattelovens regler ikke var opmærksom på fusionsskattelovens § 8, stk. 8, og at ledelsen i strid hermed antog, at X ApS' uudnyttede fradragsberettigede tab fra tiden før fusionen kunne fremføres i selskabet efter fusionen.

Det lægges endvidere til grund, at selskabets ønske om at ændre fusionen fra en skattefri til en skattepligtig fusion i medfør af skatteforvaltningslovens § 29 eller § 30 er begrundet i, at man vil have mulighed for at kunne udnytte dette skattefradrag.

§ 29 regulerer adgangen til at tillægge efterfølgende ændringer af privatretlige dispositioner oprindelig skatteretlig virkning, mens § 30 vedrører ændring af valg foretaget på selvangivelsen.

Landsretten finder, at en ændring af en skattefri fusion til en skattepligtig fusion ikke er omfattet af § 29, idet der ikke herved sker en ændring af den privatretlige disposition, som fusionen af de to selskaber indebar. Der er derimod tale om et selvangivelsesomvalg som omhandlet i § 30.

Udgangspunktet er, at selvangivelsesvalget er bindende for den skattepligtige. Efter § 30 er der dog adgang til omvalg, hvis det oprindelige valg har fået utilsigtede konsekvenser som følge af skattemyndighedernes ændrede skatteansættelse. Efter forarbejderne finder bestemmelsen anvendelse i de tilfælde, hvor det forekommer urimeligt at fastholde den skattepligtige på det selvangivne valg, fordi den skattepligtige ikke på tidspunktet for indgivelse af selvangivelsen kunne forudse de skattemæssige konsekvenser af valget.

Landsretten finder, at X A/S' anmodning om ændring af den skattefrie fusion til en skattepligtig fusion begrundet i, at man på fusionstidspunktet overså bestemmelsen i fusionsskattelovens § 8, stk. 8, og som følge heraf fik ændret skatteansættelsen for 2013, ikke opfylder betingelserne for selvangivelsesomvalg i § 30.

Som følge af det anførte frifindes Skatteministeriet.

Efter sagens udfald skal X ApS i sagsomkostninger betale 75.000 kr. til Skatteministeriet til dækning af rimelige udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokattaget hensyn til på den ene side sagens betydning og på den anden side hovedforhandlingens begrænsede varighed.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal X ApS inden 14 dage betale 75.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

