



HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 14. december 2020

Sag BS-2383/2020-HJR
(1. afdeling)

X ApS
(advokat Jørn Frøhlich)

mod

Skatteministeriet
(advokat Bodil Søes Petersen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 7. afdeling den 7. januar 2020 (BS-309/2019-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Poul Dahl Jensen, Michael Rekling, Hanne Schmidt og Jens Kruse Mikkelsen.

Påstande

Appellanten, X ApS, har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at selskabet har ret til at foretage selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, hvorved den gennemførte skattefri fusion mellem X ApS og Y A/S ændres til skattepligtig fusion.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

Anbringender

X ApS har for Højesteret ikke påberåbt sig skatteforvaltningslovens § 29 om omgørelse af privatretlige dispositioner.

Om skatteforvaltningslovens § 30 har X navnlig anført, at selskabet har et retskrav på at ændre selvangivelsen for 2013.

Hverken i ordlyden af bestemmelsen eller i dens forarbejder ses der at være opstillet et krav om direkte sammenhæng mellem det valg, selskabet har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende har foretaget. Dette støttes af Højesterets dom af 14. januar 2020 (UfR 2020.1016), som tager sigte på at udvide den ellers indskrænkende fortolkning af bestemmelsen. Der kan alene opstilles krav om, at ansættelsen har haft betydning for valget mellem den skattefri og skattepligtige fusion.

Betingelserne om, at ansættelsesændringen skal have betydning for valget, og at dette som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser, kan også omfatte situationer, hvor selskabet ikke har været opmærksom på en retsregel, og hvor en efterfølgende ændring foretaget af skattemyndighederne afleder en utilsigtet følge, som ellers ikke ville eksistere, hvis ansættelsesændringen ikke blev foretaget.

Ansættelsesændringen, hvor selskabets kildeartsbestemte tab på aktier på 2.560.082 kr. blev nægtet, og hvor den resterende saldo for kildeartsbestemt tab på aktiver blev ændret fra 668.419 kr. til 0 kr., har haft betydning for valget mellem skattefri og skattepligtig fusion, og det har som følge heraf haft utilsigtede skattemæssige konsekvenser efter skatteforvaltningslovens § 30.

Selskabet ville aldrig have valgt, at fusionen skulle være skattefri, hvis selskabet havde været bekendt med retsvirkningen i fusionsskatteovens § 8, stk. 8, og den efterfølgende ansættelsesændring.

Betingelserne i skatteforvaltningslovens § 30 må derfor anses for opfyldt.

Skatteministeriet har anført navnlig, at betingelserne for selvangivelsesomvalg i skatteforvaltningslovens § 30 ikke er opfyldt. Skattemyndighederne har ikke foretaget en skatteansættelse, der har haft som følge, at valget om at behandle fusionen som en skattefri fusion har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Både ordlyden af og forarbejderne til bestemmelsen i § 30, stk. 1, fastslår, at tilfaldelse til et selvangivelsesomvalg forudsætter, at skatteyderen har foretaget et valg i sin selvangivelse, at skattemyndighederne efterfølgende har foretaget en korrektion af skatteyderens skatteansættelse, der har betydning for valget, og at skatteyderens valg i selvangivelsen har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser som følge af skattemyndighedernes korrektion.

Det fremgår 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 uhensigtsmæssigheden af selve valget og de konsekvenser, der er en automatisk og iboende følge af valget, og som dermed kunne være forudset. Det følger således direkte af fusionsskattelovens § 8, stk. 8, at uudnyttede kildeartsbegrænsede fradragberettigede tab fra tidligere indkomstår i et af de fusionerede selskaber i en skattefri fusion uanset bestemmelsen i bl.a. aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, ikke kan fremføres til fradrag i det modtagende selskab.

Skatteforvaltningslovens § 30 bygger på betænkning nr. 1426/2003. Det følger af betænkningen, at det udover forslaget om § 30 netop blev fravalgt at foreslå at indføre en "sikkerhedsventil" til ændring af selvangivelsesvalg, der af grunde som forelå før eller senest samtidig med valget, efterfølgende viste sig at være uhensigtsmæssige.

Højesterets dom af 18. april 2013 (UfR 2013.2095) angår en sag, som er meget lig den foreliggende sag. I UfR 2013.2095 blev skatteyderen dog selv opmærksom på, at valget af skattefri fusion var uhensigtsmæssigt, og anmodede om omvalg, inden der forelå en skatteansættelse. Denne forskel til den foreliggende sag er dog ikke afgørende, og UfR 2013.2095 må føre til, at den foreliggende sag bedømmes på samme måde.

I Højesterets dom af 14. januar 2020 (UfR 2020.1016) fastslog Højesterets flertal, at den skatteansættelse af betydning for valget, der kan give grundlag for et selvangivelsesomvalg, ikke nødvendigvis skal vedrøre det samme skattemæssige forhold, som selvangivelsesvalget vedrører. Denne præcisering af retstilstanden har imidlertid ingen betydning for den foreliggende sag.

Skattemyndighedernes ændring af skatteansættelsen i forslaget til afgørelse af 5. januar 2015 og den efterfølgende ændring af selskabets årsopgørelse er en automatisk og iboende følge af selve valget af skattefri fusion, og konsekvenserne kunne utvivlsomt være forudset på det tidspunkt, hvor valget blev truffet, da konsekvenserne fulgte direkte af fusionsskattelovens § 8, stk. 8.

De skattemæssige konsekvenser af valget, som var utilsigtet for selskabet, forelå, da valget blev truffet. Selskabet var blot ikke opmærksom herpå. Der er således ingen årsagsforbindelse mellem skattemyndighedernes efterfølgende ansættelse og de utilsigtede konsekvenser af valget, og betingelserne for omvalg er derfor ikke opfyldt.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Den 5. januar 2015 afgjorde skattemyndighederne, at den skattepligtige indkomst for X ApS for indkomståret 2013 skulle forhøjes med 2.560.082 kr., og at tabssaldoen efter aktieavancebeskatningsloven skulle reguleres fra 668.419 kr. til 0 kr.

Begrundelsen for korrektionerne var, at selskabet pr. 1. oktober 2012 var fusioneret skattefrit efter fusionsskatteoven med sit datterselskab Y A/S med X som det modtagende (fortsættende) selskab. X havde i sin selvangivelse for indkomståret 2013 foretaget fremførsel af fradrag for et tidligere kildeartsbegrænset tab for selskabet efter aktieavancebeskatningsloven på de nævnte 2.560.082 kr., og skattemyndighederne fastslog, at dette fradrag var uberettiget efter fusionsskatteovens § 8, stk. 8. Efter denne bestemmelse kan uudnyttede kildeartsbegrænsede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår i et af de fusionerede selskaber i en skattefri fusion, uanset bestemmelsen i bl.a. aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, ikke fremføres til fradrag i det modtagende selskab.

Sagens problem er, om skattemyndighederne skal tillade, at X efter skatteforvaltningslovens § 30 ændrer valget om, at fusionen var skattefri til, at den var skattepligtig, således at selskabet undgår korrektionen af den skattepligtige indkomst for 2013.

Skatteforvaltningslovens § 30

Efter den dagældende § 30 i skatteforvaltningsloven kan skattemyndighederne 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.

For så vidt angår denne sags problemstilling er skatteforvaltningslovens § 30 en uændret videreførelse af den tidligere gældende § 37 D i skattestyrelsesloven. § 37 D blev indsat i skattestyrelsesloven ved lov nr. 410 af 2. juni 2003.

Lovforslaget til § 37 D byggede på anbefalingerne fra Fristudvalget i udvalgets betænkning nr. 1426/2003 om frist- og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet. Det fremgår af betænkningen side 47, afsnit 7.2.1.7., at udvalget havde overvejet, om der udover forslaget til § 37 D var behov for en regel, hvorefter et valg kan ændres, hvis det foretagne valg af grunde, der forelå før eller senest samtidig med, at valget blev truffet, var åbenbart uhensigtsmæssigt, en såkaldt sikkerhedsventilbestemmelse. Udvalget afstod fra at stille forslag herom, og lovforslaget indeholdt heller ikke en sådan regel.

For så vidt angår forslaget til § 37 D fremgår det i betænkningen det nævnte sted bl.a., at 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 selvangivelsen kunne forudse konsekvenserne af det trufne valg, hvorfor det er urimeligt at fastholde den skattepligtige herpå. Tilsvarende fremgår af de almindelige bemærkninger i lovforslagets afsnit 2.2. (Folketingstidende 2002-03, tillæg A, lovforslag nr. 175, afsnit 2.2., s. 4598).

I tilfælde hvor en skatteansættelse er afhængig af, at den skattepligtige træffer et bestemt valg i forhold til skattemyndighederne, er det udgangspunktet, at valget er bindende for den skattepligtige, således at valget ikke senere kan ændres med virkning for skatteansættelsen.

Efter ordlyden af skatteforvaltningslovens § 30 og på baggrund af de nævnte forarbejder finder Højesteret, at det er en betingelse for tilladelse til omvalg efter bestemmelsen, at de utilsigtede skattemæssige konsekvenser, som den skattepligtige påberåber sig, er en følge af skattemyndighedernes efterfølgende ansættelse af indkomst- eller ejendomsskat. Betingelserne i bestemmelsen er ikke opfyldt, blot fordi den skattepligtiges valg har haft konsekvenser, som den skattepligtige ikke har tilsigtet eller forudset, idet vedkommende ikke har været bekendt med eller har misforstået reglerne på det pågældende område.

Den konkrete sag

Korrektionen af Xs skattepligtige indkomst for indkomståret 2013 var en følge af, at selskabet havde valgt at gennemføre fusionen som skattefri efter fusions-skatteloven. Ved skattemyndighedernes ansættelse i 2015 af den skattepligtige indkomst blev denne konsekvens i form af det mistede fradrag for kildeartsbegrænset tab fastslået, men konsekvensen var ikke en følge af ansættelsen i skatteforvaltningslovens § 30's forstand. Konsekvensen var som nævnt en følge af selve valget.

På denne baggrund tiltræder Højesteret, at X ikke opfylder betingelserne i skatteforvaltningslovens § 30 for at opnå tilladelse til at ændre fusionen fra skattefri til skattepligtig.

Konklusion

Højesteret stadfæster dommen.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal X ApS betale 75.000 kr. til Skatteministeriet.

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