

Skattestyrelsen
Att. Torsten Krog Pedersen

Landbrug & Fødevarer F.m.b.A.

Agro Food Park 15
DK 8200 Aarhus N
T +45 3339 4000
E info@lf.dk
W www.lf.dk
CVR DK 25 52 95 29

Høring af udkast til styresignal om præcisering - omvalg - SKM2021.16.HR.

Høring af udkast til styresignal om præcisering af reglerne for omvalg iht. SFL § 30. Styresignalet indeholder Skattestyrelsens vurdering af SKM2021.16.HR og den præcisering af praksis, som dommen efter Skattestyrelsens opfattelse kan give anledning til.

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til udkastet, som er sendt i høring ved os den 31. maj 2023.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor.

Landbrug & Fødevarer bakker overordnet op om at præcisere reglerne for omvalg: Der er tale om komplicerede regler, hvor vi også har oplevet, at der er grundlæggende stor uenighed mellem på den ene side borgerne og rådgivers fortolkning af reglerne og på den anden side den fortolkning, der foretages af Skattestyrelsen.

Sammenfattende skal nævnes, at vi finder det beklageligt, at Skattestyrelsen/Skatteministeriet anlægger en meget indskrænkende fortolkning af reglerne for Skatteydernes mulighed for omvalg.

Vi kan ikke tilslutte os Skattestyrelsens vurdering af SKM2021.16.HR, idet vi ikke finder dommen, giver grundlag for en så restriktiv praksis som Skattestyrelsen lægger op til.

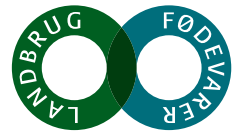
Vi håber at Skattestyrelsen vil følge vores opfordring og genoverveje præciseringen og Landbrug & Fødevarer håber vi herved kan bidrage til en indkredsning af de situationer, hvor der ikke kan indrømmes omvalg.

Vi finder på grundlag af vores vurderinger som angivet nedenfor, at omvalg kun skal afskæres i de situationer, hvor der er tale om skattemæssige konsekvenser som er en

- klar, direkte og automatisk følge af valget, samt
- ubetinget og iboende følge af valget (dvs. uanset indkomster, hævninger og øvrige dispositioner)

Vi finder, at Skattestyrelsens forslag til præcisering vil resultere i en praksis, hvor mange skatteydere vil blive fastholdt på uheldige valg, der kan have stor økonomisk betydning for dem alene fordi konsekvensen også kan anses for at være en følge af valget.

Ud fra eksemplerne ser det ud til, at Skattestyrelsen navnlig vil fastholde de selvstændig erhvervsdrivende i valg af virksomhedsordningen. Dette finder vi er særligt uheldigt og er i særlig modstrid med lovgivers hensigt, idet det blandt andet af VSL § 2 stk. 2 ses at lovgiver har været opmærksom på, at virksomhedsordningen er et område der medførte særlig behov for muligheden for omvalg.



Efter Skattestyrelsens forslag ses, at Skattestyrelsen er af den opfattelse, at hvis der begås en fejl i iht. virksomhedsskatteovens regler, så kan der ikke blive tale om omvalg i form af tilvalg eller fravalg af virksomhedsordningen. Dette betyder, at efter Skattestyrelsens præcisering, så skal enhver korrektion, som baserer sig på reglerne i VSL eller på praksis herom, anses for en følge af valget af virksomhedsskatteordningen. Dette tilsyneladende uanset hvorvidt konsekvensen er en direkte, ubetinget følge af valget eller evt. en følge af andre omstændigheder.

Af Skattestyrelsens udkast ses tydeligt at denne præcisering navnlig vil få vidtrækkende konsekvenser for brugerne af virksomhedsordningen.

Når dette sammenholdes med hvor komplicerede reglerne i virksomhedsordningen er, må dette anses for uacceptabelt og vi finder ikke Skattestyrelsen kan finde belæg for denne stramme fortolkning i Højesterets dom (SKM2021.16.HR).

Præcisering af praksis

Skattestyrelsens præcisering af praksis

Skattestyrelsen opsummerer sin vurdering af SKM2021.16.HR. til følgende præcisering af praksis:

"5. Præcisering af praksis.

Skattestyrelsen giver kun tilladelse til omvalg, hvis de utilsigtede skattemæssige konsekvenser, som en skattepligtig påberåber sig, er en følge af, at Skattestyrelsen har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsskat.

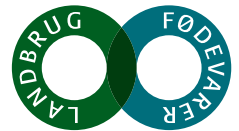
Der kan ikke gives tilladelse til omvalg, alene fordi den skattepligtige ikke har forudset konsekvenserne som følge af, at vedkommende ikke har været bekendt med eller har misforstået reglerne på det pågældende område."

Vores bemærkninger og vurdering

Højesteretsdom (SKM2021.16.HR) angår den særlige situation, hvor man tilvælger et bestemt regelsæt – nemlig reglerne om skattefri omstruktureringer.

Dette regelsæt indebærer klare fordele ved at man undgår afståelsesbeskatning, og i de fleste situationer vil dette have stor økonomisk værdi for de pågældende selskaber, virksomheder og virksomhedsejer. Som en del af regelsættet indgår også reglen om, at tab ikke kan fremføres og anvendes efter den gennemførte skattefri omstrukturering. Der er tale om valg af et regelsæt med klare fordele og klare ulemper.

Der er endvidere tale om et valg, der må forventes at være velovervejet, og retsvirkningerne må antages at være velbelyste. Valget er en del af en selskabsretlig omstrukturering, der kræver indgivelse af såvel særlige selskabsretlige dokumenter som særskilt meddelelse til Skattestyrelsen. Valget af om fusionen foretages efter reglerne om skattefri fusion må også have haft betydning for de selskabsretlige dokumenter, der er udarbejdet i forbindelse med fusionen. Disse særlige omstændigheder må også medtages ved fortolkningen af Højesterets dom og vurderingen af dommens betydning i forhold til andre valg, som skatteydere foretager i forbindelse med selvangivelsen.



Det er vores opfattelse, at selve valget adskiller sig væsentlig fra fx et valg af anvendelsen af virksomhedsordningen eller ikke.

Det virker efter vores opfattelse ikke overraskende, at Højesteret når frem til, at der ikke i en sådan situation skal gives tilladelse til omvalg, alene fordi skatteyder ikke har gjort sig bekendt med de konsekvenser, der er en følge af selve valget.

I Højesterets dom (SKM2021.16.HR) er der altså en direkte sammenhæng mellem valget af skattefri fusion iht. fusionskatteloven og konsekvensen om at fortabe sine fremførte tab. Fortabelsen af disse tab sker uanset efterfølgende begivenheder og efterfølgende ansættelsesændringer. Er der truffet valg om at fusionen skal gennemføres skattefrit, er det en ubetinget konsekvens, at kildeartsbegrænset tab ikke efterfølgende kan fradrages i det modtagende selskab. Med valget er også valgt de vilkår, som er en direkte følge af selv valget.

Et valg af anvendelsen af virksomhedsordningen kan ikke anses for i samme grad at have klare ubetingede skattemæssige konsekvenser. Dette ses blandt andet også af, at lovgiver har valgt at der iht. VSL § 2 stk. 2 er indsat en særlig hjemmel til omvalg indtil 30 juni i det andet år efter indkomståret udløb.

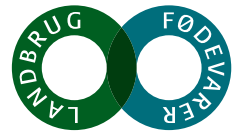
Behovet for omvalg angående virksomhedsordningen er imidlertid forøget væsentlig efter reglerne i virksomhedsordningen er blevet yderligere komplicerede ved indsættelse af reglerne om negativ indskudskonto og sikkerhedsstillelser. Disse ændringer har medført, at utilsigtede skattemæssige konsekvenser ofte viser sig efter udløbet af fristen. Derved er der et øget behov for omvalg af anvendelsen af virksomhedsordningen efter reglerne i SFL § 30. Vi finder det således særdeles uheldigt at Skattestyrelsens præcisering af praksis navnlig ser ud til at være en skærpelse der vil medføre nægtelse af omvalg af valget af at anvende virksomhedsordningen. Det er derfor af afgørende betydning, at der ved denne præcisering foretages en grundig vurdering af om de forskellige og mangfoldige konsekvenser som et tilvalg eller fravalg af virksomhedsordningen kan få alt afhængige af den konkrete situation, de skattemæssige resultater og dispositioner, kan sidestilles med de direkte, ubetinget, og automatisk konsekvenser der er af et valg om at en omstrukturering skal gennemføres skattefrit. Det finder vi ikke. Det er derfor afgørende at finde frem til de kriterier der kan tage højde for disse forskelle.

Spørgsmålet er, hvor direkte sammenhæng skal der være mellem den utilsigtede skattemæssige konsekvens og valget for, at der ikke kan indrømmes tilladelse til omvalg. Hvilke kriterier skal indgå i vurderingen.

Skattestyrelsens præcisering er en gengivelse af en del af præmisserne i SKM2021.16.HR Ordlyden indeholder dog ikke meget vejledning.

Vi finder, at Skattestyrelsen mangler at medtage de centrale dele, der fremgår af Højesterets præmisser for afgørelsen af den konkrete sag. Heraf ses, at det Højesteret tillægger afgørende betydning, er, at konsekvensen ikke er en følge af ansættelsesændringen men en følge af selve valget.

Dette finder vi er så central for afgørelsen, det det er afgørende at medtage i præciseringen.



Det ses også af det i SKM2021.16.HR af Skatteministeriet anførte, at det Skatteministeriet finder, ikke berettiger til omvalg er konsekvenser, der er en automatisk og iboende følge af selve valget.

Skattestyrelsens udkast giver os også anledning til at gøre opmærksom på, at indførslen af omvalgsmuligheden i skattestyrelseslovens § 37D nu SFL § 30 er begrundet i et rimelighedshensyn.

Ved indførslen af reglen har man politisk ønsket at skatteyder ikke skulle være fanget af et valg, når Skattemyndighederne retter en fejl, og dette medfører uheldige og utilsigtede skattemæssige konsekvenser, som skatteyder kunne have undgået ved, at have valgt anderledes i forbindelse med selvangivelsen.

Vi oplever, at Skattestyrelsen anvender Højesterets dom (SKM2021.16.HR) som - næppe kan anses for urimelig - til at indføre en praksis som, illustreret af de af Skattestyrelsen selv fremlagt eksempler, kommer til resultater, der klart er urimelige og, som må anses for at være imod omvalgsbestemmelsens ånd.

Det kan være vanskeligt at opstille kriterier, der på den ene side følger Højesterets dom, men på den anden side fastholder Skattestyrelsens mulighed for at indrømme omvalg i de situationer, hvor en ændring fra Skattestyrelsen viser, at et valg har fået så u hensigtsmæssige konsekvenser for en skatteyder, at det vil være urimeligt at nægte skatteyderen omvalg.

Vi håber at Skattestyrelsen vil følge vores opfordring og genovervejer præciseringen og Landbrug & Fødevarer håber vi herved kan bidrage til en indkredsning af de situationer, hvor Skattestyrelsen ikke kan indrømme omvalg.

Som redegjort for ovenfor finder vi der i Højesterets dom er belæg for, at omvalg kun skal afskæres i de situationer, hvor der er tale om skattemæssige konsekvenser som er en direkte, automatisk og iboende følge af valget og som også er en ubetinget følge af valget på samme måde som fortabes af tabsfradrag ved en skattefri fusion.

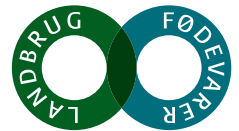
Eksempel 1 - Afslag på omvalg

Gengivelse af situationen:

"Det er en betingelse for at anvende lov om skattefri virksomhedsomdannelse (virksomhedsomdannelsesloven), at aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum opgjort efter lovens § 4, stk. 2 og 3, ikke er negativ. Hvis virksomhedsordningen er anvendt året før omdannelsen og samtlige virksomheder er omdannet, kan virksomhedsomdannelsesloven anvendes på trods af negativ anskaffelsessum. Dette følger af virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 5, 2. pkt.

Den skattepligtige overser reglen om negativ anskaffelsessum og foretager en omdannelse af sin virksomhed ved brug af virksomhedsomdannelseslovens regler og opgør ved brug af disse regler en negativ skattemæssig anskaffelsessum. Men da den skattepligtige ikke anvender virksomhedsordningen året inden omdannelsen, opfylder han ikke betingelserne i virksomhedsomdannelsesloven. Dette betyder, at omdannelsen er skattepligtig.

Skattemyndighederne foretager en ændring af skatteansættelsen, så den skattepligtiges indkomst forøges med de avancer, der ellers ønskedes skatteudskudt.



Den skattepligtige søger omvalg til at indtræde i virksomhedsordningen året før omdannelsen.”

Skattestyrelsens vurdering

Skattestyrelsen finder, der ikke kan gives tilladelse til omvalg i denne situation.

Dette begrundes med følgende:

”Den utilsigtede konsekvens er, at den skattepligtige ikke kan anvende reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse, og at omdannelsen anses at være sket efter reglerne i selskabsskattelovens § 4, dvs. på almindelige markedsvilkår og med almindelig afståelsesbeskatning. Denne konsekvens er en følge af valget om ikke at indtræde i virksomhedsordningen i året forinden omdannelsen og ikke af, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse. Skattemyndighederne fastslår denne konsekvens ved ændringen af skatteansættelsen.

Den skattepligtige har foretaget sit valg om ikke at anvende virksomhedsordningen i forbindelse med, at den skattepligtige har oplyst sin indkomst til skattemyndighederne i året før omdannelsesåret. En af konsekvenserne af dette valg har været, at der ikke kan foretages skattefri virksomhedsomdannelse i det efterfølgende år, hvis anskaffelsessummen ved omdannelsen er negativ. Denne konsekvens forelå på tidspunktet, hvor valget er taget. Skattemyndighederne har ikke foretaget en ændring af den opgørelse af indkomst efter skattekontrollovens § 2, som den skattepligtige har foretaget sit valg på baggrund af, og den skattepligtige kunne derfor forudse konsekvenserne af dette valg.”

Vores bemærkninger og vurdering

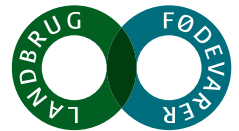
Der er en stor forskel på situationen i SKM2021.16.HR og den af Skattestyrelsens skitserede situation i eksempel 1.

I Højesterets dom (SKM2021.16.HR) er der en direkte sammenhæng mellem valget af skattefri fusion iht. fusionskatteloven og konsekvensen om at fortabe sine fremførte tab. Skatteyder har så at sige selv valgt at fortabe sine fremførte tab.

Når man ser på den situation, der er gengivet i situation 1 finder vi ikke, at det at den skattepligtige ved at fravælge at anvende virksomhedsordningen kan siges at have valgt at man ikke kan lave en skattefri virksomhedsomdannelse. Det følger ikke af virksomhedsskatteloven af man ved fravalg af virksomhedsordningen fortaber muligheden for skattefri virksomhedsomdannelse.

Der er altså ikke tale om en klar, direkte og automatisk følge af valget/fravalget af anvendelsen af virksomhedsordningen. Et valg eller tilvalg af virksomhedsordningen er et spørgsmål om valg af hvorledes virksomhedens resultat skal beskattes.

Desuden er konsekvensen om ikke at kunne anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse ikke nødvendigvis en konsekvens af, at man ikke anvendte virksomhedsordningen året forud for virksomhedsomdannelsen. Det er vel i første række en konsekvens af at anskaffelsessummen for aktierne viser sig at være negativ. Hvis anskaffelsessummen for aktierne var positiv, ville der kunne gennemføres en skattefri virksomhedsomdannelse uanset om virksomhedsordningen var fravalgt det forudgående år. Konsekvensen er dermed ikke en ubetinget følge af fravalget af virksomhedsordningen.



I imidlertid finder Landbrug & Fødevarer, at det også skal tages med i vurderingen af mulighederne for omvalg, at situationen drejer sig om 2 valg, som skatteyderen træffer stort set samtidig. 2 valg - hvor af det valg der sandsynlig har mindst betydning for ham medfører, at han ikke opfylder betingelserne for det andet valg. Dette udstiller efter vores opfattelse med al tydelighed det urimelige i, at fravalg af at anvende virksomhedsordningen, skal anses for et valg af ikke at have adgang til skattefri virksomhedsomdannelse.

Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsen afgørelse om nægtelse af anvendelse af reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse begrundet i et manglende tilvalg af virksomhedsordningen, helt oplagt skal give mulighed for omvalg for så vidt angår anvendelsen af virksomhedsordningen. Den konsekvens at der ikke er adgang til skattefri virksomhedsomdannelse kan ikke anses for valgt ved fravalget af virksomhedsordningen – navnlig ikke når der samtidig er udarbejdet og indsendt dokumenter mv. vedr. skattefri virksomhedsomdannelse. Alternativ bør sådanne situationer med 2 samtidige modstridende valg anses som egentlige fejl, der altid er adgang til at berigtige (Se SKM2016.165HR).

I øvrigt skal det bemærkes, at der i eksemplet også bør bemærkes at skatteyderen efter VSL § 2 stk. 2 vil have mulighed for ændre beslutningen om, hvorvidt virksomhedsordningen skal anvendes eller ikke frem til den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af indkomståret. Derfor vil det kun være et spørgsmål om omvalg efter SFL § 30 i den situation, hvor Skattestyrelsen først et år efter indsendelsen af dokumenterne om den skattefri virksomhedsomdannelse tager stilling til om betingelserne er opfyldte. Det vil således forhåbentlig kun være få skatteydere der oplever at Skattestyrelsen efter udløbet at denne frist tilsidesætter en skattefri virksomhedsomdannelse. Men dette punkt gør Skattestyrelsens evt. nægtelse af omvalg endnu mere urimelig. Hvis Skattestyrelsen vil opretholde at de ikke vil indrømme omvalg i sådanne situationer, skal Landbrug & Fødevarer opfordre til, at Skattestyrelsen gennemfører kontrol af negative anskaffelsessummer indenfor fristen i VSL § 2 stk. 2.

Eksempel 2 - Tilladelse til omvalg

Gengivelse af situationen

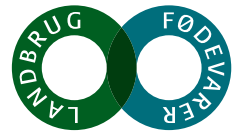
Ved en delomdannelse efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven kan aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum kun nedsættes med den del af indestående på konto for opsparet overskud, der kan henføres til den virksomhed, der omdannes. Dette følger af virksomhedsskattelovens § 16 a, stk. 3.

Opspart overskud skal beskattes som personlig indkomst, hvis en skattepligtig person ophører med at anvende virksomhedsordningen. Dette følger af virksomhedsskattelovens 15 b.

En skattepligtig har hidtil anvendt virksomhedsordningen.

Den skattepligtige overser reglen om fordeling af opsparet overskud, og hele indestående på konto for opsparet overskud er henført til virksomheden, der omdannes. Der er således ikke et opsparet overskud i den tilbageværende virksomhed. På denne baggrund vælger den skattepligtige ikke at anvende virksomhedsordningen i omdannelsesåret.

Skattemyndighederne foretager en ændring af skatteansættelsen, så en del af indestående på konto for opsparet overskud henføres til den tilbageværende virksomhed. Da



virksomhedsordningen er ikke anvendt i omdannelsesåret, beskattes det tilbageførte beløb som personlig indkomst efter virksomhedsskattelovens § 15 b.

Den skattepligtige ønsker omvalg til at indtræde i virksomhedsordningen i omdannelsesåret.

Skattestyrelsens vurdering

Der kan gives tilladelse til omvalg i denne situation. Den utilsigtede konsekvens af fravalget af virksomhedsordningen i omdannelsesåret er, at det resterende opsparede overskud hæves, sådan at den personlige indkomst forhøjes. Denne konsekvens er en følge af, at skattemyndighederne ved ændringen af skatteansættelsen henfører en del af det opsparede overskud til den tilbageværende virksomhed. Den skattepligtige har derfor foretaget valget om at undlade at anvende virksomhedsordningen på baggrund af den opgørelse af indkomst efter skattekontrollovens § 2, som skattemyndighederne har tilsidesat.

Vores bemærkninger og vurdering

Vi er enige i at betingelserne for omvalg må anses for opfyldte.

Eksemplet viser at den omstændighed at fejlen begrundes sig i forhold der kunne have været forudset på tidspunktet for valget, ikke udelukker tilladelse til omvalg.

Eksempel 3 - Afslag på omvalg

Gengivelse af situationen

Det følger af virksomhedsskattelovens § 11, stk. 4, at der ikke kan foretages opsparing i virksomhedsordningen, når indskudskontoen er negativ.

En skattepligtig har i 2020 en negativ indskudskonto ved årets udløb.

Den skattepligtige overser reglen i virksomhedsskattelovens § 11, stk. 4, og opsparer i 2021 i virksomheden selv om indskudskontoen er negativ ved årets begyndelse.

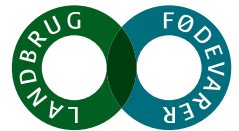
Skattemyndighederne foretager en ændring af skatteansættelsen for 2021, så der sker beskatning af opsparingen som personlig indkomst.

Den skattepligtige ønsker at udtræde af virksomhedsordningen i 2020, så indskudskontoen kan nulstilles eller opgøres til et positiv beløb ved genindtræden i virksomhedsordningen i 2021. Alternativt ønsker den skattepligtige omvalg til at udtage privat gæld fra virksomhedsordningen i 2020, så indskudskontoen ikke er negativ ved årets udløb.

Skattestyrelsens vurdering

Der kan ikke gives tilladelse til omvalg i denne situation. Den utilsigtede konsekvens er, at der ikke kan spares op i virksomhedsordningen. Denne konsekvens er en følge af valget om at være omfattet af virksomhedsordningen i 2020, og af valget om at placere privat gæld i virksomhedsordningen, og ikke af, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelsesændring.

Den skattepligtige har valgt virksomhedsordningen i forbindelse med sin indgivelse af oplysninger om indkomst for 2020 og har ikke ændret dette valg efter reglerne i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, 2 og 3. pkt. Da indskudskontoen er negativ ved udløbet af 2020, kan den skattepligtige



forudse, at der i 2021, hvor indskudskontoen primo er negativ, ikke kan foretages opsparing i virksomhedsordningen. Skattemyndighederne har ikke foretaget en ændring af den opgørelse af indkomst for 2020, jf. skattekontrollovens § 2, som den skattepligtige har foretaget valgene på baggrund af.

Vores bemærkninger og vurdering

Som vi indledningsvis bemærker, er baggrunden for indførelsen af SFL § 30 at give Skattestyrelsen mulighed for at indrømme tilladelse til omvalg i tilfælde, hvor det på baggrund af en ansættelsesændring findes at være urimeligt at fastholde en skatteyder i det valg, der tidligere er truffet.

I den skitserede situation er det efter vores opfattelse urimeligt at fastholde skatteyderen i hans oprindelige valg.

Den utilsigtede konsekvens er, at der ikke kan spares op i virksomhedsordningen i 2021. Denne konsekvens er imidlertid ikke som i Højesterets dom (SKM2021.16.HR) en automatisk og iboende følge af valget af virksomhedsordningen for 2020. Det forhold at der ikke kan opspares i 2021, er begrundet i at indskudskontoen blev negativ ved udgangen af 2020. At indskudskontoen er blevet negativ ved indkomstårets udløb, kan være forårsaget af mange forskellige forhold. Der kan have været underskud i 2020 og en del af årets hævninger kan bl.a. derfor være sket på indskudskontoen.

Der kan også være mange andre forskellige årsager til at indskudskontoen bliver negativ. Vi finder ikke det er en korrekt udlægning af omstændighederne og den regnskabsmæssige kompleksitet der er i virksomhedsordningen, at påstå, at det at der ikke kan opspares i 2021 er en følge af selve valget af virksomhedsordningen i 2020.

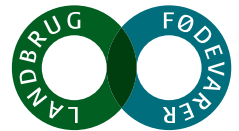
Det forhold at der spares op i 2021, uanset der er negativ indskudskonto kan desuden ikke antages at være begrundet i at skatteyderen ikke er bekendt med, at det er en betingelse for opsparingen i virksomhedsordningen at indskudskontoen ikke er negativ. Fejlen kan også skyldes, at skatteyderen eller dennes revisor overser at indskudskontoen blev negativ.

Når skatteyderen modtager Skattestyrelsens afgørelse om, at der ikke kan opspares i 2021 på grund af negativ indskudskonto ultimo 2020 indser skatteyderen, at situationen kunne være undgået, hvis han havde fravalgt virksomhedsordningen i 2020. Hans valg af virksomhedsordningen i 2020 har således pga. den negative indskudskonto haft utilsigtede skattemæssige konsekvenser for indkomstbeskatningen i 2021.

Der er imidlertid ikke tale om en konsekvens af selve valget af virksomhedsordningen for 2020.

Endvidere skal bemærkes, at skatteydere ved sit valg i selvangivelsen for 2021 viser, at han var af den opfattelse, at han var berettiget til at opspare i virksomheden. På det tidspunkt hvor han indsender oplysningsskemaet for 2021 havde han fortsat mulighed for at vælge at udtræde af virksomhedsordningen for 2020 (jf. VSL § 2 stk. 2) og indtræde 2021 med positiv indskudskonto hvorefter han kunne opspare en del af virksomhedens resultat i 2021. Det understreger efter vores opfattelse, at det er en af de situationer hvor der bør være adgang til genoptagelse.

Og som anført ovenfor finder vi ikke, at de skattemæssige konsekvenser kan anses for en klar, direkte og automatisk følge af valget. Der er heller ikke tale om en ubetinget følge af valget, idet der i stedet er tale om en følge af at indskudskontoen bliver negativ.



Endvidere kan henvise til, at Landsskatteretten har taget stilling til lignende problematik og tilkendegivet, at skatteydere har krav på omvalg efter § 30

Der kan her henvises til [SKM2007.732.LSR](#) hvor der var tale om en fejl, der kunne berigtiges. En skatteyder havde indskudt en udlejningsejendom i virksomhedsordningen som et nettoindskud. Dette er efter reglerne ikke muligt. Indskud skal efter reglerne ske brutto. SKAT ændrede derfor dette til et indskud af ejendommens bruttoværdi og gælden i ejendommen blev anset som en hævning. Skatteyder fik tilladelse til omvalg, så gælden i ejendommen blev holdt udenfor virksomhedsordningen. Landsskatteretten lagde vægt på, at skatteyder ved indskud af en privat ejendom i virksomhedsordningen har ret til at vælge om ejendommens prioritetsgæld skal medtages i virksomhedsordningen.

Der kan også henvises til [SKM2004.196.LR](#). I denne sag fik en skatteyder tilladelse til at tage en bil ud af virksomhedsordningen. Bilen var udelukkende erhvervsmæssigt benyttet. En ansættelsesændring vedrørende et andet forhold i et tidligere år medførte, at skatteydere forudsætninger (begrænsning af opsparat overskud) for at placere bilen i virksomhedsordningen bortfaldt.

Højesteretsdom kan efter vores opfattelse ikke anses for en ændring af praksis.

Eksempel 4 - Afslag på omvalg

Gengivelse af situationen

Det følger af virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, at skattepligtige personer kan benytte reglerne i virksomhedsordningen på indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den skattepligtige opgør et driftsresultat af en erhvervsmæssigt udlejet ejendom, som indgår i virksomhedsordningen, men medregner fejlagtigt avance ved salg af ejendommen som kapitalindkomst uden for virksomhedsordningen.

Skattemyndighederne foretager en ændring af skatteansættelsen, så ejendomsavancen indgår i virksomhedsordningen.

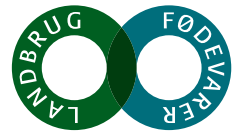
Den skattepligtige søger omvalg til at træde ud af virksomhedsordningen.

Skattestyrelsens vurdering

Der kan ikke gives tilladelse til omvalg i denne situation.

Den utilsigtede konsekvens er, at ejendomsavancen skal indgå i opgørelsen af indkomst i virksomhedsordningen.

Denne konsekvens er en følge af, at den skattepligtige har valgt virksomhedsordningen. Denne konsekvens foreligger på tidspunktet for valget og kan forudses af den skattepligtige. Skattemyndighederne har ikke ændret den opgørelse af indkomst, jf. skattekontrollovens § 2, valget er truffet på baggrund af, og har ved ændringen af skatteansættelsen alene fastslået konsekvensen af valget.



Det bemærkes, at virksomhedens overskud er ændret som følge af skattemyndighedernes ændring af skatteansættelsen. Den skattepligtige kan på denne baggrund foretage en ny disponering af virksomhedens overskud efter reglerne i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 1.

Vores bemærkninger og vurdering

Vi finder at situationen berettiger til omvalg.

Umiddelbart er kravene for at opnå en omvalg efter ordlyden i § 30 opfyldte: "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 ikke direkte af virksomhedsskatteloven, at ved valg af virksomhedsordningen skal ejendomsavance indgå i ordningen og beskattes som virksomhedsindkomst. Det er således vores opfattelse at de skattemæssige konsekvenser ikke kan anses for at være en så klar, direkte og automatisk følge af valget at omvalg skal nægtes.

Der er tale om en situation hvor der kan siges at være truffet 2 "valg" der er i modstrid med hinanden, idet der er valgt anvendelse af virksomhedsordningen samtidig med at ejendomsavance er selvangivet som kapitalindkomst. I sådanne situationer burde Skattemyndigheden kunne vælge hvilket "valg" han vil opretholde. Der kunne vel også her være et spørgsmål, om hvad der er fejlen – valget af virksomhedsordningen (er betingelserne fortsat opfyldte) eller angivelsen af ejendomsavancen som kapitalindkomst.

Eksempel 5 - Tilladelse til omvalg.

Gengivelse af situationen

En skattepligtig driver erhvervmæssig virksomhed og anvender virksomhedsordningen.

Den skattepligtige vælger at placere lån i virksomhedsordningen, hvilke medfører en skattepligtig hævnning i virksomhedsordningen. Hævningen medfører overskud i virksomhedsordningen. Den skattepligtige oplyser samtidig et tab på noterede akter, som begrænser skattebetalingen.

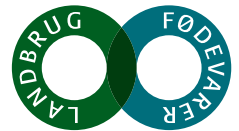
Skattemyndighederne foretager en ændring af skatteansættelsen, så tabet på noterede aktier nedsættes til 0 kr.

Den skattepligtige anmoder om omvalg, så lånene placeres i privatområdet i stedet for i virksomhedsordningen.

Skattemyndighedens vurdering

Der kan give tilladelse til omvalg i denne situation. Den utilsigtede skattemæssige konsekvens er, at skattebetalingen, som placeringen af lånene i virksomhedsordningen udløser, ikke begrænses af tabet på noterede aktier. Denne konsekvens er en følge af, at skattemyndighederne har nedsat tabet på noterede aktier til 0 kr. Den skattepligtige har derfor truffet sit valg om placeringen af lånene i virksomhedsordningen på baggrund af en opgørelse af indkomst efter skattekontrollovens § 2, som skattemyndighederne har tilsidesat.

Dette eksempel er samme faktuelle situation som i Højesterets dom SKM2020.14.HR



Vores bemærkninger og vurdering

Det skal bemærkes at hævninger ikke medfører overskud i virksomhedsordningen. Hævninger kan medføre hævning af opsparret overskud, som så kommer til beskatning som personlig indkomst.

Vi er enig i at der skal indrømmes omvalg. Det følger af Højesteretsdommen SKM2020.14.HR.

I SKM2020.14.HR fastslår Højesteret at det efter lovens ordlyd alene kan kræves, at den ændrede ansættelse har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

I øvrigt skal bemærkes, at Højesterets dom gengivet i SKM2020.14.HR angår Skatteforvaltningens påstand om at ansættelsesændringen skal vedrøre den disposition, der ønskes omvalg af. Dette syntes at være det præcise modsatte synspunkt som det nærværende udkast til styresignal omhandler.

Højesteret fandt dog ikke der kan stilles krav om en direkte sammen hæng mellem det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende har foretaget. Der er imidlertid ikke noget i Højesterets præmisser i SKM2020.14.HR der tyder på at det skulle være sådan at en sammenhæng mellem valget og ansættelsesændringen på nogen måde generelt skulle udelukke omvalg. Dette syntes Skattestyrelsens fortolkning af Højesterets dom i SKM2021.16.HR at medføre.

Ønskes ovenstående uddybet er I velkomne til at kontakte undertegnede.

Med venlig hilsen

Sonja Sørensen
Senior Tax Manager, cand. jur, HD-R

Skat

M +45 4029 2121
E sons@lf.dk