



Genoptagelse af sag i landsskatteretten

Udtalt, at landsskatteretten ved afgørelsen af en sag havde lagt vægt på en åbenbart urigtig udtalelse, og at rettens kendelse - ud over henvisningen til den urigtige udtalelse - ikke indeholdt en angivelse af, hvilke faktiske forhold der begrundede den vurdering, som var afgørende for rettens kendelse, jfr. skattestyrelseslovens § 33, stk. 1, og landsskatterettens forretningsordens § 18.

FOB nr. 80.735

Henstillet til landsskatteretten at genoptage sagen, således at der meddeltes klageren en afgørelse, hvis begrundelse var korrekt og fyldestgørende.

(J. nr. 1980-764-223).

Advokat A klagede for advokat B over, at landsskatteretten, senest i skrivelse af 11. marts 1980, havde afslået en anmodning fra A om genoptagelse af B's skattesag (vedrørende indkomstårene 1972 og 1973), som landsskatteretten havde taget stilling til ved kendelse af 9. januar 1980.

Til støtte for anmodningen om genoptagelse havde A i skrivelse af 31. januar 1980 til landsskatteretten anført, »at landsskatteretten på et meget væsentligt og centralt punkt har lagt forkerte oplysninger (vedrørende baggrunden for, at hans klient den 26. maj 1970 overdrog nogle aktier til C, min bemærkning) til grund«, jfr. nærmere nedenfor.

Den skattesag, der blev afgjort ved landsskatterettens kendelse af 9. januar 1980, angik et spørgsmål om, hvorvidt B skulle beskattes af nogle kursavancer i indkomstårene 1972 og 1973. Baggrunden for spørgsmålet var følgende:

Et aktieselskab, hvori B var hovedaktionær (99.000 kr. af den samlede aktiekapital på 100.000 kr.), gennemførte omkring 1970 en udstykning med byggeri af nogle parcelhuse. I forbindelse hermed modtog selskabet lån fra B.

I 1970 overdrog B aktier til pålydende 50.000 kr. til C, og der er i sagen rejst spørgsmål om, hvorvidt denne overdragelse skete med henblik på, at B ikke skulle stå som hovedaktionær for selskabets kreditorer, - og dermed spørgsmål om, hvor »reel« denne overdragelse var. Efter det oplyste blev aktierne først betalt i januar 1974.

I marts 1972 modtog B fra selskabet - som afdrag på sit tilgodehavende (lån m. v.) i selskabet - sælgerpantebreve (hidrørende fra det omtalte salg af parcelhuse) til pålydende 359.553 kr. Pantebrevene blev overdraget til kurs 70 eller for i alt 251.687 kr.

Skattesagen vedrørende 1972 og 1973 drejede sig om, hvorvidt B, der i disse år modtog afdrag på de nævnte sælgerpantebreve, skulle beskattes af en kursavance hermed (på henholdsvis 7.934 kr. og 3.793 kr.).

For så vidt angår de lokale ligningsmyndigheders afgørelser omtales nedenfor kun året 1972, idet afgørelsen vedrørende 1973 er en »følgeafgørelse« i forhold til den afgørelse, der belv truffet i 1975.

I skrivelse af 12. december 1975 meddelte Gentofte kommunes skattedirektorat, at skatterådet efter bemyndigelse fra amtsskatteinspektoratet havde truffet bestemmelse om indkomstbeskatning af den omtalte kursavance på 7.934 kr. Som begrundelse herfor anførtes følgende.

»...

Ved afgørelsen er henset til, at De på overdragelsestidspunktet rent faktisk var ejer af aktiekapitalen i (selskabet). Rådet finder i denne forbindelse det uden betydning, at halvdelen af aktiekapitalen er afhændet til (C) i 1970, idet der ved handelens indgåelse ikke blev præsteret kontant udbetaling, ligesom der ikke efterfølgende er erlagt afdrag på købesummen, førend denne fuldt ud blev betalt den 9. januar 1974.

Rådet finder derfor, at der er den fornødne baggrund for, at De kan succedere i selskabets beskatningssituation med pligt til at indtægtsføre kursavance på pantebrevsafragene, jfr. herved højesterets afgørelser i U.f.R. 1956.263 (Espehøjdommen) og U.f.R. 1957.318 (Morkoddommen).

Rådet er endvidere af den opfattelse, at såfremt De personligt havde gennemført byggeriet, ville De efter praksis for byggehåndværkere være blevet indtægtsbeskattet ikke blot af fortjeneste ved salg af de opførte huse, men også efterfølgende af kursavance på afdrag på sælgerpantebrevene. Den omstændighed, at De for at begrænse Deres risiko ved byggeriet lader det gennemføre i aktieselskabsform, findes ikke at kunne bevirke en bedre retsstilling, når De efter byggeriets afslutning rent faktisk tager sælgerpantebrevene ud som betaling for den af Dem under byggeriet ydede finansiering af selskabet.

...«

Denne afgørelse påklagede A for B til landsskatteretten.

Under amtsskatteinspektoratets forberedende behandling af landsskatterets-sagen afgav Gentofte kommunes skattevæsen en udtalelse af 28. januar 1976 og anførte heri navnlig følgende:

»...

Det fremgår af sagen, at skatteyderen i 1968-69 fik udbetalt en erstatning i forbindelse med et byggeri og på samme tidspunkt fik henvendelse fra en ejendomsmægler om et stykke jord i Tåstrup. For at begrænse sin personlige risiko ved købet af jordstykket, lod (B) et tomt aktieselskab (selskabet) foretage købet for midler udlånt af ham personligt. Af aktiekapitalen på 100.000 kr. var klageren ejer af nom. 99.000 kr. og de resterende 1.000 kr. aktier var ejer af en ansat ... I forbindelse med hovedentreprenørens konkurs, der medførte økonomiske problemer for byggeriet, afhændede skatteyderen nom. 50.000 kr. aktier til (C), med hvem han siden 1966 havde samarbejdet i et andet aktieselskab, for over for kreditorerne i (selskabet) at kunne oplyse, at han ikke var hovedaktionær. Der blev ikke ved salget af halvdelen af aktiekapitalen præsteret nogen udbetaling eller efterfølgende betalt afdrag på købesummen førend i 1974, efter at sagen er rejst.

Ved slutningen af byggeriet har skatteyderen til dækning af sit tilgodehavende i forbindelse med selskabets byggeri udtaget sælgerpantebreve i 1972 pålydende 359.553 kr. for 251.687 kr., hvorpå der i 1972 er indvundet den påklagede kursavance på 7.934 kr. Det er skatterådets opfattelse, at skatteyderen under hensyn til de i skatterådets kendelse påberåbte domme må anses for indkomstskattepligtig af kursavance ved afdrag på de pågældende pantebrev-

ve, medens skatteyderens advokat bl. a. under henvisning til Danielsen-dommen fra 1975 ikke fandt, at der var baggrund for at anse skatteyderen for indkomstskattepligtig, ligesom han ikke fandt Espehøj-dommen relevant som følge af, at der forelå køb af såvel købekontrakter som pantebreve, hvor sælgeren vedrørende købekontrakterne fortsat hæftede, uanset overdragelsen; han henviste i denne forbindelse til Trolles kommentarer i U.f.R. 1966.416.

Da klagen ikke tilføjer sagen nye oplysninger, skal man på ligningskommissionens og skatterådets vegne indstille den foretagne indkomstansættelse til stadfæstelse, idet bemærkes, at klageren anmoder om mundtlig forhandling.

.. «

Efter at have modtaget amtsskatteinspektoratets sagsfremstilling afgav A i skrivelse af 3. oktober 1978 til landsskatteretten et udførligt indlæg vedrørende sagen.

I dette indlæg anførte A bl. a. følgende (afsnit I):

»...

I. Er (B) hovedaktionær?

Gentofte skatteråd har tidligere i sagen anført, at når min klient i 1970 afhændede 50.000 kr. af den nominelle aktiekapital til (C) var formålet, at min klient over for kreditorerne i (selskabet) kunne meddele, at han ikke var hovedaktionær. Ligeledes har skatterådet tidligere indiceret, at overdragelsen til (C) var nærmest pro forma ved at trække »(C) frem som den såkaldte ... fra Kalundborg, der kom til København en gang om ugen«.

Selv om skatterådet senere har ændret indstilling - formentlig rent tilfældig samtidig med den foregående skatterådsformands fratreden - vil jeg gerne slå fast, at skatterådets tidligere udtalelser er ukorrekte og helt må stå for det - tidligere - skatteråds egen regning.

(C) er ikke i familie med min klient, men en gammel bekendt og forretningsforbindelse. (C) har opholdt sig mange år i det Mellemsø og Fjerne Østen og arbejdet med meget store byggeprojekter for ... Forinden (C) vender tilbage til Danmark, beder han min klient om at skaffe sig et job her i landet, hvilket mislykkes...

(C) har forinden indtræden i (selskabet) arbejdet nært sammen med min klient i en byggesag i Espergærde. Min klient ønskede at knytte (C) til (selskabet) på grund af hans store faglige viden om byggerier, og (C), der straks ved aktieovertagelsen indtrådte i selskabets bestyrelse, har ydet en stor indsats i (selskabet).

Skatterådet har i sin seneste indstilling udtalt, at »for så vidt det findes afgørende for beskatning, at skatteyderen skal være hovedaktionær, lægger rådet vægt på, at salgssummen for aktierne i (selskabet) har henstået uberigtiget fra 1970 til 9. januar 1974«. Dette synspunkt om betalingen er selvsagt ganske uvedkommende ved afgørelsen af, om der har fundet en overdragelse sted eller ej. Det har der, og den har da også givet sig udslag i de pågældende regnskaber. For en ordens skyld anføres, at der ikke er oprettet aktionær-overenskomst mellem min klient og (C), ligesom min klient ikke har forbeholdt sig stemmeretten e.l., indtil købesummen var betalt.

Det må derfor fastslås, at min klient ikke var hovedaktionær i (selskabet) på tidspunktet for pantebrevenes overdragelse.

...«

I afsnit II i indlægget redegjorde A under henvisning til domspraksis og litteratur nærmere for spørgsmålet om, hvorvidt B var skattepligtig af kursavancerne.

I skrivelse af 31. juli 1979 anmodede landsskatteretten statsskattedirektoratet om en udtalelse om sagen. Landsskatteretten oplyste samtidig, at landsskatterettens kontor havde afgivet følgende indstilling i sagen:

»Stadfæstelse af beskatning af kursavancen af pantebrevene udlagt fra (selskabet), dels under hensyn til den nære tilknytning der har været inden for byggeri mellem klageren og (C), der tilsammen ejer aktiemajoriteten i selskabet, dels ud fra synspunktet af smitning fra selskabets virksomhed.«

I skrivelse af 15. oktober 1979 meddelte statsskattedirektoratet, at direktoratet intet havde at bemærke til landsskatterettens kontors indstilling.

Den 9. januar 1980 afsagde landsskatteretten kendelse (vedrørende indkomstårene 1972 og 1973). Kendelsen omfattede dels en kort beskrivelse af de ovenfor omtalte dispositioner vedrørende selskabets udstyknings- og byggerivirksomhed og vedrørende B's modtagelse af sælgerpantebreve i marts 1972 som afdrag på hans tilgodehavende i selskabet, dels en gengivelse af, hvad B havde gjort gældende under sagen, dels følgende udtalelse fra retten selv:

»...

Det fremgår - ubestridt fra klagerens side - af sagens oplysninger, at afhændelsen til (C) af de nom. 50.000 kr. aktier skete i forbindelse med, at hovedentreprenøren på byggeriet af de 18 huse gik konkurs, hvilket medførte økonomiske problemer for byggeriet, og at afhændelsen af aktieposten til (C), med hvem klageren siden 1966 havde samarbejdet i ... hvori hver af dem ejede 50 pct. af aktiekapitalen, skete for, at klageren ikke skulle stå som hovedaktionær over for (selskabets) kreditorer.

Efter de foreliggende oplysninger finder landsskatteretten, uanset at klageren på tidspunktet for overtagelsen af de i sagen omhandlede sælgerpantebreve kun ejede nom. 49.000 kr. af (selskabets) aktiekapital på nom. 100.000 kr. og således ikke var i besiddelse af aktiemajoriteten, at hans indflydelse i selskabet har været væsentlig, og at erhvervelsen af pantebrevene må anses for at have haft en så nøje tilknytning til selskabets næringsvirksomhed, at han med rette er indkomstbeskattet af kursavancer ved afdrag på disse pantebreve.

De påklagede ansættelser vil følgelig være at stadfæste.«

I skrivelse af 31. januar 1980 til landsskatteretten anmodede A om, at sagen måtte blive genoptaget, og anførte:

»...

Baggrunden herfor er, at landsskatteretten på et meget væsentligt og centralt punkt har lagt forkerte oplysninger til grund. Det fremgår således af landsskatterettens kendelse side 2 næstsidste afsnit, at der ubestridt fra klagerens side skulle have været tale om, at afhændelsen til (C) skete, for at klageren ikke skulle stå som hovedaktionær over for (selskabets) kreditorer. Man tillægger med andre ord ikke afhændelsen til (C) nogen som helst reel betydning.

Det er i klar modstrid med, hvad jeg i min indstilling af 3. oktober 1978 har fremført over for landsskatteretten.

Da dette forhold, såvel af undertegnede som ifølge kendelsens ordlyd af landsskatteretten, er af afgørende betydning, skal jeg anmode om et møde i sagen, hvorunder jeg, eventuelt sammen med min klient og dennes revisor, vil kunne redegøre nærmere for sagens rette omstændighed.«

I skrivelse af 14. februar 1980 meddelte landsskatteretten A:

»... man (skal) under henvisning til § 34 i lov nr. 281 af 8. juni 1977 (skattestyrelsesloven) meddele, at landsskatteretten ikke i det af Dem anførte har fundet grundlag for en genoptagelse af sagen, men må henholde sig til den ved kendelsen truffene afgørelse.

...«

I skrivelse af 22. februar 1980 til landsskatterettens præsident klagede A over landsskatterettens afgørelse af 14. februar 1980. I skrivelse af 25. februar 1980 meddelte præsidenten A, at han ikke kunne gribe ind i den pågældende sag, men at hans anmodning om genoptagelse »nu af retsformanden vil blive forelagt for de to retsmedlemmer.«

I skrivelse af 11. marts 1980 til A anførte landsskatteretten bl. a.

»...

Idet henvises til retspræsidentens svarskrivelse af 25. februar 1980 til Dem skal man, efter at spørgsmålet om genoptagelse i overensstemmelse hermed har været forelagt de retsmedlemmer, der har voteret i sagen, meddele, at man fortsat ikke finder grundlag for genoptagelse, men må henholde sig til den afsagte kendelse.

...«

I klagen til mig anførte A bl. a.:

»...

Det er mig uforståeligt, at landsskatteretten ikke vil genoptage sagen i betragtning af, at der ubestridt er lagt forkerte oplysninger til grund for landsskatterettens afgørelse vedrørende forhold, der ikke alene er af væsentlig betydning for sagens afgørelse, men også har væsentlig betydning for min klients personlige forhold. Det er klart, at en bemærkning i en landsskatteretskendelse om, at min klients overdragelse alene skete for at skjule sig for selskabets kreditorer er belastende for min klient.

...«

I en udtalelse af 18. juli 1980 til mig anførte landsskatteretten følgende:

»... man (skal) udtale, at den af A fremhævede passus, der indgår som et led i den samlede sagsfremstilling i rettens kendelse af 9. januar 1980 - omend det må erkendes, at advokaten i skrivelse hertil af 3. oktober 1978 på klagerens vegne har bestridt skatterådets oplysning om formålet med afhændelsen af aktieposten til (C) - ikke har haft den af advokaten formodede betydning ved landsskatterettens afgørelse af sagen.

Som det fremgår af konklusionen i kendelsen af 9. januar 1980, har landsskatteretten tiltrådt advokatens påstand om, at klageren allerede i 1970 havde foretaget overdragelse af en aktiepost på nom. 50.000 kr. i (selskabet) til (C), og at klageren derfor ikke var hovedaktionær i selskabet på tidspunktet for sin overdragelse af de i sagen omhandlede sælgerpantebreve, men at landsskatteretten desuagtet har anset klagerens indflydelse i selskabet for væsentlig og hans erhvervelse af sælgerpantebrevene fra dette for havende en så nøje tilknytning til selskabets næringsvirksomhed, at kursavancer ved afdrag på pantebrevene skal medregnes til hans skattepligtige indkomst som sket ved de påklagede ansættelser.

Landsskatteretten må derfor fortsat henholde sig til den under 9. januar 1980 afsagte kendelse.

...«

I skrivelse af 30. juli 1980 til mig anførte A bl. a.:

»...

I udtalelsen fremhæver landsskatteretten, at den fremhævede passus ikke har haft den af mig formodede betydning ved landsskatterettens afgørelse af sagen. Det er min helt bestemte opfattelse, at den har haft den nævnte betydning, og at landsskatterettens udtalelse er en efterrationalisering.

Jeg bygger dette på, at hele sagen drejer sig om, hvovidt (B) var hovedaktionær eller dog havde en så væsentlig afgørende indflydelse på selskabets forhold, at han fuldt ud måtte sidestilles med en hovedaktionær i selskabet. Det er ganske evident, at ved bedømmelsen heraf er det af væsentlig betydning, om overdragelsen til (C) var seriøs, og om (C) kunne betragtes som en seriøs deltager. Det fastslog skatterådet i sin første udtalelse, at han ikke var, og jeg kan i den forbindelse oplyse, at under proceduren for skatterådet gav dette forhold anledning til megen indgående diskussion og drøftelse. At landsskatteretten formelt accepterer, at (B) ikke var hovedaktionær, er retten simpelt hen nødt til al den stund, at (B) alene ejede 49 pct. af aktiekapitalen, men ved bedømmelsen af det helt afgørende spørgsmål for sagens behandling har landsskatteretten lagt forkerte præmisser til grund derved, at man ikke har anset overdragelsen til (C) for seriøs.

Jeg forstår ganske enkelt ikke, hvorfor landsskatteretten ikke vil acceptere en genoptagelse under hensyntagen til, at retten uomtvistelig har lagt et forkert faktisk forhold til grund vedrørende et væsentligt og afgørende spørgsmål for sagens udfald.«

I en udtalelse af 18. august 1980 til mig anførte landsskatteretten, at retten ikke havde yderligere bemærkninger til sagen, og at retten derfor kunne henholde sig til udtalelsen af 18. juli 1980.

I en skrivelse til A udtalte jeg herefter følgende:

»Således som sagen foreligger oplyst, fremgår det ikke nærmere, hvilke faktiske forhold landsskatteretten har lagt til grund som bestemmende for den afgørelse, der indeholdes i kendelsen af 9. januar 1980.

Jeg skal i forbindelse hermed bemærke:

1) Uanset landsskatterettens efterfølgende udtalelse af 18. juli 1980 må jeg ved min bedømmelse af sagen lægge vægt på, at den nævnte kendelse er udformet således, at den kun kan læses på den måde, at det for landsskatterettens afgørelse var væsentligt, at »det. . - *ubestridt fra klagerens side* (min fremhævning) - (fremgår) af sagens oplysninger, at afhændelsen til (C) af de nom. 50.000 kr. aktier skete i forbindelse med, at hovedentreprenøren på byggeriet af de 18 huse gik konkurs, hvilket medførte økonomiske problemer for byggeriet, og at afhændelsen af aktieposten til (C), med hvem klageren siden 1966 havde samarbejdet i ... hvori hver af dem ejede 50 pct. af aktiekapitalen, skete for, at klageren ikke skulle stå som hovedaktionær over for (selskabets) kreditorer«. Den her citerede udtalelse i kendelsen er åbenbart urigtig, for så vidt som De på

(B's) vegne i skrivelsen af 3. oktober 1978 til landsskatteretten klart havde bestridt den beskrevne antagelse vedrørende formålet med aktieoverdragelsen (og dermed vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt overdragelsen var reel).

2) Ud over den ovenfor under pkt. 1 citerede udtalelse, der som nævnt ikke var dækkende, indeholder landsskatterettens kendelse ikke nogen angivelse af, hvilke faktiske forhold der begrundede den vurdering, som har været afgørende for rettens kendelse, nemlig at (B's) indflydelse i selskabet har været væsentlig, og at erhvervelsen af pantebrevene må anses for at have haft en så nøje tilknytning til selskabets næringsvirksomhed, at han med rette er indkomstbeskattet af kursavancer ved afdrag på disse pantebreve«. Denne formulering i kendelsen indeholder ikke i sig selv en fyldestgørende begrundelse, som krævet i skattestyrelseslovens § 33, stk. 1, og landsskatterettens forretningsordens § 18. Som jeg har givet udtryk for i flere sager, må lovbestemmelser om begrundelsespligt forstås således, at der til opfyldelsen af denne pligt kræves en begrundelse, der bl. a. omfatter en redegørelse for de faktiske forhold, der er bestemmende for afgørelsen.

3) Den under pkt. 1 omtalte formulering er udtryk for, at klageren ikke havde bestridt, at den omtalte aktieoverdragelse havde en vis proforma- eller omgåelsesmæssig karakter; dette var egnet til at støtte den opfattelse, som også skatterådet havde givet udtryk for, jfr. ovenfor s. 735, at (B) - uanset hvorledes det formelt forholdt sig - reelt fortsat var hovedaktionær eller dog havde en stilling som (i væsentlig grad) svarede til en hovedaktionær. Uden at gå ind på spørgsmålet om, hvorvidt det omtalte forhold var udslagsgivende for landsskatterettens afgørelse - hvad landsskatteretten nu i skrivelsen af 18. juli 1980 har udtalt, at det ikke var - finder jeg at burde gøre den bemærkning, at spørgsmålet, om (B) fortsat reelt var - eller ikke mere var - hovedaktionær i selskabet, er et spørgsmål, der efter sin art må indgå i en helhedsvurdering af, hvilken grad af indflydelse (B) fortsat havde på det pågældende aktieselskab, og dermed den vurdering, som var af afgørende betydning for landsskatterettens afgørelse, jfr. slutningen af rettens kendelse.

Jeg har gjort landsskatteretten bekendt med min opfattelse og under henvisning hertil henstillet til landsskatteretten at genoptage sagen, således at der - idet jeg ikke finder at burde kommentere sagens realitet - meddeles Dem en afgørelse, hvis begrundelse er korrekt og fyldestgørende.

Jeg har i forbindelse hermed henledt landsskatterettens opmærksomhed på mine udtalelser i tidligere sager, jfr. bl. a. min beretning for 1975, s. 392, om, at bestemmelsen om genoptagelse i § 14 i landsskatterettens

tidligere forretningsorden - og det samme må efter min opfattelse gælde § 34 i skattestyrelsesloven, jfr. § 19 i rettens nuværende forretningsorden, - ikke kan antages udtømmende at gøre op med genoptagelses-spørgsmålet, idet retten efter min mening - i tilfælde af sagsbehandlingsfejl fra rettens side - uafhængigt af bestemmelsen kan have adgang og pligt til at genoptage en sag (sådanne genoptagelser kan dog nu i og for sig henføres til skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, omend denne bestemmelse efter forarbejderne har et andet (hoved) sigte).

...«

Supplerende oplysninger om sagen

Ved skrivelse af 19. februar 1983 underrettede landsskatteretten mig om, at retten havde genoptaget sagen vedrørende B's indkomstskattepligt af kursavancen ved afdrag på nogle sælgerpantebreve, og at advokat A herunder havde haft lejlighed til at udtale sig i et retsmøde. Landsskatteretten havde herefter stadfæstet den tidligere kendelse, idet retten fortsat fandt, at B efter de foreliggende oplysninger, hvorefter hans engagement i byggesektoren gennem (selskabet) måtte anses at have været af næringsmæssig karakter, og hvorefter han på tidspunktet for erhvervelsen af de i sagen omhandlede sælgerpantebreve som ejer af 49.000 kr. af (selskabets) aktiekapital på nominelt 100.000 kr. fortsat havde en væsentlig indflydelse i selskabet.