

DOM

afsagt den 30. april 2013 af Vestre Landsrets 3. afdeling (dommerne Annette Dellgren, Lis Frost og Heidi Lambert (kst.)) i 1. instanssag

V.L. B-1552-12

Utility Development A/S

(advokat Bent Ramskov, Herning)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Lars Apostoli, København)

Denne sag drejer sig om, hvorvidt Utility Development A/S er berettiget til at få genoptaget skatteansættelsen for indkomståret 2008 med henblik på at opnå fradrag for aktietab efter aktieavancebeskatningslovens § 19. Der skal herved tages stilling til forståelsen af § 2, nr. 1, og ikrafttrædelsesbestemmelserne i lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af selskabsskatte- loven, fusionsskatte- loven og forskellige andre love (lov nr. 98). Sagen blev anlagt ved Retten i Aalborg den 6. januar 2012 og blev ved byrettens kendelse af 12. juni 2012 i medfør af rets- plejelovens § 226, stk. 1, henvist til Vestre Landsret.

Påstande

Sagsøgeren, Utility Development A/S, har nedlagt påstand om, at SKAT skal anerkende, at behandlingen af skatteansættelsen for Utility Development A/S for indkomståret 2008 gen- optages, og at sagen hjemvises til fornyet ligningsmæssig behandling hos SKAT.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Landsskatteretten afsagde den 6. oktober 2011 følgende kendelse:

”...

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har ved en afgørelse af 15. oktober 2010 afslået at genoptage skatteansættelsen for indkomstår 2008.

Landsskatteretten stadfæster afslaget.

Møde mv.

Repræsentanten har haft telefonisk forhandling med Landsskatteretten sagsbehandler. Repræsentanten har endvidere udtalt sig for rettens medlemmer på et retsmøde.

Sagens oplysninger

Utility Development A/S realiserede i indkomstår 2008 et nettotab ved salg af aktier på 9.146.876 kr. Heraf er nettotab på 6.150.798 kr. ved salg efter mindre end 3 års ejertid selvangivet som vedrørende et kildeartsbegrænset tab (aktieavancebeskatningslovens dagældende § 8, stk. 2).

En del af salget angik aktier i børsnoterede formueplejeselskaber (Formuepleje Epikur A/S, Formuepleje Penta A/S og Formuepleje Safe A/S).

Utility Development A/S' indkomstår omfatter perioden 1. april – 31. marts (fremadforskuet indkomstår). Indkomstår 2008 omfatter således perioden 1. april 2008 – 31. marts 2009, og indkomstår 2009 omfatter perioden 1. april 2009 – 31. marts 2010.

Formueplejeselskabernes indkomstår omfatter perioden 1. juli – 30. juni (bagudforskuet indkomstår), og indkomstår 2009 omfatter således perioden 1. juli 2008 – 30. juni 2009.

Formueplejeselskaberne er ved lov nr. 98 af 10. februar 2009, § 2, nr. 1, overgået til at være investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Ved KPMG's brev af 8. januar 2010 blev der anmodet om genoptagelse af Utility Development A/S' skattepligtige indkomst for indkomstår 2008. Med henvisning til ændringen ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 er det opfattelsen, at overgangstidspunktet for den ændrede beskatning for aktierne i formueplejeselskaberne er den 1. juli 2008 (primo formueplejeselskabernes

indkomstår 2009), hvor salg af aktier i formueplejeselskaber er sket den 24. oktober 2008 eller senere.

Et opgjort realiseret nettotab ved salg af aktier i indkomstår 2008 på i alt 9.146.876 kr., jf. bilag til selvangivelsen, angik salg af aktier i formueplejeselskaber, bortset fra et tab på 789.579 kr. for aktier ejet i mindre end 3 år, jf. anmodningen.

Anmodningen om genoptagelse for indkomstår 2008 angår derfor dels reduktion af kildeartsbegrænset tab ved salg i året efter mindre end 3 års ejertid, idet selvangivet nettotab 6.150.798 kr. ønskes reduceret til et tab på 789.579 kr., dels fradrag ved indkomstopgørelsen for et ikke selvangivet nettotab opgjort til 8.440.265 kr. ved salg i året af aktier i formueplejeselskaber. Nettotabet på 8.440.265 kr. fremkommer som tab ved salg den 24. oktober 2010 [rettelig 2008] (i alt 8.914.418 kr.) reduceret med gevinst ved senere salg (i alt 474.153 kr.). Den talmæssige regulering, som ønskes fortaget, fremgår nærmere af anmodningen af 8. januar 2010 med vedlagt opgørelse.

SKATs afgørelse

Ved SKATs afgørelse af 15. oktober 2010 er anmodningen om genoptagelse afslået, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Grundlaget for Utility Development A/S' skat for indkomståret 2008 kan ikke genoptages, da selskabet først er omfattet af reglerne om lagerbeskatning af aktier for indkomståret 2009 (begyndelsestidspunkt 1. april 2009).

Ifølge ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 10, stk. 9 i lov nr. 98 af 10. februar 2009 har lovændringen virkning for gevinst og tab, som opgøres for indkomståret 2009.

Utility Investment A/S, som har fremadforskuet indkomstår, har investeret i aktier i formueplejeselskaberne Penta A/S, Safe A/S og Epikur A/S, som har bagudforskuet indkomstår.

Overgangstidspunktet er derfor begyndelsen af Utility Development A/S' indkomstår 2009, dvs. den 1. april 2009, jf. herved punkt 2.2.2 i styresignalet i SKM 2009.595.SKAT.

Klagerens påstand og argumenter

Der er nedlagt påstand om, at anmodningen om genoptagelse imødekommes.

Genoptagelsesanmodningen angår den skattemæssige behandling af realiserede tab på aktier udstedt af formueplejeselskaber, der som følge af lov nr. 98 af 10. februar 2009 skiftede skattemæssig status til at være investeringsselskaber, hvorved skattepligten blev overført til de enkelte investorer i formueplejeselskaberne.

Det er opfattelsen, at de enkelte formueplejeselskaber de facto skiftede skattemæssig status til investeringsselskab efter aktieavancebeskatningslovens

§ 19 pr. 1. juli 2008, der er begyndelsen af de enkelte formueplejeselskabers indkomstår 2009.

Det kan således ikke tiltrædes, at statusskiftet sker 1. april 2009 med henvisning til styresignal SKM 2009.822.SKAT, pkt. 2.2.2, hvori det anføres, at begyndelsen af investors indkomstår 2009 er overgangstidspunktet, når det statusskiftende selskab har bagudforskudt indkomstår og investor har fremadforskudt indkomstår. Herunder er styresignalet heller ikke udtryk for gældende ret, men skal alene betragtes som en tjenestebefaling til samtlige medarbejdere i SKAT. Der henvises til SKM2009.105.SKAT.

Lov nr. 98 af 10. februar 2009 trådte i kraft den 12. februar 2009, jf. lovens § 10, stk. 1, men uden at der er fastsat specifikke ikrafttrædelsesregler i § 10, stk. 9, som fastlægger overgangstidspunktet. Dette tidspunkt skal derfor fastsættes efter aktieavancebeskatningslovens dagældende § 33, der generelt angår selskabers statusskifte til investeringsselskab.

§ 10, stk. 9, 2.-4. pkt. i lov nr. 98 af 10. februar 2009 fastlægger ikke overgangstidspunktet for beskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 19, men hvorledes gevinst og tab efter lagerprincippet skal behandles i forhold til det forskudte lagerprincip, og efter § 10, stk. 9, 1. pkt. gælder ikke særlige ikrafttrædelsesregler, hvor der er tale om forskudt indkomstår.

Det fremgår klart af aktieavancebeskatningslovens § 33, at det alene er det statusskiftende selskabs indkomstår, der er afgørende for fastlæggelsen af overgangstidspunktet, og at aktier udstedt af et selskab, der ændrer skattemæssig status til investeringsselskab, skal anses for afstået på det tidspunkt, hvorfra ændringen har virkning, jf. bestemmelsens stk. 1, 2, og 5.

For Utility Development A/S har ændringen af skattemæssig status på de pågældende aktier således virkning fra begyndelsen af formueplejeselskabernes indkomstår 2009. De pågældende aktier skal anses for afstået og genanskaffet til aktiernes kursværdi på overgangstidspunktet (statusskiftet), dvs. den 30. juni 2008. Det betyder, at der pr. 30. juni 2008 skal opgøres gevinst eller tab på de pågældende aktier, samt at de pågældende aktier ved senere afståelse skal behandles som aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19 med en anskaffelsessum svarende til kursværdien 30. juni 2008.

SKAT har også i sit styresignal i SKM 2009.822.SKAT lagt til grund, at det er aktieavancebeskatningslovens § 33, der fastlægger tidspunktet for overgang til investeringsselskab, hvor det så af SKAT og Skatteministeriet ikke anses at have været hensigten, at der skulle ske beskatning af investor på grund af statusskiftet allerede i indkomståret 2008, jf. herved de fremhævede tekststykker nedenfor.

SKAT anfører i styresignalet punkt 2.1 (repræsentants fremhævning):

”Ifølge ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 10, stk. 9, i lov nr. 98 af 10. februar 2009 har lovændringen virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009 og henføres til indkomstår 2010. **I overensstemmelse med**

aktieavancebeskatningslovens § 33 tages der udgangspunkt i selskabets/investeringsforeningens indkomstår (2009). I tilfælde, hvor selskabet/investeringsforeningen har bagudforskudt indkomstår, således at indkomståret 2009 er påbegyndt i kalenderåret 2008, anvendes investors indkomstår, idet intentionen ikke har været, at en latent gevinst i kalenderåret 2008 skal beskattes i det år. I tilfælde, hvor både selskabet/investeringsforeningen og investor har bagudforskudt indkomstår, sker overgangen 1. januar 2009.”

En lignende fortolkning findes desuden i Skatteministeriets svar på spørgsmål 335 til Skatteudvalget (alm. del, 2008/09), hvor det anføres (repræsentants fremhævning):

”I loven blev der indsat en regel i § 10, stk. 9, som medfører, at en aktionær i et selskab, der skifter status som følge af loven, skal opgøre den latente gevinst eller tab på aktier, som aktionæren havde anskaffet før begyndelsen af indkomståret 2009. Gevinst eller tab opgøres i indkomståret 2008 som forskellen mellem værdien ved udgangen af 2008 og anskaffelsessummen. For personer medregnes gevinst eller tab til aktieindkomst. Gevinst eller tab henføres til indkomståret 2009. **Reglen tager ikke højde for, at det selskab som skifter status, eller aktionæren kan have forskudt indkomstår, og at indkomståret 2009 kan være påbegyndt allerede i kalenderåret 2008. I overensstemmelse med det almindelige princip, som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 33, tages der udgangspunkt i selskabets indkomstår. Det var ikke meningen, at der skal ske beskatning af en latent gevinst i kalenderåret 2008. Reglen skal derfor fortolkes således, at hvis det selskab, som skifter status til investeringsselskab, har bagudforskudt indkomstår, anvendes aktionærens indkomstår.** Hvis aktionæren også har bagudforskudt indkomstår, sker beskatningen den 1. januar 2009.”

De fremhævede tekststykker er udtryk for, at det følger af en ordlydsfortolkning af aktieavancebeskatningslovens § 33, at det er begyndelsen af det statusskiftende selskabs indkomstår 2009, der er overgangstidspunktet, henset til at SKAT og Skatteministeriet begge anfører, at det ikke var hensigten, at investor som følge af statusskifte i kalenderåret 2008 skulle beskattes i dette år.

I bemærkningerne til aktieavancebeskatningslovens § 46, stk. 15, jf. tillægsbetænkning L 23 af 28. januar 2009 anføres også: ”*Efter forslaget som vedtaget ved 2. behandling sidestilles statusskiftet med en afståelse og har virkning fra (selskabets) indkomstår 2009.*” Det må betyde, at overgangstidspunktet er begyndelsen af investeringsselskabets indkomstår 2009, jf. aktieavancebeskatningslovens § 33.

Aktieavancebeskatningslovens § 46, stk. 15, og ikrafttrædelsesreglen i § 10, stk. 9, 2. pkt., må også begge anses at forudsætte, at det statusskiftende selskab og dets aktionær har kalenderåret som indkomstår eller sammenfaldende indkomstår.

I bemærkningerne til ikrafttrædelsesreglen anføres det, at ejeren stilles, som om aktierne var afstået inden udgangen af indkomståret 2008. Henset hertil kan der

kun være sammenhæng mellem ikrafttrædelsesreglen og aktieavancebeskatningslovens § 46, stk. 15, og § 33, hvis det statusskiftende selskab og dets aktionærer har samme indkomstår, herunder kalenderåret som indkomstår.

Sammenfattende er det bl.a. opfattelsen, at der efter ordlyden i lov nr. 98 af 10. februar 2009 ikke er fastlagt klare ikrafttrædelsesregler m.v. for selskaber med forskudt indkomstår, som efter loven skal anses for at være investeringsselskaber. I forarbejderne er der endvidere ikke holdepunkter for den fortolkning af overgangstidspunkt, som SKAT lægger til grund i det nævnte styresignal, hvor overgangstidspunktet/statusskiftet udskydes i forhold til begyndelsen af det statusskiftende selskabs indkomstår 2009, dvs. i Utility Development A/S' tilfælde den 1. april 2009, jf. herved i øvrigt nærmere indlæg til Landsskatteretten af 9. marts 2011 og 5. maj 2011.

I såvel retspraksis som administrativ praksis er der eksempler på, at told- og skatteforvaltningens praksis er blevet tilsidesat, idet den pågældende fortolkning og heraf afledte administrative praksis blev anset for uhjemlet. Der er henvist til TfS 2004.542.HRD (om ligningslovens dagældende § 8 J), TfS 1998.397 HRD (om afståelsestidspunktet for aktier) og TfS 2006.222.LSR (om retserhvervesestidspunktet for warrants m.v.) med senere meddelelse om genoptagelse i SKM 2007.948.SKAT. Generelt er det opfattelsen, at en bestemmelse skal fortolkes efter sin ordlyd, og hvis ordlyden ikke er klar, kan der søges støtte i lovforarbejderne. Den anlagte fortolkning skal dog have klar støtte i lovforarbejderne, herunder især hvis fortolkningen er til ugunst for skatteyderen, eller hvis civilretlige begreber skattemæssigt tillægges en anden betydning end den sædvanlige civilretlige betydning.

Der er ikke hjemmel til SKATs fortolkning, som desuden er i strid med aktieavancebeskatningslovens § 33 og kan være til ugunst for skatteyderen, hvilket er tilfældet for Utility Development A/S i den konkrete situation.

SKATs fortolkning i styresignal SKM 2008.822 SKAT betyder, at Utility Development A/S' salg i indkomstår 2008 af aktier i formueplejeselskaber skete på et tidspunkt, hvor aktierne var almindelige børsnoterede aktier, hvorefter fradrag for tab ved en ejertid på under 3 år er kildeartsbegrænset, hvor det er Utility Development A/S' opfattelse, at aktierne på salgstidspunktet var omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, således at fradrag for tab ikke er kildeartsbegrænset. Styresignalet stiller derfor Utility Development A/S dårligere i forhold til fradrag for tab.

Der er i øvrigt henvist til, at Skatteministeren i bilag 83 til L 23 (angående spørgsmål i bilag 75 til L 23), afviste at udskyde ikrafttrædelsen af L 23 under henvisning til, at udvidelsen af definitionen af et investeringsselskab har til formål at lukke et hul vedrørende beskatningen af visse udenlandske investeringsselskaber. Ikrafttrædelsesbestemmelsen er den samme for udenlandske og danske selskaber, og udtalelsen anses at bekræfte, at overgangstidspunktet skal fastsættes til begyndelsen af indkomståret 2009 for de statusskiftende selskaber, jf. aktieavancebeskatningslovens § 33.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Klagen angår SKATs afslag af 15. oktober 2010 på en anmodning af 8. januar 2010 om genoptagelse af Utility Development A/S' skatteansættelse for indkomstår 2008, som omfatter perioden 1. april 2008 – 31. marts 2009.

Afslaget angår genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, hvorefter en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomstskat, senest den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Er indkomståret ikke sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristerne fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 6.

Det følger af § 17, stk. 4, i forretningsordenen for Landsskatteretten, at finder Landsskatteretten, at genoptagelse burde havde fundet sted, skal Landsskatteretten i afgørelsen pålægge den pågældende myndighed at genoptage afgørelsen.

Baggrunden for anmodningen om genoptagelse er salg i indkomstår 2008 for så vidt angår aktier i formueplejeselskaber - som ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 er overgået til at være investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, jf. ændringslovens § 2, nr. 1 - idet overgangstidspunktet anses at være begyndelsestidspunktet for formueplejeselskabernes indkomstår 2009 (omfattende perioden 1. juli 2008 – 30. juni 2009).

Salg af aktier i formueplejeselskaber i indkomstår 2008, som er behandlet efter de for selskabers aktieafståelser på daværende tidspunkt almindeligt gældende regler i aktieavancebeskatningsloven (dagældende §§ 8 og 9), ønskes derfor i stedet behandlet efter reglerne for aktier i investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Herunder er der ved afståelse af aktierne i formueplejeselskaberne opgjort et nettotab på 8.440.265 kr., hvor der ved opgørelsen indgår tab ved salg den 24. oktober 2008 (i alt 8.914.418 kr.) reduceret med gevinst ved senere salg (i alt 474.153 kr.).

Tre retsmedlemmer, herunder retsformanden bemærker:

Ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 (ændringsloven) blev definitionen på investeringsselskaber i aktieavancebeskatningslovens § 19 udvidet ved ændring af bestemmelsens stk. 2, nr. 2, jf. ændringslovens § 2, nr. 1. Tidspunktet for overgang til lagerbeskatning som følge af denne lovændring fremgår specifikt af ændringslovens § 10, stk. 9, som derfor er den relevante bestemmelse for fastsættelse af overgangstidspunktet.

Det følger således af ændringslovens § 10, stk. 9, 1. pkt., at ”§ 2, nr. 1 har virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009 og henføres til indkomståret 2010 efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7.”

Udover denne bestemmelse er der i ændringsloven indeholdt overgangsregler om investors beskatning af gevinst/tab oparbejdet indtil overgangen. Herunder hedder det i ændringslovens 10, stk. 9, 2.-4. pkt. samt i aktieavancebeskatningslovens dagældende § 46 stk. 15, som indsat ved ændringslovens § 2, nr. 11:

Ændringslovens § 10, stk. 9, 2.-4. pkt.

”For aktier og investeringsbeviser, som er anskaffet inden begyndelsen af indkomståret 2009, og som ikke er afstået på dette tidspunkt, opgøres gevinst og tab for indkomståret 2008 som forskellen mellem værdien af aktien eller beviset ved udgangen af indkomståret 2008 og anskaffelsessummen. Den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab henføres til den skattepligtige indkomst for 2009. For personer medregnes den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab ved opgørelsen af aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, medmindre disse aktier eller investeringsbeviser m.v. er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17.”

Aktieavancebeskatningslovens § 46, stk. 15

”Tab som følge af selskaber m.fl.s overgang til investeringsselskaber i indkomståret 2009, der ellers er omfattet af § 8, stk. 2, og § 14, kan ikke fradrages efter disse bestemmelser, men indgår i stedet i opgørelsen efter § 19 som et tillæg til værdien af aktien eller beviset ved opgørelsen efter § 23, stk. 5, ved begyndelsen af indkomståret 2009.”

Som udgangspunkt kan det i princippet tiltrædes, at ændringslovens § 2, nr. 1, må anses at have virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for investeringsselskabets indkomstår 2009, jf. herved ordlyden foran af ændringslovens § 10, stk. 9, 1. pkt., sammenholdt med de dagældende regler om beskatning efter det modificerede lagerprincip, som var gældende for aktier i investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Af aktieavancebeskatningslovens dagældende § 23 fremgår således, at gevinst og tab for aktier i investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19 opgøres med udgangspunkt i investeringsselskabets indkomstår, jf. bestemmelsens stk. 5, og at urealiseret gevinst og tab henføres til dagen efter udgangen af det indkomstår i investeringsselskabet, som de vedrører (realiseret gevinst og tab henføres til salgstidspunktet), jf. bestemmelsens stk. 7.

I forarbejderne til bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 46, stk. 15, som indsat ved ændringslovens § 2, nr. 11, hedder det også bl.a. om udvidelsen af aktieavancebeskatningslovens § 19 (tillægsbetænkning L 23/afgivet 28. januar 2009 til nr. 3): ”Efter forslaget som vedtaget ved 2. behandling sidestilles statusskiftet med en afståelse og har virkning fra (selskabets indkomstår 2009.”

Imidlertid må ændringslovens § 10, stk. 9, når henses til bestemmelsens 1. pkt. – samt tillige bestemmelsens 2. og 3. pkt. om overgangsbeskatning – antages at sigte på tilfælde, hvor såvel investeringsselskabet som investor har kalenderåret som indkomstår. I hvert fald kan det hverken af bestemmelsen eller forarbejderne hertil udledes, at denne tager højde for situationer, hvor der er tale

om forskudt indkomstår. Det fremgår således også af Skatteministerens svar på spørgsmål 335, SAU alm. del, at reglen i § 10, stk. 9, ikke tager højde for, at det selskab, som skifter status, eller aktionæren kan have forskudt indkomstår, og at indkomståret 2009 kan være påbegyndt allerede i kalenderåret 2008.

Hertil kommer, at det som udgangspunkt må anses at have formodningen mod sig, at en lovændring som den omhandlede har virkning med tilbagevirkende kraft, uden at dette klart har støtte i lovens ordlyd eller forarbejder. I mangel af udtrykkelig bestemmelse eller anden klar støtte herfor, ses der derfor ikke at være tilstrækkeligt grundlag for at fortolke ændringsloves § 10, stk. 9, således, at ændringslovens § 2, nr. 1, finder anvendelse på salget med tab den 24. oktober 2008, som er baggrunden for anmodningen om genoptagelse.

Det forhold, at beskatning efter reglerne for aktier i investeringsselskaber med virkning fra den 1. juli 2008 – som følge af tab ved salg den 24. oktober 2008 – vil være i Utility Development A/S' favør, kan ikke i sig selv begrunde en ændret bedømmelse.

Disse retsmedlemmer finder derfor, at afslaget på genoptagelse må stadfæstes.

Et retsmedlem bemærker:

Det kan i overensstemmelse med den nedlagte påstand tiltrædes, at SKAT pålægges at genoptage sagen. Fastsættelse af overgangstidspunktet til begyndelsen af formueplejeselskabernes indkomstår 2009 er i overensstemmelse med princippet i aktieavancebeskatningslovens dagældende § 33, og der er ikke i ændringsloven eller forarbejder hertil grundlag for at fravige dette.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at afslaget på genoptagelse stadfæstes.
..."

Procedure

Utility Development A/S har til støtte for sin påstand gjort gældende, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, for genoptagelse af selskabets skatteansættelse for indkomståret 2008 er opfyldt.

Lov nr. 98 medfører en ændret skatteansættelse for Utility Development A/S for indkomståret 2008 som følge af denne ændringslovs overgangsregler, idet selskabets aktier i fire børsnoterede formueplejeselskaber efter lovens vedtagelse skal beskattes efter aktieavancebeskatningslovens § 19 frem for reglerne i §§ 6, 8 og 9. Ved lov nr. 98 blev ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 19 ændret, således at formueplejeselskaberne ændrede status til at være

investeringselskaber. Som konsekvens heraf ændredes beskatningen af de selskaber og personer, der havde investeret i formueplejeselskaberne. Det fremgår af lovens § 10, stk. 1, at den træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende, hvilket vil sige den 12. februar 2009. Det følger af § 33, stk. 5, i den dagældende aktieavancebeskatningslov, at ændringen af selskabets status *”sker med virkning fra begyndelsen af selskabets eller foreningens indkomstår”*. Bestemmelsen henviser til formueplejeselskabernes indkomstår. Formueplejeselskaberne har bagudforskudt indkomstår, således at indkomståret 2009 startede den 1. juli 2008. Pr. denne dato overgik de pågældende aktier derfor til at være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det følger af forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 33, at der ved ændring af skattemæssig status forstås *”alle tilfælde, hvor gevinst og tab på andelen i foreningen m.v. beskattes efter andre regler efter ændringen”*. Det følger heraf, at det har været lovgivers intention, at statusskiftet i alle tilfælde skulle have virkning fra begyndelsen af det statusskiftende selskabs indkomstår. Hverken ordlyden af § 10, stk. 9, andre bestemmelser i ændringsloven eller forarbejderne til loven giver støtte for en fortolkning, hvorefter der i strid med aktieavancebeskatningslovens § 33, stk. 5, skal lægge et andet indkomstår end det statusskiftende selskabs indkomstår til grund. Af tillægsbetænkning afgivet af Skatteudvalget den 28. januar 2009 fremgår tværtimod bl.a. følgende: *”Efter forslaget som vedtaget ved 2. behandlingen sidestilles statusskiftet med en afståelse og har virkning fra (selskabets) indkomstår 2009”*.

SKAT har ligeledes i styresignal af 21. december 2009, SKM 2009.822. SKAT (TfS 2010.180), anerkendt, at det statusskiftende selskabs indkomstår som udgangspunkt er styrende efter aktieavancebeskatningslovens § 33. Det er således det statusskiftende selskabs indkomstår, der er afgørende, og da formueplejeselskabernes indkomstår 2009 begyndte den 1. juli 2008, har lov nr. 98 virkning for Utility Development A/S' salg af aktier i oktober 2008. Dette understøttes yderligere af, at der i overgangsreglen i § 10, stk. 9, er henvist direkte til aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, der vedrører investeringselskabets indkomstår. Både Skatteministerens svar af 7. maj 2009 til Folketingets Skatteudvalg og SKM 2009.822. SKAT er udarbejdet efter vedtagelsen af lov nr. 98. Disse fortolkningsbidrag kan derfor ikke ændre på lovens bestemmelser og fastsætte andre overgangsregler.

Skatteministeriet har anført, at overgangsreglerne i lov nr. 98 *”synes at forudsætte, at selska-*

bet og investor har kalenderåret som indkomstår". Der er imidlertid ikke grundlag for en sådan antagelse. Af forarbejderne fremgår, at det for selskaber, der har forskudt indkomstår kan "være vanskeligt at nå at indrette investeringerne i tide og anskaffe så mange aktiver, at disse i gennemsnit udgør mere end 15 pct. målt i hele året", jf. tillægsbetænkningen afgivet af Skatteudvalget den 28. januar 2009. I forbindelse med lovforslagets 3. behandling har man derfor – i forhold til beregningen af, om 15 % grænsen for den gennemsnitlige besiddelse af andre aktiver end værdipapirer m.v. er opfyldt for indkomståret 2009 – lavet en særlig beregningsregel. Lovgiver har således været opmærksom på, at det statusskiftende selskab kan have et andet indkomstår end kalenderåret.

Det fremgår ikke af ordlyden eller af forarbejderne til lov nr. 98, at det ikke skulle have været lovgivers intention, at en latent gevinst i kalenderåret 2008 skal beskattes i det år. Ifølge SKATs eget styresignal SKM 2009.882. SKAT kan loven i visse tilfælde endvidere tillægges tilbagevirkende kraft. Der er traditionelt en formodning imod, at der er lovgivet med tilbagevirkende kraft. Dette skal dog i denne sag ses i lyset af, at Skatteministeriets fortolkning af overgangsbestemmelsen medfører, at en allerede eksisterende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 33 er frataget sin betydning i visse tilfælde. Det fremgår hverken af ordlyden eller forarbejderne til lov nr. 98, at dette var lovgivers intention. Det må uden klar støtte for det modsatte have formodningen imod sig, at det har været intentionen at fravige gældende ret. Konsekvensen af SKM 2009.882. SKAT er i øvrigt, at "indkomståret 2009" som nævnt i lov nr. 98 § 10, stk. 9, kan have tre forskellige betydninger. Dette må i sagens natur have formodningen imod sig, når det hverken har støtte i lovens ordlyd eller forarbejder.

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand gjort gældende, at betingelserne for at genoptage Utility Development A/S' skatteansættelse for indkomståret 2008 ikke er opfyldt, da der ikke er fremlagt noget, der kan begrunde en ændring af skatteansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 26.

Utility Development A/S har selvangivet – og fået godkendt – fradrag for tab på aktier i en række formueplejeselskaber, som selskabet solgte den 24. oktober 2008. På salgstidspunktet havde Utility Development A/S været ejer af disse sktief i mindre end 3 år, og tabet er derfor omfattet af § 8, stk. 2, i den dagældende aktieavancebeskatningslov. På salgstidspunktet var formueplejeselskaberne ikke investeringsselskaber i henhold til aktieavancebeskatningslovens

§ 19. Lov nr. 98 indebar en ændring af definitionen på investeringsselskaber, således at formueselskaberne skiftede status til investeringsselskaber. Statusskiftet fandt først sted efter, Utility Development A/S havde solgt aktierne.

Det afhænger af omstændighederne, om det for en aktionær er en skattemæssig fordel eller ulempe, at selskabet skal anses for et investeringsselskab i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 19. Det afhænger bl.a. af ejertid og af spørgsmålet om gevinst eller tab. Det er således ikke muligt entydigt at fastslå, om et (fremskyndet) statusskift er en skattemæssig fordel eller ulempe for aktionæren. Hvis lov nr. 98 tillægges tilbagevirkende kraft, således at ændringen af definitionen af investeringsselskaber får virkning for aktionærer, som har solgt deres aktier allerede i 2008, kan det således være en fordel for nogle, men en ulempe for andre.

Principielt er der ikke noget til hinder for lovgivning med tilbagevirkende kraft. Men det er i strid med god, sædvanlig lovgivningspraksis at indføre skærpende regler med virkning for dispositioner, som allerede har fundet sted inden tidspunktet for fremsættelse af lovforslaget om de skærpende regler. Selv i de tilfælde, hvor omstændighederne tilsiger et hurtigt og effektivt indgreb, undgår lovgiver at tillægge de nye regler virkning for dispositioner, der er foretaget inden datoen for fremsættelsen af lovforslaget. Denne sag angår ikke en situation af den type, hvor et hurtigt indgreb er nødvendigt.

Baggrunden for lov nr. 98 var oprindeligt et lovforslag, der blev fremsat den 8. oktober 2008 (lovforslag nr. L 23). Dette lovforslag rummede dog ikke den ændring af definitionen på investeringsselskaber, som medførte, at formueplejeselskaberne skiftede status til investeringsselskaber. Forslaget om den ændring blev først fremsat den 3. december 2008, da Skatteudvalget afgav sin betænkning. På dette tidspunkt havde Utility Development A/S allerede solgt sine aktier i formueplejeselskaberne.

Utility Development A/S synes at anerkende, at det er problematisk at fortolke loven, således at den får tilbagevirkende kraft i de tilfælde, hvor resultatet bliver en skærpelse af beskattningen. Almindelige lovfortolkningsprincipper fører til, at loven ikke har tilbagevirkende kraft, da dette resultat måtte forudsætte klar og utvetydig støtte i såvel lovens ordlyd som forarbejder, jf. herved Justitsministeriets vejledning om lov kvalitet, juni 2005, pkt. 4.3.3. Denne be-

tingelse er ikke opfyldt.

Ifølge § 10, stk. 9, i lov nr. 98, har den omhandlede lovændring virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009. Det følger endvidere af bestemmelsen, at gevinst og tab skal henføres til indkomståret 2010 efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7. § 10, stk. 9, 2. punktum er en overgangsbestemmelse om opgørelsen af gevinst og tab på aktier m.v., som er anskaffet inden begyndelsen af indkomståret 2009, og som ikke er afstået inden begyndelsen af indkomståret 2009. § 10, stk. 9, 3. punktum, bestemmer, at den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab skal henføres til den skattepligtige indkomst for 2009. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget vedrørende disse bestemmelser i ændringsloven er det forudsat, at de nye regler ikke får virkning for aktier, som tidligere er anskaffet og afstået af aktionæren inden udgangen af indkomståret 2008. Der er i øvrigt intet i forarbejderne, der lægger op til, at der skal være forskel med hensyn til det tidspunkt, loven får virkning fra, alt efter om det er en fordel eller en ulempe for aktionæren.

Bestemmelsen i § 10, stk. 9, synes at forudsætte, at den skattepligtige aktionær har kalenderåret som indkomstår og tager ikke højde for mulige problemer som følge af afvigelser mellem aktionærens indkomstår og indkomståret for det selskab, der skifter status til investeringsselskab som følge af ændringen af aktieavancebeskatningslovens § 19. Sådanne afvigelser kan opstå, når aktionæren og/eller selskabet har forskudt indkomstår.

Utility Development A/S har fremadforsudt indkomstår, og indkomståret 2009 begynder derfor først den 1. april 2009. Da Utility Development A/S solgte sine aktier i formueplejeselskaberne i oktober 2008, var der tale om en afståelse, som fandt sted i selskabets indkomstår 2008. Salget skete derfor såvel i kalenderåret 2008 som i selskabets indkomstår 2008, og dermed inden begyndelsen af indkomståret 2009, hvorfra lovændringen skulle have virkning ifølge § 10, stk. 9. Efter lovens ordlyd og bemærkningerne til lovforslaget får lovændringen således ikke virkning for Utility Development A/S.

Hverken lovens ordlyd eller forarbejderne giver belæg for, at formueplejeselskaberne skal anses for at have skiftet status til investeringsselskaber inden salgstidspunktet i oktober 2008 i medfør af den nye definition i aktieavancebeskatningslovens § 19. Dette ville indebære, at

lovændringen fik tilbagevirkende kraft med risiko for skærpede skattemæssige konsekvenser af dispositioner, som aktionærene havde foretaget forud for fremsættelsen af lovforslaget. Det er i den forbindelse uden betydning, at formueplejeselskaberne havde bagudforskudt indkomstår, således at deres indkomstår 2009 begyndte den 1. juli 2008.

I et ministersvar af 7. maj 2009 har ministeren erkendt, at man ikke har været opmærksom på, at indkomståret 2009 for visse selskaber med forskudt indkomstår kan være påbegyndt allerede inden begyndelsen af kalenderåret 2009. Det slås dog samtidig fast, at det ikke har været meningen at give lovændringen tilbagevirkende kraft på den måde, at den rammer latente gevinster i kalenderåret 2008. Loven skal derfor fortolkes på den måde, at den ikke får virkning før påbegyndelsen af kalenderåret 2009. Det betyder navnlig, at aktionærer, der allerede har solgt deres aktier i kalenderåret 2008, ikke under nogen omstændigheder bliver ramt af lovændringen.

Styresignalet SKM 2009.822. SKAT er et udtryk for den præcisering, som den manglende omtale af problemerne med forskudt indkomstår i lovens overgangsregler eller i forarbejderne har givet behov for. Styresignalet er ikke i strid med loven, men tværtimod udtryk for det resultat, som følger af almindelig fortolkningsteknik, og det er i god overensstemmelse med ministersvaret af 7. maj 2009.

Retsgrundlaget

Ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af selskabsskatteoven, fusionsskatteoven og forskellige andre love blev der foretaget en række ændringer af forskellige skattelove, herunder aktieavancebeskatningslovens § 19. Ved loven blev definitionen på investeringselskaber i aktieavancebeskatningslovens § 19 udvidet. Lovens § 2, nr. 1, har følgende ordlyd:

”I lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1274 af 31. oktober 2007, som ændret ved § 2 i lov nr. 335 af 7. maj 2008, § 1 i lov nr. 530 af 17. juni 2008, § 1 i lov nr. 532 af 17. juni 2008 og § 1 i lov nr. 906 af 12. september 2008, foretages følgende ændringer:

1. I 19, stk. 2, nr. 2, indsættes som 5.-7. pkt.:

»Uanset at der ikke er pligt til tilbagekøb, anses selskabet for et investeringselskab, hvis dets virksomhed består i kollektiv investering i værdipapirer m.v.

Ved kollektiv investering forstås, at selskabet har mindst 8 deltagere. Koncernforbundne deltagere, jf. kursgevinstlovens § 4, regnes i denne sammenhæng for én deltager.«”

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (nr. L 23 fremsat den 8. oktober 2008, Folketingstidende 2008-2009, Tillæg A, side 504, 517 og 518) fremgår bl.a.:

”1. Indledning

Lovforslaget er en opfølgning på lov nr. 540 af 6. juni 2007, hvor der blev gennemført omfattende ændringer af reglerne for beskatning af selskaber. Ændringerne havde til formål at gøre selskabsbeskatningen i Danmark mere robust og konkurrencedygtig.

Baggrunden for ændringerne i 2007 var, at de hidtil gældende regler ikke i tilstrækkelig grad kunne forhindre, at internationale koncerner placerede (rente)udgifter i Danmark, mens indtægterne blev placeret i udlandet. Samtidig havde EF-domstolens afgørelse i den såkaldte Cadbury Schweppes-sag medført et behov for justering af de regler, der skal forhindre, at danske selskaber flytter deres kapital til lavskattelande (CFC-beskatning).

...

Lovforslaget indeholder resultatet af disse overvejelser. Der er tale om justeringer og præciseringer, som ikke ændrer på de nye reglers grundlæggende opbygning og virkemåde.

...

6. Andre justeringer

...

6.4. Definitionen af investeringsselskab

Der foreslås en ændring af aktieavancebeskatningslovens § 19 for at forhindre omgåelse af beskatningen af kapitalgevinster på andele (herunder aktier og investeringsforeningsbeviser m.v.) i investeringsinstitutter i lande og områder uden for EU, som har ingen eller lav beskatning.

Formålet med den foreslåede ændring af aktieavancebeskatningslovens § 19 er således at forhindre uhensigtsmæssig skattemæssig behandling af andele i disse investeringsinstitutter uden for EU.

...

Efter aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 2, defineres et investeringsselskab som

- 1) Et investeringsinstitut i henhold til Rådets direktiv 85/611/EØF, jf. bilag 1,
- 2) Et selskab m.v., hvis virksomhed består i investering i værdipapirer m.v., og hvor andele i selskabet på forlangende af ihændehaverne skal tilbagekøbes for midler af selskabets formue til en kursværdi, der ikke i væsentlig grad er mindre end den indre værdi.

Dette regelsæt gælder for danske medlemmer af investeringsinstitutter, uanset om der er tale om danske eller udenlandske institutter.

Efter indførelsen af dette regelsæt ved lov nr. 407 af 1. juni 2005 har det vist sig, at nogle investeringsinstitutter i lande og områder med meget lav beskat-

ning uden for EU ikke opfylder betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 19 for at være et investeringsselskab, selv om deres eneste formål er at foretage kollektiv investering i værdipapirer af kapital tilvejebragt ved henvendelse til offentligheden, og de derfor ville være omfattet af EUs direktiv 85/66/EØF, hvis de havde været hjemmehørende i en EU-medlemsstat. Det skyldes, at institutterne ikke opfylder betingelsen i nr. 2 i § 19, stk. 2, om pligt til tilbagekøb af andele til en kursværdi, der ikke er mindre end andelenes indre værdi i væsentlig grad.

...

Det foreslås derfor at ændre aktieavancebeskatningslovens § 19, så begrebet investeringsselskab også omfatter institutter i lande og områder uden for EU, som ville være omfattet af EUs direktiv 85/611/EØF, såfremt de havde været hjemmehørende i en EU-medlemsstat.

Ændringen medfører, at danske medlemmer i de pågældende investeringsinstitutter i fremtiden ved opgørelsen af skattepligtig indkomst skal medregne forskellen mellem kursværdien af andelen ved årets begyndelse og kursværdien af andelen ved årets slutning (beskatning efter lagerprincippet). Hvis kursen er steget, beskattes gevinsten. For personer sker beskatningen som kapitalindkomst. Hvis kursen er faldet, er der fradragsret for tabet.

...

I de specielle bemærkninger til § 2, nr. 1, (s. 529) er anført bl.a.:

”Det foreslås at ændre definitionen af begrebet investeringsselskab i aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 2, så det udtrykkeligt nævnes, at begrebet investeringsselskab også omfatter investeringsinstitutter i lande og områder uden for EU, som ville være omfattet af Rådets direktiv 85/611/EØF (investeringsforeningsdirektivet eller UCITs-direktivet), såfremt instituttet havde været hjemmehørende i en EU-medlemsstat.

Begrebet investeringsselskab vil altså omfatte investeringsinstitutter i et land eller område uden for EU, som – hvis de havde været hjemmehørende i en EU-medlemsstat – ville være omfattet af investeringsforeningsdirektivet, fordi de er institutter til kollektiv investering, som udbyder deres andele til offentligheden i Fællesskabet, og har som eneste formål at foretage investeringer i værdipapirer.

...

Ændringen af definitionen af investeringsselskab i aktieavancebeskatningslovens § 19 medfører, at personer og selskaber, som ejer en andel (herunder aktier eller investeringsbeviser m.v.) i et udenlandsk investeringsinstitut, der som følge af lovændringen bliver omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, i fremtiden skal beskattes af urealiseret værdistigning, henholdsvis få fradrag for urealiseret tab på andelen. Denne beskatning efter lagerprincippet sker efter bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 5 og 6.

Det medfører, at disse personer skal medregne forskellen mellem kursværdien af andelen ved et års begyndelse og kursværdien af andelen ved årets udgang i den skattepligtige indkomst for det følgende år. Hvis kursen er steget, beskattes gevinsten. For personer sker beskatningen som kapitalindkomst. Hvis kursen er faldet, er der fradragsret for tabet. For andele, som er anskaffet i løbet af et år, træder anskaffelsessummen i stedet for kursværdien ved årets begyn-

delse. For andele, som er afstået i løbet af året, træder afståelsessummen i stedet for kursværdien ved årets udgang.
...”

I forbindelse med behandlingen af lovforslaget, afgav Skatteudvalget den 3. december 2008 en betænkning, hvorved der blandt andet blev stillet ændringsforslag til § 2, nr. 1 (Folketingstidende 2008-2009, Tillæg B, s. 163 f.). Der blev herved foreslået en omformulering af den foreslåede ændring af definitionen af investeringsselskab i aktieavancebeskatningslovens § 19. Om formålet med den foreslåede ændring er det i betænkningen (Folketingstidende 2008-2009, Tillæg B, side 167) bl.a. anført følgende:

” ...

Formålet med den foreslåede ændring af definitionen af begrebet investeringsselskab er at sikre en korrekt beskatning af personer her i landet, som investerer i udenlandske investeringsinstitutter, der opsamler deres overskud i instituttet og ikke giver de danske skattemyndigheder sådanne oplysninger om sammensætningen af instituttets overskud, at de danske investorer løbende kan blive beskattet af deres andel af overskuddet i overensstemmelse med danske skatteregler.

...

Under udvalgsbehandlingen er der udtrykt tvivl om, hvorvidt formålet med ændringen opnås ved den foreslåede ændring, hvor § 19, stk. 2, nr. 1, udvides, så den også omfatter kollektive investeringsinstitutter i lande og områder uden for EU, som ville være omfattet af UCITS-direktivet, hvis de var hjemmehørende i et EU-land.

Det foreslås derfor at ændre den foreslåede definition af et investeringsselskab i aktieavancebeskatningsloven § 19, stk. 2, så nr. 2 ændres, så den også omfatter tilfælde, hvor selskabet ikke har pligt til tilbagekøb, hvis selskabets virksomhed består i kollektiv investering i værdipapirer m.v.

...”

Den 28. januar 2009 afgav Skatteudvalget en tillægsbetænkning med endnu et ændringsforslag til definitionen på et investeringsselskab. Af bemærkningerne til ændringsforslaget (Folketingstidende 2008-2009, Tillæg B, side 448 f.), fremgår bl.a. følgende:

” ...

Udvidelsen af aktieavancebeskatningslovens § 19 i forslaget som vedtaget ved 2. behandling betyder, at en række selskaber skifter fra at være omfattet af de almindelige regler for selskabers og aktionærers beskatning til at være omfattet af de særlige regler i aktieavancebeskatningslovens § 19 ... Efter forslaget som vedtaget ved 2. behandling sidestilles statusskiftet med en afståelse og har virkning fra (selskabets) indkomstår 2009. Afståelse medfører undertiden, at der opstår et tab. Dette tab kan efter de almindelige regler fradrages i aktieindkomst fra andre børsnoterede aktier hos den skattepligtige og dennes ægtefælle. Men hvis aktionæren ikke har andre børsnoterede aktier, risikerer man, at

tabet mistes, selv om aktierne, der har skiftet status, stadigvæk ejes og fremover beskattes efter § 19.

Efter det foreslåede ændringsforslag skal tabet i stedet fradrages efter reglen i aktieavancebeskatningslovens § 19, som er den regel, som aktionæren fremover skal beskattes efter, når kurserne igen begynder at stige. Ændringsforslaget gælder, både når aktionæren er en person, og når aktionæren er et selskab. Fradraget sker ved, at værdien ved begyndelsen af indkomståret 2009 forhøjes med tabet. Dette kan medføre en negativ kapitalindkomst, der efter de almindelige regler for negativ kapitalindkomst kan fradrages i skatteyderens øvrige indkomst.

...”

Lovforslaget blev herefter vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 5. februar 2009.

Der er i lovens § 10 fastsat nærmere regler om dens ikrafttræden. § 10 har følgende ordlyd:

”*Stk. 1.* Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. § 1, nr. 1, 2, 7-9, 11, 12, 17, 31 og 34-37, § 2, nr. 6 og 10, § 3, nr. 1 og 2, § 4, § 5, nr. 1-3, 6 og 7, og § 6 har virkning fra og med indkomståret 2009.

Stk. 3. § 1, nr. 3, har virkning for rentebetalinger, der foretages på ikrafttrædelsesdagen eller senere.

...

Stk. 6. § 1, nr. 16, har virkning for anskaffelser, der foretages den 8. oktober 2008 eller senere.

Stk. 7. § 1, nr. 24-27, 30 og 32, har virkning for udbytte og tilskud, der udloddes henholdsvis ydes den 8. oktober 2008 eller senere. § 2, nr. 9, og § 3, nr. 3 og 7, har virkning for udbytte og tilskud, der udloddes henholdsvis ydes den 3. december 2008 eller senere.

...

Stk. 9. § 2, nr. 1, har virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009 og henføres til indkomståret 2010 efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7. For aktier og investeringsbeviser, som er anskaffet inden begyndelsen af indkomståret 2009, og som ikke er afstået på dette tidspunkt, opgøres gevinst og tab for indkomståret 2008 som forskellen mellem værdien af aktien eller beviset ved udgangen af indkomståret 2008 og anskaffessummen. Den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab henføres til den skattepligtige indkomst for 2009. For personer medregnes den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab ved opgørelsen af aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, medmindre disse aktier eller investeringsbeviser m.v. er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17.

...”

I de almindelige bemærkninger til lovforslagets § 10 (Folketingstidende 2008-2009, Tillæg A, side 534 ff.) er bl.a. anført:

”...

Til stk. 2

Det foreslås, at ændringerne i § 1, nr. 1-2, 7-8, 10-11, 16, 29 og 32-34, § 2, nr. 7, § 3, nr. 1 og 2, § 4, § 5, nr. 1-3, og § 6, tillægges virkning fra og med indkomståret 2009. Der er alene tale om redaktionelle ændringer og præciseringer.

Til stk. 3

...

Da der er tale om at rette en uhensigtsmæssighed i en væsentlig værnsregel, foreslås det, at ændringen tillægges virkning for rentebetalinger, der foretages den 8. oktober 2008 eller senere.

...

Til stk. 6

...

Det foreslås, at denne utilsigtede virkning af den gældende definition fjernes hurtigst muligt. Det foreslås derfor, at den foreslåede ændring tillægges virkning for anskaffelser, der foretages den 8. oktober 2008 eller senere. Anskaffelsessummen for anskaffelser, der er foretaget inden den 8. oktober 2008, berøres ikke af forslaget.

...

Til stk. 7

...

Da der er tale om uhensigtsmæssigheder, der kan anvendes til at omgå væsentlige værnsregler i selskabsbeskatningen, foreslås det, at ændringerne tillægges virkning for udbytte og tilskud, der udloddes henholdsvis ydes den 8. oktober 2008 eller senere. Det foreslås derfor undtagelsesvis, at forslaget skal have virkning fra datoen for lovforslagets fremsættelse. Et senere virkningstidspunkt vil kunne tilskynde til at udnyttelse af uhensigtsmæssighederne

...

Til stk. 9

Bestemmelsen angår ikrafttrædelsen af lovforslagets § 2, nr. 1, om ændring af definitionen i aktieavancebeskatningslovens § 19 af begrebet investerings-selskaber, for så vidt angår visse udenlandske investeringsinstitutter.

De hidtil gældende regler medfører, dels at personer og selskaber, der ejer andele i udenlandske investeringsinstitutter, som berøres af de ændrede regler, først skal medregne fortjeneste eller tab på disse andele ved opgørelse af skattepligtig indkomst, når andelen afstås, dels at personer som udgangspunkt skal medregne fortjeneste eller tab til aktieindkomst.

Personer og selskaber, der ejer andele i investerings-selskaber, som omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, skal derimod for hvert indkomstår opgøre forskellen mellem andelenes værdi ved årets udgang og værdien ved årets begyndelse (såkaldt lagerbeskatning), jf. aktieavancebeskatningslovens § 23,

stk. 5, men gevinsten eller tabet henføres til det følgende indkomstår, jf. samme § 23, stk. 7. For personers vedkommende anses gevinst eller tab som kapitalindkomst, medmindre personen er næringsdrivende.

Den foreslåede ændrede definition af begrebet investeringsselskab medfører, at nogle udenlandske investeringsinstitutter bliver omfattet af begrebet investeringsselskaber, med den virkning, at danske ejere af andele i disse institutter bliver lagerbeskattet af urealiseret gevinst og tab, og for personers vedkommende, at gevinst eller tab skal medregnes ved opgørelse af kapitalindkomst.

Ikrafttrædelsesbestemmelsen medfører for det første, at de nye regler om lagerbeskatning af andele i de pågældende udenlandske investeringsinstitutter og for personers vedkommende om skattemæssig behandling som kapitalindkomst gælder for gevinst eller tab vedrørende indkomståret 2009, der henføres til indkomståret 2010. For andele anskaffet inden 2009 gælder de nye regler således fra og med indkomståret 2009.

De nye regler vil således ikke få virkning for andele, som tidligere er anskaffet og som afstås inden udgangen af indkomståret 2008.

For så vidt angår eventuel latent gevinst optjent inden 2009 på andele, som ikke er afstået inden udgangen af indkomståret 2008, medfører ikrafttrædelsesbestemmelsen dernæst, at der skal ske en opgørelse af denne på grundlag af andelens værdi ved udgangen af indkomståret 2008 og den oprindelige anskaffelsessum. Den herved opgjorte gevinst eller tab medregnes i den skattepligtige indkomst, idet den dog henføres til beskatning i indkomståret 2009. For personer medregnes gevinst eller tab til aktieindkomst. Herved stilles ejeren af tidligere anskaffede andele, som om den pågældende havde afstået andelen inden udgangen af indkomståret 2008 og dermed inden de nye reglers ikrafttræden.
...”

Der blev i forbindelse med lovforslagets behandling ikke foretaget ændringer i lovforslaget vedrørende ikrafttrædelsesbestemmelsen til § 2, nr. 1.

Landsrettens begrundelse og resultat

Ved § 2, nr. 1, i lov nr. 98 af 10. februar 2009 blev definitionen på et investeringsselskab i aktieavancebeskatningslovens § 19 udvidet. Formålet med ændringen var ifølge bemærkningerne til lovforslaget, at forhindre omgåelse af beskatningen af kapitalgevinster på andele i investeringsinstitutter i lande og områder uden for EU, som har ingen eller lav beskatning.

Ved vedtagelsen af lovforslaget blev de formueselskaber, hvori Utility Development A/S havde solgt aktier den 24. oktober 2008, omfattet af den ændrede definition i aktieavancebeskatningslovens § 19.

Lov nr. 98 trådte i kraft den 12. februar 2009, jf. lovens § 10, stk. 1. Det fremgår af § 10, stk. 9, 1. punktum, at lovens § 2, nr. 1, har virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009 og henføres til indkomståret 2010 efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7. Utility Development A/S solgte aktierne i de børsnoterede formueselskaber i såvel selskabets indkomstår som kalenderåret 2008, forinden loven trådte i kraft. Salget af aktierne kan derfor alene anses for omfattet af lovændringen, såfremt § 2, nr. 1, er tillagt tilbagevirkende kraft.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 10, stk. 9, at den ændrede definition i aktieavancebeskatningslovens § 19 af begrebet investeringsselskaber medfører, at nogle udenlandske investeringsinstitutter bliver omfattet af begrebet investeringsselskaber med den virkning, at danske ejere af andele i disse institutter bliver lagerbeskattet af urealiseret gevinst eller tab. Det fremgår videre, at ikrafttrædelsesbestemmelsen medfører, at de nye regler om lagerbeskatning af andele i de pågældende udenlandske investeringsinstitutter gælder for gevinst eller tab vedrørende indkomståret 2009, der henføres til indkomståret 2010, og at de nye regler ikke gælder for andele, som tidligere er anskaffet, og som afstås inden udgangen af indkomståret 2008.

Det er et grundlæggende lovgivningsprincip, at der ikke tillægges bebyrdende love tilbagevirkende kraft, med mindre dette er bydende nødvendigt. I så fald skal det klart og utvetydigt fremgå af loven, at denne er tillagt tilbagevirkende kraft.

Det følger af en naturlig sproglig forståelse af ordlyden af lov nr. 98 § 10, stk. 9, 1. punktum, og af forarbejderne hertil, at § 2, nr. 1, først har virkning fra og med aktionærens gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009, og ikke for aktier, der er afstået inden udgangen af indkomståret 2008. Der er hverken i lovens ordlyd eller i forarbejderne hertil holdepunkter for at antage, at det var lovgivers intention, at § 2, nr. 1, skulle have tilbagevirkende kraft. Dette støttes tillige af, at det klart og utvetydigt fremgår af flere af de øvrige ikrafttrædelsesbestemmelser i § 10, at visse ændringer i selskabsskatteloven er tillagt tilbagevirkende kraft, dog ikke til tidligere end datoen for fremsættelsen af lovforslaget.

Da Utility Development A/S afstod aktierne i indkomståret 2008, finder § 2, nr. 1, i lov nr. 98

ikke anvendelse på denne afståelse. Utility Development A/S har således ikke fremlagt oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde en ændret skatteansættelse for indkomståret 2008. Betingelserne for at genoptage selskabets skatteansættelse for indkomståret 2008 er herefter ikke opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge.

Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande skal Utility Development A/S betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med i alt 75.000 kr. Beløbet, der er inklusive moms, omfatter udgifter til advokatbistand.

Landsretten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi og dens omfang.

T h i k e n d e s f o r r e t:

Skatteministeriet frifindes.

Utility Development A/S skal betale sagens omkostninger til Skatteministeriet med 75.000 kr.

De idømte sagsomkostninger, der forrentes efter rentelovens § 8 a, skal betales inden 14 dage.