

HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 7. januar 2015

Sag 161/2013

(1. afdeling)

Utility Development A/S

(advokat Bent Ramskov)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten ved advokat Bodil Søes Petersen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 3. afdeling den 30. april 2013.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jytte Scharling, Marianne Højgaard Pedersen, Jon Stokholm, Vibeke Rønne og Oliver Talevski.

Påstande

Appellanten, Utility Development A/S, har gentaget sin påstand om, at SKAT skal anerkende, at behandlingen af selskabets skatteansættelse for indkomståret 2008 genoptages, og at sagen hjemvises til fornyet ligningsmæssig behandling hos SKAT.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

Højesterets begrundelse og resultat

Den 24. oktober 2008 solgte Utility Development A/S aktier i nogle børsnoterede formueplejeselskaber med tab. Tabet ved salget blev opgjort efter de dagældende regler om almindelige aktier i aktieavancebeskatningslovens §§ 6-8, herunder § 8, stk. 2, om kildeartsbegrænsning, og selvangivet i overensstemmelse hermed for indkomståret 2008.

Ved lov nr. 98 af 10. februar 2009, der trådte i kraft den 12. februar 2009, blev der gennemført nye regler, der bl.a. bevirkede, at formueplejeselskaberne ændrede status til investerings-selskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, jf. herved lovens § 2, nr. 1. Lovændringen indebærer bl.a., at de personer eller selskaber, som har investeret i sådanne formueplejeselskaber, skal beskattes løbende af gevinst og tab (lagerbeskattes) af deres investeringer i selskaberne.

De formueplejeselskaber, som Utility Developments aktiesalg den 24. oktober 2008 vedrørte, havde bagudforskudt indkomstår, mens Utility Development havde fremadforskudt indkomstår. Utility Developments salg af aktier fandt sted i formueplejeselskabernes indkomstår 2009, men i Utility Developments indkomstår 2008.

Spørgsmålet under denne sag er, om lovændringen pr. 12. februar 2009 har virkning for den skattemæssige behandling af Utility Developments aktiesalg den 24. oktober 2008. Hvis de nye regler har virkning herfor, vil selskabet have krav på genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2008, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

En skattemæssig virkning af de nye regler som den, Utility Development har gjort gældende, vil indebære, at reglerne får tilbagevirkende kraft, idet reglerne får virkning for tab eller gevinst ved aktiesalg, der har fundet sted i kalenderåret 2008. Den tilbagevirkende kraft vil efter omstændighederne være til fordel for nogle aktionærer og til ulempe for andre afhængig af bl.a., hvor længe aktionæren har ejet aktierne inden salget, og om aktionæren har lidt et tab eller opnået en gevinst ved salget. En sådan tilbagevirkende kraft kræver – som også anført af landsretten – klar og utvetydig lovhjemmel.

Efter overgangsbestemmelsen i ændringslovens § 10, stk. 9, 1. pkt., har ændringen i lovens § 2, nr. 1, om formueplejeselskabernes skift af status til investerings-selskaber virkning ”fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009 og henføres til indkomståret 2010 efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7”. De sidstnævnte regler vedrører opgørelse af gevinst og tab for skattepligtige, der skal anvende lagerprincippet. For aktier og investeringsforeningsbeviser, som er anskaffet ”inden begyndelsen af indkomståret 2009, og som ikke er afstået på dette tidspunkt”, skal gevinst og tab efter § 10, stk. 9, 2. pkt., opgøres ”for indkomståret 2008 som forskellen mellem værdien af aktien eller beviset ved udgangen

af indkomståret 2008 og anskaffelsessummen". Gevinsten eller tabet herved henføres til "den skattepligtige indkomst for 2009", jf. § 10, stk. 9, 3. pkt. For personer medregnes gevinst eller tab som udgangspunkt ved opgørelsen af aktieindkomst, jf. § 10, stk. 9, 4. pkt.

Som det fremgår, indeholder overgangsbestemmelserne i § 10, stk. 9, ikke en udtrykkelig angivelse af, om lovændringen skal have virkning for tab eller gevinst ved aktiesalg, der har fundet sted i kalenderåret 2008. Der er heller ikke nogen udtrykkelig regulering af, hvad der skal gælde i de tilfælde, hvor investeringsselskabets eller aktionærens indkomstår 2009 er bagudforskudt og dermed delvis sammenfaldende med kalenderåret 2008. For så vidt angår andre dele af ændringsloven, fremgår det udtrykkeligt af overgangsbestemmelserne, at de nye regler skal have virkning for dispositioner, der er foretaget i kalenderåret 2008. Som eksempel kan nævnes overgangsbestemmelsen i § 10, stk. 6, hvorefter lovændringen har virkning for anskaffelser, "der foretages den 8. oktober 2008 eller senere", dvs. fra lovforslagets fremsættelse.

I forarbejderne til overgangsbestemmelserne i § 10, stk. 9, er det ikke anført, at de nye regler skal have virkning for tab eller gevinst ved aktiesalg, der har fundet sted i kalenderåret 2008, f.eks. fordi investeringsselskabets eller aktionærens indkomstår 2009 er bagudforskudt. Bemærkningerne til overgangsbestemmelserne tyder på, at udtrykket "indkomståret 2009", som er anvendt i § 10, stk. 9, 1. pkt., sigter til den situation, hvor såvel investeringsselskabet som aktionæren anvender kalenderåret 2009 som indkomstår, og at man ikke har taget stilling til de tilfælde, hvor investeringsselskabets eller aktionærens indkomstår 2009 er bagudforskudt. Det anføres i bemærkningerne bl.a., at "For andele anskaffet inden 2009 gælder de nye regler således fra og med indkomståret 2009", og umiddelbart herefter anføres det, at "De nye regler vil således ikke få virkning for andele, som tidligere er anskaffet og som afstås inden udgangen af indkomståret 2008".

I overensstemmelse hermed har skatteministeren – kort tid efter ændringslovens ikrafttræden – i et svar af 7. maj 2009 på spørgsmål nr. 335 fra Folketingets Skatteudvalg (Alm. del) givet udtryk for bl.a., at overgangsbestemmelserne ikke tager højde for, at det selskab, der skifter status, eller aktionæren kan have forskudt indkomstår, således at indkomståret 2009 kan være påbegyndt allerede i kalenderåret 2008. Det anføres endvidere, at det ikke har været meningen, at der skal ske beskatning af en latent gevinst i kalenderåret 2008.

Højesteret finder på den anførte baggrund, at overgangsbestemmelserne i § 10, stk. 9, skal forstås således, at loven ikke har virkning for aktiesalg, der har fundet sted i kalenderåret 2008. Det, som Utility Development har anført om virkningen af statusskift efter den almindelige regel i aktieavancebeskatningslovens § 33, kan ikke føre til en anden fortolkning.

Skattemyndighederne har herefter været berettiget til at foretage den skattemæssige behandling af Utility Developments aktiesalg den 24. oktober 2008 på grundlag af de regler, der gjaldt på salgstidspunktet. Højesteret tiltræder derfor, at Utility Development ikke har krav på genoptagelse af sin skatteansættelse for indkomståret 2008, og stadfæster dommen.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Utility Development A/S betale 75.000 kr. til Skatteministeriet.

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