



VESTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 2. juli 2019

Sag BS-28325/2018-VLR
(4. afdeling)

A
(advokat Michael Serup)

mod

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

Landsdommerne Henrik Bjørnager Nielsen, Thomas Klyver og Solveig Bloch Madsen (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Esbjerg den 3. april 2018. Ved kendelse af 12. juli 2018 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om tilbagebetaling af den udbytteskat på 13.071.647 kr., som blev indeholdt i forbindelse med en udbytteudlodning i november 2014 på i alt 48.413.505 kr. fra X A/S, og som senere blev udbetalt til A. Sagen angår prøvelse af SKATs afgørelse af 13. maj 2016 over for A, hvori SKAT fastslog, at udbytteudlodningen var skattepligtig, og at udbetalingen af udbytteskatten var sket på et ukorrekt grundlag.

Påstande

Sagsøgeren, A, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, tilpligtes at anerkende, at A har krav

på tilbagebetaling af overskydende skat for indkomståret 2014 på 13.071.647 kr. med tillæg af renter i henhold til renteloven fra delindbetalingerne af beløbet til Skattestyrelsen i tre lige store rater henholdsvis den 11. august 2016, 25. august 2016 og 23. september 2016, indtil tilbagebetaling sker.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Sagens baggrund

Som led i gennemførelsen af et generationsskifte overdrog A den 7. november 2014 alle kapitalandelene i X A/S (i det følgende benævnt selskabet) til sine tre døtre, B, C og D, med en tredjedel til hver. Døtrene fik således hver overdraget kapitalandele for nominelt 6.666.667 kr.

Overdragelsen skete i henhold til enslydende overdragelsesaftaler indgået med hver af døtrene. Der fremgår bl.a. af overdragelsesaftalerne:

"...

3. Værdiansættelse og berigtigelse

3.1. Værdien af Kapitalandelene er aftalt til i alt 41.428.511 kr.

3.1.1. Aktierne i Selskabet har ikke været genstand for omsætning indenfor de seneste 12 måneder. Aktiernes handelsværdi kendes derfor ikke, og værdien er følgelig opgjort i overensstemmelse med den beregnede skattekurs for samtlige kapitalandele i Selskabet, jf. cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 samt Told- og Skattestyrelsens udtalelse i TfS 1997.599.

3.1.2. Kursberegning er vedlagt som bilag ...

3.2. Købesummen for Kapitalandelene berigtiges således:

Købesum (pkt. 3.1)	41.428.511kr.
Passivpost (pkt. 3.2.1)	10.290.676kr.
Forbeholdt udbytte (pkt. 3.2.2)	16.137.835kr.
Gældsbev. (pkt. 3.2.3)	5.000.000 kr.
Gave (pkt. 3.2.4)	10.000.000 kr.
I alt	41.428.511kr.

3.2.1. Køber succederer i Sælgers skatteforpligtelse, der relaterer sig til Kapitalandelene, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, hvorfor der i henhold til kildeskattelovens § 33 D skal opgøres en passivpost. Passivposten er opgjort til 10.290.676 kr., jf. bilag ...

3.2.2. Sælger modtager de første 16.137.835 kr. af det udbytte, der efter overdragelsen tilfalder Kapitalandelene. Sælgers udbytteret denuncieres overfor Selskabet. SKAT har ved bindende svar, senest

19. august 2013 bekræftet, at en sådan forbeholdt ret til udbytte skal anses som en del af sælgers salgssum, jf. SKM 2003.282, og at udbyttet ikke har skattemæssige konsekvenser for køber

- 3.2.3. Køber udsteder til Sælger et rentefrit anfordringsgældsbrev på 5.000.000 kr. Sælger yder Køber en gave på 10.000.000 kr. Gaven ydes fri for afgift, idet Sælger betaler gaveafgiften.
- 3.2.4. Sælger yder køber en gave på 10.000.000 kr. Gaven ydes fri for afgift, idet Sælger betaler gaveafgiften.

...

8. Skattemæssige vilkår

- 8.1. Overdragelsen sker med skattemæssig succession i henhold til aktieavancebeskatningslovens og kildeskattelovens bestemmelser om successionsoverdragelser. Betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1 er opfyldt.
- 8.2. Overdragelsen sker under følgende betingelser:
- 8.2.1. At SKAT ikke anfægter, at aktieavancebeskatningslovens § 34 og kildeskattelovens § 33 D finder anvendelse ved med overdragelsen af Kapitalandelene.
- 8.2.2. At der ikke udløses beskatning af nogen af parterne eller af parternes nærtstående, jf. ligningslovens § 2, ud over, den almindelige gavebeskatning af parterne, der følger af den i pkt. 3.2.3 fastsatte værdi af gaven.
- 8.2.3. At SKAT ikke anfægter, at den forbeholdte udbytteret i pkt. 3.2.2, skal anses som en del af Sælgers salgssum, og dermed ikke udløser nogen form for beskatning af Sælger eller gaveafgift, samt at udlodning af det forbeholdte udbytte ikke har skattemæssige konsekvenser for Køber.
- 8.3. Hvis SKAT i henhold til en endelig og upåanket afgørelse skattemæssigt korrigerer Kapitalandelenes værdi, skal korrektionen udlignes ved regulering af Kapitalandelenes værdi i overensstemmelse med den endelige afgørelse. Den regulerede værdi berigtiges – efter regulering af passivposterne, jf. pkt. 3.2.1 – efter Sælgers valg ved regulering af den forbeholdte udbytteret, jf. pkt. 3.2.2, eller af det udstedte gældsbrev, jf. pkt. 3.2.3. Såvel Sælger som Køber skal dog være berettiget til at træde tilbage fra Aftalen, der i så fald vil bortfalde, 1) hvis den fastsatte værdi af Kapitalandelene forhøjes med mere end 100.000 kr., 2) hvis overdragelsen udløser beskatning af den forbeholdte udbytteret, eller 3) hvis overdragelsen anses som en integreret del af en samlet disposition, der udløser beskatning ud over det i pkt. 8.2.2 forudsatte.
- 8.4. Såfremt SKAT i henhold til en endelig og upåanket afgørelse fastslår, at aktieavancebeskatningslovens § 34 og kildeskattelovens § 33 D ikke finder anvendelse ved overdragelsen af Kapitalandele-

ne, er enhver af Parterne berettiget til at kræve, at overdragelsen af Kapitalandelene bortfalder.

..."

Den afgiftspligtige gave, som var en del af overdragelsen, jf. pkt. 3.2 og pkt. 3.2.4 i aftalen, blev den 7. november 2014 anmeldt til SKAT.

Den 28. november 2014 blev der afholdt ekstraordinær generalforsamling i selskabet. Det fremgår bl.a. af generalforsamlingsprotokollatet:

"...

Den samlede aktiekapital var repræsenteret ved B, D og C, og det blev enstemmigt vedtaget at godkende generalforsamlingens lovlighed.

Endvidere deltog A og E.

Til behandling forelå følgende forslag fra aktionærerne:

1. Udlodning af acontoudbytte til A på 48.413.505 kr.

Til dirigent valgtes E.

Ad 1:

A overdrog i november 2014 som et led i generationsskifte af X A/S hele aktiekapitalen til B, D og C.

Som en del af vederlæggelsen forbeholdt A sig udbyttet på 48.413.505 kr., således at han herefter modtager de første 48.413.505 kr. af det udbytte, der efter overdragelsen udloddes af selskabet.

Generalforsamling vedtog enstemmigt udlodningen på 48.413.505 kr., og henviste herunder til det særskilt udarbejdede skatteforbehold af 28. november 2014 vedrørende udlodning af udbyttet.

Generalforsamlingen bemyndigede E til at anmelde det vedtagne udbytte til skattemyndighederne samt af forestå indbetalingen af udbytteskat.

..."

Den 8. december 2014 indberettede selskabet udbytteudlodningen til SKAT. Selskabet indbetalte samme dag den indeholdte udbytteskat på 13.071.646 kr. svarende til 27% af udbytteudlodningen.

Skattemyndighedernes praksis i forhold til forbeholdt udbytte

SKAT har i bindende svar af 14. juni 2011, 28. september 2012 og 19. august 2013 til andre skatteydere forholdt sig til beskatning af forbeholdte udbytterettigheder hos køber i tilknytning til overdragelse af selskaber med skattemæssige succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34. I de tre svar har SKAT bekræftet, at køberen ikke er skattepligtig af beløb, som sælger modtager i henhold til de forbeholdte udbytterettigheder.

Af det bindende svar af 19. august 2013, som der er henvist til i overdragelsesaf-talerne af 7. november 2014 mellem A og hans døtre, fremgår bl.a. følgende:

"Bindende svar

...

Spørgsmål 1:

Kan det bekræftes, at værdien af de forbeholdte udbytterettigheder skal henregnes til henholdsvis S1 og S2s skattemæssige afståelses-sum for overdragelsen af kapitalandelene i Selskabeme?

Spørgsmål 2:

Kan det bekræftes, at S1 og S2 ikke er skattepligtige af beløb, de hver for sig modtager i henhold til de forbeholdte udbytterettigheder, når overdragelsen sker med skattemæssig succession, jf. aktieavancebeskatningslovens 34?

Spørgsmål 3:

Kan det bekræftes, at K1, K2, K3 og K4 ikke er skattepligtig af beløb, som henholdsvis S1 og S2 modtager i henhold til de forbeholdte udbytterettigheder?

Svar:

Spørgsmål 1:

Ja

Spørgsmål 2:

Ja

Spørgsmål 3:

Ja

Se SKATs begrundelse for svaret nedenfor.

...

Jeres opfattelse og begrundelse herfor

I har i anmodningen anført:

Spørgsmål 1

Det må lægges til grund, at den forbeholdte udbytteret er en del af den samlede aftale om finansieringen af overdragelserne af kapitalandelene i Selskaberne fra S1 og S2 til deres respektive sønner.

Dette fremgår af overdragelsesaftalerne (bilag ...), hvor det er lagt til grund for den samlede overdragelse, at finansieringen både sker ved sønnernes overtagelse af en passivpost, ved en gave samt ved den forbeholdte udbytteret.

Som det fremgår af Den Juridiske Vejledning 2013-1 C.B.2.1.5.5, er det fast administrativ praksis, at et sådant forbeholdt udbytte henregnes til sælgers afståelsessum.

Det må derfor lægges til grund, at udbytteretten og udligningen heraf ikke kan kvalificeres som udbytte, men derimod skal anses som en del af S1 og S2s samlede afståelsessum for kapitalandelene i Selskaberne.

Spørgsmålet bør derfor besvares bekræftende.

Spørgsmål 2

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 2, at overdrageren ikke beskattes af gevinst ved overdragelsen, hvis parterne vedtager at overdrage med skattemæssig succession, jf. § 34, stk. 1. I stedet indtræder erhververen i overdragerens skattemæssige stilling.

Da S1 og S2 samt de respektive sønner har vedtaget at anvende aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 2, skal S1 og S2 ikke beskattes af nogen gevinst ved overdragelsen. Denne skattefritagelse er generel og omfatter også udbytte, der må henregnes til S1 og S2s skattemæssige afståelsessum, jf. spørgsmål 1.

Derfor bør spørgsmål 2 besvares bekræftende.

Spørgsmål 3

Det må lægges til grund, at S1 og S2 i henhold til overdragelsesaftalerne har beholdt retten til udbytte i det fastsatte omfang.

Da sønnerne således på intet tidspunkt har erhvervet ret til det forbeholdte udbytte, kan udbyttet heller ikke henregnes til deres skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4.

Spørgsmålene bør derfor besvares bekræftende.

Jeg bemærker for god ordens skyld, at SKAT allerede to gange har taget stilling til et tilsvarende spørgsmål, jf. bindende svar af 14. juni 2011 og 28. september 2012 vedlagt som bilag ...

Endvidere bemærker jeg, at statsskattelovens indkomstbegreb også ligger til grund for den i administrativ praksis fast anerkendte generationsskifte-model, hvor selskabskapitalen opdeles i A- og B-andele med forlods udbytteret for A-andelene. Den udbytteret, der forbeholdes A-andelene, kan tilsvarende ikke henregnes til den skattepligtige indkomst hos erhververen af B-andelene. Jeg henviser herved fx til SKM 2010.516, hvor Skatterådet bekræftede, at etableringen af en forlods ud-

bytteret ikke ville udløse skattemæssige konsekvenser af nogen art for henholdsvis A- og B- anpartshaveren.

Derfor bør spørgsmål 3 besvares bekræftende.

SKATs begrundelse for svaret

SKAT kan tilslutte sig at af repræsentanten under afsnittet "Jeres opfattelse og begrundelse herfor" anførte, og kan derfor besvare de stillede spørgsmål bekræftende.

Der er ved besvarelsen forudsat, at parterne opfylder kravene i aktieavancebeskatningslovens § 34.

..."

De tre bindende svar er alle adresseret til advokat Michael Serup, der har været rådgiver i sagerne. I notat fra SKAT af 6. juli 2013 er refereret en telefonsamtale den 3. december 2012 om det bindende svar af 28. september 2012, hvor en medarbejder hos SKAT oplyste en medarbejder hos advokat Michael Serup om, at det måtte overvejes, om udbetaling af udbytte kan anses for at have passeret køberen, som bliver udbytteskattepligtig heraf – og som herefter videregiver udbyttebeløbet skattefrit til sælger som en del af afståelsessummen, og at det bindende svar af 28. september 2012 ikke kan tillægges vægt i en anden sag, som omhandler forlods udbytteret. Efterfølgende afgav SKAT det bindende svar af 19. august 2013, som er gengivet ovenfor, og hvor SKAT fastholdt vurderingen af generationsskiftemodellen fra de tidligere bindende svar.

Det fremgår af SKATs afgørelse af 13. maj 2016 til A, som omtales nærmere nedenfor, at praksis i de 11 mellemliggende år fra 1992 til 2003 havde fulgt afgørelsen TfS 1992.588 LSR, hvor landsskatteretten fandt, at forbeholdt udbytte var udbytte for sælger. Det er endvidere beskrevet i SKATs afgørelse, at praksis med SKM 2003.282 LSR blev ændret til, at forbeholdt udbytte blev anset for en del af sælgers afståelsessum, og at 2003-kendelsen ikke forholdt sig til beskatningen hos køber.

Skatterådet har den 15. november 2016 i en anden sag afgivet et bindende svar på tre spørgsmål, der svarer til spørgsmålene i det bindende svar af 19. august 2013 (SKM 2016.615SR). Skatterådet besvarede da spørgsmål nr. 1 med et ja, og spørgsmål nr. 2 og 3 med et nej. Skatterådet tiltrådte i den forbindelse bl.a., at der ikke forelå en praksis, som der kunne støttes ret på, uanset at SKAT tidligere i tre sager ved bindende svar havde anerkendt generationsskiftemodellen og herudover i yderligere 7 sager havde foretaget tilbagebetaling af udbytteskat og ikke tilsidesat gaveanmeldelserne. Det blev herved taget i betragtning, at ingen af de nævnte afgørelser var offentliggjort eller nævnt i Den Juridiske Vejledning.

Skattemyndighedernes behandling af den foreliggende sag

Den 22. december 2014 anmodede Ernst & Young på vegne af A SKAT om efter kildeskattelovens § 55 at tilbagebetale den indbetalte udbytteskat. Der blev til støtte for anmodningen henvist til, at udlodningen var sket i henhold til en forbeholdt udbytteret.

Den 16. januar 2015 sendte Ernst & Young til SKATs sagsbehandler Kim Jensen yderligere argumentation for anmodningen og vedlagde kopi af SKATs bindende svar af 19. august 2013.

Den 26. januar 2015 ændrede SKAT A's forskudsopgørelse og tilbagebetalte den 17. februar 2015 den indeholdte udbytteskat til ham. Det fremgår af et internt notat fra tilbagebetalingssagen udarbejdet af sagsbehandleren, at udbytteskatten skal tilbagebetales, da udbyttet er fritaget for udbytteskat, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, da der er tale om udbytteret i forbindelse med generationsskifte (succession), og udbytteretten er del af afståelsen og derfor omfattet af successionsgrundlaget. Der henvises også i notatet til det bindende svar af 19. august 2013.

Ved brev af 24. april 2015 rettede SKAT henvendelse til A og anmodede om yderligere oplysninger for at kunne tage stilling til værdiansættelserne i anmeldelserne af de gaver, som han havde givet til sine døtre i forbindelse med overdragelsen. Det er bl.a. anført i brevet, at det er SKATs umiddelbare opfattelse, at et udbytte ikke kan udloddes fra selskabet til andre end kapitalejeren, da det knytter sig direkte til kapitalandelen, og at udbytte ikke kan aftales udbetalt direkte fra selskabet til andre end kapitalejerne på baggrund af deres ejerandel. SKAT anmodede i forlængelse heraf i brevet bl.a. om kopi af det bindende svar af 19. august 2013, og dokumentation for de betingelser/aftaler, der er knyttet til den forlods udbytteret.

SKATs anmodning om yderligere oplysninger blev på vegne af A besvaret af advokat Michael Serup ved brev af 12. maj 2015.

Ved brev af 28. august 2015 godkendte SKAT gaveanmeldelserne. Af brevet fremgår følgende:

"SKAT godkender gaveanmeldelserne

Vi godkender gaveanmeldelserne for de gaver, du har givet til dine børn D, C og B.

Det fremgår af gaveanmeldelserne at du den 7. november 2014 giver en gave i forbindelse med, at du overdrager nom. 6.666.667 kr. kapitalandele i X A/S til hver af dine døtre.

Overdragelserne har hver en værdi af 41.428.511 kr.

Gaveafgiften på 3 x 1.491.030 kr. er betalt."

I september 2015 ændrede SKAT i forlængelse af korrespondance med Ernst & Young årsopgørelsen for 2014 for A, således at udbytteudlodningen udgik af beregningen af hans skattepligtige aktieindkomst.

Den 13. maj 2016 traf SKAT over for A ny afgørelse i sagen. I afgørelsen krævede SKAT, at den tidligere indeholdte udbytteskat på ny blev indbetalt til SKAT. Det fremgår bl.a. følgende af afgørelsen:

"Kendelse: Tilbagebetaling af udbetalt udbytteskat - 2014

I forbindelse med SKATs sagsbehandling af den delvise gaveoverdragelse af nominelt 20.000.001 kr. aktier i selskabet X A/S til dine tre børn, som blev anmeldt til SKAT den 10. november 2014, har SKAT konstateret, at du på et ukorrekt grundlag efter kildeskatte-lovens § 55 har ansøgt om, og den 17. februar 2015 har fået udbetalt, den af X A/S' indeholdte udbytteskat på 13.071.647 kr.

Din skatteberegning vil derfor blive ændret således at udbytteskattebeløbet på 13.071.647 kr. hidrørende fra selskabet X A/S's indeholdelse heraf i dit navn og cpr. nr. ikke godskrives din års-opgørelse for 2014, som en forskudsskat.

Det udbetalte udbytteskattebeløb på 13.071.647 efter kildeskattelovens § 55 kræves i konsekvens heraf således tilbagebetalt, idet SKAT anser beløbet for udbetalt i urigtig formening om at være pligtig til at udbetale beløbet i forbindelse med anmodningen efter kildeskattelovens § 55, jf. nedenstående sagsfremstilling og begrundelse. Beløbet kræves tilbagebetalt med sædvanligt tillæg af renter.

SKAT fastholder således sit tidligere fremsendte forslag. Der henvises til den endelige begrundelse nedenfor, ...

ooo000ooo

Sagsfremstilling og begrundelse

...

SKATs foreløbige vurdering og begrundelser, if. høringskrivelse af 10. marts 2016

Det centrale spørgsmål i denne sag er, hvem er rette indkomstmodtager af det forbeholdte udbytte.

Efter dansk ret anses ejendomsretten for værende samlet og som alt-overvejende hovedregel for at være placeret hos den samme person, som ejer kapitalandelene. For at fastlægge, hvem der i *skattemæssig* forstand er ejer af aktivet efter dansk ret, henses der således til hvem der i civilretlig henseende besidder hovedvægten af de sædvanlige ejerbeføjelser.

Udgangspunktet er således, at formueafkast i form af udbytte og rente skal allokere til det skattesubjekt, der har det civilretlige ejerskab til det underliggende formuegode.

I nærværende situation er det utvivlsomt, at det er børnene, der ved aktieoverdragelsen, får ejendomsretten og alle sædvanlige ejerbeføjelser til selve aktien og derved vil det også være børnene der skattemæssigt vil være rette indkomstmodtager og beskatningssubjekt gennem ejerskabet af kapitalandelene.

Når børnene er rette modtager af udbyttet betyder det omvendt, at udbytteskatten skal betales af børnene og det kun er nettoudbyttet, som børnene kan bruge til at betale aktiekøbet med.

Det forhold, at parterne aftaler at bruge reglerne i ABL § 34 om skattemæssig succession, hvor børnene som erhverver indtræder i overdragere (A) skattemæssige stilling ved overdragelsen og gevinsten ikke beskattes hos overdrageren kan ikke antages at betyde, at udbyttebeskatningen hos børnene også bliver skattefri eller omfattet af successionsgrundlaget.

Skatteretlig succession efter ABL § 34, jf. KSL § 33 C medfører alene succession for så vidt angår den skatteretlige behandling af de overtagne aktier, dels ved at overdrageren ikke realisationsbeskattes, dels ved at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige anskaffelsestidspunkt, sum og hensigt og i de foretagne afskrivninger. Derimod indeholder reglerne ikke hjemmel til andre, hverken begunstigende eller bebyrdende, virkninger af successionen og succession påvirker ikke erhververens skattemæssige situation i øvrigt, herunder beskatningen af fremtidige udbytter fra det overtagne selskab.

En sådan "kobling" mellem udbyttebeskatningen og successionsgrundlaget har ikke hjemmel i successionsreglerne.

Dette gælder hvad enten det forbeholdte udbytte er en del af afståelsesvederlaget eller ej.

Juridisk sker der det, at børnene, ved aktieoverdragelsen, giver *afkald på udbyttet* på deres efter selskabslovens (samt statsskattelovens og ligningslovens) hjemlede ret udbytte som kapitalejer, til fordel for deres far A.

Ifølge Den Juridiske Vejledning (DJV) afsnit C.A.1.2.1 er udgangspunktet ved afkald på indtægter, at hvis afkaldet er givet *efter* den endelige retserhvervelse, sker der beskatning hos afkaldsgiver. Hvis afkaldet er givet før retserhvervelsen, er udgangspunktet, at der ikke sker beskatning hos afkaldsgiver.

Det følger imidlertid også af afsnit C.A.1.2.1 vedrørende generelle afkald på indtægter, at det er et krav, at afkaldet udover at være afgivet før retserhvervelsestidspunktet, tillige skal være "blankt" for at undgå beskatning. Afkaldet må således ikke være dispositivt således at forstå, at parten træffer beslutning om, hvordan indtægten skal bruges. Dette svarer

til, at personen erhverver ret til indtægten og derefter giver den videre til en bestemt fysisk/juridisk person.

Selve aktieoverdragelsen med det formulerede afkald på udbytte er indgået den 7. november 2014 og da retserhvervelsestidspunktet for udbyttet efter fast praksis er når det er deklareret på selskabets generalforsamling, og dette er sket den 28. november 2014, kunne der således efter de i DJV anførte principper, være en mulighed for afkaldet på udbyttet kunne gives med skattemæssig virkning. Dette fordrer imidlertid, at modtager ikke samtidig med afkaldet træffer beslutning om, hvordan udbyttet skal anvendes — det såkaldte dispositive afkald.

Først og fremmest er afkaldet i den konkrete situation med forbeholdt udbyttetret ikke blankt, men derimod dispositivt, idet det positivt er adresseret direkte til overdrager (A), som et led i selve finansieringen af aktieoverdragelsen. Dernæst vil et afkald i en udbyttesituation, nærmest aldrig kunne være blankt, idet udbyttet pr. definition vil komme de øvrige kapitalejere til gode, enten i form af større udbytte eller som en forøgelse af kapitalandelenes værdi.

Udbyttet skal således udbyttebeskattes hos børnene, som endvidere alene kan anvende nettoudbyttet til betaling for aktierne.

Praksis — bindende svar

SKAT er bekendt med (som det også fremgår af både revisors og Michael Serups henvisninger i sagen) at der foreligger tre administrative ikke offentliggjorte bindende svar fra 2011 (11-077405), 2012 (12-0183137) og 2013 (13-0218782), hvor SKAT har godkendt en sådan model, hvor overdragelserne er gennemført med skattemæssig succession efter ABL § 34 og som led i berigtigelsen af overdragelsessummen for aktierne har den ældre generation forbeholdt sig udbytte. Udbyttet anses som skattefrit for modtager, da det henregnes som en del af sælgers afståelsessum og derfor er omfattet af successionsgrundlaget.

Alle de bindende svar er fra advokat Michael Serup og i 2012 og 2013 afgørelserne henvises der til det tidligere godkendte svar i 2011. I svaret fra 2012 henvises der i Serups egen opfattelse af retsstillingen til DJV 2012-1 C.B.2.1.5.5, og det anføres at der er fast administrativ praksis for, at et sådant forbeholdt udbytte henregnes til sælgers afståelsessum.

I nærværende sag henviser Serup i selve aktieoverdragelserne til de nævnte bindende svar samt til afgørelsen refereret i SKM 2003.282 LSR.

Efter SKATs opfattelse kan der ikke støttes ret på disse administrative og ikke offentliggjorte bindende svar, idet de for det første kun er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren, jf. skatteforvaltningslovens 25, stk. 1 og for det andet anses de tre bindende svar for konkret forkerte og direkte stridende med det lovgivningsmæssige udgangspunkt i statskattelovens § 4 e, jf. ligningslovens 16 A, stk. 1, som hjemler beskatning af udbytte hos den retmæssige kapitalejer af aktierne (rette indkomstmodtager) og kun et blankt eller ikke dispositivt af-

kald kan ændre på dette både civilretlige og skattemæssige udgangspunkt.

Michael Serup argumenterer i de bindende svar med "at NN i henhold til overdragelsesaftalerne har beholdt retten til udbytte i det fastsatte omfang" samt "Da sønnerne således på intet tidspunkt har erhvervet ret til det forbeholdte udbytte, kan udbyttet heller ikke henregnes til deres skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4."

SKAT er ikke enig i denne argumentation.

I nærværende konkrete sag har A ikke beholdt selve retten til udbyttet, idet retten til udbytte følger selve aktien eller ejeren af aktien, men derimod har parterne konkret aftalt, at beløbsmæssigt skal A have de første 48,4 mio. kr. af det udbytte, der efter overdragelsen måtte blive udloddet fra selskabet.

Afkaldet på de 48,4 mio. kr. er således utvivlsomt dispositivt og som en naturlig konsekvens heraf erhverver børnene derfor ret til udbyttet – som de så bruger til at betale A for aktierne – men de vil være skattepligtigt heraf, jf. statsskattelovens § 4 e, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1 og der skal ske udbyttebeskatning efter reglerne i personskatte-lovens § 4 a og § 8 a.

For så vidt angår henvisningen til SKM 2003.282 LSR, er det korrekt, at der i sagen sker en omkvalifikation af et udbytte fra et belgisk datterselskab til et dansk moderselskab således at udbyttet bliver kvalificeret som afståelsessum ved det danske moderselskabs salg af aktierne i det belgiske selskab til et ultimativt finsk moderselskab (koncernforbundet salg).

Den kommunale skattemyndighed havde konkret kvalificeret udbyttet som et skattepligtigt tilskud til det danske moderselskab. LSR fandt derimod, at der var tale om en del af afståelsessummen.

LSR forholder sig imidlertid ikke til beskatningssituationen for *udbyttedtager*. LSR havde ikke anledning til eller mulighed for at tage stilling til, om køber samtidig skal beskattes af udbytte, idet købers skatteansættelse ikke var påklaget til LSR.

Kendelsen var i øvrigt udtryk for en ændret praksis i fht. TfS 1992.588 LSR, hvor LSR fandt, at forbeholdt udbytte var udbytte for *sælger*. Praksis havde i de 11 mellemliggende år fulgt 1992-kendelsen.

SKAT er derfor ikke enig i, at kendelsen har relevans i nærværende situation vedrørende beskatningen af *udbyttedtager* i en model med forbeholdt udbytte.

Derimod er der fast retspraksis, herunder fra Højesteret, hvorledes beskatningen skal gennemføres for erhververen af aktierne (udbyttedtager - de nye aktionærer).

De ledende domme om den skatteretlige kvalifikation af en betaling fra selskabet til sælger i forbindelse med en overdragelse af aktierne i selskabet (til en køber, som ikke er selskabet selv), er:

- UfR 1982.152 H, Gjermansen: En betaling benævnt "Konsulentvederlag" fra selskab til sælger ansås for yderligere afståelsesvederlag og maskeret udlodning for køber. Dvs. sælgers afståelsessum (og købers anskaffelsessum) skulle forhøjes, og køber skulle beskattes af udbytte.
- Tilsvarende TfS 2001.90 H og 494 H om afregning efter "nettometoden" ved selskabstømning. SKAT havde anset "Nettoafregning", hvor sælger modtager en del af sit afståelsesvederlag fra selskabet og ikke fra køber, for maskeret udlodning til sælger. Højesteret fastslår i overensstemmelse med Gjermansen-dommen, at beløbet, der betales fra selskabet til sælger i forbindelse med aktiehandlen, ikke er maskeret udlodning for sælger, men afståelsesvederlag for sælger og maskeret udlodning for køber.

Tilsvarende i:

- TfS 1997.198 Ø. Et yderligere vederlag fra selskab til sælger ansås for maskeret udlodning til køber og yderligere afståelsesvederlag for sælger.
-
- TfS 1995.561 Ø. En hovedaktionær/direktør solgte sine aktier til selskabet, som til samme kurs videresolgte en del heraf til selskabets anden aktionær (førstnævntes bror) samt dennes hustru. Samtidig forpligtede selskabet sig til at udbetale den fratrådte direktør/hovedaktionær et yderligere beløb, hvis det lykkedes at sælge et bestemt aktiv for mere end den bogførte værdi. Den som provision benævnte betaling til den tidligere hovedaktionær blev anset som en merpris for aktierne (forhøjelse af sælgers afståelsessum). Betalingen var en ikke fradragsberettiget driftsomkostning hos selskabet. Beskatning som maskeret udlodning hos den tilbageværende hovedaktionær (broderen/køberen). Appelleret til Højesteret men forligt således, at merprisen for aktierne fortsat tillægges sælgers afståelsessum, selskabet fortsat uden fradrag for betalingen, beskatningen af maskeret udlodning hos den tilbageværende aktionær (køberen) begrænses til hans eget køb af aktier, men ikke hustruens, da forhøjelse af hustruen var udelukket af fristreglerne.

Det gør ingen forskel, at betalingen fra selskabet til overdrageren i den aktuelle sag er aftalt at skulle bestå i et nærmere aftalt beløb af det fremtidige udbytte. Der er tale om betaling fra selskabet til den hidtidige aktionær i forbindelse med en overdragelse af aktierne i selskabet, og en sådan betaling skal anses for en del af overdragelsessummen for aktierne og udbytte for erhververen, jf. ovennævnte domme og ovennævnte begrundelser.

Godskrivning af udbytteskat

Efter kildeskattelovens § 65, stk. 1 skal der ved enhver vedtagelse eller beslutning om udbetaling af udbytte af aktier indeholdes 27% af det samlede udbytte som udbytteskat. Efter personskattelovens § 8 a, stk. 2 modregnes den indeholdte udbytteskat i slutskatten.

Selskabet har indeholdt og indbetalt udbytteskatten på 13.071.647 kr. til SKAT. Selskabet har imidlertid fejlagtigt indberettet udbyttet og udbytteskatten i A's navn og på dennes cpr. nr., som herudover har ansøgt om og fået udbetalt den indeholdte udbytteskat.

Såfremt der, som følge af ovenstående ændringer, skal kunne foretages modregning af den indeholdte udbytteskat i sluskskatten hos børnene, skal udbytteskatten der den 17. februar 2015 er tilbagebetalt af SKAT, genindbetales til SKAT i overensstemmelse med denne afgørelse.

Der vil herefter opstå et (yderligere) gældsforhold mellem parterne, svarende til den manglende betaling af købesummen på aktierne – nemlig den indeholdte udbytteskat.

Såfremt et sådant gældsforhold ikke berigtiges mellem parterne, vil der foreligge en yderligere afgiftspligtig gave, idet beløbet således må anses for eftergivet....”

Advokat Michael Serup fremkom med indsigelser over for SKATs foreløbige vurderinger og begrundelser ved breve af 16. marts 2016 og 21. april 2016.

I afgørelsen af 13. maj 2016 fastholdt SKAT trods de fremsatte indsigelser den foreløbige vurdering og traf endelig afgørelse om tilbagebetaling.

Den 13. maj 2016 traf SKAT endvidere afgørelser over for A's døtre, hvorefter døtrenes aktieindkomst for 2014 blev ændret, således at de hver skulle beskattes af en tredjedel af udbytteudlodningen svarende til 16.137.835 kr.

SKATs afgørelser af 13. maj 2016 blev ved brev af 15. juni 2016 påklaget til Skatteankestyrelsen af A og de tre døtre.

Afgørelsen over for A blev den 3. april 2018 indbragt for domstolene (som nærværende sag) i medfør af skatteforvaltningslovens § 48, stk. 2, uden at Landsskatterettens afgørelse i sagen forelå.

Den administrative behandling af døtrenes klager over SKATs afgørelser afventer efter det oplyste afgørelsen af nærværende sag.

Der er oplyst, at A i tre lige store rater henholdsvis den 11. august 2016, 25. august 2016 og 23. september 2016 på ny indbetalte udbytteskatten på 13.071.647 kr., som han tidligere havde fået udbetalt.

Retsgrundlaget mv.

Det hedder i statsskattelovens § 4, stk. 1, bl.a.:

”...

§ 4. Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

[...]

”e) af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, med eller uden forskrivning. Som udbyttet af aktier og andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende selskab er udbetalt aktionærer eller andels- havere som en del af det af selskabet i sidste eller i tidligere regnskabsår indtjente overskud, hvad enten udbetalingen finder sted som dividende, som udlodning ved selskabets likvidation eller lignende eller ved udste- delse af friaktier.

...”

I ligningslovens § 16 A, jf. daværende lovbekendtgørelse nr. 1041 af 15. september 2014, hedder det bl.a.:

”§ 16 A. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andels- havere, jf. dog stk. 3.

2) [...]

Stk. 3. Følgende udlodninger behandles efter reglerne om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.:

1) [...]

Stk. 4: Følgende udlodninger medregnes ikke i den skattepligtige ind- komst for modtageren:

1) [...]”

Ordet ”aktuelle” blev indsat i ligningslovens § 16 A ved lov nr. 1414 af 21. december 2005. Af forarbejderne fremgår bl.a. følgende (L79):

”...

2.3. Kun beløb, der udloddes til aktuelle aktionærer, betragtes som skat- tepligtigt udbytte

I en kendelse af 30. april 2003 (offentliggjort i SKM2003.282.LSR) fandt Landsskatteretten, at udbytte, som efter en aktieoverdragelse blev udlod- det til den tidligere ejer af aktierne, skulle anses for yderligere salgssum. Udlodningen blev således ikke behandlet efter reglerne for udbytte hos den tidligere ejer. Kendelsen tager ikke stilling til andre tilfælde, hvor der foretages udlodning til andre end de aktuelle ejere af aktierne. Det foreslås i den forbindelse at præcisere ligningslovens § 16 A om udbytter således, at kun beløb, der udloddes til aktuelle aktionærer betragtes som skat- tepligtigt udbytte. Det afgørende vil herefter være, om man er aktionær på tidspunktet for deklareret af udbyttet.

...

Til nr. 4

Det foreslås at præcisere ligningslovens § 16 A således, at kun beløb, der udloddes til aktuelle aktionærer betragtes som skattepligtigt udbytte. Det afgørende vil herefter være, om man er aktionær (d.v.s. har ejendomsret til aktien) på tidspunktet for deklarering af udbyttet.

Baggrunden for forslaget er følgende: I en kendelse af 30. april 2003 (offentliggjort i SKM2003.282.LSR) fandt Landsskatteretten, at udbytte, som efter en aktieoverdragelse blev udloddet til den tidligere ejer af aktierne, skulle anses for yderligere salgssum. Udlodningen blev således ikke behandlet efter reglerne for udbytte hos den tidligere ejer. Kendelsen tager dog ikke stilling til andre tilfælde, hvor der foretages udlodning til andre end de aktuelle ejere af aktierne. Det er således med kendelsen ikke taget stilling til, om der med den gældende retstilstand er visse muligheder for at omgå kildebeskatningen af udbytte i forbindelse med overdragelse af retten til udbytte. Eksempelvis kan der rejses tvivl om, hvorvidt en udenlandsk aktionær kan overdrage retten til udbytte til et dansk pengeinstitut og dermed udnytte de gældende regler til at undgå kildebeskatningen af udbytte.

Hos den aktuelle aktionær beskattes udbyttet som aktieindkomst, såfremt der i øvrigt er skattepligt.

Hvis den aktuelle aktionærs pligt til at viderebetale udbyttet har karakter af en løbende ydelse, beskattes modtageren af de løbende ydelser efter statsskattelovens regler. Hvis den aktuelle aktionær er en fysisk person, der har fradragsret for betalingerne, gives fradraget som et ligningsmæssigt fradrag i den skattepligtige indkomst. Hvis der er tale om, at en aktiesælger har forbeholdt sig retten til udbyttet i forbindelse med overdragelse af aktierne, skal der ske en kapitalisering af den forbeholdte udbytteret, som får betydning for sælgers aktieavance. I dette tilfælde gælder ligningslovens § 12 B. Hvis det udbytte, der er forbeholdt, er en engangsforeteelse, der ikke har karakter af en løbende ydelse, lægges udbyttet til afståelsessummen ved opgørelsen af sælgers aktieavance.

Beløb som lægges til afståelsessummen hos sælger, lægges siden til købers anskaffelsessum for aktierne.

..."

I Ligningsvejledningen for 1992 hedder det bl.a.:

"...

S.F Beskatningen af udbytte mv. fra aktieselskaber, anpartsselskaber og andelsselskaber

...

S.F.1.1 Udbyttebegrebet

Som skattepligtigt udbytte af aktier, anparter, andelsbeviser og lignende værdipapirer anses alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer, anparts- eller andelshavere, med undtagelse af fondsaktier og friandele samt udlodning af likvidationsprovenue foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, jf. LL § 16 A.

Det er enhver udlodning fra selskabet, der betragtes som udbytte uanset under hvilken betegnelse og uanset i hvilken form udlodningen finder sted.

Til indkomsten skal medregnes udbytte såvel fra danske som fra udenlandske selskaber. Ved indkomstopgørelsen skal aktionæren medregne det fulde deklarerede udbytte, altså også den eventuelt tilbageholdte udbytteskat.

...

S.G Beskatning ved afståelse af aktier, andelsbeviser og lign.

...

S.G 2.4 Regler for almindelige aktier og hovedaktionæraktier...

...

S.G.2.4.7 Afståelsessum

...

S.G.2.4.7.6 Forbeholdt udbytte

Det forekommer, at aktier overdrages med forbehold af udbytteret, enten for overdrageren selv eller for tredjemand.

*Om et sådant tilfælde, se LSR's kendelse refereret i TfS 1992, 588. Der var her tale om, at en tidligere hovedaktionær i forbindelse med et generationsskifte solgte sin resterende aktiepost til et andet selskab. Salget fandt sted i januar 1984. Ved salget betingede hovedaktionæren sig udbyttet for regnskabsåret 1983, som blev deklareret i aug. 1984. LSR fandt, at klageren med rette ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst havde medregnet såvel udbyttet som skattegodtgørelse heraf. Med hensyn til udbyttet måtte hovedaktionæren nemlig anses som udbyttmodtager, jf. SEL § 17 A, (nu ophævet).

TOLD•SKAT Nyt 1992.22.723, vedrører et tilfælde, hvor en række aktionærer benyttede et købstilbud fra en storaktionær til at sælge deres aktieposter. Aktionærerne havde forbeholdt sig et års udbytte af aktierne. Udbyttet blev vedtaget af generalforsamlingen en uge efter aktiesalgene. Told- og Skattestyrelsen udtalte som sin opfattelse, at det udbetalte udbytte også skattemæssigt skulle behandles som udbytte for de aktionærer, der havde benyttet sig af købstilbudet. Styrelsen lagde herved vægt på den ovenfor refererede LSR-afgørelse.*

Sker overdragelsen af aktier med forbehold af udbytteret for tredjemand, må afståelsessummen ansættes til aktiernes fulde kursværdi.

..."

I Ligningsvejledningen for 2003 hedder det bl.a.:

"...

S.F.1.2 Udbyttebeskatning – Personer

...

Aktieindkomst...

Skat af aktieindkomst...

...

Om beskatning af forbeholdt udbytte i forbindelse med aktiesalg henvises til afsnit S.G.2.4.3.

...

S.G.2.4.3 Forbeholdt udbytte

Det forekommer, at aktier overdrages med forbehold af udbytteret, enten for overdrageren selv eller for tredjemand.

>Se her Landsskatterettens kendelse SKM2003.282.LSR. Her blev et dansk selskabs overdragelse af aktier i et koncernforbundet belgisk selskab til det finske moderselskab anset for at være sket ved beslutningen herom på det danske selskabs generalforsamling. En udlodning af udbytte fra det belgiske selskab til det danske selskab efter aktieoverdragelsen ansås for at være et led i salget af aktierne til moderselskabet og ansås derfor ikke for udbytte, men skulle indgå i opgørelsen af selskabets avanceved aktieafståelsen.<

>Med denne afgørelse må den tidligere praksis på området anses for tilsideat, jf. f.eks. TfS 1992, 588 LSR og TfS 1992, 540 TSS.<

...”

I Den Juridiske Vejledning for 2014 hedder det bl.a.:

”...

C.B.3 Beskatning af udbytter og udlodninger på aktier mv.

...

C.B.3.1 Det skattemæssige udbyttebegreb

...

Personer omfattet af reglen

Det er kun de beløb, der udloddes til aktuelle aktionærer, der betragtes som skattepligtigt udbytte. Se LL § 16 A, stk. 2. nr. 1.

Det afgørende vil herefter være, om man er aktionær (dvs. har ejendomsret til aktien) på tidspunktet for deklarering af udbyttet.

Se også

Se også afsnit C.B.2.1.5.5 om den særlige praksis om beskatning af forbeholdt udbytte i forbindelse med afståelse af aktier.

...

C.B.2 Beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier mv.

...

C.B.2.1.5.5 Forbeholdt udbytte

...

Når aktier overdrages med forbehold af retten til udbytte, er udbyttet en del af afståelsessummen for aktierne.”

...”

Anbringender

A har anført, at det forbeholdte udbytte for indkomståret 2014 skattemæssigt skal henføres til ham, og at han som følge af skattefritagelse efter successionsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34 derfor har krav på udbetaling af overskydende skat svarende til det påståede beløb. Han har til støtte herfor i første række gjort gældende, at han efter statskattelovens § 4 er rette indkomstmodtager til det forbeholdte udbytte. Det grundlæggende princip om beskatning hos rette indkomstmodtager gælder også beskatning af

afkast, der er et selvstændigt formuegode, der kan overdrages uafhængigt af det underliggende aktiv, og der ligger heri endvidere, at afkast ikke samtidig kan beskattes hos en anden end den, der har retlig adkomst til afkastet. Det forbeholdte udbytte er i overensstemmelse med de udtrykkelige aftalevilkår udloddet til ham. Det var et udtrykkeligt civilretligt vilkår for aktieoverdragelserne til døtrene, at døtrene alene fik retlig adkomst til aktierne fraregnet det forbeholdte udbytte, mens han beholdt det formuegode, der bestod i retten til det beløbsfikserede udbytte. Da han således har haft retlig adkomst til udbyttet, er han dermed rette indkomstmodtager. Udbyttet omfattes ikke af begrebet "udbytte" i ligningslovens § 16 A. Beløbet skal i stedet i overensstemmelse med fast praksis kvalificeres som et afståelsesvederlag, der skal beskattes hos ham som modtager efter aktieavancebeskatningslovens almindelige regler. Det forhold, at aktieoverdragelsen til døtrene er sket med skattemæssig succession, og at afståelsesvederlaget er skattefritaget efter den almindelige fritagelsesregel i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 2, ændrer ikke herved. Der er ikke i ligningslovens § 16 A hjemmel til i en situation som den foreliggende tillige at beskatte det forbeholdte udbytte hos døtrene, som ikke er modtagere af udbyttebeløbet. Ligningslovens § 16 A er alene en kvalifikationsbestemmelse, der afgør den skatteretlige indkomststart hos den rette indkomstmodtager. Bestemmelsen giver ikke hjemmel til beskatning i strid med statskattelovens § 4. En beskatning tillige hos døtrene vil indebære en uhjemlet dobbeltbeskatning.

Administrativ praksis viser også, at SKAT siden 1992 konsekvent har anset aktiesælger som rette indkomstmodtager af forbeholdt udbytte, der efter en aktieoverdragelse udloddes til aktiesælger, og at dette ikke har haft skattemæssige konsekvenser for aktiekøber.

A har i anden række gjort gældende, at SKATs nye og ændrede afgørelser strider mod et forventningsprincip og retsbeskyttede forventninger. Skats juridiske vejledninger har gennem en meget lang årrække indeholdt udsagn, der uden forbehold har friholdt forbeholdt udbytte fra den almindelige udbyttebeskatning af aktiekøber. Sådant udbytte er udelukkende beskattet hos sælger som afståelsesvederlag. Da der efter retspraksis og administrativ praksis kan støttes ret på sådanne udsagn, skal det forbeholdte udbytte henføres til ham som rette indkomstmodtager og beskattes som afståelsesvederlag. Hertil kommer, at SKAT i tre bindende svar fra 2011, 2012 og 2013 i tilsvarende sager har anerkendt, at sælger var rette indkomstmodtager af det forbeholdte udbytte, og at dette skulle henregnes til sælgers afståelsessum, der var skattefritaget som følge af successionsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34. De tre bindende svar må uafhængigt af SKATs vejledninger i sig selv anses som en række enkeltafgørelser, der udtrykker en administrativ praksis. SKAT har heroverfor trods opfordring hertil ikke fremlagt afgørelser, der viser en anderledes skattemæssig behandling af forbeholdt skattemæssigt udbytte. Det må derfor samlet set lægges til grund, at de tre bindende svar afspejler en konsi-

stent administrativ praksis. Det kan ikke heroverfor tillægges betydning til skade for A, at SKAT selv har besluttet ikke at forelægge sagerne for Skatterådet. Tværtimod må det tages til udtryk for, at SKAT ikke har anset sagerne for principielle eller forbundet med fortolkningstvivil. A har endvidere efter en lighedsgrundsætning krav på at blive behandlet i overensstemmelse med de tre bindende svar, da de faktiske forhold er identiske i alle sagerne. Det må herved også tillægges betydning, at det for A i 2014 fremstod som helt overflødigt at anmode om bindende svar henset til de tre bindende svar, der allerede var givet, og hvor SKAT i 2013-afgørelsen endog foretog en intensiveret prøvelse af det juridiske grund-lag og resultat. Antages det, at der trods det anførte måtte være hjemmel til at beskatte forbeholdt udbytte hos såvel sælger som køber, kan en sådan beskatning baseret på en praksisændring først ske fra 2016, hvor Skatterådet med SKM 2016.615 officielt ændrede administrativ praksis på området.

A har i tredje række gjort gældende, at SKAT ved sine oprindelige afgørelser har taget bindende stilling til spørgsmålet om rette indkomstmodtager og den heraf afledte skattemæssige behandling af det forbeholdte udbytte. I 2015 traf SKAT afgørelse om udbetaling af overskydende skat for indkomståret 2014. SKAT har således ved denne afgørelse fastslået, at A og ikke hans døtre er rette indkomstmodtagere, og at det forbeholdte udbytte er skattefritaget som følge af successionsreglerne. Efterfølgende foretog SKAT separat sagsbehandling og traf tilsvarende afgørelse i forbindelse med den manuelle ændring af A's årsopgørelse. Videre har SKAT ved sine gaveafgiftsavgørelser i august 2015 fastslået, at A og ikke hans døtre var rette indkomstmodtager. I forbindelse med disse afgørelser opgav SKAT sit foreløbige modsatte synspunkt, hvorefter det forbeholdte udbytte skulle beskattes hos døtrene, og afgørelserne må så meget desto mere have bindende og praksisskabende virkning. Afgørelserne har alle karakter af begunstigende forvaltningsakter omfattet af de almindelige forvaltningsretlige regler. Da der ikke foreligger helt særlige omstændigheder, har afgørelserne ikke efterfølgende kunnet ændres til ugunst for A og hans døtre. Afgørelserne er truffet på fuldt oplyst grundlag og efter grundig behandling. Afgørelserne hviler ikke på urigtige forudsætninger, og A og hans døtre har været i god tro. De standardforbehold, som er indeholdt i A's forskudsopgørelse og årsopgørelse, kan ikke begrunde, at der kan ske omgørelse, og forbeholdene er under alle omstændigheder udtømt med SKATs endelige årsopgørelse, hvor SKAT afsluttede sin ligningsmæssige behandling.

Skatteministeriet har anført, at det var uberettiget, at A fik udbetalt overskydende skat med 13.071.647 kr., og at han derfor var forpligtet til at tilbagebetale beløbet i overensstemmelse med SKATs afgørelse af 13. maj 2016 som sket. Skatteministeriet har til støtte herfor gjort gældende, at be-

skatningshjemlen for udbytte er ligningslovens § 16 A og ikke længere stats-skattelovens § 4. Udbyttet er skattepligtigt efter ligningslovens § 16 A, stk. 1., og ved deklareringsen af udbytte erhverver de aktuelle aktionærer ret til udbyttet og skal beskattes heraf. Det følger af ordlyden af ligningslovens § 16 A, stk. 2, og af forarbejderne til bestemmelsen, at det er de "aktuelle aktionærer", der beskattes af udlodningen. På tidspunktet for deklareringsen af udbyttet på selskabets generalforsamling ejede A's døtre hele aktiekapitalen i selskabet, og de var følgelig såvel civilretligt som skatteretligt "aktuelle aktionærer". Udbytte tilgår i sin natur aktionærerne, uanset om udbyttebeløbene rent faktisk betales til aktionærerne eller til tredjemand, og betaling af selskabets midler til tredjemand i aktionærernes interesse kan ikke ske uden udbyttebeskatning af aktionærerne. Det gør ingen forskel, om udlodningen sker kort tid efter en aktieoverdragelse. Udlodningen blev faktisk anvendt til at finansiere den købesum, som døtrene som købere skulle betale til A for aktierne, og betalingen, der reelt udgjorde en del af A's afståelsessum, skete dermed i aktionærernes/døtrene's interesse. Det reelle sigte med den anvendte konstruktion har været i forbindelse med generationsskiftet at føre midler ud af selskabet som betaling af købesummen, men uden udbyttebeskatning, og en sådan model må anses for uhjemlet.

Udbyttet skal beskattes én gang. For det tilfælde, at retten måtte finde, at døtrene ikke skal beskattes, skal udbyttet under alle omstændigheder udbyttebeskattes hos A som hidtidig aktionær, og der kan ikke opnås skattefrihed, blot fordi aktierne blev overdraget efter de skattemæssige successionsregler.

Skatteministeriet har videre gjort gældende, at A bærer bevisbyrden for, at han kan støtte ret på en fast administrativ praksis, og denne bevisbyrde er ikke løftet. Det følger af Højesterets praksis, jf. bl.a. U 2001.573 H, og af administrativ praksis, at betalinger fra et selskab til aktiesælger anses for at have passeret aktiekøbers økonomi. Denne forståelse af retstilstanden var også udtrykt i SKATs juridiske vejledning, der var gældende ved overdragelsen af aktierne fra A til døtrene. De tre udtrykte bindende svar, hvori SKAT i sager vedrørende andre skatteydere udtalte, at køberne i en aktieoverdragelsessituation ikke var skattepligtige af beløb, som selskaberne efter overdragelsen udloddede til aktiesælgeren, er ikke på praksisskabende niveau. Afgørelserne er truffet af den underordnede skattemyndighed og ikke af Skatterådet eller Landsskatretten. Det følger af skatteforvaltningsloven, at det i nogle nærmere afgrænsede tilfælde er Skatterådet, der skal træffe afgørelse om bindende svar, herunder hvis svaret vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige eller angår fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen. Afgørelserne i forbindelse med de tre svar er ikke truffet af Skatterådet, og der etableres ikke fast administrativ praksis på grundlag af enkeltstående forespørgsler og svar fra SKAT. Selv hvis der forelå en række enkeltafgørelser fra

SKAT, er hverken Skatterådet eller Landsskatteretten forpligtet til at følge sådanne svar i sager, der angår andre end den konkrete spørger. Skatterådet har først taget principielt stilling til problemstillingen ved et bindende svar i november 2016, hvor Skatterådet fandt, at beløb, som blev betalt som en del af overdragelsessummen ved en aktieoverdragelse, skattemæssigt måtte anses for at have passeret købernes økonomi. De tre bindende svar fra SKAT er endvidere i klar modstrid med loven, og også af denne grund kan afgørelserne ikke være praksisskabende.

Det forhold, at A i februar 2015 fik udbetalt et beløb svarende til den indeholdte udbytteskat på godt 13 mio. kr., giver ikke i sig selv grundlag for, at A har krav på at beholde pengene. Det klare udgangspunkt er, at en uhjemlet afgørelse skal tilbagekaldes, og at beløb, som med urette er betalt, kan kræves tilbagebetalt, medmindre det vil være urimeligt eller særligt byrdefuldt i forhold til modtageren. A har ikke godtgjort, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at der er grundlag for at fravige udgangspunktet. Pengene blev udbetalt, fordi selskabet fejlagtigt indberettede udbyttet under A's navn, og SKAT overså i den forbindelse i første omgang, at udbyttet skulle beskattes hos A's døtre. SKATs afgørelser indeholdt forbehold om, at der kunne ske ændringer, og da SKAT blev opmærksom på, at beskatningen skulle ske hos døtrene, blev der over for A rejst krav om tilbagebetaling.

Indretningssynspunkter kan ikke tillægges nogen vægt, og beløbet er også tilbagebetalt. A vil kunne kræve den fulde købesum betalt af døtrene, og han har således ikke lidt noget tab. Der er endvidere tale om et betydeligt beløb, som fejlagtigt er udbetalt i forbindelse med, at der blev forsøgt anvendt en ulovlig skattemodel.

Landsrettens begrundelse og resultat

Efter ligningslovens § 1 anvendes statsskatteloven ved påligningen af indkomst til staten med de ændringer og tilføjelser, der er fastsat i ligningsloven.

Efter de principper, som følger af statsskattelovens § 4, omfatter den skattepligtige indkomst indtægter i form af penge eller formuegoder af pengeværdi, og den skattepligtige indkomst skal henføres til det skattesubjekt, der oppebærer indkomsten, og som har opnået et retligt krav på denne.

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, jf. stk. 1, skal der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af bl.a. aktier, og til udbytte henregnes som udgangspunkt alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer.

Ordet "aktuelle" blev indsat i ligningslovens § 16 A foran "aktionærer" ved lov nr. 1414 af 21. december 2005 efter Landsskatterettens kendelse af 30. april 2003,

SKM 2003.282 LSR, hvor forbeholdt udbytte for sælger ved en aktieoverdragelse skulle anses for yderligere salgssum. Efter forarbejderne var formålet med lovændringen at præcisere bestemmelsen om udbytte, således at kun beløb, der udloddes til aktuelle aktionærer, betragtes som skattepligtigt udbytte, jf. lovforslag nr. L 79 af 16. november 2005, pkt. 2.3 i lovforslagets almindelige bemærkninger og bemærkningerne til § 11, nr. 4. I overensstemmelse med landsskatteretskendelsen er det anført i lovforslaget, at forbeholdt udbytte for sælger skal indgå i opgørelsen af sælgerens aktieavance.

Efter oplysningerne om praksis for beskatning af forbeholdt udbytte lægger landsretten til grund, at administrativ praksis fra 1992 til 2003 var, at forbeholdt udbytte blev beskattet som udbytte hos sælger, og at der ikke samtidig skete udbyttebeskatning hos køber. Landsretten lægger endvidere til grund, at administrativ praksis med landsskatteretsafgørelsen fra 2003 blev ændret således, at forbeholdt udbytte herefter blev anset som en del af sælgers aktieafståelsessum, der blev beskattet som aktieavance for sælger. 2003-afgørelsen tager ikke stilling til, om praksisændringen skulle føre til, at køberen – i modsætning til den tidligere praksis – fremover skulle udbyttebeskattes af forbeholdt udbytte for sælgeren. Der er heller ikke i forarbejderne til lovændringen i 2005 omtalt noget om udbyttebeskatning hos køber i denne situation.

Siden 1992 har den anførte praksis for beskatning af forbeholdt udbytte hos sælger været beskrevet i Ligningsvejledningen og i Den Juridiske Vejledning. Beskatning hos køber i denne situation har ikke været omtalt, heller ikke efter Landsskatterettens afgørelse i 2003 og lovændringen i 2005.

SKAT tiltrådte i de tre bindende svar fra 2011, 2012 og 2013, at der ikke skulle ske udbyttebeskatning hos aktiekøber af forbeholdt udbytte for sælger med henvisning til, at køber ikke var rette indkomstmodtager, jf. statsskattelovens § 4. Det fremgår af Skatterådets afgørelse af 15. november 2016 (SKM 2016.615 SR), at SKAT i yderligere 7 tilsvarende sager har foretaget tilbagebetaling af udbytteskat og ikke tilsidesat gaveanmeldelserne. Skatteministeriet har under sagen ikke fremlagt oplysninger om sager frem til 2016, hvor SKAT har anset køberen for skattepligtig af forbeholdt udbytte for sælgeren.

Efter ligningslovens § 16 A henregnes som anført til den skattepligtige indkomst alt, hvad der af selskabet udloddes til de aktuelle aktionærer. Hverken bestemmelsens ordlyd og forarbejderne hertil forholder sig til, hvornår en udlodning må anses for at være sket til de aktuelle aktionærer, og der er ikke fornødne holdepunkter for, at der efter bestemmelsen – trods udgangspunktet i statsskattelovens § 4 – altid skal ske beskatning af udbytteudlodninger hos de aktuelle aktionærer, uanset om udlodningen tilfalder andre. Der er heller ikke i øvrigt holdepunkter for, at der med bestemmelsen er tilsigtet en fravigelse af princippet om, at beskatningen sker hos den, der oppebærer indkomsten.

Det afgørende for, om de aktuelle aktionærer skal udbyttebeskattes, må herefter være, om der konkret er sket en udlodning fra selskabet til de pågældende. Med ordet "alt" i § 16 A må begrebet udlodning i den sammenhæng forstås bredt, således at det omfatter alle realiserede økonomiske fordele, som fra selskabet tilfalder aktionæren. Det må anses for at være uden betydning, hvordan udlodningen formelt fremtræder, og det afgørende må være, om der reelt er tilfaldet "den aktuelle aktionær" en formuefordel og dermed udbytte fra selskabet.

Der kan med civilretlig gyldighed indgås aftale om, at sælger i forbindelse med en aktieoverdragelse forbeholder sig retten til udbytte/udlodning, som deklarerer efter overdragelsen. En sådan aftale må indebære, at det er aktiesælgeren og ikke køberen, der har ret til beløbet.

X A/S udbetalte udbyttet direkte til A, som efter overdragelsesaftalerne af 7. november 2014 havde opnået krav på udbyttet.

Døtrene havde efter overdragelsesaftalerne ikke på noget tidspunkt har haft ret til selv at modtage det udloddede beløb, og de havde således ikke givet afkald på beløbet. Døtrene realiserede endvidere ikke en økonomisk fordel i relation til den del af købesummen, som blev "berigtiget" med det forbeholdte udbytte. Værdien af selskabet og dermed de aktier, som de fik, blev således tilsvarende mindre som følge af udbytteudlodningen.

Under de anførte omstændigheder finder landsretten herefter, at beskatningen af det samlede udloddede beløb har skullet ske hos A som en del af afståelsesvederlaget, og at der ikke i ligningslovens § 16 A har været hjemmel til tillige at foretage beskatning hos døtrene. Dette svarer som anført også den beskrevne administrative praksis frem til 2016.

Herefter, og da A har været skattefritaget efter reglerne om skattemæssig succession, har SKAT ikke været berettiget til at kræve udbytteskatten tilbagebetalt som sket.

Landsretten tager herefter A's påstand til følge.

Efter sagens udfald skal Skatteministeriet i sagsomkostninger betale 454.000 kr. til A. 450.000 kr. af beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms og 4.000 kr. til retsafgift. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang og forløb.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet skal anerkende, at A har krav på tilbagebetaling af overskydende skat for indkomståret 2014 på 13.071.647 kr. med tillæg af renter i henhold til renteloven fra delindbetalingerne af beløbet til Skattestyrelsen i tre lige store rater henholdsvis den 11. august 2016, 25. august 2016 og 23. september 2016.

I sagsomkostninger skal Skatteministeriet inden 14 dage betale 454.000 kr. til A. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 02-07-2019 kl. 10:01

Modtagere: Advokat (H) Michael Serup, Sagsøger A, Sagsøgte
Skatteministeriet, Advokat (H) Steffen Sværke