

**2009 14-1****Bindende skattesvar om planlagt disposition****Officialprincippet. Landsskatterettens reaktionsmuligheder**

*En revisor klagede til ombudsmanden over at Landsskatteretten havde afvist at give et bindende svar på de skattemæssige virkninger af en planlagt disposition.*

*Ombudsmanden udtalte at reglerne om bindende svar måtte forstås sådan at et bindende svar kun kunne gives vedrørende en bestemt disposition, og at dette – i de tilfælde hvor spørgsmålet angik en planlagt disposition – affødte et krav om at den planlagte disposition måtte være beskrevet tilstrækkeligt detaljeret. Ombudsmanden mente ikke at revisoren havde beskrevet den planlagte disposition tilstrækkelig detaljeret og præcist, og ombudsmanden kunne derfor ikke kritisere at Landsskatteretten havde afvist at svare på revisorens spørgsmål.*

*Revisoren mente at Landsskatteretten burde have bedt ham om at indsende de oplysninger som manglede. Det var ombudsmandens ikke enig i. Ombudsmanden henviste til at de oplysninger som manglede, ikke eksisterede, og at officialprincippet ikke indebar en forpligtelse for Landsskatteretten til at indhente oplysninger eller materiale som ikke eksisterede. Ombudsmanden mente ikke at det forhold at Skat havde svaret på revisorens spørgsmål, indebar en pligt for Landsskatteretten til også at give revisoren et indholdsmæssigt svar. Efter ombudsmandens opfattelse havde revisoren heller ikke krav på at Landsskatteretten svarede med forbehold.*

*(J.nr. 2007-4341-214).*

I en e-mail af 11. september 2006 anmodede en revisor – på vegne af A og to andre personer – Skatcenter København om et bindende svar. I anmodningen skrev revisoren blandt andet følgende:

”– Kan (B), (A) og (C) overdrage deres aktier i (ABC) Holding ApS, som de hver især ejer via et eget holdingselskab, til et nyt udenlandsk selskab uden det medfører indkomstskat for det modtagende selskab eller (A), (B) eller (C)?

Fakta i sagen.

11. maj 2009

Forvaltningsret  
1121.1  
13.1  
Skatter  
6

(B), (A) og (C) har hver følgende holdingselskaber, der igen ejer aktier i (ABC) Holding ApS.

<b>Hovedaktionær</b>	<b>Selskab</b>
(B) (100 % ejerskab)	(B) Holding ApS CVR: (...)
(A) (100 % ejerskab)	(A) Holding ApS CVR: (...)
(C) (100 % ejerskab)	(C) Holding ApS CVR: (...)

De tre aktionærer ønsker nu hver især at købe et udenlandsk selskab, som skal eje aktierne i (ABC) Holding ApS. Man overvejer at gøre det således, at de nuværende danske holdingselskaber simpelthen overdrager aktierne i (ABC) Holding ApS vederlagsfrit til de tre nye udenlandske holdingselskaber.

Efter denne aktieoverdragelse er situationen den samme for aktionærerne blot, at man nu ejer aktierne i (ABC) Holding ApS via et udenlandsk selskab i stedet for et dansk holding selskab.

Baggrunden for dette ønske er, at de nuværende danske selskaber indeholder nogle optionsforpligtelser som man gerne vil være foruden.

De danske holdingselskaber har ejet aktierne i (ABC) Holding ApS i mere end 3 år.

Spørgsmålet er så herefter de skatteretlige konsekvenser af en sådan overdragelse.

*Min retlige vurdering:*

Af ligningsvejledning 2006 afsnit S.F.2.1.11 fremgår, at overførsler af aktiver til underpris mellem selskaber, der har samme aktionærkreds ikke medfører beskatning af aktionærerne, da aktionærerne ikke realiserer en økonomisk gevinst ved overdragelsen. Der henvises til SKM2001.248.LSR.

Det kan derfor ikke få konsekvenser for aktionærerne (B), (A) og (C), at de lader deres nuværende holdingselskaber overdrage aktierne i (ABC) Holding ApS til 3 nye udenlandske selskaber, hvis disse udenlandske selskaber ligeledes ejes 100 % af henholdsvis (B), (A) og (C) på overdragelsestidspunktet.

For de modtagende udenlandske selskaber vil der blive beskatning efter de regler, der gælder for selskaber. Da de udenlandske selskaber vil modtage aktierne mens de skattemæssigt er hjemmehørende i udlandet, bliver der ingen dansk skat.

I de danske selskaber skal der fikseres en aktieavance efter ligningslovens § 2, men da aktierne har været ejet i mere end 3 år, får det ingen betydning.

Min konklusion er således, at aktieoverdragelsen ikke får skattemæssige konsekvenser.”

Gebyret på 900 kr. blev registreret indbetalt den 22. december 2006, og Skattecenter Struer visiterede den 5. januar 2007 sagen til Skattecenter Køge.

Ved brev af 15. februar 2007 besvarede Skattecenter Køge revisorens anmodning om bindende svar. I svaret skrev skattecentret følgende:

”De har på vegne af (B), (A) og (C) anmodet om bindende svar på følgende:

*Spørgsmål:*

Kan (B), (A) og (C) overdrage deres aktier i (ABC) Holding ApS, som de hver i sær ejer via et eget holdingselskab, til et nyt udenlandsk selskab uden det medfører indkomstskat for det modtagende selskab eller (A), (B) eller (C)?

*Svar:*

Nej. Se nærmere herunder i afsnittet 'afgørelse og begrundelse'.

...

*Lovregler og praksis:*

- Ligningsvejledningen 2006, afsnit S.F.2.1.11.
- SKM2001.248,LSR.
- Selskabsskatteloven (Lovbekendtgørelse nr. 1125 af 21. november 2005 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. som ændret ved lov nr. 1181 af 12. december 2005, lov nr. 1182 af 12. december 2005, lov nr. 1414 af 21. december 2005, lov nr. 1421 af 21. december 2005, lov nr. 308 af 19. april 2006, lov nr. 406 af 8. maj 2006, lov nr. 513 af 7. juni 2006 og lov nr. 515 af 7. juni 2006).
- Ligningsloven (Lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006 om påligning af indkomstskat til staten).

*Afgørelse og begrundelse:*

SKAT er enig i spørgers repræsentants udlægning foran om beskatning af de personlige anpartshavere og de danske holdingselskaber, idet det vedrørende de sidstnævnte lægges til grund, at ejertiden for anparterne

er over 3 år på overdragelsestidspunktet, ligesom det forudsættes, at der ikke er tale om næring.

SKAT bemærker imidlertid, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 6, hvorefter udenlandske selskaber vil være skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, hvis reglerne om ledelsens sæde i samme lovs § 1, stk. 6, finder anvendelse. Det er SKATs opfattelse, at dette vil være tilfældet i nærværende sager.

Dette medfører, at selskaberne bliver fuldt skattepligtige til Danmark, således at det tilskud i form af værdien af de vederlagsfrit modtagne anparter, der skal beskattes efter Ligningslovens § 2, stk. 1, vil udløse skat i Danmark.

SKATs svar på spørgsmålet er derfor nej.”

Med et brev af 4. marts 2007 klagede revisoren til Landsskatteretten over Skattecenter Køges afgørelse. Revisoren skrev blandt andet følgende i klagen:

”Spørgsmålet er todelt og lyder således:

Kan klagerne overdrage deres aktier i (ABC) Holding ApS, som de hver især ejer via et eget holdingselskab, til et nyt udenlandsk selskab uden det medfører indkomstskat for,

1. det modtagende udenlandske selskab(er)
2. Klagerne

Skattecenter Køge har svaret 'ja' for så vidt angår Klagerne, men 'nej' for så vidt angår det udenlandske selskab. Vi mener, der skal svares 'ja' til begge spørgsmål.

Jeg vil først gennemgå retsgrundlaget, fakta og til sidst komme med mine bemærkninger til SKATs konklusioner.

*Retsgrundlaget:*

Selskaber indregistreret i udlandet kan blive almindelig dansk indkomstskattet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, hvis det udenlandske selskab har ledelsens sæde i Danmark.

I ligningsvejledningen er det fremført, at der lægges vægt på hvor ledelsesbeslutningerne træffes. Selskaber vil derfor have ledelsens sæde i det land, hvor direktionen er hjemmehørende.

Og videre fremføres:

'Den blotte aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted dog indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.'

*Fakta i sagen.*

Klagerne har hver følgende holdingselskaber, der igen ejer aktier i (ABC) Holding ApS, (...).

<b>Hovedaktionær</b>	<b>Selskab</b>
(B) (100 % ejerskab)	(B) Holding ApS CVR: (...)
(A) (100 % ejerskab)	(A) Holding ApS CVR: (...)
(C) (100 % ejerskab)	(C) Holding ApS CVR: (...)

De tre aktionærer ønsker nu hver især at købe et udenlandsk selskab, som skal eje aktierne i (ABC) Holding ApS. Man overvejer at gøre det således, at de nuværende danske holdingselskaber simpelthen overdrager aktierne i (ABC) Holding ApS vederlagsfrit – eller næsten vederlagsfrit, til de tre nye udenlandske holdingselskaber.

De udenlandske selskaber vil være færdigregistrerede selskaber, hvor der [er] en udenlandsk ledelse, som typisk består af en lokal advokat. Der vil også efter overdragelsen være tale om en udenlandsk ledelse. Det vil efter al sandsynlighed blive Cypren-selskaber.

Efter aktieoverdragelsen er situationen den samme for klagerne blot, at man nu ejer aktierne i (ABC) Holding ApS via et udenlandsk holding selskab i stedet for via et dansk holding selskab.

Baggrunden for dette ønske er, at de nuværende danske selskaber indeholder nogle optionsforpligtelser som man gerne vil være foruden.

De danske holdingselskaber har ejet aktierne i (ABC) Holding ApS i mere end 3 år.

*Mine bemærkninger:*

SKAT har overraskende fremført, at de udenlandske selskaber bliver tilskudsbeskattet efter danske skatteregler, med henvisning til selskabs-skattelovens § 1, stk. 6.

Man mener således, at de udenlandske selskaber får ledelsens sæde i Danmark, og allerede på det tidspunkt, hvor aktierne erhverves af det udenlandske selskab.

Enten forudsætter SKAT, at de udenlandske selskaber får danske direktører, allerede inden aktieoverdragelsen, eller også har SKAT den holdning, at selskaber har ledelsens sæde i det land, hvor aktionærerne bor.

Begge betragtninger er forkerte, jf. i øvrigt ligningsvejledningen afsnit S.A.1.

Jeg skal derfor anmode Landsskatteretten om at ændre svaret til 'Ja'."

Landsskatteretten traf afgørelse i sagen den 18. september 2007. I afgørelsen skrev Landsskatteretten følgende:

"Klagen vedrører Skattecentrets bindende svar vedrørende overdragelse af aktier fra et dansk holdingselskab til et udenlandsk holdingselskab.

#### *Landsskatterettens afgørelse*

Spørgsmålet til Skattecentret var følgende:

'Kan (B), (A) og (C) overdrage deres aktier i (ABC) Holding ApS, som de hver i sær ejer via et eget holdingselskab, til et nyt udenlandsk selskab uden det medfører indkomstskat for det modtagende selskab eller (A), (B) eller (C)?'

Skattecentret har svaret:

Nej.

Landsskatteretten afviser spørgsmålet.

...

#### *Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

Det bemærkes, at ved klagebehandlingen af et bindende svar kan der alene træffes afgørelse på det grundlag, der forelå på tidspunktet for svarets afgivelse. Der kan ikke ændres på formuleringen af anmodningen om bindende svar gennem en klagebehandling.

Der kan ud fra de foreliggende oplysninger ikke på forhånd tages stilling til spørgsmålet. Der er herved henset til, at bedømmelsen heraf ikke kan foretages forud for fremlæggelse af konkrete aftaler om de påtænkte overdragelser samt oplysninger om stiftelse og ledelse i de påtænkte udenlandske selskaber. Skattecentrets afgørelse ændres derfor, således at spørgsmålet afvises.”

Med et brev af 20. december 2007 klagede revisoren – på vegne af A – til mig over Landsskatterettens afgørelse af 18. september 2007. I klagen skrev revisoren blandt andet at det var hans indtryk at Landsskatteretten ikke mente at officialprincippet gjaldt ved Landsskatterettens behandling af klager over bindende svar. Revisoren var således uenig i Landsskatterettens fortolkning af procesvejledningens afsnit om behandling af klager over bindende svar. Revisoren skrev at han mente at Landsskatteretten godt kunne anmode om yderligere præciserende oplysninger hvis Landsskatteretten mente det var nødvendigt for at kunne tage stilling til sagen.

Revisoren uddybede sin klage i et brev af 17. april 2008 hvor han bl.a. skrev at Landsskatteretten efter hans opfattelse havde misforstået procesvejledningens afsnit om behandling af klager over bindende svar. Revisoren skrev endvidere at procesvejledningens afsnit hverken fremgik af loven (dvs. skatteforvaltningsloven), lovbemærkninger eller af ministersvar. Endelig skrev revisoren at Skat, Hovedcentret, som var den myndighed der havde skrevet afsnittet i procesvejledningen, også mente at Landsskatteretten havde misforstået afsnittet.

Den 18. september 2008 bad jeg Landsskatteretten om en udtalelse i anledning af revisorens klage.

Jeg modtog Landsskatterettens udtalelse den 28. oktober 2008.

I udtalelsen af 27. oktober 2008 skrev Landsskatteretten følgende:

”Ombudsmanden har ved brev af 18. september 2008 anmodet Landsskatteretten om en udtalelse til klagen. Ombudsmanden har i den forbindelse anmodet om en nærmere redegørelse for baggrunden for Landsskatterettens afvisning af (A)’s spørgsmål samt oplysning om, hvorvidt der blev taget initiativ til at indhente de manglende dokumenter og oplysninger og – hvis dette ikke var tilfældet – årsagen hertil. Ombudsmanden har endvidere anmodet om en redegørelse for om og i hvilken udstrækning officialprincippet gælder i forbindelse med Landsskatterettens behandling og besvarelse af klager over skattecentrets bindende svar.

Vedrørende baggrunden for Landsskatterettens afvisning, må Landsskatteretten henholde sig til den afsagte kendelse, hvoraf fremgår, at der ikke

ud fra de foreliggende oplysninger på forhånd kunne tages stilling til spørgsmålet, idet der blev henset til, at bedømmelsen ikke kunne foretages forud for fremlæggelse af konkrete aftaler om de påtænkte overdragelser samt oplysninger om stiftelse og ledelse i de påtænkte udenlandske selskaber.

De manglende aftaler og oplysninger forelå ikke på tidspunktet for skattecensrets afgivelse af det bindende svar. Landsskatteretten har derfor ikke taget initiativ til at indhente de pågældende aftaler og oplysninger. Dette skyldes, at der ved klagebehandlingen af et bindende svar skal træffes afgørelse på det grundlag, der forelå på tidspunktet for svarets afgivelse. Hvis der under Landsskatterettens sagsbehandling for eksempel blev udarbejdet kontrakter, ville grundlaget være ændret, og Landsskatterettens stillingtagen hertil ville udgøre en førsteinstansbehandling, hvorved Landsskatterettens behandling ville miste sin karakter af klagebehandling.

Vedrørende officialprincippet bemærkes, at dette også gælder for Landsskatterettens behandling af klager over bindende svar. Officialprincippet eller andre forvaltningsretlige regler kan dog ikke ændre på, at der ved klagebehandlingen alene kan træffes afgørelse på det grundlag, der forelå på tidspunktet for svarets afgivelse, jf. ovenfor.”

Den 29. oktober 2008 sendte jeg en kopi af Landsskatterettens udtalelse til revisoren og bad ham om at sende mig sine eventuelle bemærkninger til udtalelsen.

I en e-mail af 31. oktober 2008 med vedhæftet fil kommenterede revisoren Landsskatterettens udtalelse. Revisoren skrev blandt andet at hvis det Landskatteretten skrev i sin udtalelse, var korrekt, så ville Landsskatterettens klagesagsbehandling være mere restriktiv end den der anvendes ved domstolene. Han spurgte hvorfor der skulle være forskel på klagebehandling af kendelser og klagebehandling af bindende svar, og han skrev at Landsskatterettens behandling af sagen ikke harmonerede med den måde som Landsskatteretten tidligere havde behandlet klager over bindende svar på. Revisoren henviste i den anledning til en række sager offentliggjort i TfS (Tidsskrift for Skatter og Afgifter). Endvidere henviste han til domstolenes behandling af bindende forhåndsbeskeder og ligningssvar. Revisoren skrev at det undrede ham at Landsskatteretten ikke havde valgt at svare med forbehold, og at han mente det var forkert at påstå at man ikke kunne præcisere de spørgsmål der var til klagebehandling, når blot der ikke derved opstod nye spørgsmål.

Den 5. november 2008 sendte jeg en kopi af revisorens e-mail af 31. oktober 2008 til Landsskatteretten så Landsskatteretten fik mulighed for at komme med bemærkninger til hans kommentarer til Landsskatterettens udtalelse.



Landsskatteretten havde ikke yderligere bemærkninger til sagen.

I min afsluttende udtalelse i sagen skrev jeg følgende til revisoren:

## **Ombudsmandens udtalelse**

### **”1. Afgrænsningen af min undersøgelse**

Med et brev af 20. december 2007 klagede du – på vegne af (A) – til mig over Landsskatterettens afgørelse af 18. september 2007.

Du var navnlig utilfreds med at Landsskatteretten – i stedet for at give dig mulighed for at indsende de oplysninger som Landsskatteretten mente der manglede i sagen – havde afvist at svare på det stillede spørgsmål. Afvisningen måtte efter din opfattelse skyldes at Landsskatteretten ikke mente at officialprincippet gjaldt når Landsskatteretten behandlede klager over bindende svar afgivet af Skat – i dette tilfælde Skat, Skattecenter Køge.

Du mente også at Landsskatteretten havde misforstået det afsnit i procesvejledningen som beskriver rammen for Landsskatterettens behandling af klager over bindende svar. Efter din opfattelse kunne Landsskatteretten godt anmode om yderligere præciserende oplysninger hvis Landsskatteretten mente det var nødvendigt for at kunne tage stilling til sagen. Spørgeren måtte dog ikke ændre på fakta eller på de stillede spørgsmål.

Endelig skrev du at når en skatteyder benyttede sig af sin lovbestemte ret til at klage, så måtte skatteyderen også have krav på at få en reel klagebehandling – og ikke en afvisning. Det forstår jeg sådan at du mener at skatteyderen har krav på at få et indholdsmæssigt svar. Du skrev også at skatteyderen efter din opfattelse som minimum måtte kunne forlange at Landsskatteretten svarede med forbehold.

I et brev af 17. april 2008 uddybede du dine betragtninger om officialprincippet og Landsskatterettens behandling af klager over bindende svar.

Jeg har, som følge af det du har anført i dine breve af 20. september 2007 og 17. april 2008, koncentreret min undersøgelse om Landsskatterettens afgørelse af 18. september 2007, herunder navnlig Landsskatterettens sagsoplysning. Jeg har således hverken undersøgt eller taget stilling til Skat, Skattecenter Køges afgørelse af 15. februar 2007.

## 2. Skatteforvaltningslovens regler om bindende svar

Reglerne om bindende svar findes i skatteforvaltningslovens kapitel 8 (§§ 21-25 i lovbekendtgørelse nr. 907 af 28. august 2006 som ændret ved lov nr. 527 af 17. juni 2008 og lov nr. 1341 af 19. december 2008).

Der kan anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en allerede foretaget disposition, men også på de skattemæssige virkninger af en påtænkt (planlagt) disposition, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, sidste punktum.

Efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 1, skal en anmodning om bindende svar være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret som står til rådighed for spørgeren. Vurderes det at et spørgsmål ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan Skat, henholdsvis Skatterådet, anmode om at få tilsendt yderligere oplysninger eller dokumentation. Om bestemmelsens nærmere indhold er der i forarbejderne til skatteforvaltningsloven bl.a. anført følgende:

'Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har – eller bør have – et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen.

Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for retsanvendelsen ved spørgsmålets besvarelse.

Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om at belyse spørgsmålet nærmere, herunder om at dokumentere et forhold ved fremlæggelse af en vareprøve, og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage.

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar.'

Jeg henviser til Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, s. 4275 f.

Ifølge skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, kan Skat, henholdsvis Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Om skatteforvaltningslovens § 21 bemærkes særligt at når det i bestemmelsen er anført at bindende svar gives vedrørende en 'disposition', må det forstås sådan at bindende svar kun gives vedrørende en *bestemt* disposition og ikke en ubestemt flerhed af mulige dispositioner eller forskellige måder at gennemføre en given disposition på.

Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, er uproblematisk når der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en allerede *gennemført* disposition. I disse tilfælde ligger faktum fast, og det vil være muligt objektivt at konstatere og dokumentere faktum.

I de tilfælde hvor der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en *planlagt* disposition, er det derimod ikke muligt objektivt at konstatere og dokumentere sagens faktum. I disse tilfælde udgøres 'faktum' alene af spørgerens beskrivelse af den planlagte disposition. Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, afføder i disse situationer et krav om at den planlagte disposition – herunder den måde som dispositionen planlægges gennemført på – beskrives tilstrækkelig detaljeret i anmodningen om bindende svar. Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist hvad det er han eller hun ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.

Det vil naturligvis afhænge af en konkret vurdering om en beskrivelse af en planlagt disposition er tilstrækkelig præcis og detaljeret til at der kan gives et bindende svar.

### **3. Landsskatterettens behandling af klager over bindende svar afgivet af Skat, og Landsskatterettens reaktionsmuligheder**

Landsskatteretten er en del af den offentlige forvaltning, og Landsskatteretten er den øverste administrative klageinstans i sager om bindende svar.

At Landsskatteretten er en forvaltningsmyndighed, indebærer at officialprincippet finder anvendelse når Landsskatteretten behandler klager over bindende svar afgivet af Skat.

Det er Landsskatteretten enig i. Jeg henviser til Landsskatterettens udtalelse af 27. oktober 2008 (...).

At Landsskatteretten under sin behandling af en klage kan indhente de oplysninger som Landsskatteretten anser for nødvendige for at kunne træffe afgørelse i klagesagen, fremgår i øvrigt udtrykkeligt af Landsskatterettens forretningsorden. Jeg henviser til § 7 i bekendtgørelse nr. 974 af 17. oktober 2005.

Bekendtgørelsen er bl.a. udstedt i medfør af skatteforvaltningslovens § 13, stk. 5.

Endvidere bemærkes at i og med at Landsskatteretten er en forvaltningsmyndighed, har Landsskatteretten – medmindre andet er fastsat ved lov – de samme reaktionsmuligheder som andre rekursmyndigheder inden for den offentlige forvaltning når Landsskatteretten behandler klager over bindende svar afgivet af Skat. Landsskatteretten kan således stadfæste Skats afgørelse (det bindende svar), ændre eller ophæve afgørelsen, afvise sagen eller hjemvise den til fornyet behandling hos Skat.

Det nærmere indhold – og anvendelse – af begreberne afvisning, stadfæstelse, ændring, ophævelse og hjemvisning er beskrevet i Karsten Loiborg mfl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), s. 1004 ff. Her anføres der bl.a. følgende:

'Ved *afvisning* forstås her at procesforudsætningerne ikke er til stede (...), f.eks. hvis klageren ikke er klageberettiget, eller hvis klagefristen er overskredet og der ikke bortses herfra. Afvisning indebærer at sagen ikke undergives realitetsbehandling.

Ved *stadfæstelse* forstås her at procesforudsætningerne har været opfyldt, og at rekursinstansen efter realitetsbehandling af klagen ikke finder grundlag for at ændre eller ophæve underinstansens afgørelse.

Ved *ændring* forstås her at rekursinstansen efter realitetsbehandling af sagen finder at underinstansens afgørelse skal ændres, og at rekursinstansen herefter sætter sin egen afgørelse i stedet.

Ved *ophævelse* forstås her at der ikke er hjemmel til den af underinstansen truffe afgørelse, og at rekursinstansen ikke har hjemmel til eller ønsker at sætte sin egen (indholdsmæssigt ændrede) afgørelse i stedet. Ophævelse sker ligeledes hvor underinstansens sagsbehandling har været så mangelfuld at det ikke vil være forsvarligt for rekursinstansen at træffe afgørelse i sagen som – i virkeligheden – første instans. Dette er i alle fald aktuelt hvor underinstansen har begået sagsbehandlingsfejl som bevirker afgørelsens ugyldighed (...) – og herunder sagsbehandlingsfejl i underinstansen som rekursinstansen ikke kan reparere.

...

*Hjemvisning* indebærer at det overlades til førsteinstansen at træffe fornyet afgørelse i sagen. Hjemvisning kan ske hvor afgørelsen ophæves på grund af sagsbehandlingsfejl, eller i tilfælde hvor sagen på grund af nova har ændret sig væsentligt, og hvor det samtidig – bl.a. af hensyn til at parten fortsat har

en rekursmulighed – bør overlades til førsteinstansen at træffe afgørelse i sagen på det nye grundlag.’

#### **4. Landsskatterettens afgørelse af 18. september 2007**

Det spørgsmål som du – på vegne af (A)– stillede Skat i din e-mail af 11. september 2006, angik en planlagt disposition.

Spørgsmålet var – sådan som du også selv skrev i din klage af 4. marts 2007 til Landsskatteretten – toleddet. Spørgsmålet angik således *dels* de skattemæssige konsekvenser af den planlagte disposition for (A) selv, *dels* de skattemæssige konsekvenser af den planlagte disposition for det udenlandske holdingselskab som (A) planlagde at købe.

Landsskatteretten vurderede at der ikke ud fra de foreliggende oplysninger på forhånd kunne tages stilling til dit spørgsmål.

Jeg forstår umiddelbart Landsskatterettens afgørelse sådan at det navnlig var den del af dit spørgsmål som angik de skattemæssige konsekvenser for det udenlandske holdingselskab, som Landsskatteretten vurderede at der ikke kunne tages stilling til ud fra de foreliggende oplysninger.

Jeg henviser til at Landsskatteretten skrev at en bedømmelse ikke kunne foretages forud for fremlæggelse af konkrete aftaler om de påtænkte overdragelser (fra det danske holdingselskab til det udenlandske holdingselskab) og oplysninger om det udenlandske holdingselskabs stiftelse og ledelse.

Det forstår jeg sådan at Landsskatteretten mente at det var nødvendigt at få præcise oplysninger om det udenlandske holdingselskabs stiftelse og ledelse før det kunne bedømmes om det udenlandske holdingselskab ville blive skattepligtig til Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6 (nu lovbekendtgørelse nr. 1037 af 24. august 2007).

Bestemmelsen har følgende ordlyd:

#### **§ 1.**

...

*Stk. 6.* Selskaber og foreninger mv. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor selskabet eller foreningen mv. eventuelt er indregistreret. Bestemmelsen i 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse på et selskab eller en forening mv., som er omfattet af fuld skattepligt i en fremmed stat efter denne

stats skatteregler, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat.'

Bestemmelsen blev – som § 1, stk. 7 – indsat i lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. (selskabsskatteloven) ved lov nr. 312 af 17. maj 1995. I forarbejderne til bestemmelsen er der bl.a. anført følgende:

'Efter forslaget anses et selskab for at være hjemmehørende her i landet, når selskabet er indregistreret her i landet, eller når selskabets ledelse har sæde her i landet.

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.'

Jeg henviser til Folketingstidende 1994-95, tillæg A, s. 396.

Med lov nr. 399 af 22. maj 1996 blev selskabsskattelovens § 1, stk. 4, ophævet, og § 1, stk. 7, blev herefter til § 1, stk. 6.

Jeg har ikke grundlag for at kritisere Landsskatterettens vurdering af at det var nødvendigt at få forelagt (præcise) oplysninger om det udenlandske holdingselskabs stiftelse og ledelse før der kunne tages stilling til dit spørgsmål. Jeg kan i den forbindelse ikke kritisere at Landsskatteretten ikke lagde oplys-

ningen i anmodningen af 11. september 2006 om at det udenlandske selskab skattemæssigt ville være hjemmehørende i udlandet, uprøvet til grund.

Jeg har heller ikke grundlag for at kritisere at Landsskatteretten ikke bad dig indsende det materiale (de oplysninger) som Landsskatteretten mente der manglede. Det skyldes at jeg – sådan som sagen foreligger oplyst for mig – må lægge til grund at der ikke var taget endelig stilling til hvor (i hvilket land) det udenlandske holdingselskab skulle indregistreres, eller til selskabets ledelse (præcis hvem der skulle forestå ledelsen).

Jeg henviser til at det i anmodningen af 11. september 2006 om bindende svar blev anført at '[m]an overvejer [min fremhævelse] at gøre det således, at de nuværende danske holdingselskaber simpelthen overdrager akterne i C Holding ApS vederlagsfrit til de tre nye udenlandske holdingselskaber'.

Jeg henviser endvidere til at du i din klage af 4. marts 2007 til Landsskatteretten fremkom med en supplerende beskrivelse af det udenlandske selskab. Du skrev bl.a. at '[d]e udenlandske selskaber vil være færdigregistrerede selskaber, hvor der [er] en udenlandsk ledelse, som *typisk* [min fremhævelse] består af en lokal advokat. Der vil også efter overdragelsen være tale om en udenlandsk ledelse. Det vil *efter al sandsynlighed* [min fremhævelse] blive Cyperselskaber'.

Det forhold at der blev anvendt ord som 'overvejer', 'typisk' og 'efter al sandsynlighed' i beskrivelsen af det udenlandske holdingselskab, må nødvendigvis føre til den konklusion at der ikke var taget endelig stilling til en række afgørende spørgsmål vedrørende det udenlandske holdingselskab som (A) planlagde at købe.

Det er også ensbetydende med at det materiale (de oplysninger) der var nødvendig(e) for at Landsskatteretten kunne bedømme om det udenlandske holdingselskab ville være skattepligtig til Danmark efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, ikke eksisterede.

Eftersom officialprincippet ikke indebærer en pligt for Landsskatteretten til at indhente oplysninger eller materiale som ikke eksisterer, har jeg som nævnt ikke grundlag for at kritisere at Landsskatteretten ikke bad dig indsende det materiale (de oplysninger) som Landsskatteretten mente der manglede.

Det er i øvrigt min opfattelse at beskrivelsen af det udenlandske holdingselskab – dels i anmodningen af 11. september 2006, dels i klagen af 4. marts 2007 til Landsskatteretten – var for bred og åben. Jeg mener således ikke at beskrivelsen af det udenlandske holdingselskab var tilstrækkelig detaljeret og præcis til at man med rimelighed kunne tale om at der blev anmodet om et bindende svar vedrørende en bestemt disposition.

På denne baggrund kan jeg ikke kritisere at Landsskatteretten afviste at svare på det spørgsmål som du – på vegne af (A) – havde stillet Skat i en e-mail af 11. september 2006.

Jeg har noteret mig at Landsskatteretten samtidig med afvisningen vejledte dig om hvilket materiale og hvilke oplysninger der manglede, sådan at du havde mulighed for at tage højde for det i forbindelse med en eventuel ny anmodning om bindende svar. Det er min opfattelse at den vejledning som Landsskatteretten gav dig, var tilstrækkelig til at opfylde vejledningspligten efter forvaltningslovens § 7.

Hvad angår spørgsmålet om hvorvidt Landsskatteretten generelt har pligt til at svare med forbehold, bemærker jeg at jeg ikke er enig med dig i at man har krav på, eller kan forlange, at Landsskatteretten svarer med forbehold når man udnytter den lovbestemte adgang til at klage til Landsskatteretten over et bindende svar fra Skat. Jeg kan heller ikke kritisere at Landsskatteretten ikke i den foreliggende sag svarede med forbehold.

Jeg henviser til at det af 'Processuelle regler på SKATs område 2009-1', afsnit C.1.1, bl.a. fremgår at der som udgangspunkt ikke bør anvendes forbehold i et bindende svar. Jeg bemærker endvidere at forbehold, hvis de – undtagelsesvis – anvendes, efter min opfattelse ikke bør anvendes til at belyse alternative muligheder for at gennemføre en planlagt disposition. Det skyldes at hensigten med ordningen om bindende svar ikke har været at give borgerne (og virksomhederne) mulighed for at opnå et svar af responderende karakter eller en form for skatteretlig rådgivning. Det har med andre ord ikke været hensigten med ordningen at skattemyndighederne – ved at indsætte forbehold eller forudsætninger i svarene – i realiteten skulle hjælpe borgerne med at undgå at betale skat. Det har heller ikke været tanken at borgerne via en dialog eller ligefrem en forhandling med skattemyndighederne skulle kunne nå frem til det svar de ønsker.

Jeg mener i øvrigt ikke at det forhold at Skat i den foreliggende sag havde svaret på det stillede spørgsmål, indebar at Landsskatteretten også var forpligtet til at give dig et (indholdsmæssigt) svar. Jeg henviser til det jeg har anført ovenfor under pkt. 2 om Landsskatterettens reaktionsmuligheder

## **5. Afsluttende bemærkninger**

Landsskatteretten har i sin udtalelse til mig af 27. oktober 2008 anført at hverken officialprincippet eller andre forvaltningsretlige regler kan ændre på at Landsskatteretten – når der behandles klager over bindende svar afgivet af Skat – alene kan træffe afgørelse på det grundlag der forelå da Skat afgav



svaret. Det samme er anført i 'Processuelle regler på SKATs område 2009-1', afsnit C.1.1.

I det omfang Landsskatterettens udtalelse skal forstås i overensstemmelse med det jeg har anført ovenfor, er jeg enig: Officialprincippet indebærer ikke en forpligtelse for Landsskatteretten til, i sager hvor der ønskes bindende svar vedrørende planlagte dispositioner, at indhente oplysninger eller materiale som ikke eksisterede da Skat afgav sit svar, og som fortsat ikke eksisterer på det tidspunkt hvor Landsskatteretten behandler sagen.

Jeg er endvidere enig i at Landsskatteretten, når der behandles klager over bindende svar vedrørende planlagte dispositioner, ikke er forpligtet til at inddrage materiale, f.eks. kontraktudkast eller lignende, som er udarbejdet efter at Skat afgav det bindende svar.

Det skyldes at der i sådanne tilfælde ikke vil være tale om (bevismæssig) nova vedrørende et allerede foreliggende *faktum*, dvs. forhold som ligger fast og ikke kan ændres. Der er derimod alene tale om at *beskrivelsen* af den planlagte disposition ændres eller præciseres.

Er der omvendt tale om en sag hvor der ønskes bindende svar vedrørende en allerede *foretaget disposition*, altså en sag hvor faktum ligger fast og ikke kan ændres, må klagerens adgang til at fremføre nye faktiske omstændigheder i forbindelse med Landsskatterettens behandling af klagesagen følge det almindelige forvaltningsretlige udgangspunkt: At der ikke gælder nogen begrænsninger i adgangen til at fremføre nye påstande, anbringender og faktiske omstændigheder (nova) over for en rekursmyndighed. Jeg henviser til Karsten Loiborg mfl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), s. 991. Sker der det at sagen – som følge af nova – ændrer sig væsentligt eller ligefrem skifter karakter, vil det eventuelt kunne føre til at sagen må hjemvises til fornyet behandling hos Skat. Det afhænger af en konkret vurdering om en sag som følge af nova har ændret sig så væsentligt at det er nødvendigt at hjemvise sagen til fornyet behandling hos Skat.

Jeg har gjort Landsskatteretten bekendt med min opfattelse.”