

Taxo.2019.2

PRÆCEDENS Aage Haugland-dommen

Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen / Juridisk institut, Aarhus Universitet

Efter et nærmest tumultariske forløb trak den forhenværende statsminister Lars Løkke Rasmussen sig som bekendt fra posten som formand for partiet Venstre den 31. august i år. Da Venstre tidligere på året havde måttet afgive regeringsmagten efter valget den 5. juni, var dette også ensbetydende med, at Lars Løkke Rasmussen nu måtte se sig "reduceret" til et almindeligt menigt folketingsmedlem.

Et stort tema i den valgkamp, der førte til regeringsskiftet, havde været Kirstens Jakobsens bog "Befrielsens øjeblik", som byggede på forfatterens samtaler med Lars Løkke Rasmussen. Bogen blev udgivet nogle uger efter, at Lars Løkke Rasmussen som statsminister havde udskrevet valg, og dens indhold kom som bekendt til at præge valgkampen.

Da Lars Løkke Rasmussen som nævnt ikke længere er statsminister eller formand for partiet Venstre, vil hans kalender givetvis være noget mindre fyldt med arbejdsaftaler end tidligere. Og for dem, der følger med i dagspressen, vil det være kendt stof, at Lars Løkke Rasmussen planlægger at udfylde den megen nyfundne fritid med bl.a. en foredragsturne sammen med Kirsten Jakobsen under titlen "Befrielsens øjeblik II". Ligeledes kendt vil det være, at Lars Løkke Rasmussen sammen med sin hustru, Solrún, i begyndelsen af september stiftede to anpartsselskaber. Det må formodes, at Lars Løkke Rasmussens honorar for de planlagte foredrag vil blive henført til det ene af de to nystiftede selskaber.

Ved at henføre honoraret til et selskab, frem for at modtage det personligt, vil der selvsagt være en skattemæssig gevinst i form af differencen mellem den skatteprocent, som Lars Løkke Rasmussen betaler af sin personlige indkomst (givetvis ca. 55 pct. marginalskat), og den pt. gældende selskabsskatteprocent på 22. I dagspressen spekuleres der endvidere i, at strukturen har til formål at sikre, at Lars Løkke Rasmussen ikke bliver modregnet i det såkaldte "eftervederlag", han modtager som tidligere minister i op til 36 måneder efter sin fratrædelse. Af Moderniseringsstyrelsens "Faktaark om ministervederlag, eftervederlag og pension" fra 2018 fremgår det således, at eftervederlaget (som svarer til ministerlønnen) nedsættes med bl.a. honorarindtægter, mens aktieudbytter som udgangspunkt ikke medfører nogen reduktion (faktaarkets bilag 1 og 2).

Uanset motiverne må det anerkendes, at der er uomtvistelige økonomiske fordele ved at henføre honoraret fra foredragsturneen til et selskab. At det overhovedet er muligt for Lars Løkke Rasmussen at høste disse fordele, kan han takke operasangeren Aage Haugland for, som døde i 2000.

Aage Haugland var ansat ved det Kongelige Teater som lønmodtager. Forholdet var imidlertid, at Aage Haugland ved siden af sin ansættelse også havde indtægter ved forskellige opgaver af kunstnerisk art både i Danmark og i udlandet. Aage Haugland var således en kendt skikkelse i den internationale operaverden og optrådte på de fornemste scener rundt om i verden, eksempelvis på The Metropolitan i New York, på Scala Operaen i Milano og til de berømte Wagner Festspil i Bayreuth i Tyskland. Ved siden af operaen var Aage Haugland også kendt i mere folkelige kredse, bl.a. i rollen som Woodruff i filmen Flamberede hjerter fra 1986 og i rollen som Harald Hårfager i julekalenderen Alletiders jul fra 1994. Han lagde også dansk stemme til bl.a. Mufasa i Disney-tegnefilmen Løvernes Konge, ligeledes fra 1994.

Det kræver ikke megen fantasi at forestille sig, at Aage Hauglands indtægter ved siden af lønnen ved den almindelige ansættelse ved det Kongelige Teater har været af en betragtelig størrelse. I 1992 – som var det år, hvor sagen tog sin begyndelse – var den marginale skatteprocent for personlig indkomst knap 69 (AM-bidraget var endnu ikke indført). Selskabsskatteprocenten var derimod "kun" 34 (voldsomt reduceret fra 50 pct. bare tre år forinden i 1989), og der lå dermed en betydelige skattebesparelse i at lade indkomst beskattes i et selskab frem for som personlig indkomst.

I 1992 anmodede Aage Haugland derfor det daværende Ligningsråd om en bindende forhåndsbesked:

- 1) Kan skatteyderen drive koncertvirksomhed og andre kunstneriske aktiviteter i selskabsform?
- 2) Såfremt spørgsmål 1) besvares bekræftende, vil det så være afgørende for, hvilke indtægter der ved fremtidige koncertarrangementer mv. skal henføres til selskabet, om den enkelte kontrakt er indgået med selskabet eller med skatteyderen personligt?

Ligningsrådet besvarede spørgsmål 1 benægtende, hvormed spørgsmål 2 bortfaldt.

Som begrundelse for det negative svar havde Ligningsrådet henvist til, at det selskab, som Aage Haugland planlagde at stifte, "efter det oplyste ikke vil komme til at bære det fulde økonomiske ansvar for de omhandlede koncerter, plade- og filmindspilninger mv. Klageren kan derfor ikke med skattemæssig virkning drive koncertvirksomhed og andre kunstneriske aktiviteter i selskabsform." Sagen blev efterfølgende påklaget til Landsskatteretten, der nåede samme resultat som Ligningsrådet og med samme begrundelse.

Herefter blev sagen indbragt for domstolene, i første omgang for Østre Landsret, som afsagde dom i sagen den 25. november 1994. Dommen er gengivet i TfS 1994, 830 Ø. Aage Haugland havde nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skulle anerkende, at han med skattemæssig virkning kunne drive koncertvirksomhed og anden kunstnerisk virksomhed som operasanger i selskabsform i et anpartsselskab, således at indtægter i henhold til kontrakter, der blev indgået med selskabet, blev indkomstbeskattet hos selskabet og ikke hos ham personligt. Skatteministeriet havde på sin side nedlagt påstand om frifindelse.

Til støtte for frifindelsepåstanden havde Skatteministeriet som det helt centrale gjort gældende, at den virksomhed, som skatteyderen agtede at udbyde gennem anpartsselskabet, var aktiviteter, som kun kunne opfyldes af skatteyderen selv. I overensstemmelse med princippet om rette indkomstmodtager var det derfor udelukket, at indkomsten ved den kunstneriske virksomhed, der blev udøvet af Aage Haugland, kunne henføres til et selskab, som han var enejer af.

Bag dette anbringende gemte sig det såkaldte "substitutionsprincip". Tanken var, at hvis det var umuligt for et selskab at indgå en kontrakt med en tredjepart om levering af en ydelse, hvor selskabet efter omstændighederne selv kunne vælge, hvem der skulle levere ydelsen ("substitutionsret"), kunne indkomsten fra den pågældende ydelse ikke henføres til et selskab. Hvis en koncertarrangør ønskede at engagere Aage Haugland til en koncert, ville det i sagens natur være umuligt for det selskab,

som Aage Haugland ønskede at stifte, at lade kontraktens opfyldelse ske ved hjælp af nogen andre end Aage Haugland selv – han kunne med andre ord ikke substitueres.

Endvidere havde Skatteministeriet anført, at det fulgte af “generalklausulen om skatterettens realitet”, at driften af skatteyderens kunstneriske virksomhed i selskabsform, hvor skatteyderen var enejer, ikke skatteretligt kunne anerkendes. Der var således reelt tale om en disposition uden nogen forretningsmæssig begrundelse, og opspaltningen af skatteyderens indtægt mellem ham selv og selskabet havde udelukkende et skattemæssigt formål.

Endelig henviste Skatteministeriet til, at skattemyndighederne i årtier havde fulgt en praksis om ikke skattemæssigt at anerkende, at kunstnerisk virksomhed i tilsvarende situationer kunne drives i selskabsform, og at en sådan fast administrativ praksis ikke burde tilsidesættes af domstolene.

Landsretten gav Skatteministeriet medhold.

Aage Haugland ankede landsrettens dom til Højesteret, som afsagde dom den 16. juni 1998. Dommen er refereret i U 1998.1314 H og i TfS 1998, 485 H.

I modsætning til såvel de forudgående administrative instanser som til landsretten gav Højesteret Aage Haugland medhold. Højesteret udtalte:

“Det forhold, at selskabets virksomhed i det væsentlige vil bestå i udbud af kunstneriske aktiviteter, som kun kan opfyldes af Aage Haugland selv, adskiller ikke virksomheden afgørende fra anden erhvervsudøvelse, som i de senere år også i skattemæssig henseende er anerkendt udøvet i selskabsform.

Uanset den af indstævnte påberåbte mangeårige administrative praksis finder Højesteret herefter, at der hverken i SL § 4 eller på andet grundlag er fornøden hjemmel til at frakende udøvelse af kunstnerisk virksomhed i selskabsform skattemæssig betydning. Højesteret tager derfor Aage Hauglands påstand til følge”

Med disse præmisser fik Højesteret med et eneste slag taget livet af det substitutionsprincip, som skattemyndighederne ifølge Skatteministeriet tilsyneladende havde håndhævet i flere årtier. Som præjudikat vurderet er det med sikkerhed dette forhold ved Aage Haugland-dommen, som har størst betydning for den senere retsdannelse. Det faktum, at et selskabs virksomhed er bundet op på ydelser, som kun kan leveres af ejeren, udelukker efter dommen ikke, at der kan drives virksomhed i selskabsform, og at dette skal respekteres i skattemæssig henseende. Aage Hauglands uvillighed til at acceptere myndighedernes mangeårige praksis er derfor også årsagen til, at Lars Løkke Rasmussen i de kommende måneder kan tage på foredragsturne og lade honoraret henføre til sit (og hustruens) selskab uden at komme i konflikt med Skattestyrelsen – og det selvom Lars Løkke Rasmussens rolle i foredraget naturligvis ikke kan substitueres med andre.

Aage Haugland-dommen bør imidlertid huskes for andet og mere end substitutionsprincippet endeligt.

I sin procedure havde Aage Haugland gjort gældende, at der intet selskabsretligt var til hinder for at udøve kunstnerisk virksomhed i selskabsform, og at såfremt en virksomhed blev drevet i

overensstemmelse med de selskabsretlige regler i selskabsform, måtte det også accepteres skatteretligt. Dette syn på samspillet mellem selskabsretten og skatteretten blev også udgangspunktet for Højesterets bedømmelse. I dommen fastslog Højesteret indledningsvis, at kunstnerisk virksomhed kunne drives i selskabsform (hvilket i øvrigt var ubestridt), og tog så efterfølgende stilling til sagens konkrete stridspunkt, nemlig anvendelsen af “substitutionsprincippet”. Højesterets tilgang til denne problemstilling var sigende. Ved først at fastslå den selskabsretlige lovlighed af virksomheden og efterfølgende at undersøge, om der fandtes hjemmel til at fravige udgangspunktet, antydede Højesteret sit principielle syn på betydningen af den selskabsretlige regulering for den skatteretlige begrebsdannelse. Udgangspunktet må således være, at skatteretten følger selskabsretten, medmindre der kan påvises hjemmel til at forlade dette udgangspunkt. Et princip, som Højesteret mere eksplicit har formuleret ved den senere Johnson Holding-dom, offentliggjort som SKM2004.297.HR. Når det således er angivet, at Lars Løkke Rasmussen med ro i sindet kan drage på foredragsturné og lade honoraret henføre til sit selskab uden at komme i konflikt med Skattestyrelsen, forudsætter det altså, at foredragsturnéen vitterligt kan anses for at være et led i en erhvervs mæssig virksomhed.

Et andet forhold ved dommen, der i høj grad fortjener at blive fremhævet, er Højesterets syn på legalitetsprincippet og betydningen af administrativ praksis. Skatteministeriet havde som nævnt forfægtet et synspunkt om, at en fast administrativ praksis (substitutionsprincippet), der var blevet “fulgt i årtier”, ikke burde tilsidesættes af domstolene. Højesteret afviste imidlertid dette anbringende i utvetydige vendinger og udtalte, at der *uanset [...] den mangeårige administrative praksis hverken i SL § 4 eller på andet grundlag er fornøden hjemmel til at frakende udøvelse af kunstnerisk virksomhed i selskabsform skattemæssig betydning*. Med den den anvendte formulering om, at der hverken fandtes hjemmel i SL § 4 “eller på andet grundlag”, synes Højesteret at fastslå, at administrativ praksis ikke udgør et selvstændigt hjemmelsgrundlag for beskatning. Hvis den administrative praksis ikke har hjemmel i andre retskilder, er den ulovlig og kan – uanset hvor fast den end måtte være – tilsidesættes af domstolene. En fejl er en fejl, og den bliver ikke mindre fejlagtig af at blive gentaget.

En sidste ting ved Aage Haugland-dommen, der skal fremhæves på dette sted, er, hvad dommen *ikke* sagde noget om. Dommen sagde grundlæggende, at enhver virksomhed, der lovligt i henhold til selskabslovgivningen kunne drives i selskabsform, skulle accepteres i skattemæssig henseende. Der kunne ikke gøres et substitutionsprincip gældende. Hermed blev der imidlertid og helt indlysende ikke skabt mulighed for at drive “virksomhed” som lønmodtager i virksomhedsform. Lønmodtagere kan fortsat ikke “sætte sig selv på aktier”. Tilsvarende sagde dommen ikke noget om skattemyndighedernes mulighed for at gribe korrigerende ind over for tilfælde, hvor en skatteyder forsøger at allokere indkomst til et selskab, som vitterligt er optjent af skatteyderen selv. Princippet om rette indkomstmodtager blev således ikke grundlæggende berørt af Aage Haugland-dommen.