

Rentefikseringsdommen

Sidetal: 22

Forfatter: Anders Nørgaard Laursen

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

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

I 1970 trådte [kildeskatteloven](#) i kraft og dermed også samtidighedsbeskatningen. Herefter skulle en foreløbig skat opkræves løbende over året i form af A- eller B-skat. Samtidighedsbeskatningen afløste det hidtidige system, hvor den periode, hvori indkomsten blev erhvervet ("indkomståret"), var adskilt fra den periode, hvori skatten skulle betales ("skatteåret"). Skatten for et givet indkomstår forfaldt almindeligvis i fire rater fordelt over de følgende to kalenderår. Eksempelvis forfaldt skatten for indkomståret 1968 i fire rater, hvor de første to lå i 1969 (den 1. juni og den 1. oktober), og de to sidste lå i 1970 (den 1. januar og den 1. april).

Ved fremsættelsen af lovforslaget, som skulle indføre [kildeskatteloven](#) og dermed samtidighedsbeskatningen, var man opmærksom på, at overgangen fra det gamle til det nye system potentielt ville medføre problemer for skatteyderne. [Kildeskatteloven](#) skulle træde i kraft den 1. januar 1970, hvilket var ensbetydende med, at skatteyderne i 1970 (1. januar og 1. april) skulle svare skat af den indkomst, som var optjent i 1968, samtidig med at der skulle betales foreløbige skatter for indkomståret 1970. Problemet ville fortsætte i resten af 1970 og ind i 1971, når skatten for 1969 efter det gamle system forfaldt.

Løsningen på dette overgangsproblem blev det, der for de fleste af os vel lyder som det rene El Dorado: der blev simpelthen indført et skattefrit år!

Konkret blev det skattefrie år 1969, og det skulle vise sig, at mange skatteydere benyttede det skattefrie år som en kærkommen lejlighed til at yde en ekstra indsats og derved tjene ekstraordinært mange penge. Dette resulterede naturligvis i et øget forbrug, men det medførte også – for nogle i hvert fald – at der blev opsparet betydelige midler i privatøkonomien.

Som selvstændig erhvervsdrivende kunne man med afsæt heri yderligere kapitalisere på det skattefrie år: Den erhvervsdrivende, som drev virksomhed i personligt regi, kunne således i 1970 omdanne sin virksomhed til et selskab. Og da virksomhedsejeren (nu hovedaktionæren) havde opbygget en større formue i det skattefrie år, kunne han i videst muligt omfang lade penge blive i selskabet til en relativt lav beskatning og i stedet "leve af formuen". Det bemærkes i den forbindelse, at skatteprocenten for selskaber i 1970 var 36 pct., mens den marginale skatteprocent for fysiske personer var ca. 62 pct. En metode til at lade flest mulig penge forblive i selskabet var, at man undlod at udbetale løn til sig selv for arbejdet som direktør i selskabet, eller at man undlod at opkræve leje ved udlejning af eksempelvis fast ejendom til sit selskab. Endelig kunne man også undlade at opkræve renter af eventuelle mellemværender med selskabet.

Som et resultat af disse "undladelser" aktualiseredes et klassisk skatteretligt problem, nemlig om skattelovgivningen indeholder hjemmel til "indkomstfikseringer". Eller formuleret anderledes: Kan man beskatte

skatteyderne af indtægter, som de beviseligt ikke har haft? I 1972 skrev Thøger Nielsen ([U 1972B.201](#)) således om problemstillingen:

Det kan vistnok med sikkerhed siges, at der ikke har foresvævet [statsskattelovens](#) fædre noget om, at man skulle kunne tage ikke-oppebårne indtægter i betragtning blot ud fra det synspunkt, at skatteyderen har haft mulighed for at erhverve dem. Den dovne kan ikke beskattes af det, han blot med en udfoldelse af et minimum af anstrengelser kunne have erhvervet, hvis det er et faktum, at selv sådanne minimale anstrengelser har været for meget for ham.

Ikke desto mindre blev der i årene efter [kildeskattelovens](#) ikrafttræden rejst en række sager, hvor skattemyndighederne forsøgte at fiksere en indkomst til beskatning. Dette gjaldt bl.a. på renteområdet, som "Rentefikseringsdommen" ikke overraskende omhandler, og som er temaet for denne artikel.

Rentefikseringsdommen omhandlede en skatteyder, som i 1960 købte sin første udlejningsejendom. Op gennem 1960'erne, 70'erne og 80'erne opbyggede han en større ejendomsportefølje. I 1987/1988 overdrog skatteyderen ejendommene til en række anpartsselskaber, som var erhvervet til formålet, og som han selv beherskede gennem et af ham 100 pct. ejet moderselskab. Begrundelsen for at overdrage ejendommene til selskaberne var en række personlige og forretningsmæssige forhold, herunder ønsket om at gennemføre et generationsskifte, som der var nærmere redegjort for i dommen.

Idet de købende anpartsselskaber var erhvervet af skatteyderen som færdige "skuffeselskaber" med en anpartskapital på 80.000 kr., havde selskaberne i sagens natur ikke den tilstrækkelige kapital til at købe ejendommene. Ejendomshandlerne blev derfor finansieret ved, at anpartsselskaberne optog størst muligt ejerskiftelån i kreditforeningen, hvorefter sagsøgeren fik transport i kreditforeningsobligationerne. Det fremgik af dommen, at der blev bevilget et ejerskiftelån på 23.135.000 kr. ud fra en samlet værdiansættelse på 30.455.000 kr. Differencebeløbet på ca. 7 mio. kr. skulle betales kontant.

I forbindelse med disse transaktioner opstod der er en større gæld fra anpartsselskaberne til skatteyderen, som han lod henstå uforrentet.

I 1992, hvor forholdet kom til myndighedernes kundskab, fikserede myndighederne med henvisning til [statsskattelovens § 4](#) en renteindkomst hos skatteyderen med tilbagevirkende kraft til 1989, i alt ca. 3,2 mio. kr. eller godt det dobbelte af, hvad skatteyderen havde selvangivet for det pågældende indkomstår. Renten blev fastsat til diskontoen + 4 pct., som var sædvanlig praksis på dette tidspunkt.

Skatteyderen klagede over afgørelsen, og i 1994 blev sagen indbragt for Østre Landsret, som afsagde dom den 11. november 1994. Dommen er refereret i [TfS 1994, 813 Ø](#). Landsretten gav Skatteministeriet medhold, og dommen blev efterfølgende anket til Højesteret.

Højesterets dom blev afsagt den 11. februar 1998 og er refereret i [U 1998.584 H](#) og [TfS 1998, 199 H](#).

I modsætning til landsretten afgjorde en enig Højesteret sagen til skatteyderens fordel. Højesteret udtalte:

Efter [statsskattelovens § 4](#), litra e, betragtes renter af udestående fordringer som skattepligtig indkomst. Hverken ved denne bestemmelse eller i skattelovgivningen i øvrigt er der taget stilling til, hvorvidt og i givet fald under hvilke omstændigheder aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes i en situation som den foreliggende.

Ved Højesterets dom af 20. august 1996 (Ugeskrift for Retsvæsen, side 1328) er det antaget – svarende til Ligningsrådets vejledende anvisning i Ligningsdirektoratets cirkulære nr. 437 af 5. november 1975 – at aftaler mellem en hovedaktionær og det af ham beherskede selskab vedrørende forrentning af lån til selskabet i almindelighed må accepteres, men at sådanne aftaler dog kan tilsidesættes i særlige tilfælde.

Beskatning hos långiveren af en fikseret renteindtægt må herefter forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.

Appellantens tilgodehavende hidrørte fra overdragelsen af en række udlejningsejendomme til nogle til formålet indkøbte anpartsselskaber, som ikke tidligere havde drevet virksomhed. Afkastet af ejendommene ville ikke give selskaberne mulighed for at forrente gælden til appellant, og appellant forpligtede sig kort tid efter overdragelsen til på opfordring at indskyde op til 27.500.000 kr. af sit tilgodehavende som aktiekapital i J.B.N. Invest A/S. Købesummerne for ejendommene blev ikke søgt anfægtet af skattemyndighederne, og de oplysninger, der er forelagt Højesteret, giver ikke grundlag for at fastslå, at der i købesummerne er indregnet en kapitaliseret forrentning af appellantens tilgodehavende.

Under disse omstændigheder finder Højesteret, at der ikke er hjemmel til at tilsidesætte aftalen mellem appellant og anpartsselskaberne om rentefrihed. Højesteret tager derfor appellantens principale påstand til følge.

Når man konsulterer samtidens reaktioner på dommen, ses det, at de fleste udtrykker overraskelse over resultatet. Det var den almindelige opfattelse, at der var hjemmel i statsskattelovens §§ 4-6 til at foretage skattemæssige korrektioner, når der var indgået aftaler mellem parter med interessesammenfald. Som formuleret af Søren Rasmussen var dette antagelsen: "... hos Skatteministeriet – og for den sags skyld også de fleste andre skattekyndige." (SR-Skat 1998, s. 252 ff.).

Da der nu var skabt tvivl om hjemmelsgrundlaget til at foretage sådanne korrektioner helt generelt, var det klart, at noget måtte gøres. Forholdet var nemlig det, at principperne om fiksering af indkomst med hjemmel i statsskattelovens §§ 4-6 på daværende tidspunkt i praksis udgjorde dansk rets grundlag for at korrigere priser og vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, som således hvilede på "ulovbestemt" grundlag (der bortses her fra den dagældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 12, som i praksis var nærmest uanvendelig). Allerede i marts 1998, dvs. måneden efter afsigelsen af Rentefikseringsdommen, tog Skatteministeriet i medfør af dommen bekræftende til genmæle i en sag om rentefiksering mellem to koncernforbundne danske selskaber, jf. Højesterets dom refereret i TfS 1998, 238 H. Danmark stod nu med andre ord uden transfer pricing-lovgivning.

Reaktionen fra Skatteministeriet lod da heller ikke vente på sig, og allerede den 2. juni 1998 blev der fremsat lovforslag nr. L 101 om lovfæstelse af armslængdeprincippet (og værn mod tynd kapitalisering). Lovforslaget blev vedtaget og stadfæstet senere samme måned, og hermed var ligningslovens § 2 trådt i kraft. Det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne, at Rentefikseringsdommen var den direkte årsag til, at der nu var behov for at lovfæste armslængdeprincippet i dansk skatteret, og dette er formentlig, hvad de fleste vil huske dommen for.

Man kan dog sætte spørgsmålstegn ved, om det nu også er helt rimeligt at tilskrive Rentefikseringsdommen æren for, at armslængdeprincippet måtte lovfæstes. Som det ses af Højesterets begrundelser, jf. det citerede, havde Højesteret jo allerede ved en dom fra 1996 (dommen er refereret i U 1996.1328 H og TfS 1996, 642 H) afvist, at der kunne ske rentefiksering uden for de "særlige tilfælde", der var dækket af Ligningsdirektoratets cirkulære nr. 437 af 5. november 1975 (cirkulæret blev i 1992 ophævet og erstattet af TSS-cirk. nr. 1992-14 af 5. december 1992, hvormed der dog ikke var tilsigtet en ændring af praksis). I det genoptagelsescirkulære, som blev udsendt efter Rentefikseringsdommen, blev genoptagelsesmuligheden da også beregnet med udgangspunkt i dommen fra 1996, som angives at være "den første underkendende dom", og altså ikke fra afsigelsen af Rentefikseringsdommen i 1998.

Når Rentefikseringsdommen alligevel må anses for at være det endelige dødsstød til, at der kunne foretages rentefiksering med hjemmel i statsskattelovens § 4, skyldes det efter min opfattelse den måde, hvorpå Højesteret inddrog dommen fra 1996 og cirkulæret fra 1975.

I Rentefikseringsdommen indledte Højesteret således med at fastslå, at aftaler inden for et interessefællesskab som udgangspunkt måtte lægges til grund og anerkendes i skattemæssig henseende, medmindre der kunne påvises hjemmel til noget andet, og at statsskattelovens § 4 derfor ikke *umiddelbart* indeholdt hjemmel til at fikser

en renteindtægt. Efterfølgende henså Højesteret til sin egen dom fra 1996, hvor det blev fastslået, at aftaler om rentefrihed også efter cirkulæret fra 1975 som udgangspunkt måtte accepteres, men at sådanne aftaler dog kunne tilsidesættes i "særlige tilfælde". Afslutningsvis udtalte Højesteret i Rentefikseringsdommen, at rentefiksering *herefter måtte forudsætte*, at der med de foretagne dispositioner var tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.

Med formuleringen "herefter måtte forudsætte" synes Højesteret efter min opfattelse at præcisere, at de "særlige tilfælde", som ifølge dommen fra 1996 og i henhold til cirkulæret fra 1975 kunne begrunde en rentefiksering, måtte fortolkes snævert som begrænset til de tilfælde, hvor der kunne påvises en omgåelseshensigt, og hvor der således ville være hjemmel i [statsskattelovens § 4](#) til at foretage en rentefiksering. Højesteret indskærpede dermed i Rentefikseringsdommen, at det er den dømmende magt – og ikke myndighederne – som i sidste ende fastlægger, hvornår der er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen. Og idet der som udgangspunkt ikke var hjemmel i [statsskattelovens § 4](#) til at fikse en rente, kunne en sådan hjemmel ikke tilvejebringes ved et cirkulære, da dette ville være i strid med den retlige trinfølge, ligesom rammerne for en omgåelsesvurdering, som ifølge Højesteret potentielt kunne tilvejebringe den nødvendige hjemmel, ej heller kunne fastlægges administrativt.

Højesterets bemærkninger i Rentefikseringsdommen om betydningen af en omgåelseshensigt udgør i sig selv et yderst bemærkelsesværdigt – og særdeles omdiskuteret – moment ved dommen. Bemærkningerne er blevet taget til indtægt for, at Højesteret hermed havde formuleret en generel ulovfæstet omgåelsesklausul, ligesom udtalelsen er blevet koblet sammen med "realitetsgrundsætningen". Hos andre (herunder jeg selv) er udtalelsen blevet taget til indtægt for, at Højesteret har formuleret et mere generelt synspunkt om, at skatteyderens påviselige omgåelseshensigt kan tillægges vægt ved lovfortolkningen, således at lovbestemmelserne (og dermed også beskatningshjemlen) i disse tilfælde kan gives en vis elasticitet og fortolkes (særdeles) udvidende. Et synspunkt, som efter min opfattelse også kommer til udtryk i bl.a. "Færø-dommen" (offentliggjort som [SKM2016.16.HR](#)). Diskussionen om betydningen af en omgåelseshensigt hos skatteyderne skal ikke fortsættes på dette sted.

Rentefikseringsdommen huskes nok først og fremmest for, at den endeligt gjorde op med muligheden for at foretage rentefiksering med hjemmel i [statsskattelovens § 2](#) og Højesterets kryptiske bemærkninger om betydningen af en omgåelseshensigt. Efter min opfattelse bør dommen dog også huskes for andet og mere.

Blandt andet bør dommen huskes for (og anerkendes for) Højesterets tilgang til behandlingen af tilfælde, hvor der er tvivl om beskatningshjemlen. Skattemyndighedernes fiksering af renter havde siden begyndelsen af 1970'erne været præget af usikkerhed om hjemmelsgrundlaget, og siden 1975, jf. det tidligere omtalte cirkulære, blev det en betingelse for at foretage rentefiksering, at spørgsmålet forinden blev forelagt Statsskattedirektoratet til afgørelse. Herefter, og bl.a. efter at Ombudsmanden havde kritiseret skattemyndighederne for ikke at få prøvet hjemlen til indkomstfiksering ved domstolene, var der i en årrække ro på området for (rente)fiksering, før der igen blev rejst sager op gennem 1980'erne og 1990'erne. Af regeringens lovprogram for 1995/1996 fremgik det, at skatteministeren ville fremsætte et lovforslag om harmonisering af reglerne for den skattemæssige behandling af rentefri lån, og i den forbindelse blev der i oktober 1995 af Skatteministeriets Retssikkerhedsudvalg udarbejdet et notat om den skattemæssige behandling af respektive långiver og -tager i forbindelse med ydelse af rentefri eller lavtforrentede lån. Notatet er offentliggjort i [TfS 1996, 37](#). Da Højesteret i 1996 og igen i 1998 fik lejlighed til at tage stilling til spørgsmålet om hjemlen til rentefiksering i [statsskattelovens § 4](#), måtte dommerne således have været bevidste om, at der i omkring 25 år havde hersket usikkerhed om hjemmelsgrundlaget, og at Skatteministeriet netop som følge af denne usikkerhed havde planer om et lovindgreb. Når Højesteret i såvel dommen fra 1996 som i Rentefikseringsdommen fra 1998 afgjorde sagen til skatteyderens fordel, kan dette ses som et udtryk for Højesterets betoning af kompetencefordelingen mellem den dømmende magt og den lovgivende magt: Er der tvivl om hjemmelsgrundlaget, må tvivlen afklares af den lovgivende magt, og tvivlen bør komme skatteyderen til gode. Et lignende synspunkt om, at tvivl om hjemmelsgrundlaget ubetinget er myndighedernes problem, var som bekendt blevet formuleret af Skatteministeriet i dets kommentar til de tabte Højesteretsdomme i 1996, hvis hovedkonklusioner blev offentliggjort i [TfS 1998, 137](#). Set i det lys er det så meget desto mere interessant, at Højesteret betonedede, at der ikke var hjemmel til at foretage rentefikseringer i [statsskattelovens § 4](#), medmindre der var tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen. Herved synes Højesteret at antyde, at tvivl om hjemmelsgrundlaget ganske vist *umiddelbart* er skattemyndighedernes problem, men at man omvendt ikke vil acceptere, at skatteyderne forsøger at udnytte et usikkert hjemmelsgrundlag til egen fordel.

Et sidste forhold ved Rentefikseringsdommen, som skal fremhæves på dette sted, er, hvad dommen ikke sagde noget om. I tiden efter dommen blev det flittigt diskuteret, om dommens præjudikatværdi måtte begrænses til alene at omhandle fiksering af renter, eller om dommen helt generelt havde fjernet myndighedernes mulighed for at foretage indkomstfiksering med hjemmel i statsskattelovens § 4. For sidstnævnte udlægning af dommen talte bl.a., at man i administrativ praksis på området for fiksering af vederlag havde afvist, at der kunne ske indkomstfiksering, jf. bl.a. TfS 1996, 750 LSR og TfS 1997, 80 MIN. På andre områder er det imidlertid sidenhen blevet accepteret, at der fortsat kan ske indkomstfikseringer med hjemmel i statsskattelovens § 4. Det gælder eksempelvis på lejeområdet, jf. bl.a. SKM2002.547.HR og SKM2005.418.HR, og i forbindelse med overdragelse af formuegoder, jf. SKM2005.281. VLR. Statsskattelovens § 4 har således fortsat en vis betydning i henseende til myndighedernes mulighed for at foretage skattemæssige korrektioner uden for anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 – men det gælder med sikkerhed ikke på renteområdet (bortset fra omgåelsestilfælde).