

## Balanceposter og historien, der gentager sig selv

*Af partner Peter Rose Bjare, KPMG Acor Tax*

Når historien gentager sig selv, er det 'den ene gang som tragedie, den anden gang som farce' som engang sagt af Karl Marx. Det er det umiddelbare indtryk, der fæstner sig, når man læser to nye landsskatteretsafgørelser vedrørende korrektion af balanceposter omfattet af KGL og ABL. De to sager har således klar lighed med de gamle ambi-sager fra før årtusindeskiftet, hvor SKAT håndfast og stædigt gennemførte en praksis for primo-/ultimoreguleringer af varelagre, der indebar mulighed for dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag ved korrektion af balanceposter, og som senere i 2004 førte til et lovindgreb, som skulle sætte en stopper for, at denne uholdbare beskatning fandt sted. Nu gentager historien sig tragikomisk nok, efter at Landsskatteretten i to sager er nået frem til, at lovindgrebet tilbage i 2004, nu mere end 10 år senere, slet ikke finder anvendelse på balanceposter omfattet af KGL og ABL, og hvor der derfor nu igen kan ske dobbeltbeskatning og opnås dobbeltfradrag.

### Landsskatteretsafgørelse af 9. december 2014, SKM2015.124.LSR

Sagen drejede sig om, hvorvidt et selskabs finansielle kontrakter omfattet af KGL's regler om beskatning efter lagerprincippet udgjorde **balanceposter**, jf. SFL's § 26, stk. 7. Efter denne bestemmelse kan en balancepost primo indkomståret kun ændres, såfremt der kan foretages en tilsvarende ændring af balanceposten ultimo det foregående indkomstår. Dette for at sikre, at der ikke sker en asymmetrisk beskatning, herunder mulighed for dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag, såfremt der er indtrådt forældelse vedrørende det foregående indkomstår.

Selskabet havde 30. april 2013 anmodet om genoptagelse af selvangivelserne for indkomstårene 2008-2011, idet selskabet fejlagtigt havde anvendt realisationsprincippet og ikke lagerprincippet på renteswaps.

SKAT imødekom selskabets anmodning vedrørende ændringerne for 2009, 2010 og 2011. SKAT nægtede derimod genoptagelse for 2008, da tidsfristen for ordinær genoptagelse var udløbet.

Selskabet indbragte herefter indkomståret 2009 for Landsskatteretten med påstand om, at der som en konsekvens af manglende genoptagelse af indkomståret 2008 ikke skulle ske primoregulering med markedsværdien af den finansielle kontrakt i indkomståret 2009. Primoreguleringen svarede til det urealiserede tab på 1.400.411 kr. ultimo 2008, som indkomsten for 2008 skulle være nedsat med, såfremt 2008 var blevet genoptaget. Princippet om primoregulering betyder, at man reelt beskatter det foregående års værdiregulering, og erstatter denne med årets realiserede og urealiserede avancer/tab ultimo året, således at det kun er årets "bevægelse", der kommer til beskatning. Logikken, der ligger til grund for primoreguleringen, brister dog, når der foretages primoregulering, uden at der foretages en tilsvarende ultimoregulering det foregående år. For selskabet betød primoreguleringen for 2009, at selskabet for 2009 indirekte blev beskattet af det tab, der vedrørte 2008, men som selskabet de facto ikke havde opnået fradrag for som følge af forældelse.

Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse med den begrundelse, at regulering af balanceposter efter SFL's § 26, stk. 7 efter bestemmelsens forarbejder ikke omfatter lagerbeskattede finansielle kontrakter, ligesom bestemmelsen ikke omfatter lagerbeskattede fordringer og gæld. Landsskatteretten mente samtidig, at det ikke gjorde nogen forskel, at selskabet regnskabsmæssigt skulle, men ved en fejl ikke havde, medtaget urealiseret gevinst/tab på de pågældende finansielle kontrakter i årsrapporten.

Selskabet påklagede ikke spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse af indkomståret 2008. Ekstraordinær genoptagelse uden for normal genoptagelsesfrist er således en mulighed, når skatteansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår, jf. SFL's § 27, stk. 1, nr. 2. Denne mulighed er kommenteret nærmere nedenfor i forhold til den anden landsskatteretsafgørelse, hvor Landsskatteretten tog stilling til spørgsmålet.

### **Landsskatteretsafgørelse af 16. september 2014, SKM2014.860.LSR**

Denne afgørelse minder om foranstående landsskatteretsafgørelse, blot med den forskel, at her havde selskabet ved en fejl anvendt realisationsprincippet i stedet for lagerprincippet på aktier i et investeringsselskab omfattet af ABL § 19. Her fører SKATs korrektion til, at der skal ske beskatning af primoreguleringen for 2009, uden at der samtidig foretages en modsvarende ultimoregulering for 2008 som følge af forældelse. Resultatet bliver, at selskabet "dobbelbeskattes" af 4,2 mio.kr.

Landsskatteretten gav SKAT medhold med henvisning til, at bestemmelsen om regulering af balanceposter ifølge lovforarbejder ikke finder anvendelse for lagerprincippet, da der ikke er tale om opgørelse af en balancepost, som indgår i driftsresultatet, men om ansættelse af værdier til brug for opgørelse af avance/tab. Ændringer som følge af anvendelsen af lagerprincippet anses derefter ikke som en opgørelse af en balancepost som omfattet af bestemmelsen.

I forhold til spørgsmålet om muligheden for ekstraordinær genoptagelse af indkomståret 2008 efter SFL's § 27, stk. 1, nr. 2 udtaler Landsskatteretten: *"En ændring af selskabets skatteansættelse for indkomståret 2008 i form af anvendelse af lagerprincippet for det pågældende værdipapir anses ikke at ville være en direkte følge af ændringerne for de øvrige indkomstår. Ændringen anses derimod at ville være en følge af forkert retsanvendelse. At der har været anvendt en forkert retsanvendelse for alle de pågældende indkomstår, ændrer ikke herpå."*

### **En retlig vurdering**

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 blev ved lov nr. 467 af 9/6 2004 indsat som § 34, stk. 7 i den nu ophævede skattestyrelseslov.

Formålet med ændringen fremstår skarpt og tydeligt i bemærkningerne til lovforslaget:

*"Lovforslaget har til formål at fjerne den eksisterende uhensigtsmæssighed i lovgivningen, som samspillet mellem reglerne om regulering af balanceposter og frist- og forældelsesreglerne giver. I dag kan en korrektion af balanceposter udløse dobbelt fradrag eller dobbelt beskatning i de tilfælde, hvor frist- og forældelsesreglerne afskærer ændring af balanceposten i alle indkomstår, hvori balanceposterne ikke er opgjort korrekt. Det drejer sig f.eks. om korrektion af opgørelsen af varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser. Efter lovforslaget fjernes denne uhensigtsmæssighed ved altid at betinge korrektion af balanceposter af, at indkomstårets balancepost ultimo er den samme som det følgende indkomstårs primopost. Opgørelsen af balanceposter kan altså alene ændres primo, såfremt det er muligt at ændre det foregående års ultimopost efter frist- og forældelsesreglerne. Forslaget vil på den måde sikre, at der ikke opstår dobbelt fradrag. På tilsvarende måde sikrer forslaget omvendt, at der heller ikke gennemføres dobbelt beskatning."*

Landsskatteretten anfører i afgørelsen af 9. december 2014, at regulering af balanceposter efter SFL's § 26, stk. 7 efter bestemmelsens forarbejder ikke omfatter lagerbeskattede finansielle kontrakter, ligesom bestemmelsen ikke omfatter lagerbeskattede fordringer og gæld.

Dette fremgår ikke af lovbemærkningerne, men Landsskatteretten udleder det af et høringsvar fra Skatteministeriet, hvor ministeriet bl.a. redegør for, hvad der skal forstås ved balanceposter, jf. følgende citat:

*"Når udtrykket "balancepost" er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posterne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimo-problemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen "vedrører opgørelsen af en balancepost". Lovforslaget angår kun opgørelsen af de balanceposter i regnskabet, som indgår i driftsresultatet."*

I landsskatteretsafgørelsen fra september 2014 har Landsskatteretten yderligere præciseret, at der ikke er tale om opgørelse af en balancepost, som indgår i driftsresultatet, men om ansættelse af værdier til brug for opgørelse af avance/tab. Denne præcision virker dog uforståelig, da de pågældende værdipapirer rent faktisk indgik som en balancepost i selskabets regnskab, og det også påvirkede driftsresultatet i form af realiserede og urealiserede kursgevinster og -tab vedrørende værdipapirerne.

Afgrænsningen forekommer endvidere både besynderlig og noget søgt i forhold til, at lagerprincippet jo netop vedrører skattemæssig værdiregulering af balanceposter i form af aktiver/forpligtelser ultimo året sammenlignet med værdien primo året. Dette princip er i forhold til finansielle kontrakter skrevet direkte ind i KGL's § 33, stk. 1, nr. 1: "gevinst eller tab på en kontrakt opgøres som forskellen mellem værdien af kontrakten ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse (lagerprincippet)".

Det virker derfor efter undertegnede opfattelse nærmest surrealistisk, at man kan nå frem til, at balanceposter, som nævnt i SFL's § 26, stk. 7, dvs. ansættelser, der vedrører balanceposter, ikke skulle omfatte lagerprincippet og heraf afledte skattemæssige værdireguleringer af aktiver/passiver primo og ultimo året! Og helt abstrakt bliver det, når det bl.a. sker med henvisning til, at der ikke er tale om opgørelse af en balancepost, som indgår i driftsresultatet, men om ansættelse af værdier til brug for opgørelse af avance/tab!!

Når foranstående samtidigt sammenholdes med, at hele formålet med indførelsen af SFL's § 26, stk. 7, netop var at fjerne den eksisterende uhensigtsmæssighed i lovgivningen, som samspillet mellem reglerne om regulering af balanceposter og frist- og forældelsesreglerne gav anledning til, nemlig mulighed for dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag, fremstår det, når sagen sættes på spidsen, som et temmelig upassende ærinde, som SKAT – og nu med Landsskatterettens accept – har bevæget sig ud i.

Tragikomisk nok åbner landsskatteretsafgørelserne en ny ladeport for dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag, når lagerprincippet finder anvendelse, hvilket i øvrigt over de senere år er blevet obligatorisk på mange områder. Det gælder i forhold til selskabers børsnoterede aktier, fordringer og finansielle kontrakter.

Dobbeltfradrag kan således opstå, hvis et selskab fejlagtigt har glemt at anvende realisationsprincippet og eksempelvis har fratrukket en betaling på 100 i henhold til en finansiell kontrakt, der har en markedsværdi (aktiv) på 100 ultimo indkomståret (år 1), og kontrakten enten realiseres til 0 eller har en værdi på 0 ved udgangen af år 2 (eller et senere indkomstår). Hvis år 2 stadig kan genoptages inden for

fristreglerne, men år 1 er forældet, vil selskabet ved en genoptagelse af år 2 opnå fradrag for de samme 100 som i år 1, nemlig forskellen mellem primoværdien på 100 og 0. På tilsvarende måde vil der kunne opstå situationer med dobbeltbeskatning.

### **Ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2**

Begge landsskatteretsager kunne nemt være løst tilfredsstillende, såfremt indkomståret 2008 var blevet genoptaget som en ekstraordinær ansættelse efter SFL's § 27, stk. 1, nr. 2, hvorefter der kan ske ekstraordinær genoptagelse, såfremt ansættelsen er en direkte følge af en ændret ansættelse for et andet indkomstår.

Denne mulighed tog Landsskatteretten stilling til i den ene af sagerne. Landsskatteretten fandt, at der ikke kunne ske ekstraordinær genoptagelse med den begrundelse, at en ændring af selskabets skatteansættelse for indkomståret 2008 i form af anvendelse af lagerprincippet for det pågældende værdipapir ikke ansås for at være en direkte følge af ændringerne for de øvrige indkomstår. Ændringen ansås derimod at ville være en følge af forkert retsanvendelse. At der havde været anvendt en forkert retsanvendelse for alle de pågældende indkomstår, ændrede ifølge Landsskatterettens opfattelse ikke herpå.

Landsskatterettens opfattelse forekommer tvivlsom, men vil ikke blive behandlet nærmere her. I stedet henvises til Kim Wind Andersens artikel i TfS2015.148, hvor forfatteren analyserer Landsskatterettens begrundelse og konkluderer, at en manglende adgang til ekstraordinær genoptagelse ved valg af forkert skattemæssigt princip næppe kan anses for at være i overensstemmelse med såvel lovens ordlyd, bestemmelsens formål, forarbejderne til bestemmelsen som domstolspraksis.

### **Sammenfatning**

De to landsskatteretsafgørelser kan blive startskuddet til, at selskaberne gransker deres selvangivelser og balanceposter bagud i tid og særligt ultimo – og primoposterne ved overgangen fra indkomståret 2010 til indkomståret 2011 påkalder sig interesse. Det hænger naturligvis sammen med, at indkomståret 2010 er forældet efter de almindelige genoptagelsesregler, hvorimod 2011 først forældes efter 1. maj 2015.

Selskaber har med de to landsskatteretsafgørelser retskrav på dobbeltfradrag, såfremt selskabet ved en forglemmelse fejlagtigt i indkomståret 2010 har fratrukket betaling i henhold til en finansiel kontrakt efter realisationsprincippet, men hvor en korrekt anvendelse af lagerprincippet flytter udgiften og fradraget til indkomståret 2011 (eller et senere indkomstår). Disse selskaber har ret til dobbeltfradrag ved anmodning om genoptagelse af selvangivelsen og primoværdien for indkomståret 2011 senest 1. maj 2015.

Omvendt har selskaber, der opdager, at de fejlagtigt har medregnet indtægter efter realisationsprincippet, og som vil føre til dobbeltbeskatning ved en korrektion efter lagerprincippet, efter undertegnede opfattelse ret til at være uenige med Landsskatteretten.

Det var netop denne uholdbare retstilstand, der førte til lovindgrebet i 2004, og som altså nu mere end 10 år senere efter SKATs og Landsskatterettens opfattelse ikke gælder for balanceposter efter KGL og ABL. Argumentationen virker både søgt og konstrueret, og samtidigt uforståelig, når henses til hele formålet og det historiske forløb forud for lovindgrebet.

At argumentere for et resultat, hvor historien viste, at der var behov for at værne mod dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag vedrørende balanceposter i form af varelagre, igangværende arbejder og hensættelser men nu 10 år senere ikke for balanceposter omfattet af lagerprincippet, giver Karl Marx' gamle citat nyt liv. Hos SKAT er der indført retningslinjer for **early warning** med henblik på at gøre opmærksom på uhensigtsmæssigheder i lovgivningen og herunder forebygge, at en sag udvikler sig til et politisk problem. Princippet er, at sådanne sager skal forelægges for den enkelte chef, herunder hele vejen op til skatteministeren, hvis sagen er egnet hertil.

En fortolkning af skattereglerne, der kan medføre dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag, er egnet til at blive forelagt skatteministeren som en ministersag. Jeg kan derfor kun opfordre til, at ansvarlige hos SKAT snarest muligt vil sørge for, at denne uhensigtsmæssighed lander på skatteministerens bord!