



HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 16. december 2025

Sag BS-23001/2025-HJR
(2. afdeling)

Boet efter A, B, C og D
(advokat Martin Bekker Henriksen for alle)

mod

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Roskilde den 17. august 2022 (BS-36691/2020-ROS) og af Østre Landsrets 8. afdeling den 19. august 2024 (BS-32055/2022-OLR).

Procesbevillingsnævnet har den 4. april 2025 meddelt boet efter A, B, C og D begrænset tilladelse til anke til Højesteret, således at tilladelsen alene omfatter spørgsmålet om, hvorvidt SKATs afgørelser af 6. september 2016 er rettidige efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Hanne Schmidt, Jens Kruse Mikkelsen, Ole Hasselgaard og Mohammad Ahsan.

Påstande

Appellanterne, boet efter A, B, C og D, har nedlagt påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at SKATs afgørelser af 6. september 2016 er ugyldige.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

Anbringender

Boet efter A, B, C og D har anført navnlig, at SKATs afgørelser af 6. september 2016 ikke er omfattet af den 6-årige ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, men af den 4-årige ansættelsesfrist i § 26, stk. 1. Afgørelserne er truffet efter udløbet af denne frist og er dermed ugyldige.

Skatteforvaltningslovens § 26 kan ikke fraviges til skade for skatteyderen og har til formål at beskytte skatteyderen mod at blive stillet over for yderligere skattekrav efter lang tid. Den 6-årige ansættelsesfrist i § 26, stk. 5, er en undtagelse til den ordinære ansættelsesfrist på 4 år i § 26, stk. 1, hvorfor kravet til hjemmelsgrundlagets klarhed er skærpet.

Anmodningen om skattefri virksomhedsomdannelse efter virksomhedsomdannelsesloven og SKATs afslag herpå angik ikke en kontrolleret transaktion, men et spørgsmål om valg af beskatningsmetode. SKATs afgørelser angår således alene en regulering af forholdet mellem appellanterne og SKAT.

Synspunktet om, at SKATs afgørelser af 6. september 2016 skulle vedrøre en kontrolleret transaktion, har ikke støtte i ordlyden af eller forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, eller i Højesterets praksis, jf. navnlig dom af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034). Synspunktet har heller ikke støtte i skattekontrollovens dagældende § 3 B, som begrebet kontrolleret transaktion skal forstås i overensstemmelse med.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 8, må føre til, at en omstrukturering såsom tilførsel af aktiver ikke er en kontrolleret transaktion i § 26, stk. 5's forstand. Dette understøtter, at virksomhedsomdannelse heller ikke er en kontrolleret transaktion, og at § 26, stk. 5, ikke finder anvendelse i forhold til SKATs afgørelser af 6. september 2016.

Skatteministeriet har anført navnlig, at den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, omfatter "enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner". Det har Højesteret fastslået ved dom af 2. februar 2012 (UfR 2012.1642) og senest ved dom af 29. januar 2025 (UfR 2025.1412).

For at der foreligger en kontrolleret transaktion, skal der efter skattekontrollovens dagældende § 3 B være tale om en transaktion mellem parterne i et kontrolleret miljø (kontrolkravet), og der skal være tale om en handelsmæssig eller økonomisk transaktion (transaktionskravet). Parterne er enige om, at kontrolkravet er opfyldt.

Spørgsmålet er, om SKATs afgørelser af 6. september 2016 vedrører en kontrolleret transaktion. Ved virksomhedsomdannelsen blev der overdraget aktiver og

passiver fra appellanterne til det nystiftede anpartsselskab, hvilket er i kerneområdet af handelsmæssige og økonomiske transaktioner omfattet af skattekontrollovens § 3 B.

Det bringer ikke skatteansættelsen uden for anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at skattemyndighederne i den foreliggende sag ikke har foretaget materielle korrektioner for priser eller vilkår i de kontrollerede transaktioner, jf. Højesterets dom af 29. januar 2025 (UfR 2025.1412).

Da der i den foreliggende sag ikke er foretaget en skattefri omstrukturering, aktieombytning eller spaltning, er skatteforvaltningslovens § 26, stk. 8, ikke relevant. Det er ikke en betingelse for at anvende stk. 8, at der foreligger en kontrolleret transaktion, og der er ingen støtte for appellanternes synspunkt om, at stk. 8 udelukker, at SKATs ændring fra skattefri til skattepligtig virksomhedsomdannelse er omfattet af § 26, stk. 5.

Højesterets begrundelse og resultat

Den 28. juni 2012 stiftede ægteparret A og B samt deres børn C og D anpartsselskabet ... I den forbindelse overdrog de samtlige aktiver og passiver i deres personligt ejede virksomhed (et interessentskab) til anpartsselskabet, og interessentskabet ophørte ved omdannelsen. Endvidere indskød A og B i anpartsselskabet en likvid beholdning (provenu) på ca. 625.000 kr. fra salget af deres ejendom ... i ...

Den nævnte omdannelse blev gennemført som en skattefri virksomhedsomdannelse, men blev ved SKATs afgørelser af 6. september 2016 ændret til en skattepligtig omdannelse, da betingelserne for en skattefri omdannelse efter virksomhedsomdannelsesloven ikke var opfyldt. Landsskatteretten stadfæstede den 15. juli 2020 SKATs afgørelser.

Ændringen af virksomhedsomdannelsen fra skattefri til skattepligtig er foretaget efter udløbet af 4-årsfristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, men inden for den forlængede 6-årsfrist i § 26, stk. 5. Sagen angår for Højesteret, om den forlængede frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, finder anvendelse.

Af bestemmelsen i § 26, stk. 5, følger, at fristerne efter stk. 1 – for at afsende varsel om foretagelse eller ændring af bl.a. en ansættelse af indkomstskat og for at foretage ansættelsen – udløber i det sjette år efter indkomstårets udløb, bl.a. hvis der er tale om skattepligtige, som er omfattet af personkredsen i skattekontrollovens dagældende § 3 B, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

I § 3 B er det angivet, hvilke skattepligtige der er omfattet af bestemmelsen, og det følger heraf, at der ved kontrollerede transaktioner forstås handelsmæssige

eller økonomiske transaktioner mellem den skattepligtige og det pågældende interesseforbundne selskab.

Parterne er enige om, at ægteparret A og B og deres to børn i kraft af deres slægtskab og fælles ejerskab af anpartsselskabet var omfattet af personkredsen i § 3 B. Ved overførslen af aktiver og passiver til anpartsselskabet, som skete ved virksomhedsomdannelsen, foretog de en kontrolleret transaktion omfattet af § 3 B.

Da SKATs afgørelser af 6. september 2016 indebar, at virksomhedsomdannelsen blev ændret fra skattefri til skattepligtig, finder Højesteret, at afgørelserne må anses for en ændring af appellanternes skatteansættelse for så vidt angår den kontrollerede transaktion, som virksomhedsomdannelsen udgjorde. Afgørelserne er derfor omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. stk. 1.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 8, at fristerne i bl.a. stk. 1 udløber i det sjette år efter indkomstårets udløb for visse nærmere angivne skattepligtige for så vidt angår overdragelse af aktier, aktiver og passiver som led i en aktieombytning, spaltning eller tilførsel af aktiver. Appellanterne har anført, at § 26, stk. 8, må føre til, at en omstrukturering såsom tilførsel af aktiver ikke er en kontrolleret transaktion i § 26, stk. 5's forstand. Højesteret finder, at der hverken i ordlyden af § 26, stk. 8, eller dens forarbejder er holdepunkter for en begrænsning af anvendelsesområdet for § 26, stk. 5.

Da SKATs ændring af virksomhedsomdannelsen fra skattefri til skattepligtig ved afgørelserne af 6. september 2016 var rettidig efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, stadfæster Højesteret herefter landsrettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal boet efter A, B, C og D solidarisk betale i alt 70.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.