

Hvornår er aktier og anparter afstået ved selskabets konkurs?

En bemærkning til Skatteministeriets kommentar til Østre Landsrets dom af 12. marts 1991.

---

I "T & S Nyt" nr. 10-1991, s. 513. er omtalt en landsretsafgørelse, hvor en hovedanpartshaver, der havde erhvervet sine anparter i august 1983, ønskede fradrag for tabet på sine anparter efter Aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 4 (fradrag i særlig indkomst, dernæst i almindelig skattepligtig indkomst, efter 3 års besiddelsestid).

Selskabet var gået konkurs i januar 1985. Hovedanpartshaveren gjorde gældende, at han på afståelsestidspunktet havde besiddet anparterne i 3 år. Det afgørende spørgsmål var, hvornår afståelsestidspunktet retteligt var indtrådt.

Med udgangspunkt i en Østre Landsretsdom af 3.12.1980, der omhandlede en likvidationssituation, hævdede hovedanpartshaveren, at afståelsen måtte fikseres til principalt tidspunktet for stadfæstelse af boopgørelsen i konkursboet - det var i december 1986 - subsidiært til tidspunktet, hvor boopgørelsens skattemæssige side var afklaret, nemlig i januar 1987. Begge muligheder ville give ham det "udvidede" tabsfradrag efter Aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 4.

Dommen gik hovedanpartshaveren imod. Retten gik ikke ind på hovedanpartshaverens synspunkt om, at der måtte drages en parallel fra likvidationssituationen, hvor afståelsen og dermed tabsfradraget kan placeres på tidspunktet for selskabets endelige opløsning. Under henvisning til selskabets betydelige underbalance på ca. 2.8. mio. ved konkursens indtræden i december 1985 fandt retten det godt gjort, at hovedanpartshaveren allerede på dette tidspunkt var klar over, at der ikke under konkursbehandlingen ville fremkomme midler til fuld dækning af kreditorerne, og at egenkapitalen derfor var uopretteligt tabt. Hovedanpartshaveren måtte derfor anses for at have afstået sine anparter i 1985, d.v.s. ved selskabets konkurs.

Dommen er kommenteret i "T & S Nyt", 1991-nr. 10, s. 554. Kommentaren præciserer efter min opfattelse ikke klart den retstilstand, som kan læses ud af dommen. Kommentaren anfører, at det kan "...fastslås, at tab på anparter ikke alene - som det fremgår af den i sagen påberåbte utrykte Østre Landsrets dom af 3. december 1980 - kan, men tillige skal fradrages i det år, hvori indskudskapitalen må anses for tabt".

Det er særdeles væsentligt at holde sig for øje, at ligestillingen af afståelse med tab af selskabets kapital forudsætter, at kapitaltabet konstateres ved en ydre retsakt,

i dommens tilfælde selskabets konkurs. Det centrale spørgsmål, når konkurs indtræder, er, om konkursen også reelt genspejler et uopretteligt tab af kapitalen. Konkursdekretet i sig selv er ikke nok til at udløse en afståelse i skattemæssig forstand. En konkursbehandling kan afdække aktiver, som stiller selskabets situation i et nyt lys, som ikke giver belæg for den slutning, at selskabskapitalen er "uoprettelig tabt" på konkurstidspunktet. En bevisførelse herom kan falde ud i selskabsejerens favør. At det ikke lykkedes i 1991-sagen, hænger selvfølgelig sammen med den kraftige underbalance i selskabet på konkurstidspunktet. Men retten godkender forudsætningsvist i sine præmisser, at konkursen i sig selv ikke er nok til at bringe afståelsesbegrebet ind i billedet. Der fordres tillige en underbalance, som kendetilgørende indebærer et uopretteligt kapitaltab.

Foreligger der ikke nogen ydre retsakt i skikkelse af konkurs, åbning af tvangsakkord eller betalingsstandsning, opstår der intet spørgsmål om at ligestille kapitaltab med afståelse. Kommentaren i "T & S nyt" formulerer sig derfor uheldigt vidtfavnende, når det - forhåbentligt utilsigtet - hedder, at tabet på anparterne skal fradrages i det år, hvori indskudskapitalen må anses for tabt. Fluktuationer i selskabets egenkapital - såvel over som under nullinien - kan udløse rent selskabsretlige handlepligter efter Aktieselskabslovens § 69 a og Anpartsselskabslovens § 85 a, men har ikke umiddelbart skattemæssige virkninger for selskabets ejere bortset fra den dertil svarende forskydning i deres formueopgørelse. Hvis kapitaltabet derimod konstateres ved en retsakt - f.eks. i form af en kapitalnedskrivning - ændres billedet. I så fald foreligger der i princippet en afståelse af de nedskrevne kapitalandele. Da denne afståelse imidlertid efter fast praksis anses for omfattet af Ligningslovens § 16 A, stk. 1, er virkningen, at den "nedskrevne" aktionær eller anpartshaver alligevel ikke opnår tabsfradrag for sin nedskrevne aktie- eller anpartspost i selskabet. Der er dog dispensationsadgang, såfremt den pågældende ikke deltager i en fornyet rekonstruktion af selskabet med bevarelse af sit ejerskab.

Ekspansion af afståelsesbegrebet til at omfatte andre situationer end en overgang af ejerskab til aktieposten kræver en juridisk disposition i korrespondens med den underliggende bevægelse i selskabskapitalen. Konkursituationen er den mest nærliggende, men konkurs er kun afståelse, hvis konkursen betegner en reel konstatering af et uopretteligt tab af selskabskapitalen. Østre Landsrets dom kan derfor ikke tages til indtægt for andre situationer end konkursituationen. Og selv her kan der sættes et elementært spørgsmålstejn ved det skatteretlige hjemmelsgrundlag for at ligestille afståelse med konstateret kapitaltab ved konkurs - nøjagtig som tilfældet er med den begrebsmæssige metaformose, som skattemyndighederne i nyere tid har påkaldt sig for at anskue visse vedtægtsændringer som ensbetydende med afståelse. Skatterettens forankring er stadigvæk at finde i Grundlovens § 43, der afspejler det helt grundliggende forfatningsretlige princip, at borgerne

kun kan pålægges økonomiske byrder i kraft af lovhjemmel. Administrative fortolkningsmanøvrer af mere eller mindre teologisk tilsnit, der søger at pøde lovbundne skatteretlige begreber med en betydning, som afviger fra den tilsigtede eller fra den betydning, som passer med en naturlig sproglig læsning af lovens ord, er ikke forenelige med almindelige hjemmelskrav. Da det skatteretlige afståelsesbegreb bygger på velindarbejdede juridiske læresætninger om formuerettighedens overgang, synes både Østre Landsrets dom og Skatteministeriets kommentar til dommen at måtte betragtes som værende af tvivlsom rigtighed, og det forekommer derfor med rette, at sagen er anket til Højesteret.