

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9711 af 26/06/2018 (Gældende)

Skattepligt eller skattefrihed - indkomst optjent under konkurs

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0390149

Skattepligt eller skattefrihed - indkomst optjent under konkurs

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at indkomst optjent i den periode, hvor selskabet var under konkursbehandling var skattefri, hvis konkursboet kunne afsluttes som solvent efter konkurslovens § 144. Selskabet var ikke gjort skattepligtig af konkursindkomsten.

Skatterådsmøde 26. juni 2018 - SKM2018. 430. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ApS under konkurs ikke er skattepligtig af konkursindkomsten, idet et krav på indkomstskat og renter ville medføre, at boet ikke vil kunne slutes som solvent efter konkurslovens § 144?

Svar

1. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ApS blev taget under konkursbehandling (dato) 2016 med fristdag d. (dato) 2016.

Spørger ApS under konkurs' eneste aktiv var en ejendom, beliggende Adresse, som selskabet erhvervede i 2011 for xx mio. kr.

Ejendommen var i selskabets seneste årsrapport fra år 2014 angivet til yy mio. kr. Det fremgår af balancen, at ejendommen ligeledes var bogført til en værdi på yy mio. kr. på konkurstidspunktet.

Ved købsaftale efter fristdagen solgte konkursboet ejendommen til Selskab 1 ApS eller ordre for zz mio. kr.

Efter salget af ejendommen - sendte boet en redegørelse i medfør af konkurslovens § 125, stk. 2, til SKAT.

Senere sendte boet endnu en redegørelse, pr. mail, til SKAT i medfør af konkurslovens § 125, stk. 4, samt en tilkendegivelse af, at boets opfattelse var, at konkursindkomsten ikke var skattepligtig. Boet sendte også en gældsogsliste til SKATs orientering. I mailen opfordrede boet SKAT til at træffe afgørelse inden 12 uger, hvis SKAT måtte mene, at konkursindkomsten var skattepligtig.

SKAT har ikke truffet afgørelse om, at konkursboet er skattepligtig af indkomsten. Tre-måneders fristen efter konkursskattelovens § 15, stk. 2, er således udløbet.

Afhængig af størrelsen af privilegerede krav forventes det beløb, der er til rådighed til udlodning, at være i størrelsesordenen aa mio. kr. Avanceskatten på ejendommen er opgjort til bb kr.

Konkursboet er alene solvent og kan slutes efter konkurslovens § 144 så længe skattefriheden opretholdes. For det tilfælde, at boet er skattepligtigt, vil selve skattepligten medføre, at boet bliver insolvent.

Der er derfor tale om den helt særlige situation, at boet alene er solvent, så længe det er skattefrit. Den skattepligt, som er forudsat i konkursskattelovens § 5 kan de facto ikke gennemføres, da boet så alligevel vil være insolvent og dermed skattefrit efter konkursskattelovens § 2. Det er ikke forudsat i formuleringen af konkursskattelovens § 5, at selve skattepligten kan gøre boet insolvent. Situationen er et udslag af

regelsammenstød, hvor bestemmelsen i konkurslovens § 5 og konkursskattelovens § 2 giver indbyrdes uforenelige resultater. Dette er baggrunden for anmodningen om bindende svar.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Regelsammenstød

Hvorvidt konkursindkomsten er skattepligtig afgøres efter konkursskattelovens bestemmelser. Konkursboet er ikke skattepligtig af konkursindkomsten, medmindre SKAT undtagelsesvis træffer afgørelse om skattepligt, jf. konkursskattelovens § 2 og § 15, stk. 2 og 3. SKAT skal træffe denne afgørelse om eventuel skattepligt inden tre måneder efter modtagelsen af redegørelsen efter konkurslovens § 125, stk. 2, jf. konkursskattelovens § 15, stk. 2. Hvis SKATs afgørelse ikke er truffet inden denne frist er konkursindkomsten skattefri.

Hvis et konkursbo afsluttes som solvent omfattes boet af konkurslovens § 144. Den skattemæssige retsvirkning heraf er som udgangspunkt, at skattefriheden efter konkurslovens § 2 bortfalder, jf. konkursskattelovens § 5. Indkomsten for de enkelte år skal i stedet opgøres efter den almindelige skattelovgivning og der skal indgives selvangivelser for samtlige indkomstår fra og med konkursåret.

I nærværende situation, hvor det skattefrie konkursbo undtagelsesvist har vist sig at være solvent, vil en stringent anvendelse af reglerne medføre et regelsammenstød, som giver indbyrdes uforenelige resultater. Regelsammenstødet kommer til udtryk ved, at konkursboet er solvent, men kun så længe skattefriheden opretholdes. Den skattepligt, som er forudsat i konkursskattelovens § 5, kan de facto ikke gennemføres, da boet så alligevel vil være insolvent og dermed skattefrit efter konkursskattelovens § 2. Det er ikke forudset i formuleringen af konkursskattelovens § 5, at selve skattepligten kan gøre boet insolvent. Konkursskattelovens §§ 2 og 5 må derfor underkastes en fortolkning, så bestemmelserne afgrænses over for hinanden og gives et indhold under hensyn til deres formål og i overensstemmelse med almindelige fortolkningsregler.

Det er væsentligt at forstå, at man i den foreliggende situation ikke kan opnå et resultat, som stemmer med ordlyden af både konkursskattelovens §§ 2 og 15 på den ene side og konkursskattelovens § 5 på den anden side. Konkursboet vil således enten ende som solvent og skattefrit, hvilket umiddelbart er i strid med ordlyden af konkursskattelovens § 5 eller som et insolvent bo som i strid med ordlyden af konkursskattelovens § 2 og § 15, stk. 2 og 3 underlægges skattepligt, uanset at SKAT ikke har truffet bestemmelse herom. Dette er netop den situation, som karakteriseres som regelsammenstød.

Det klare udgangspunkt er, at konkursindkomster er skattefrie, medmindre SKAT undtagelsesvist beslutter andet. Dette kommer klart til udtryk i Skattelovrådets udtalelse i betænkning 1101/1987, afsnit 7.5.1

”Skattelovrådet har derfor foreslået den under 7.4. nævnte løsning, hvorefter beskatningen principielt kan opretholdes hos fallenten/konkursboet, men beskatningen skal ikke gøres gældende, medmindre skattemyndighederne undtagelsesvis beslutter det”

Hensynet bag, at konkursindkomster ikke er skattepligtige er, at konkursboer i almindelighed ikke oppebærer sådanne indkomster, at det vil være formålstjenligt at forlange beskatning.

Hvis et konkursbo sluttes som solvent er dette hensyn ikke længere tilstede, hvorfor skattefritagelsen i disse solvente tilfælde bortfalder i medfør af konkursskattelovens § 5. Bestemmelsen bygger på Skattelovrådets udtalelse i betænkning 1101/1987, afsnit 7.8.2.

”I sjældne tilfælde sker det, at et afsagt konkursdekret hæves igen, idet det viser sig, at der er fuld dækning til alle anmeldte fordringer.

I sådanne tilfælde er argumenterne for den særlige konkursbeskatning eller en eventuel fritagelse for beskatning af konkursboets indkomst ikke længere gyldige.

Det vil derfor efter Skattelovrådets mening være rigtigst i sådanne tilfælde helt at bortse fra de særlige konkursskatteregler og i stedet søge at rekonstruere en normal indkomstbeskatning for de enkelte indkomstår. [...]"

Det fremgår således af Skattelovrådets udtalelse, at baggrunden for beskatningen efter konkursskattelovens § 5 er, at der vil være fuld dækning til alle krav. Formålet med konkursskattelovens § 5 er således at fastholde skattepligten for boer, hvor de forhold, som har begrundet skattefriheden, ikke har vist sig at være til stede, eftersom alle kreditorer i boet har kunnet fyldestgøres. I den foreliggende situation vil kreditorerne imidlertid ikke kunne fyldestgøres, hvis der statueres skattepligt. Det vil således være i strid med formålet med konkursskattelovens § 5 at beskatte konkursboet, da det vil betyde at der ikke er fuld dækning til alle anmeldte krav.

Skattepligten i medfør af konkursskatteloven § 15, stk. 2, er betinget af, at SKATs beslutning om skattepligt træffes inden 3 måneder efter modtagelsen af kurators oplysninger efter konkurslovens § 125, stk. 2.

Fristen i konkursskattelovens § 15, stk. 2, er fastsat af hensyn til konkursboet og kreditorerne, så der hurtigst muligt kan opnås klarhed over, hvorvidt boet er skattepligtigt og om der skal afsættes dividende til dækning af skattekrav. Vigtigheden af, at SKAT træffer afgørelse om skattepligt inden for fristen understreges i Skattelovrådets udtalelse i betænkning 1101/1987, afsnit 7.5.1

"Skattelovrådet finder det af stor betydning, at konkursboet/fallenten så hurtigt som muligt kan få at vide, hvorvidt skattemyndighederne vil stille krav om beskatning af indkomsten fra den under konkursboet inddragne formuemasse. For konkursboet og for kreditorerne kan det have stor betydning, om regnskaberne skal tilrettelægges med henblik på en senere skatteopgørelse, og navnlig for kreditorerne i et selskab under konkurs er beslutningen afgørende for, om der skal afsættes dividende også til dækning af skattekrav.

[...] Denne afgørelse skal træffes inden for kort tid efter konkursens indtræden, således at konkursboet/fallenten hurtigst muligt kender deres skattemæssige stilling".

Denne afvejning kommer tillige udtryk i Skattelovrådets udtalelse i betænkning 1101/1987, afsnit 7.2 om hensynet bag reglerne i konkursskatteloven:

"Som det er nærmere omtalt foran i afsnit 5, mener Skattelovrådet, at det væsentligste hensyn, der må lægges til grund for eventuelle ændrede regler på dette område, er hensynet til en enkel og forsvarlig administration af konkursboernes skatteforhold. Hensynet til skatteprovenuet fra konkursboerne må tilsvarende tillægges sekundær betydning, navnlig fordi der vil gælde en forhåndsformodning om, at der normalt vil være ingen eller meget beskedne dækning for de skattekrav, der udløses i forbindelse med en konkursbehandling"

Der er således med § 15, stk. 2 (og stk. 3), etableret et system, som smidigt kan håndtere den situation, at en skatteopgørelse og selvangivelse i mange boer vil være unødigt ressourcekrævende. SKAT har en enekompetence til at beslutte om boerne er skattepligtige, men er til gengæld tvunget til at agere indenfor visse frister. Reglerne vil uundgåeligt føre til, at der i nogle situationer mistes skatteprovenu, men hensynet til enkelhed og forudsigelighed vægter højere. Reglen indeholder således et system, som afvejer SKATs og de øvrige kreditors interesser. En fortolkning baseret på *lex specialis* vil derfor medføre, at konkursskattelovens § 2 og § 15, stk. 2, gives forrang fremfor konkurslovens § 5. I den

foreliggende situation, vil skattepligt indebære, at der ikke opnås den forudsigelighed og enkelhed, som var forudsat i en situation, hvor der ikke er fuld dækning til kreditorerne. Konkurslovens § 15, stk. 2, indeholder den mulighed for afvejning af hensynet til afvikling af boet og boets kreditorer på den ene side og det fiskale hensyn på den anden side, som også er nødvendig her, hvor boet vil blive insolvent, hvis ikke skattefriheden fastholdes.

Samlet set vil det derfor være mest i overensstemmelse med bestemmelseernes formål at gå frem efter konkursskattelovens § 2, jf. § 15, stk. 2, i den situation, hvor der ikke er fuld dækning til alle kreditorer, hvis der pålægges skattepligt. Derved forbeholdes konkursskattelovens § 5 (med støtte i forarbejderne) til den situation, hvor der er fuld dækning til alle krav, herunder dækning til skatten i konkursperioden og renter heraf. Dette resultat stemmer endvidere med det fortolkningsprincip, hvorefter undtagelser skal fortolkes indskrænkende. Konkurskattelovens § 5 må således anses for en undtagelse til udgangspunktet om skattefrihed i konkursskattelovens § 2.

Spørgsmål nr. 1 må derfor besvares bekræftende

Spørgers høringssvar.

Konkursboet har anmodet om bindende svar, idet der ikke er tvivl om, at Konkursboets midler er tilstrækkelige til at sikre fuld indfrielse af samtlige anmeldte krav men utilstrækkelige, hvis Konkursboet er skattepligtig.

Konkursboet kan derfor afsluttes i medfør af konkurslovens § 144, idet Konkursboet er solvent – så længe skattefriheden opretholdes.

Hvis Konkursboet udleveres som solvent – efter indfrielse af anmeldte krav – vil Spørger ApS som anført i SKATs udkast til indstilling blive stillet, som om det ikke havde været under konkursbehandling. Selskabet vil imidlertid ikke have mulighed for at betale sin nu genopståede forpligtelse over for SKAT fuldt ud.

For en god ordens skyld bemærkes det, at det fremgår af SKATs udkast til indstilling, at Konkursboet har angivet, at Spørger ApS ikke vil kunne betale samtlige sine kreditorer, da der ikke vil være midler nok til at dække skatten og samtlige øvrige kreditorer. Konkursboet bemærker, at alle anmeldte kreditorer i Konkursboet vil kunne opnå fuld dækning, som beskrevet ovenfor, men at SKAT alene vil opnå dividende af det skattekrav, der måtte opstå som følge af bortfald af skattepligten.

SKAT har ikke anmeldt et krav i Konkursboet som følge af, at konkursindkomsten ikke skattepligtig, og SKAT har heller ikke på nuværende tidspunkt mulighed for at gøre konkursindkomsten skattepligtig. Konkursboet og skifteretten kan som følge heraf ikke ved afslutning af konkursen efter konkurslovens § 144 tage stilling til SKATs krav, der måtte opstå i medfør af, at skattefriheden skulle bortfalde efter konkursskattelovens § 5.

Konkursboet forstår SKATs udkast til indstilling således, at Konkursboet ikke ved afslutning af konkursen i medfør af konkurslovens § 144 skal tage SKATs eventuelle skattekrav i betragtning, idet konkursindkomsten ikke er skattepligtig for Konkursboet og idet SKAT ikke har anmeldt et krav i Konkursboet.

Dette vil efter den foreskrevne fremgangsmåde i konkurslovens § 144 medføre, at alle anmeldte kreditorer i Konkursboet vil opnå fuld dækning for deres krav og at Konkursboets aktiver udleveres til Spørger ApS med fradrag af omkostningerne ved boets behandling.

Hvis skattefriheden som følge heraf bortfalder og Spørger ApS bliver skattepligtig af indkomsten under konkursen, vil det have den konsekvens, at Spørger ApS atter bliver insolvent, og at beskatningen

forudsat i konkursskattelovens § 5 de facto ikke kan gennemføres. SKAT vil således alene opnå dividende af det skattekrav, der opstår i medfør af, at skattefriheden skulle bortfalde efter konkursskattelovens § 5.

Realiteten er således, at alle anmeldte kreditorer i Konkursboet får fuld dækning for deres krav, hvorimod SKAT alene vil få en dividende af deres krav.

SKAT har i sit udkast til indstilling anført, at afslutningen efter konkurslovens § 144 forudsætter samtykke fra samtlige fordringshavere. SKAT har imidlertid undladt at gengive, at det videre følger af bestemmelsen ”*eller bevis for, at de [fordringshaverne] er fyldestgjort, sluttet boet straks*”.

Det synes derfor unødigt formalistisk, når SKAT forsøger at undlade at besvare det rejste spørgsmål ved at henvise til, at det er skifteretten, der træffer afgørelse om, hvorvidt boet kan afsluttes efter konkurslovens § 144. Konkursboet sluttet straks og uden afholdelse af skiftesamling, når undertegnede som kurator fremlægger udlodningsregnskabet og dokumentationen for, at samtlige kreditorer er betalt.

Hvis SKAT ikke vil besvare spørgsmålet, før boet er afsluttet i medfør af konkurslovens § 144, har undertegnede ikke mulighed for at få besvaret sit spørgsmål, før der er sket udlodning – det vil sige på et tidspunkt hvor undertegnede er fratrådt som kurator og på et tidspunkt, hvor Spørger ApS har fået udleveret de resterende midler, der som bekendt er utilstrækkelige til at dække SKATs nu genopståede krav.

I min egenskab af kurator har jeg valgt at stille det i sagen omhandlede spørgsmål til SKAT netop for at give SKAT mulighed for – mens tid er – at varetage sine interesser i en situation, hvor SKAT har valgt ikke inden for gældende tidsfrister at gøre Konkursboet skattepligtigt.

SKAT vil med sikkerhed komme til at stå i en tilsvarende situation andre gange, og det er derfor vanskeligt at forstå, hvorfor SKAT gør sig så store anstrengelser for ikke at besvare spørgsmålet og dermed varetage egne interesser.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ApS under konkurs, ikke er skattepligtig af konkursindkomsten, idet et krav på indkomstskat og renter ville medføre, at boet ikke vil kunne sluttet som solvent efter konkurslovens § 144.

Begrundelse

Selskaber, der tages under konkursbehandling er ikke skattepligtige af konkursindkomsten, med mindre SKAT har truffet bestemmelse om skattepligt, jf. konkursskattelovens § 6.

SKAT har ikke truffet beslutning om skattepligt af konkursindkomsten, og Spørger ApS under konkurs er derfor ikke skattepligtig af konkursindkomsten. SKAT har heller ikke på nuværende tidspunkt mulighed for at gøre konkursindkomsten skattepligtig, da fristen for at træffe afgørelse om skattepligt efterfølgende, heller ikke er opfyldt, jf. konkursskattelovens § 15, stk. 2 og 3.

Som udgangspunkt kan spørgsmålet for denne del derfor besvares med ja, da Spørger ApS under konkurs ikke er skattepligtig af konkursindkomsten, da SKAT ikke har truffet afgørelse om skattepligt.

Som spørgeren har begrundet sin anmodning, vedrører spørgsmålet den situation, Spørger ApS under konkurs kommer i, hvis boet kan afsluttes som solvent.

Det er oplyst, at hvis boet er skattefri, kan boet afsluttes efter konkurslovens § 144, som solvent.

Afslutning efter konkurslovens § 144 kræver at samtlige anmeldte kreditorer erklærer sig dækket.

Da spørger ikke er skattepligtig af konkursindkomsten, kan SKAT ikke anmelde et krav i boet på skat af konkursindkomsten.

Hvis boet sluttet solvent efter konkursskattelovens § 144, bortfalder skattefriheden, jf. konkursskattelovens 5. Der skal herefter opgøres en skattepligtig indkomst efter de sædvanlige regler, dvs. som om selskabet ikke havde været erklæret konkurs. Der skal indsendes selvangivelse efter fristen for indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor boet afsluttes, jf. konkursskattelovens § 5, stk. 2.

Det er oplyst af Spørger, at hvis indkomsten bliver skattepligtig, vil selskabet ikke kunne betale samtlige sine kreditorer, da der ikke vil være midler nok til at dække skatten og samtlige øvrige kreditorer. Det er spørgers opfattelse, at der i denne situation er tale om et regelsammenstød.

Det er SKATs opfattelse, at der er tale om en særlig situation.

Som det fremgår af konkursskattelovens § 1 omhandler konkursskatteloven alene visse skatteforhold i forbindelse med konkurs.

Hvilken skat, der skal beregnes og betales i forbindelse med en konkursbehandling afhænger af, hvordan boet afsluttes.

Sluttes boet som insolvent er konkursindkomsten skattefri, hvis ikke SKAT har gjort den skattepligtig. Som opsummeret af skattelovrådet i betænkning om skat ved konkurs og akkord om baggrunden for skattefriheden af konkursindkomsten: ” *Resultatet vil i de allerfleste tilfælde være, at der ikke vil være nogen indkomst at beskatte hos konkursboet, og dette er også baggrunden for, at skattemyndighederne i praksis ikke har interesseret sig for konkursboerne i skattemæssig henseende.* ”

Sluttes boet solvent gælder de almindelige skatteregler, dog således, at fristen for indsendelse af selvangivelser følger fristen for det indkomstår, hvor konkursen afsluttes.

Som det fremgår af bemærkningerne til konkursskattelovens § 5 er det tilsigtet, at anvendelsen af konkursskattelovens regler bortfalder, hvis boet er solvent.

I dette tilfælde er det dog ikke konkursboet, der bliver skattepligtig, da konkursskattelovens regler ikke længere finder anvendelse, men det er selskabet, der bliver stillet, som om det ikke havde været under konkursbehandling. Dette har man været opmærksom på i skattelovrådets betænkning, hvor det er anført:

”I sjældne tilfælde sker det, at et afsagt konkursdekret hæves igen, idet det viser sig, at der er fuld dækning til alle anmeldte fordringer.

I sådanne tilfælde er argumenterne for den særlige konkursbeskatning eller en eventuel fritagelse for beskatning af konkursboets indkomst ikke længere gyldige. ”

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at afslutning efter konkurslovens § 144 forudsætter samtykke fra samtlige fordringshaver. Heri må dog indfortolkes fordringshavere med anmeldte fordringer, jf. det af bestemmelsen fremgår, at det ikke kan ske forinden anmeldelsesfristens udløb, og det ovenfor citerede fra skattelovrådets betænkning.

Det er skifteretten, der træffer afgørelse om, hvorvidt boet kan sluttet efter konkurslovens § 144.

Træffer skifteretten afgørelse om, at boet kan sluttet efter konkurslovens § 144 finder konkursskattelovens regler ikke længere anvendelse.

Selskabet skal herefter opgøre sin skattepligtige indkomst efter de sædvanlige regler for selskaber. Det er i denne forbindelse uden betydning, om der allerede inden afslutning af boet kan beregnes, at der ikke er midler til dækning af SKATs krav på skat efter en sædvanlig opgørelse af indkomsten. SKAT kan derfor ikke bekræfte, at selskabet ikke vil være skattepligtig af indkomsten i konkursperioden, når boet afsluttes efter konkurslovens § 144.

SKAT skal bemærke vedrørende afslutning efter konkurslovens § 144, at SKAT på nuværende tidspunkt ikke har krav på skat, ud over krav, der allerede er anmeldt i boet. SKATs eventuelle krav på skat af indkomst i perioden, hvor selskabet har været under konkursbehandling, opstår først ved udgangen af det indkomstår, hvor boet afsluttes, som solvent. Uanset at selskabet bliver skattepligtig ved afslutning efter konkursloven § 144, har SKAT således ikke et krav, der kan gøres gældende før indkomstårets afslutning efter de almindelige regler for skattepligtige selskaber. Dette uanset, der kan beregnes skat af en indkomst på et tidligere tidspunkt.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej, se dog indstilling og begrundelse”

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Konkursskatteloven § 1

Denne lov finder anvendelse på visse skatteforhold i forbindelse med konkurs efter reglerne i konkursloven.

Stk. 2. Loven gælder ikke ved frivillig akkord i konkurs, tvangsakkord i konkurs og gældssanering i konkurs. 2 Lovens § 5 og § 13 gælder dog i disse tilfælde.

(...)

Konkursskatteloven § 2

Selskaber, fonde, foreninger mv. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6,5 og § 2, stk. 1, litra a-b, og i fondsbeskatningsloven, der tages under konkursbehandling, er ikke skattepligtige af konkursindkomsten, medmindre der træffes beslutning om skattepligt efter kapitel 4.

Konkursskatteloven § 5

Sluttes et konkursbo efter konkurslovens § 144, uden at tvangsakkord gennemføres, bortfalder skattefriheden efter § 2 og beskatningen efter de særlige regler i §§ 3-4. Indkomsten for de enkelte indkomstår under konkursen skal selvangives inden for den frist, der gælder for indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori konkursen slutes.

Stk. 2. Sluttes et konkursbo efter konkurslovens § 144, fordi der opnås tvangsakkord, kan skyldneren vælge at opgøre sin skattepligtige indkomst efter stk. 1.

Konkursskatteloven § 14

Bestemmelse om skattepligt træffes, hvis det skønnes, at konkursindkomsten opgjort efter fradrag af tidligere års underskud overstiger 100.000 kr. Told- og skatteforvaltningen kan undlade at træffe bestemmelse om skattepligt, hvis det må antages, at kun en mindre del af skatten kan inddrives.

Konkursskatteloven § 15

Bostyret skal indgive genpart af statusoversigten samt af redegørelsen, jf. konkurslovens § 125, stk. 2, til skattemyndigheden samtidig med fremsendelsen til fordringshaverne.

Stk. 2. Afgørelse om eventuel skattepligt skal træffes inden tre måneder efter modtagelsen af de i stk. 1 nævnte oplysninger.

Stk. 3. Der kan senere træffes bestemmelse om skattepligt, hvis der indgår et aktiv i boet, som enten ikke var nævnt i bostyrets oplysninger efter stk. 1, eller hvis tilhør til boet måtte anses for usikker eller omstridt. 47 Det påhviler bostyret at give told- og skatteforvaltningen særskilt meddelelse om sådanne ændringer. 48 Afgørelse om, at konkursindkomsten er skattepligtig, skal træffes inden fire uger fra meddelelsens modtagelse.

Stk. 4. En afgørelse fra told- og skatteforvaltningen, der pålægger skattepligt, kan påklages af bostyret eller skyldneren, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og § 35 a, stk. 2, 1. pkt. Foreligger Landsskatterettens afgørelse om, at skattepligten skal fastholdes, ikke senest 3 måneder efter klagens modtagelse, bortfalder skattepligten.

Konkursloven § 144

Fremlægger skyldneren efter udløbet af anmeldelsesfristen samtykke fra samtlige fordringshavere eller bevis for, at de er fyldestgjort, sluttes boet straks, og dets aktiver udleveres til skyldneren med fradrag af omkostningerne ved boets behandling.

Stk. 2. Godtgør skyldneren efter boets slutning, at fordringshaverne er fyldestgjort eller har givet afkald på deres fordringer, giver skifteretten ham bevis herfor.

Forarbejder

Betænkning 1987 nr. 1101, Skat ved konkurs og akkord

Skattelovrådets udtalelse om de skattemæssige regler i forbindelse med konkurs og akkord m.v.

”(…)

Hovedreglen skal være, at skattemyndighederne inden for korte frister træffer afgørelse om, hvorvidt denne samlede indkomst skal være skattepligtig. Er der særlige hensyn, der taler for skattepligt, kan sådan skattepligt besluttes, og da med den virkning, at periodens samlede indkomst opgøres under eet og medregnes til den skattepligtige særlige indkomst i det indkomstår, hvori konkursen slutter. For selskaber skal sådant skattekrav dækkes på linie med simple krav, jfr. forslag herom i afsnit 5.

(…)

Skattelovrådet vil således ikke foreslå ændring i de gældende regler for skatteretssubjektivitet under konkurs. En juridisk persons konkursbo vil således være et selvstændigt skattesubjekt.

(…)

Hvorvidt der i praksis skal foretages en indkomstopgørelse af den under konkursboet inddragne formuemasse, skal fastlægges forholdsvis hurtigt efter konkursens indtræden. Skattelovrådet mener, at denne afgørelse kan foretages af skattemyndighederne på basis af tidligere års selvangivelser og den af konkursboet i medfør af konkurslovens § 116 udarbejdede status (og resultatopgørelse).

Skattelovrådet forestiller sig derfor følgende system med hensyn til den objektive skattepligt under konkurs:

Principielt skal fallenten/konkursboet opgøre den skattepligtige indkomst efter de almindelige regler. I praksis skal der dog kun i de færreste tilfælde stilles krav om indkomstopgørelse af den under konkursboet inddragne formuemasse.

I de - formentlig meget få - tilfælde, hvor der stilles krav om indkomstopgørelse for afkastet af den under konkursen inddragne formuemasse, vil det efter skattelovrådets opfattelse være en stor fordel, at forenkle indkomstopgørelsen mest mulig og at tilstræbe at fallent og konkursbo under bobehandlingen er fri for indbyrdes at skulle tage hensyn til udveksling af oplysninger, bilag m.m. af hensyn til opfyldelse af selvangivelsespligten.

Dette resultat kan opnås ved regler om, at indkomstopgørelse kun foretages en gang, nemlig for hele konkursperioden under ét ved konkursens afslutning. Herved undgås alle periodiseringsproblemer indenfor konkursperioden.

(...)

Umiddelbart kan det forekomme at være et væsentligt brud med det normale indkomstskattesystem, hvis man vælger en samlet indkomstopgørelse for hele konkursperioden i stedet for at foretage indkomstopgørelser for hvert indkomstår for sig.

Imidlertid vil det være hensigtsmæssigt netop for konkursboet at undgå de sædvanlige periodiseringsproblemer, dvs spørgsmål om afskrivninger, nedskrivninger og henlæggelser, og andre »statusdispositioner«, fordi formålet med hele konkursbehandlingen netop er at afvikle boet, dvs. at gøre hele boformuen likvid med henblik på udlodning.

I de fleste tilfælde, når et skattesubjekt går konkurs, vil der ikke fremkomme noget væsentligt beskatningsgrundlag for de under konkurs inddragne aktiver. Konkursboet skal realisere fallentens aktiver til fordeling mellem kreditorerne, således at den skattepligtige indkomst, konkursboet erhverver, typisk vil være indkomst opstået ved realisation af aktiverne, jfr. lov om særlig indkomstskat, ejendomsavancebeskatningsloven, aktieavancebeskatningsloven og statsskattelovens § 5. Når aktiverne løbende bliver realiseret, vil provenuet fra disse blive anbragt på bankkonti m.v., således at konkursboet i den sidste del af konkursperioden vil have mulighed for at opnå renteindtægter.

I visse tilfælde vil et konkursbo videreføre den af fallenten drevne virksomhed, for at realisationen skal kunne ske på den bedste måde, og herved vil der kunne opstå en skattepligtig positiv/negativ indkomst fra drift af erhvervsvirksomhed.

Normalt vil der ikke komme noget væsentligt beskatningsgrundlag frem fra de under konkursen inddragne aktiver. Det skyldes dels, at aktiver, som realiseres i en tvangssituation, sjældent vil blive realiseret til maximale salgspriser, således at formodningen for, at der vil opstå »store« genvundne afskrivninger og andre skattepligtige kapitalgevinster, vil være lille. Dels skyldes det, at i de tilfælde, hvor konkursboet i en periode driver en virksomhed videre, vil dette typisk ske med tab. De eneste positive skattepligtige indtægter, som et konkursbo ville kunne være sikker på at få, vil være renteindtægterne i den sidste del af perioden - hvis størrelse naturligvis afhænger af, hvilket provenu der kommer hjem ved realisationen.

Størrelsen af de positive skattepligtige indkomster, som et konkursbo vil kunne opnå, må endvidere stilles overfor størrelsen af de uudnyttede underskud, som kan fremføres efter ligningslovens § 15. Resultatet vil i de allerfleste tilfælde være, at der ikke vil være nogen indkomst at beskatte hos konkursboet, og dette er også baggrunden for, at skattemyndighederne i praksis ikke har interesseret sig for konkursboerne i skattemæssig henseende.

Skattelovrådet har derfor foreslået den under 7.4. nævnte løsning, hvorefter beskatningen principielt kan opretholdes hos fallenten/konkursboet, men beskatningen skal ikke gøres gældende, medmindre skattemyndighederne undtagelsesvis beslutter det.

Skattelovrådet finder det af stor betydning, at konkursboet/fallenten så hurtigt som muligt kan få at vide, hvorvidt skattemyndighederne vil stille krav om beskatning af indkomsten fra den under konkursboet inddragne formuemasse. For konkursboet og for kreditorerne kan det have stor betydning, om regnskaberne skal tilrettelægges med henblik på en senere skatteopgørelse, og navnlig for kreditorerne i et selskab under konkurs er beslutningen afgørende for, om der skal afsættes dividende også til dækning af skattekrav.

(...)

I sjældne tilfælde sker det, at et afsagt konkursdekret hæves igen, idet det viser sig, at der er fuld dækning til alle anmeldte fordringer.

I sådanne tilfælde er argumenterne for den særlige konkursbeskatning eller en eventuel fritagelse for beskatning af konkursboets indkomst ikke længere gyldige.

Det vil derfor efter skattelovrådets mening være rigtigst i sådanne tilfælde helt at bortse fra de særlige konkursskatte regler og istedet søge at rekonstruere en normal indkomstbeskatning for de enkelte indkomstår. Det bør i den forbindelse overvejes at indrømme fradragsret for samtlige boomkostninger, der jo i en sådan situation vil have karakter af udgifter til formueadministration.

I de sjældne tilfælde, hvor denne situation vil forekomme, må det antages, at rekonstruktionen af regnskaber og indkomstopgørelse vil være meget kompliceret, men alligevel anser skattelovrådet denne løsning for at være den mest hensigtsmæssige, idet man også herved kan modvirke eventuelle forsøg på at udnytte konkursbeskatningsreglerne.

LFF nr. 7 af 27. maj 1991 til konkursskatteloven

(...)

Det foreliggende forslag til konkursskatte lov, hvorefter indkomsten i konkursboet normalt er fritaget fra beskatning, og underskud i indkomsten ikke kan fremføres efter konkursen, skal ses i sammenhæng med forslaget om begrænsning af retten til at fremføre underskud ved akkord, som også indgår i marginalskattepakken.

Forslaget bygger på skattelovrådets anbefalinger i betænkning nr. 1101 fra 1987

(...)

Det foreslås endvidere, at konkursboets indkomst i almindelighed ikke beskattes, så længe konkursen består, medmindre det under visse forudsætninger forlanges af skattemyndigheden indenfor en kortere frist.

Boet bliver efter forslaget ikke et selvstændigt skattepligtigt subjekt. Det skal i skattemæssig henseende fortsat betragtes som en del af skyldnerens indkomst og formue, der blot undtages fra beskatning eller undergives særskilt beskatning.

Fristen for skattemyndigheden til at kræve beskatning er sat til 3 måneder fra det tidspunkt, hvor den modtager en opgørelse over boets aktiver fra bostyret.

I almindelighed indeholder boet ikke sådanne indkomster, at det vil være rimeligt at forlange selvangivelse indgivet. Ved fast ejendom kan der dog foreligge store genvundne afskrivninger, der skal beskattes, selvom ejendommen er uden friværdi på grund af høj belåning. Tilsvarende forhold kan gøre sig gældende for skibe, driftsmidler, store besætninger af husdyr og store varelagre. Det foreslås derfor, at skattemyndighederne kan forlange selvangivelse indgivet, hvis der er grundlag for at antage, at indkomsten i konkursboet overstiger 100.000 kr. efter fradrag af eventuelle underskud for tidligere indkomstår. Skattemyndigheden bør dog ikke uden videre forlange selvangivelsen indgivet, blot fordi der må forventes indkomster i boet over dette beløb. Myndigheden må også overveje, om der er muligheder for at få en rimelig del af skatten inddrevet.

Hvis der senere sker ændringer i sammensætningen af boets aktiver, som ville have medført, at myndighederne skulle have erklæret boet skattepligtigt, hvis myndigheden havde kendt dem, kan myndigheden træffe ny afgørelse om skattepligt.

Det vil herefter antagelig kun være sjældent, at konkursboet bliver skattepligtigt.

Hvis der træffes beslutning om, at konkursboet bliver skattepligtigt, indgives selvangivelse for hvert indkomstår under konkursen. Alle års selvangivelser indgives dog først samtidig med fristen for indgivelse af det sidste års selvangivelse. Denne ordning er foreslået med henblik på, at underskud opstået under bobehandlingen kan frem- eller tilbageføres til andre år under konkursen. Bliver det endelige resultat, at der opstår et overskud til beskatning, foreslås det, at overskuddet beskattes som særlig indkomst. Det forhold, at særlig indkomst beskattes proportionalt sammenholdt med adgangen til at frem- og tilbageføre underskud i konkursboet, gør det i vid udstrækning muligt for kurator at vælge det bedste tidspunkt at realisere boets aktiver på ud fra rent forretningsmæssige synspunkter uden samtidig at skulle skele til, hvilket tidspunkt, der giver den laveste skat.

Herved undgås i videst muligt omfang konflikter mellem bostyret, der handler på kreditorernes vegne, og skyldneren, der hæfter for boskatten.

Af samme grund foreslås også at skyldnerens underskud fra tidligere år kan fremføres til fradrag i konkursboets indkomst i alle konkursårene. Kan underskuddet herefter fratrækkes i det første af årene under konkursen, kan det også fradrages i senere år under konkursen, selvom den sædvanlige 5 års begrænsning i retten til at fremføre underskud herved overskrides. Underskuddet kan kun fradrages i konkursboets indkomst, men derimod ikke i anden indkomst hos skyldneren eller dennes ægtefælle.

Endvidere foreslås i det samtidigt fremsatte forslag til lov om ændring af forskellige skattelove og konkursloven (Underskud ved tvangsakkord udenfor konkurs og gældssanering udenfor konkurs m.v. og ændringer som følge af konkursskatteloven) en ændring af konkursloven, hvorefter krav på selskabsskat, der stammer fra et selskabs indkomst, mens det er under konkurs, ikke længere fyldestgøres forud for, men på linje med andre kreditorers krav. Herved skabes større skattemæssig ligebehandling af selskaber og personer, der erklæres konkurs. Der sker samtidig en begrænsning af fortrinsberettigede krav i konkurs, som er ønskelig, fordi den kommer alle kreditorer til gode.

(...)

Til § 5.

Bestemmelsen indeholder et forslag om, at de særlige konkursskatteregler bortfalder, hvis konkursen over selskabet ophæves, fordi selskabet viser sig solvent, og der derfor ikke har været grund til at erklære selskabet konkurs.

(...)

Til § 15

(...)

I den foreslåede § 15, stk. 2, fastsættes en frist på 3 måneder indenfor hvilken der skal træffes afgørelse om eventuel skattepligt. Fristen regnes fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden har modtaget opgørelse over boets aktiver efter § 15, stk. 1. Afgørelsen skal være afsendt fra skattemyndigheden inden fristens udløb, idet konkursboet ellers ikke bliver skattepligtigt.

Hvis der senere sker ændringer i boets aktiver, som ville have medført skattepligt, hvis skattemyndigheden havde kendt dem, kan myndigheden træffe ny afgørelse om skattepligt, jf. forslagets § 15, stk. 3. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis der senere indgår et aktiv i boet, som enten ikke var omtalt i opgørelserne, eller hvis tilhør til boet måtte anses for usikker eller omstridt. Hvis en retshandel skal afkræftes for at et aktiv indgår i boet må tilhørsforholdet betragtes som omstridt. Det påhviler bostyret at sende udtrykkelig meddelelse om sådanne ændringer til skattemyndigheden, hvis eventuelle nye afgørelse skal foreligge inden fire uger fra modtagelsen af meddelelsen, hvis afgørelsen går ud på at ændre skattefrihed til skattepligt. Ellers forbliver boet skattefrit. En afgørelse, der går ud på at fastholde en tidligere afgørelse om skattepligt eller på at ændre en afgørelse om skattepligt til skattefrihed, er ikke omfattet af fire ugers-fristen. Forslaget afskærer hermed ikke skattemyndighederne fra at ændre en afgørelse om skattepligt til skattefrihed.

Fristen er sat til fire uger svarende til den frist, der gælder for kreditorernes eventuelle anke af den afsluttende boopgørelse. Meddelelsen skal være særskilt. Heri ligger, at det ikke er tilstrækkeligt, hvis bostyret nøjes med at fremsende en genpart af den afsluttende boopgørelse uden udtrykkeligt at angive, hvilke aktiver der er ny.

(...)

Praksis

Den juridiske vejledning afsnit C. C. 9.3.

”(...)

Reglerne i dette afsnit gælder for selskaber, fonde og foreninger mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2b, 2d - 2j og 3a - 6, og § 2, stk. 1, litra a - b, og fondsbeskatningsloven.

Denne gruppe af selskaber, fonde og foreninger mv. er ikke skattepligtige af en eventuel konkursindkomst, medmindre SKAT træffer beslutning herom.

Se KKSL § 2.

(...)

Skattekravs stilling ved konkurs

Selskabsskatter forud for det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, anmeldes i konkursboet som simpelt krav.

Selskabsskatter, der vedrører indkomstår under konkursen, anmeldes også som simple krav.

Se KL § 38 og 93, nr. 3.

Ved forskudt indkomstår anses skattekravet for stiftet ved udgangen af det tilsvarende kalenderår.

Boet slutes efter KL § 144

Når et konkursbo afsluttes med gældssanering i konkurs, frivillig akkord i konkurs eller som solvent, omfattes boet af reglerne i KL § 144.

Skattefriheden for et konkursbo og beskatning efter de særlige beskatningsregler bortfalder, hvis et konkursbo slutes efter KL § 144. Se KKSL §§ 2-4.

Indkomsten for de enkelte indkomstår under konkursen skal selvangives inden for den frist, der gælder for selvangivelse for det indkomstår, hvori konkursen slutes. Regnskaberne skal i så fald rekonstrueres til beregning af normal indkomstbeskatning for de enkelte indkomstår under konkursen.

Se KKSL § 5, stk. 1.

(...)”