

Historik og afgrænsninger

1. Reglerne for betalingskorrektion, omgørelse, omvalg og skatteforbehold

Der er tale om bestemmelser til gunst for skatteyderne, hvorfor disse ofte påberåbes i praksis, helt på linje med anvendelsen af de ordinære genoptagelsesregler i SFL § 26, stk. 2, som jo også anvendes ofte, hvor skatteyder har glemt fradrag eller andre selvangivelsesoplysninger, som var glemt ved selvangivelsen.

Kendetegnende for samtlige »redskaber« og »retsinstitutter« er, at det giver adgang til alt lige fra totalomgørelse til reparation eller et selvangivelsesomvalg og med virkning *ex tunc* fra det oprindelige indkomstår.

Reglernes formelle eksistens stiller krav til skatterådgivere, som skal være meget opmærksomme på mulighederne og betingelserne ifølge disse regler. Dette henset til at reglerne kombineret med den civilretlige disposition kan være »løftestangen« og muligheden for at få ændret eller tilbageført en uhensigtsmæssig skattemæssig position som følge af den foretagne økonomiske disposition, der uhensigtsmæssigt har udløst skattepositionen.

Det er formålet med bogen, at beskrive anvendelsesområderne for henholdsvis LL § 2, stk. 5, om betalingskorrektion, SFL § 28 om skatteforbehold, SFL § 29 om omgørelse, og SFL § 30 om omvalg.

Det søges beskrevet, hvilke dispositioner, der er omfattet af de fire formelle lovbestemmelser, og som derfor med skattemæssig virkning helt eller delvist kan »fortrydes« af skatteyderne/involverede parter. Vedrørende skatteforbehold og omgørelse vil der i de enkelte kapitler også blive beskrevet den historiske praksis forud for den oprindelige lovkodificering af bestemmelserne i dengang SSL §§ 37 B og 37 C, dvs. reglerne, som sidenhen blev overført til SFL §§ 28 og 29.

1.1. Udvikling – fra sædvaneret til lovkodificering – en retlig status?

Reglerne blev lovfæstet efter mange års anvendelse i skattepraksis, hvor man ud fra forudsætning og vilkår, dvs. reelt forudsætningslæren og aftalebetingelser, allerede arbejdede med dette og anerkendte det i skattepraksis. Kort sagt kan man sige, at skatteforbehold og omgørelse altid har haft det fælles kendetegn, at der var tale om betingelser i betingede retshandler.

Ved skatteforbeholdet har man været eksplicit i den givne retshandel/aftale og direkte ved aftale defineret, at f.eks. en overdragelsesaftale var betinget af, at vederlaget ikke beskattes eller dog beskattes på en særlig måde, og/eller man har taget stilling til en kontantomregning og fordeling af salgssum på overdragne aktiver eller lign., dvs. med bestemte og aftalte forudsætninger om at bestemte og definerede skattemæssige forhold skal opfyldes i modsat fald udløses forbeholdets virkninger.

Ved skattemæssig omgørelse er tale om en »stiltiende og iboende reparationsmulighed«, hvor skattemyndighederne ved ansøgning og opnåelse af tilladelse til omgørelse kan modificere eller ophæve de skattemæssige virkninger. Dermed kan en ellers ubetinget overdragelsesaftale ændres efterfølgende, og hvor den efterfølgende ændringsaftale med skattemyndighedernes tilladelse ændrer skatteansættelserne, så de uhensigtsmæssige skattemæssige virkninger af den oprindelige aftale bortfalder og erstattes af de skattemæssige virkninger, der følger af den ændrede omgørelsesaftale. Omgørelse kan i sagens natur også rumme det mindre i det mere, dvs. at den oprindelige aftale blot modificeres.

Omgørelsestilfældene adskiller sig fra skatteforbeholdet ved tillige at inddrage det »forvaltningsretlige og processuelle aspekt« i, at der skal myndighedstilladelse til.

Betalingskorrektioner efter LL § 2, stk. 5, er dog et retskrav, når situationen som foreskrevet i LL § 2, stk. 1, foreligger, men igen skal der over for forvaltningsmyndigheden ske dokumentation for gennemførelse af betalingskorrektionen, og myndigheden træffer afgørelse herom i afgørelsesform, når den skatteansættelse (sekundærjusteringen) skal fjernes/afbødes som følge af korrektionen.

1. Reglerne for betalingskorrektion, omgørelse, omvalg og skatteforbehold

Se herom Jan Pedersen i TfS 1993.72, side 210, hvor han betegner »omgørelsesinstituttet som et stiltiende skatteforbehold«. Se også Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, Skatteministeriet juni 1997, side 60 ff.

Betingede retshandler kan give anledning til genoptagelse af skatteansættelsen, idet betingelsens indtræden kan/vil være en sådan ny oplysning, som begrundet en ændret skatteansættelse, jf. fristregler i SFL § 26, jf. også SFL § 27, stk. 1, nr. 1.

Af retssikkerhedsmæssige årsager var det dog alligevel et lovgivningsmæssigt ønske, at muligheden for skatteforbehold og omgørelse i sin tid blev lovreguleret for at sikre gennemskuelighed og en fastere ramme for den gamle praksis mv.

Gennemgang af retskilderne på områderne, hhv. ordlyden af nævnte lovbestemmelser, lovbestemmelsernes formål og forarbejder, og den nu foreliggende skattepraksis, herunder generelle administrative udtalelser mv. i tilknytning til bestemmelserne, efterlader såvel borgeren som skattemyndighederne (SKAT og prøvelsesmyndigheden) med nogen usikkerhed om bestemmelsernes endelige anvendelsesområde og rækkevidde i enkeltsituationerne, idet retsfaktumkravene har lidt »brede elastiske standarder«, som giver anledning til konkrete skønspregede vurderinger. Dette selvom reglerne er betragtet som objektive.

Helt basalt gælder, at såfremt kriterierne er opfyldt, så har borgeren/skatteyderen retskrav på sin position efter reglerne, dvs. enten retskrav på accept af anvendelse af skatteforbeholdet eller retskrav på sin adgang til omgørelse eller betalingskorrektion.

1.2. Selvangivelsesomvalg

Omvalgsreglen i SFL § 30 blev kodificeret ved lov første gang ved indsættelse i SSL § 37 D, og den blev indsat ved lov nr. 410 af 2. juni 2003. Dette behandles dybdegående i bogens sidste kapitel, men omtales også her i det indledende kapitel 1, som en introduktion.

2. Fælles træk og forskelle

»Dispositionsomgørelse, vilkårsjustering og skatteforbehold«

De tre lovbestemmelser indeholder adgang for skatteydere til med skattemæssig virkning at fortryde privatretlige dispositioner og/eller vilkår heri og ophæve eller ændre disse, når der fra skattemyndighedernes side rettes kritik mod de aftalte dispositioner og/eller vilkår.

Disse ændringsdispositioner tillægges i tidsmæssig henseende skatteretlig oprindelig virkning, uanset de i sagens natur foretages som »efterfølgende« tiltag.

Det karakteristiske er, at den oprindelige skatteretlige kvalifikation (skattemyndighedernes ansættelse) af den privatretlige disposition i skatteretlig henseende tillades ændret, dvs. at der efter ændringen ikke i skattemæssig henseende anses at foreligge en flerhed af skatterelevante dispositioner med hver sin skatteretlige kvalifikation, men den endelige skatteretlige kvalifikation læner sig op ad den endelige omgjorte eller om man vil tilrettede disposition (omgørelsesdispositionen).

Reglerne om omgørelse og betalingskorrektion har i retlig henseende det fælles kendetegn, at der udelukkende er tale om skattemæssige regler for ændret skatteretlig kvalifikation af de underliggende civilretlige dispositioner eller delelementer (vilkår) heri – det er sondringen mellem egentlig dispositionsomgørelse eller blot vilkårsomgørelse. I lovforarbejderne defineres omgørelsesinstituttet som følger:

»En tilladelse til omgørelse indebærer i teorien, at skattemyndighederne tillader, at en efterfølgende ændring af en privatretlig disposition, der er lagt til grund for en skatteansættelse, tillægges virkning for skatteansættelsen, således at skatteansættelsen »bliver forkert« og må ændres.«

Sagt med andre ord vil der ved omgørelse og betalingskorrektion være to civilretlige transaktioner, hhv. den oprindelige transaktion/disposition og derefter omgørelsesdispositionen. Civilretlig omgørelse findes ikke uden for tilfælde af aftalers uvirksomhed, betingelseslæren mv., og følgelig er det heller ikke et krav, at omgørelsesdispositionen i tid skal lade sig tilbageføre til det oprindelige transaktionstids-

punkt, blot skal selve omgørelsesdispositionen være civilretlig mulig på tidspunktet for tilladelsen.

Skatteforbeholdet, der er gyldigt taget og senere udløses og anvendes, medfører imidlertid en direkte civilretlig ændring med oprindelig virkning – dvs. ex tunc, hvorfor der i civilretlig henseende alene foreligger én disposition, evt. en ophævet disposition, alt afhængigt af forbeholdets karakter. I lovforarbejderne defineres skatteforbeholdet som følger:

»Et skatteforbehold er en betingelse for en privatretlig disposition, hvorefter dispositionen bortfalder eller får et andet indhold, hvis myndighederne til lægger dispositionen en anden skatteretlig virkning end forudsat.«

3. Omgørelse

3.1. Historik

Før lovkodificeringen af reglerne om omgørelse i dagældende SSL hvilede omgørelsesinstituttet på sædvaneret, dvs. en praksis, der var fulgt almindeligt, stadigt og længe ud fra en retlig overbevisning af forpligtethed. Disse retskildekriterier var opfyldt ved retsopfattelsen hos såvel skatteborgerne som hos landets øverste administrative ligningsmyndighed (dengang Ligningsrådet), hvorfor man med rette kunne konstatere, at der forelå en egentlig retssædvane som normering bag omgørelsesinstituttet, og denne praksis blev anvendt og fulgt. Professor Ole Bjørn gjorde sig til talsmand for, at der var tale om egentlig retssædvane, som havde sit oprindelige udspring i praksis tilbage fra 1920'erne fra daværende Landsoverskatteråd. På linje hermed også professor Jan Pedersen i TfS 1993.72:

»Instituttets retlige eksistens er vist nok det eneste eksempel i skatteretten, hvor retskilden er sædvanemæssigt bestemt. Retsvirkningen af en omgørelse er, at der i skattemæssig henseende ses bort fra den oprindeligt indgåede disposition, og at der med tilbagevirkende kraft gives parterne lejlighed til at foretage en ændret disposition, hvorved skatteansættelsen herefter foretages med udgangspunkt i den ændrede disposition.«

Ud over mønstret i enkeltafgørelserne fra forvaltningsmyndighederne blev første gang ad dette emne udsendt et cirkulære – det såkaldte SD-cirkulære 1986-22, som var en generel retsakt som indeholdt Ligningsrådets anvisning med bemyndigelse til de lokale skattemyndigheders adgang til at tillade omgørelse af hovedaktionærdispositioner efter nærmere angivne retningslinjer og dengang med klageadgang til Ligningsrådet.

Ved lovforslag L 101-2 1997/98 som vedtaget ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 blev særligt for kontrollerede transaktioner indført en adgang til at justere prisaftaler ved såkaldt betalingskorrektion efter LL § 2, stk. 4 (nu LL § 2, stk. 5).

I lovforslag L 192 af 4. marts 1999 med de almindelige bemærkninger, som vedtaget ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 (skatteforbehold og omgørelse) blev imidlertid anført, at der blot var tale om administrativ praksis, som nu skulle lovfæstes, og faktisk strammes lidt op, hvilket sidstnævnte dog ikke blev praksis, ud over at det nu lå i lovfæstede rammer med en klar ordlyd.

I cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, pkt. 7.1. (nu formelt ophævet), fremgår følgende lettere restriktive opfattelse fra Skatteministeriet af de nye retsinstitutter:

»Under hensyn til karakteren af omgørelsespraksis og de alternative muligheder, der i dag er for at sikre sig mod uforudsete skattemæssige virkninger af privatretlige dispositioner, er adgangen til at tillade omgørelse nu begrænset og lovfæstet.«

Told- og Skattestyrelsen vejledte om de vedtagne regler i notatet, som blev offentliggjort i TfS 2000.740 og hvor det blev anført, at Ligningsrådet efter administrativ praksis og på ulovbestemt grundlag havde givet tilladelse til, at en allerede gennemført disposition efter ansøgning kunne ændres med den skattemæssige virkning, der følger af den ændrede aftale, og Styrelsen skriver i notatet efter ikrafttræden af bestemmelserne i LL § 2 samt dagældende SSL § 37 C, at SD-cirkulære 1986-22 derfor formelt er ophævet, og at det må antages, at de to nye lovbestemmelser herefter gør udtømmende op med regulering af omgørelsesområdet.

Advokat Poul Bostrup har i »Skattestyrelsesloven med kommentarer«, DJØF, 2000, side 509, fremhævet dette forhold således:

»Der er ikke i bemærkningerne taget stilling til, om den tidligere ulovhjemlede sædvanebestemte ret til omgørelse fortsat består sideløbende med bestemmelsen i § 37 C og LL § 2, stk. 4«.

Poul Bostrup har i sin efterfølgende kommentering, jf. »Skatteforvaltningsloven med kommentarer«, 2. udgave, DJØF 2017, side 614, gentaget nævnte og tilføjet:

»Praksis både før og efter § 37 C er ikke direkte anvendelig ved anvendelsen af § 29 (skatteforvaltningsloven), men må antages at have en vis betydning ved fortolkningen af denne bestemmelse«.

Det er alene de administrative bidrag, dvs. såkaldte »efterarbejder« via nævnte notat, der omtaler, at området skulle være indsnævret. Praksis er ikke gået den restriktive vej. I lovforslaget L 192 (lov nr. 381 af 2. juni 1999) fremgik af de almindelige bemærkninger til SSL § 37 C:

»Under hensyn til karakteren af omgørelsespraksis foreslås adgangen til at tillade omgørelse lovfæstet«.

Denne passus trækker ikke i retning af noget indsnævret område i forhold til tidligere.

Skatteforvaltningsloven (SFL) har i det hele videreført bestemmelserne fra skattestyrelsesloven (SSL).

4. Skatteforbeholdet

4.1. Historik

Skatteforbehold har været kendt siden indkomstbeskatningens påbegyndelse/fødsel, og eksemplerne er mange. Skatteforbehold er reelt blot udtryk for den formueretlige betingelseslære, således som Henry Ussing formulerede denne i »Aftaler« udgivet i 1931, side 445. Retsvirkningerne af en betinget retshandel afhænger af betingelsens karakter – som suspensiv eller resolutiv – og dens indtræden. Se endvidere Jan Pedersen i »Festskrift til Aage Michelsen«, DJØF, 2000, side 135:

»En Retshandel kaldes betinget, naar den vilkaarlig gør sin Retsvirkning afhængig af en uvis Kendsgernings Indtræden«.

Den formueretlige betingelseslære hviler på uskrevne obligationsretlige retsgrundsætninger og understreger dermed tillige aftalepar-

ternes aftalefrihed ved indgåelse af og fastsættelse af vilkår i privatretlige dispositioner. Der kan i sagens natur i aftale og retshandel indgå vilkår om skattemæssige vurderinger eller skattemæssige betingelser eller forudsætninger samt konsekvenser for aftalen eller vilkår ved manglende opfyldelse, dvs. betydning for aftalens fortsatte gennemførelse eller ophævelse mv.

Et skatteforbehold er en betingelse i en privatretlig disposition, hvorefter dispositionen bortfalder eller får et andet indhold, hvis myndighederne tillægger dispositionen en anden skatteretlig virkning end skattemæssigt forudsat af parterne.

I JV 2018, afsnit A.A.14.3, defineres et skatteforbehold således:

»En borger, der foretager en privatretlig disposition, kan gøre dispositionen betinget af at den får bestemte virkninger for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat, herunder gaveafgift. Hvis dispositionen får utilsigtede virkninger, kan det medføre, at dispositionen kan bortfalde eller får et andet indhold. Det kaldes et skatteforbehold. Et skatteforbehold får kun virkning for skatteansættelsen, hvis det er klart, skriftligt og oplyst over for SKAT senest samtidig med, at borgeren eller parten giver oplysning om dispositionens øvrige indhold. Se SFL § 28. Hvis de privatretlige virkninger af skatteforbeholdet ikke er klare og overskuelige, kan SKAT afvise at lade skatteforbeholdet få virkning for skatteansættelsen. Se SFL § 28. Lovforarbejderne til bestemmelsen findes i L 192 fra 1998/1999 til lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love.«

Ifølge Ussings beskrivelse af betingelseslæren behøver betingelser ikke at være tilkendegivet på bestemte måder, blot skal der kunne føres almindeligt bevis.

Skatteretten følger helt grundlæggende civilretten og dermed de obligationsretlige regler om betingelsers karakter, men dog på den måde, at der er en formodning for, at de indføjede skattebetingelser alene er resolute, medmindre der foreligger særlige omstændigheder i retning af klart suspensivt forhold.

I lovforslag L 192 af 4. marts 1999 ved den oprindelige lovkodificering i dengang SSL blev med de almindelige bemærkninger (lov nr. 381 af 2. juni 1999) om skatteforbehold tilkendegivet, at der:

»Til afbødning af disse administrative problemer foreslås, at et skatteforbehold kun skal tillægges virkning, hvis det er klart, skriftligt og oplyst over for den skatteansættende myndighed senest samtidig med, at skattemyndighederne oplyses om dispositionens øvrige indhold.«

Lovforslaget L 192 blev i øvrigt formålsangivet til at være en styrkelse af retssikkerheden, jf. Folketingstidende 1998/99, tillæg A, sp. 4548.

Skriftlighedskravet og beviskravene i øvrigt, der fulgte med lovkodificeringen, herunder overskuelighedskravet, medfører altså en vis skatteprocessuel regulering hen imod formalia, som skal være opfyldt, dvs. en formaliseret skattemæssig indsnævring af tolerancen for ellers gyldige privatretlige betingelser, jf. herom nedenfor. Det kan helt grundlæggende ikke længere bare være mundtlig aftale eller indirekte forudsætning.

I »Festskrift til Aage Michelsen«, DJØF, 2000, side 136, fremhæver professor Jan Pedersen særligt problematikken for skatteforbehold, hvor han anfører, at SSL udførlige normering af betingelserne for skatteforbeholdets skattemæssige anerkendelse kan indeholde en risiko for, at der opstår en uoverensstemmelse mellem forbeholdets formueretlige virkninger på den ene side og skatteretlige virkninger på den anden. Denne uoverensstemmelse indebærer, at parterne i formueretlig henseende kan være forpligtet til at lade en handel eller en anden disposition annullere, uden at den tilsvarende annullation indtræder i relation til beskatningen. Jan Pedersen konkluderede videre, at i bedste fald er SSL § 37 B overflødig – alt afhængigt af, hvor lempelig praksis måtte blive på området.

Reglen findes i dag i SFL § 28, og ved vedtagelsen af skatteforvaltningsloven blev i lovbemærkningerne anført, at reglen blev videreført uændret fra tidligere. Det kan allerede her konkluderes, at skattepraksis i tilknytning til SFL § 28 er lempelig – og ikke restriktiv. Hvis et forbehold er taget skriftligt og ønskes anvendt, da vil skattemyndighederne som altovervejende udgangspunkt acceptere dette og ikke anvende »uklarhedsreglen« i SFL § 28, stk. 2.

5. Omvalg

5.1. Lovgrundlaget

Skatteministeren fremsatte ved LF 175 af 12. marts 2003 lovforslaget med ændringer af SSL-regler, og forslaget blev vedrørende SSL § 37 D helt på linje med formuleringen i Fristudvalgets rapport. Reglen blev indført ved vedtagelse den 27. maj 2003 ved lov nr. 410 af 2. juni 2003, og har ifølge ikrafttrædelsesreglen i ændringslovens § 6, stk. 6, virkning for anmodninger om omvalg, der indgives den 12. marts 2003 eller senere. Reglen er videreført i SFL § 30, dog udvidet til også at gælde gaveafgiftsområdet og har nu følgende ordlyd:

Selvangivelsesomvalg

§ 30. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en skattepligtig ændrer et valg af selvangivne oplysninger, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Stk. 2. Anmodning om tilladelse efter stk. 1 skal fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den ansættelse, der begrunder anmodningen. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

5.2. Betænkning af december 2002 (Fristudvalget)

Fristudvalget indstillede ved betænkning af december 2002 til skatteministerens overvejelse følgende:

»En gennemgang af praksis synes at vise, at der ofte er tale om enkeltstående situationer, hvor rimelighedshensyn kan tale for, at man i den konkrete situation opnår adgang til at foretage selvangivelsesomgørelse. Det taler til fordel for en force majeure-regel. Den kan formentlig i givet fald mest hensigtsmæssigt indplaceres i skattestyrelsesloven. Det kan ikke udelukkes, at der på enkelte andre områder end i de gældende særregler er behov for en adgang til selvangivelsesomgørelse. I så fald kan man med fordel tillige udvide antallet af særregler.«

Fristudvalget overvejede, om der i videre omfang, end tilfældet var, burde være adgang til ændring af valg i selvangivelsen. Hensynene for Fristudvalget var bl.a., at særligt i situationer, hvor den skattepligtige ved indgivelsen af selvangivelse ikke har det fulde overblik over sin økonomi, eller hvor der sker efterfølgende ændringer i skatteansættelsen, kan der være grundlag for i videre omfang at tillade, at den skattepligtige kan ændre sit selvangivelsesvalg. Det var Fristudvalgets opfattelse, at der, hvor et valg i selvangivelsen som følge af skattemyndighedernes ændring af skatteansættelsen har fået utilsigtede skattemæssige virkninger for den skattepligtige, burde være adgang til at ændre dette valg, da den skattepligtige ikke i disse tilfælde på tidspunktet for indgivelsen af selvangivelsen kunne forudse konsekvenserne af det trufne valg, hvorfor det er urimeligt at fastholde ham herpå.

Fristudvalget anbefalede herefter, at der skulle indføres en regel, hvor skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige kan tillade, at et valg foretaget i forbindelse med selvangivelsen ændres, såfremt skattemyndighederne foretager en ansættelse, der har betydning for den skattepligtiges valg, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger.

Endvidere overvejede Fristudvalget, om der herudover er behov for en regel, hvorefter et valg kan ændres, hvis andre omstændigheder i særlig grad taler for at tillade ændring af valget. En sådan bestemmelse kunne eventuelt udformes som en »sikkerhedsventil«, hvor skatteministeren i særlige tilfælde kan tillade ændring af et foretaget valg. En for udvalget i rapporten drøftet formulering kunne være som følger:

»§ x. Skatteministeren kan inden for fristen i § 34, stk. 2, tillade, at en skattepligtig kan ændre et valg i forbindelse med selvangivelsen, hvis det foretagne valg af grunde, der forelå før eller senest samtidig med, at valget blev truffet, var åbenbart uhensigtsmæssigt. Det er tillige en betingelse, at en ændring af valget er af væsentlig betydning for den skattepligtige.«

Indførelsen af denne sikkerhedsventilbestemmelse forudsatte ifølge udvalget imidlertid en total-gennemgang af særlovgivningens bestemmelser om valg i forbindelse med selvangivelsen med henblik på en

vurdering af samspillet med disse bestemmelser, herunder hvorvidt regler i særlovgivningen eventuelt bør ophæves eller justeres.

Det ville have været meget glædeligt, om man havde lavet denne analyse af de mange særregler – og få fastlagt om disse reelt var regler om selvangivelsesvalg eller andet osv. Dog af tidsmæssige grunde var Fristudvalget afskåret fra at undersøge alle særreglerne i skattelovgivningen. Udvalget mente, at det dybdegående arbejde kunne afvente erfaringerne med den bestemmelse, som udvalget anbefalede ved forslaget til SSL § 37 D.

Lovbestemmelsen kunne herefter ifølge Fristudvalget blot være som følger:

»§ 37 D. Skatteministeren kan tillade, at en skattepligtig kan ændre et valg i selvangivelsen, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Stk. 2. Anmodning om tilladelse efter stk. 1 skal fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den skatteansættelse, der begrundes anmodningen. Skatteministeren kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.«

Reglen finder anvendelse ved siden af de regler, hvorefter den skattepligtige i nærmere angivne situationer kan ændre et tidligere truffet valg, men finder dog ikke anvendelse, hvis omvalg er direkte afskåret fra materielle regler i anden lovgivning.

Skattemyndigheden kan, efter anmodning fra den skattepligtige, give tilladelse til at ændre et valg i selvangivelsen (omvalg). Dette kaldes selvangivelsesomvalget.

Reglen har ikke effekt for andre parter end den skattepligtige (og skatteforvaltningen), dvs. omvalgsreglen er mere »internt rettet« på selve selvangivelsen og dennes valg samt konsekvenserne derved og involverer heller ikke andre parters accept – ud over skatteforvaltningens tilladelse til omvalget.

Der henvises til bogens kapitel 6 om dette omvalgsretsinstitut, praksis mv.

6. Betalingskorrektion (reparationsomgørelse)

6.1. Lov nr. 432 af 26. juni 1998 (Lovforslag L 101-2 1997/98)

6.1.1. LL § 2, dengang stk. 4 – nu LL § 2, stk. 5

I juni måned 1998 vedtog Folketinget LL § 2, hvorefter interesseforbundne parter underlagt det lovbestemte kontrolkrav ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres kontrollerede transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville have fastsat – det såkaldte »armslængdekrav«. Som en integreret del af armslængdereguleringen indførtes »korrektionsreglen« i LL § 2, stk. 4 (nu stk. 5), en mulighed for de omfattede parter for efterfølgende at korrigere de aftalte priser og/eller vilkår med skatteretlig oprindelig virkning mod samtidig påtagelse af betalingsforpligtelse, dette benævnes betalingskorrektionen.

Bestemmelsen i LL § 2 har nu følgende ordlyd og sammenhæng:

§ 2. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
- 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4, skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 si-destilles selskaber og foreninger mv., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. LL § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående mv. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Stk. 4. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Stk. 5. Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Det er en forudsætning for anvendelsen af 1. pkt., at den påtagne forpligtelse også opfylder de i stk. 1 anførte betingelser. 1. pkt. gælder ikke, i det omfang den påtagne forpligtelse er omfattet af § 16 E. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder finder 1. pkt. kun anvendelse, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

6. Betalingskorrektion (reparationsomgørelse)

Stk. 6. Det er en forudsætning for at nedsætte ansættelsen af den skatte- eller udlovningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, at der foretages en korresponderende forhøjelse af den anden part. Det er en forudsætning for forhøjelse af anskaffelsessummer, at der foretages en korresponderende ansættelse af den anden part. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at den korresponderende indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i det pågældende andet land.

I relation til omgørelsesinstituttet, så var det i 1998 reelt første gang, at den tidligere retssædvane blev delvist kodificeret ved lovnormering for så vidt angår betalingskorrektionerne. Denne lovbestemmelse i LL kom i tid før kodificering af den almindelige omgørelsesregel i SSL (senere SFL).

Betalingsforpligtelsen betyder, at man ved at påtage sig denne undgår den skattemæssigt sekundære justering, som er den skattemæssige følgeændring af den primære regulering, som SKAT/skattemyndighederne foretager.

En »transfer pricing-korrektion« indebærer følgende led i korrektionerne (3 trin):

1. Der gennemføres en primærjustering af handelsprisen/vilkåret mv.
2. Når den primære transfer pricing-regulering er fulgt op af en korresponderende regulering, er transaktionerne skattemæssigt behandlet, som om de var foretaget på armslængdevilkår.
3. De underliggende transaktioner og pengestrømme vil imidlertid være uændrede. Der er stadig ikke de facto (civilretligt) handlet på armslængdevilkår. Der er med andre ord sket en (direkte eller indirekte) overførsel af midler fra den ene part til den anden. For at tage højde for overførslen af en økonomisk fordel mellem de to parter, skal der foretages en sekundær justering. En forudsætning for en sekundær justering er, at den skete indkomstoverførsel i sig selv udløser beskatning. En sådan fordel vil blive beskattet som udbytte, tilskud, lån eller andet. En sekundær justering betyder, at man justerer for det forhold, at der ikke er sket betaling i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

4. Det er denne sekundær justering, som skatteyder kan undgå ved at påtage sig en betalingsforpligtelse, jf. LL § 2, stk. 5.

6.1.2. Undtagelse ad aktionærlån omfattet af LL § 16 E (straksbeskatningen)

Henvisningen i LL § 2, stk. 5 direkte til LL § 16 E giver visse indskrænkninger i anvendelse af betalingskorrektion i aktionærlånsforhold. Muligheden begrænses i LL § 2, stk. 5, 3. pkt., hvorefter 1. pkt. ikke gælder, i det omfang den påtagne betalingsforpligtelse er omfattet af LL § 16 E.

Denne særlige undtagelse har virkning for betalingsforpligtelser, der påtages fra og med 14. august 2012, hvor LL § 16 E blev indført med virkning fra. Påtagelse af en betalingsforpligtelse anses for at være sket på det tidspunkt, hvor man retligt forpligtes til betaling, og begrænsningen gælder, selvom den påtagne betalingsforpligtelse vedrører en disposition foretaget før den 14. august 2012. Hovedaktionæren – som her skal være majoritetsaktionær efter LL § 2 – kan derfor ikke undgå udbyttebeskatningen af den del af underprisen, der ligger uden for den normale skønsusikkerhed.

Det fremgår af bilag 2 til lovforslag LF 199, at den del af en påtaget betalingsforpligtelse, der ligger uden for sædvanlig skønsusikkerhed, skal beskattes efter LL § 16 E, fordi denne del af over- eller underprisen ikke kan anses for en betaling, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Det fremgår også af bemærkningerne (e.c.) til LL § 2, stk. 5, om, at der ikke foreligger et aktionærlån, der skal beskattes efter LL § 16 E, hvis betalingsforpligtelsen er påtaget i forbindelse med samhandel mellem hovedaktionæren og selskabet inden for selskabets sædvanlige forretningsområde. Her skal betalingsforpligtelsen stadig skattemæssigt anerkendes som lån, hvis underprisen ligger inden for den normale skønsusikkerhed, og betalingsforpligtelsen er indgået på sædvanlige markedsvilkår.

Den del af underprisen, der ligger **inden for** sædvanlig skønsusikkerhed, skal derimod ikke beskattes efter LL § 16 E.

Majoritetsaktionæren kan derfor påtage sig en betalingsforpligtelse for denne del af udbyttebeskatningen, der herefter bortfalder, hvis den påtagne betalingsforpligtelse er på armslængdevilkår, dvs. at den har en reel økonomisk værdi og betales inden rimelig tid.

Der skal forvaltningsretligt og bevismæssigt ske en skønsmæssig vurdering af og opdeling af underprisen i den del, der ligger inden for normal skønssikkerhed, og den del, der ligger uden for normal skønssikkerhed.

LL § 2, stk. 5, 3. pkt. og LL § 16 E har begrænset hovedaktionærens mulighed for at undgå udbyttebeskatningen ved at påtage sig en betalingsforpligtelse.

Dette er sandt at sige blevet et ekstremt komplekst område grundet disse »normalitetsvurderinger«, som bestemt ikke er forbundet med objektivitet og klarhed, hverken for borger eller skattemyndighed, og allerede derfor bør lovgivningen på dette punkt genovervejes og tages op til revision på et tidspunkt (de lege ferenda).

Situationsbeskrivelse

Hvis et selskab som følge af en majoritetsaktionærs bestemmende indflydelse har udlejet en ejendom til hovedaktionærens børn, anses hovedaktionæren for at have rådighed over ejendommen. Hovedaktionæren skal derfor medregne værdien af rådigheden over ejendommen til den skattepligtige indkomst efter LL § 16, stk. 9. Lejeforholdet er dog omfattet af LL § 2, stk. 1, idet lejeforholdet må anses for indgået mellem hovedaktionæren og selskabet.

I SKM 2007.903 LSR kunne aktionæren i denne situation undgå udbyttebeskatning af forskellen mellem markedslejen og den faktisk betalte husleje ved at foretage betalingskorrektion efter LL § 2 svarende til markedslejen fratrukket den faktisk betalte husleje, jf. SKM 2007.903's præmisser fra LSR:

»Lejeforholdene er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, idet lejeaftalerne må anses som indgået mellem klageren og selskabet. Når lejeforholdene er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, kan der i henhold til den dagældende ligningslovs § 2, stk. 4 (nugældende § 2, stk. 5), ske betalingskorrektion, således at den sekundære justering undgås. Klageren kan herefter foretage betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4, svarende til markedslejen fratrukket den faktisk betalte husleje. Klageren kan derimod ikke foretage betalingskorrektion for det resterende beløb svarende til differencen mellem markedslejen og udlejningsværdien opgjort efter ligningslovens § 16 A, stk. 10, jf. § 16, stk. 9. Denne difference beskattes med hjemmel i ligningslovens

§ 16 A, stk. 10, og ikke ligningslovens § 2, stk. 1. Ligningslovens § 2, stk. 4, hjemler derfor ikke betalingskorrektion for så vidt angår denne difference.»

Denne mulighed eksisterer ifølge SKAT nu kun i begrænset omfang, jf. JV 2018, hvor det angives:

Hvis hovedaktionærens børn har betalt mindre end markedslejen, kan hovedaktionæren kun undgå udbyttebeskatningen af den del af den for lidt betalte leje, som ligger inden for den normale skønsusikkerhed, ved at påtage sig en betalingsforpligtelse herfor. Hovedaktionæren kan derimod ikke undgå udbyttebeskatningen af den del af den for lidt betalte leje, som ligger uden for den normale skønsusikkerhed ved at påtage sig en betalingsforpligtelse herfor, da denne betalingsforpligtelse vil være omfattet af LL § 16 E.

7. Betingede contra ubetingede dispositioner – sammenhæng med privatretten

7.1. Omgørelsesdispositionens gennemførelse?

Ved skatteforbehold er overdragelsesaftalen allerede fra det oprindelige dispositionstidspunkt mellem parterne betinget af, at overdragne aktiver eller vederlæggelsen ikke beskattes eller beskattes på en særlig lempelig måde, dvs. at der allerede oprindeligt i aftalen er indsat et skattevilkår, som via parternes aftalte råderum kan ændre den oprindelige aftale. Den skattemæssige virkning af skatteforbeholdets påberåbelse følger af SFL § 28, der under nogle skatteforvaltningsretlige formelle rammer respekterer den civilretlige ændring.

Ved omgørelse og betalingskorrektioner er den underliggende civilretlige aftale i sin udformning ubetinget og uden skatteforbehold, mens den efterfølgende disposition er afhængig af enten skattemyndighedernes tilladelse, jf. SFL § 29, eller afhængig af, at situationen er omfattet af retsfakta (og retskravet) i LL § 2, stk. 5, og dermed i tid korrekt udtrykt ønske fra parten om anvendelse. Reelt er reglerne om omgørelse udelukkende skatteregler, der er udtryk for, at skattemyndighederne kan dispensere fra offentlig-/skatteretlige regler om retserhvervelse/pligtpådragelse mv., dvs. set i forhold til legalitetsprincippet på skatteområdet, jf. GRL § 43, en ved lov underforstået hjemmel til