

Hans Henrik Bonde Eriksen

Betalingskorrektion

Omgørelse

Skatteforbehold

Omvalg

Hans Henrik Bonde Eriksen

Betalingskorrektion Omgørelse Skatteforbehold Omvalg

2. udgave/1. oplag

© Karnov Group Denmark A/S, København 2018

ISBN 978-87-619-4014-8

Omslag: Sine Andersen, Karnov Group, København

Sats og tryk: AKAPRINT a/s, Aarhus

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse
af denne bog eller dele af den er ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.
Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsfortegnelse

Forord 5

Anvendte forkortelser 7

Kapitel 1: Historik og afgrænsninger 17

1. Reglerne for betalingskorrektion, omgørelse, omvalg og skatteforbehold 17
 - 1.1. Udvikling – fra sædvaneret til lovkodificering – en retlig status? 18
 - 1.2. Selvangivelsesomvalg 19
2. Fælles træk og forskelle »Dispositionsomgørelse, vilkårsjustering og skatteforbehold« 20
3. Omgørelse 21
 - 3.1. Historik 21
4. Skatteforbeholdet 23
 - 4.1. Historik 23
5. Omvalg 26
 - 5.1. Lovgrundlaget 26
 - 5.2. Betænkning af december 2002 (Fristudvalget) 26
6. Betalingskorrektion (reparationsomgørelse) 29
 - 6.1. Lov nr. 432 af 26. juni 1998 (Lovforslag L 101-2 1997/98) 29
 - 6.1.1. LL § 2, dengang stk. 4 – nu LL § 2, stk. 5 29
 - 6.1.2. Undtagelse ad aktionærlån omfattet af LL § 16 E (straksbeskatningen) 32
7. Betingede contra ubetingede dispositioner – sammenhæng med privatretten 34
 - 7.1. Omgørelsesdispositionens gennemførelse? 34
 - 7.2. Stærkere bindinger til privatretten med SFL § 29? 36
8. Klageadgang (prøvelse) 39
9. Negativ afgrænsning. Afgrænsning over for beslægtede situationer 40
 - 9.1. Rene genoptagelsessituationer 40

Indholdsfortegnelse

- 9.2. Genoptagelse uden ændring af privatretligt grundlag
– f.eks. KSL § 48 E og § 48 F 43
- 10. Rene fejlekspeditioner 44
 - 10.1. Lovbestemt fejlretningsregel for arbejdsgiverindbetalinger
til pensioner 48
 - 10.2. Fejlretningspraksis i øvrigt 50

Kapitel 2: Den civilretlige styring 52

- 1. Privatretlige dispositioner 52
- 2. Forholdet civilret – skatteret 55
- 3. Efterfølgende dispositioner 55
- 4. Formueretlig ugyldighed – aftalerettens uvirksomhedsregler 56
 - 4.1. Indsnævrer SFL § 28 og § 29 aftalerettens uvirksomhedsregler? 57
 - 4.2. Skift i parterne? 58
- 5. Den skatteretlige realitetsprøvelse (realitetsgrundsætningen) 60
 - 5.1. Realitetsgrundsætningens sammenhæng med
»armslængde«-reguleringen 62
 - 5.2. Realitetsgrundsætningens grænseflader til skatteforbehold,
omgørelse og betalingskorrektion 64
 - 5.3. Skattesvig 64
 - 5.4. Ikke god tros-krav herudover (klart konstaterbare omstændigheder) 66
- 6. Konklusioner – civilrettens styring i relation til betalingskorrektion og omgørelse 69
 - 6.1. Betalingskorrektion 69
 - 6.2. Omgørelse 69
 - 6.2.1. Forrentningsspørgsmål 70

Kapitel 3: Betalingskorrektion. LL § 2, stk. 5 73

- 1. Indledning – historik 73
- 2. Tilpasning til international skatteret 75
- 3. OECD – artikel 9 fra modeloverenskomsten mv. (Arms Length Principle) 77
 - 3.1. OECD's definition af armslængdeprincippet 82
 - 3.2. Armslængdeprincippet – dansk skattepraksis 85
- 4. Begreberne primær, korresponderende og sekundær justering 86

- 4.1. Primær justering 87
- 4.2. Korresponderende justering 90
- 4.3. Sekundær justering 92
5. Betalingskorrektionen 93
 - 5.1. Samspil til omgørelsesreglen i SFL § 29 94
 - 5.2. Påtagelse af betalingsforpligtelsen 95
 - 5.3. Betingelse om »korrektion af priser og vilkår« 95
 - 5.4. Mere om betingelsen – »at forpligte sig til betaling« 99
 - 5.5. Virkningstidspunktet for »betalingsforpligtelsen« 102
 - 5.6. Realitetskravet ved påtagelse af forpligtelsen 103
 - 5.7. Lovbestemt undtagelse – aktionærlån for majoritetsaktionærer 107
6. Valgmulighed 113
7. Justeringer hvor aftalevilkår er lavere eller højere end armslængdevilkåret? 113
8. Fikserings- eller værdikorrektion 115
9. LL § 2 – Lov nr. 432 af 26. juni 1998 (Lovforslag L 101-2 1997/98) 118
 - 9.1. Kontrolkredsen 118
 - 9.2. Hvem er omfattet 121
 - 9.2.1. Juridiske personer 122
 - 9.2.2. Fast driftssted 123
 - 9.2.3. Ledelsens sæde 123
 - 9.2.4. Udenlandsk fysisk eller juridisk person 123
 - 9.2.5. Skattepligtige efter kulbrinteskatteloven 123
 - 9.3. »Kontrol« 123
 - 9.4. Kontrolmiljøerne 136
 - 9.4.1. Koncernforbundne juridiske personer 136
 - 9.4.2. Personer 139
 - 9.4.3. Faste driftssteder 141
 - 9.4.4. Sambeskattede selskaber 143
 - 9.5. Ej omfattede situationer 144
 - 9.6. Kort opsummering om systematikken ved ændringer efter LL § 2 145
 - 9.7. Materiel eller formel beskatningsregel? 147
 - 9.8. Bevisbyrde er ligefrem 149
 - 9.9. Forarbejderne til LL § 2, stk. 5 151
 - 9.10. Skattepraksis 152

Indholdsfortegnelse

- 9.11. Intet krav om god tro 179
- 10. Vejledning om betalingskorrektion 179
- 11. Alternativ – Omgørelse (betalingskorrektion) efter SFL § 29? 181

- Kapitel 4: Omgørelse 183**
 - 1. Ældre praksis og historik 183
 - 1.1. Indledning 183
 - 1.1.1. Historikken – Retssædvanen, der blev til lov 185
 - 1.1.2. Praktisk illustration 186
 - 2. Definition af skattemæssig omgørelse 188
 - 2.1. Afgrænsning over for betalingskorrektionsbestemmelsen i LL § 2, stk. 5 190
 - 3. Praksis før lov nr. 381 af 2. juni 1999 (LF 192 af 4. marts 1999) 191
 - 3.1. Oprindelsen – Retssædvanen 192
 - 3.2. Betingelser for omgørelse efter tidligere praksis 192
 - 3.2.1. Ad – Enkel og overskuelig omgørelsesdisposition 193
 - 3.2.2. Ad – Forholdet skal være lagt klart frem 195
 - 3.2.3. Ad God tro – ældre praksis, jf. SD-cirkulære nr. 22 af 9. juli 1986 199
 - 3.2.4. Nye regler i SFL § 29 (tidligere SSL § 37 C) stiller ikke noget krav om god tro 206
 - 3.2.5. Omgørelsesdispositionen skal være privatretlig mulig 207
 - 3.2.6. Ikke krav om civilretlig tilbagevirkende kraft 211
 - 3.2.7. Uforudsete skattemæssige konsekvenser 212
 - 4. Analyse af SFL § 29 213
 - 4.1. Indledning 213
 - 4.2. Ordlyden 213
 - 4.3. Skatteansættelse/skatteretlige virkninger 214
 - 4.4. Generelle retningslinjer for tilladelser til omgørelse – TS-cirkulære 2000-28 217
 - 4.5. De lovbestemte kriterier i SFL § 29 219
 - 4.5.1. Forvaltningsretlige regler om skønsudøvelse 221
 - 4.5.2. Bevisbyrde 221

- 4.6. SFL § 29, stk. 1, nr. 1 224
 - 4.6.1. Afgørelser/skattepraksis 229
 - 4.6.2. Afgørelser/praksis. Omgørelse **tilladt**, hvor betingelsen i nr. 1 var det centrale 233
- 4.7. SFL § 29, stk. 1, nr. 2 234
 - 4.7.1. Sammenhæng med reglen om skatteforbehold 235
 - 4.7.2. God tros-kravet forladt som følge af ordlyden 236
 - 4.7.3. Skattepraksis ad god tros-kravet 237
 - 4.7.4. Afgørelser/skattepraksis i øvrigt efter kriterium nr. 2 240
 - 4.7.5. Afgørelser, hvor omgørelse er tilladt efter SFL § 29, stk. 1, nr. 2 241
- 4.8. SFL § 29, stk. 1, nr. 3 243
 - 4.8.1. Afgørelser/skattepraksis, hvor omgørelse er **nægtet** efter nr. 3 244
 - 4.8.2. Afgørelser, hvor omgørelse er tilladt efter kriterium nr. 3: 246
- 4.9. SFL § 29, stk. 1, nr. 4 247
 - 4.9.1. Genetablering af oprindelig privatretlig tilstand 248
 - 4.9.2. Afgørelser, hvor tilladelse til omgørelse blev indrømmet 249
- 4.10. SFL § 29, stk. 1, nr. 5 251
- 5. Mulighed for udskiftning af oprindelig part 254
- 6. Konsekvenser af omgørelse 255
 - 6.1. Fuldstændig omgørelse (total omgørelse) 255
 - 6.2. Reparationsomgørelse 257
- 7. Formelle regler 259
 - 7.1. Kompetence og klagevej 259
 - 7.2. Klagemyndighed mv. 259
 - 7.3. Frister for omgørelsesanmodning og gennemførelse 259
 - 7.4. Gebyr 260
 - 7.5. Formkrav 261
 - 7.6. Vejledningspligt 261

Kapitel 5: Skatteforbehold, SFL § 28 263

- 1. Indledning 263
 - 1.1. Slægtskab med omgørelse? 264

Indholdsfortegnelse

- 1.2. Civilretlig vedtagelse – og præjudiciel betydning 265
- 1.3. Vilkårstyper 266
- 1.4. Skatteforbeholdet – som reparation eller ophørsgrund 270
- 2. Lov nr. 381 af 2. juni 1999 (LF 192) 271
- 3. Praksis før lov nr. 381 af 2. juni 1999 271
 - 3.1. Praksis 272
- 4. SFL § 28 280
 - 4.1. Ordlyden 280
 - 4.2. Lovforarbejderne 280
 - 4.3. Kriterierne i SFL § 28, stk. 1 281
 - 4.3.1. Første betingelse (skriftlighedskravet) 281
 - 4.3.2. Anden betingelse (samtidighedskravet) 281
 - 4.3.3. Tredje betingelse (oplysningskravet) 282
 - 4.3.4. Fjerde betingelse (klarhedskravet) 283
 - 4.4. SFL § 28, stk. 2 – afvisningsreglen 285
- 5. God tro – Kan et god tros-krav indfortolkes? 287
- 6. Forskydninger i retsgrundlaget 289
- 7. Konsekvenser, når et skatteforbehold gøres gældende 290
 - 7.1. Eksempler – og illustration af problemfelter 291
 - 7.1.1. Skatteforbeholdet – tilbageførsel? 291
 - 7.1.2. Omgørelse tilbageførsel? 292
 - 7.1.3. Afrunding 293
- 8. Et eksempel på et skatteforbehold 294
- 9. Formelle regler, kompetence og frister 296
 - 9.1. Kompetence 296
 - 9.2. Frister – genoptagelse 296

Kapitel 6: Selvangivelsesdispositioner – omvalg 298

- 1. Omvalg – SFL § 30 298
- 2. Historik 299
 - 2.1. Betænkning af december 2002 (Fristudvalget) 299
 - 2.2. Lovforarbejderne – lovbemærkninger 301
- 3. Betingelserne – kriterierne i SFL § 30 302
- 4. Påklage, frister, vejledning mv. 303
 - 4.1. Vejledning om omvalgsreglerne 303
- 5. Selvangivelsesvalg (skat og gaveafgift) 304

- 6. Afgrænsningen over til rene genoptagelsessituationer 308
 - 6.1. Ansættelse – skatteansættelsesændring 309
- 7. Følgevirkninger af ansættelsen – andre år 313
- 8. Utilsigtede skattemæssige virkninger
 - af betydning for valget 317
- 9. Mulighed for omvalg 321
- 10. Omvalg ikke mulig i strafbare situationer 322
 - 10.1. Loven stiller intet god tros-krav 324
- 11. Omvalgsreglens generelle placering – livet iblandt specialregler 324

Litteraturliste 327

Stikordsregister 330