



Skatteministeriet

17. marts 2025
J.nr. 2025 - 1607

Til Folketinget – Skatteudvalget

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 228 af 19. februar 2025 (alm. del). Spørgsmålet er stillet efter ønske fra Preben Bang Henriksen (V).

Rasmus Stoklund

/ Maiken Bøgelund Bek

Spørgsmål

Vil ministeren redegøre for de generelle regler og den generelle praksis for en skatteydere ret til omgørelse af en disposition?

Svar

Jeg kan henholde mig til følgende, som jeg har modtaget fra Skattestyrelsen:

”Bestemmelsen om omgørelse fremgår af skatteforvaltningslovens § 29, som er en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 37 C.

Det fremgår af bestemmelsen, at Skatteforvaltningen, i det omfang en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift hviler på en privatretlig disposition, kan tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift (omgørelse).

Der ligger heri et krav om, at der rent faktisk sker ændring af betingelserne eller vilkårene for den oprindelige disposition, eller at denne helt annulleres. Det er således et krav, at det i civilretlig henseende er muligt at ændre eller annullere den disposition, der ønskes omgjort, og at omgørelsen også faktisk kan lade sig gøre.

Efter bestemmelsen er det endvidere et krav, at følgende betingelser er opfyldt:

1. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
2. Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
3. Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
4. De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
5. Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesansøgningen.

Efter forarbejderne påhviler det den skattepligtige at dokumentere, at betingelserne for omgørelse er opfyldt, jf. bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 2, jf. Folketingsprotokollen 1998-99, tillæg A, side 4567.

Praksis afspejler, at afgørelser om omgørelse er udslag af en konkret vurdering i den enkelte sag af, hvorvidt den skattepligtige har godtgjort, at betingelserne er opfyldt. Det er derfor vanskeligt at beskrive praksis overordnet og generelt. I det følgende beskrives praksis vedrørende betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1-5, med udgangspunkt i lovforarbejderne og udvalgte afgørelser.

Skattebesparelse eller -udskydelse

Det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 1, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4567, at ”adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, der primært er båret af andre hensyn end skattebesparende eller skatteudskydende. Omgørelse vil således normalt ikke kunne tillades af dispositioner i form af f.eks. overdragelse af aktiver til en åbenbar over- eller underkurs mellem en hovedaktionær og det af denne beherskede selskab. På den anden side vil omgørelse normalt kunne tillades af dispositioner, der indebærer succession, selvom successionen indebærer en skatteudskydelse, fordi en sådan disposition må antages i overvejende grad at være båret af andre hensyn end at udskyde skatten.”

I SKM2002.403.LR blev omgørelse af en gaveoverdragelse af aktier fra forældre til børn til en væsentlig underkurs ikke tilladt, idet det blev lagt til grund, at et af hovedformålene med overdragelsen var at undgå, at børnene skulle betale gaveafgift. Dette er i overensstemmelse med forarbejdernes angivelse af, at omgørelse af dispositioner i form af overdragelse af aktiver til en åbenbar over- eller underkurs normalt ikke vil kunne tillades.

Omgørelse af dispositioner, hvor indkomst er blevet placeret i et selskab, som ikke kan anses for rette indkomstmodtager, vil normalt heller ikke blive tilladt. I SKM2015.717.HR var honorar for en læges arbejde blevet placeret i et selskab og ikke hos lægen personligt. Det var for Højesteret ubestridt, at lægen personligt og ikke hans selskab var rette indkomstmodtager af honoraret. Højesteret afviste, at lægen og hans selskab var berettiget til omgørelse af dispositionen, idet det ikke var godtgjort, at dispositionen med at lægge indkomsten i selskabet ikke i overvejende grad havde været båret af hensynet til at spare eller udskyde skat.

Utilsigtede skattemæssige virkninger

Det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 2, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4567, at ”adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, hvor den skattepligtige utvivlsomt ikke har forudset de skattemæssige virkninger af dispositionen, og disse virkninger er væsentlige. I kravet om væsentlighed ligger ikke et krav om væsentlighed i relation til den pågældende disposition, men et generelt krav om, at de uforudsete skattemæssige virkninger er væsentlige.”

Det er de skattemæssige virkninger af den disposition, der ønskes omgjort, der skal være uforudsete. Omgørelse kan derimod ikke ske, hvis de skattemæssige virkninger var forudsete, men de faktiske forhold har udviklet sig på en ugunstig måde. Der kan heller ikke ske omgørelse, hvis de skattemæssige virkninger af dispositionen var forudsete, men der senere foretages en ny disposition, der skaber en uhensigtsmæssig skattemæssig situation.

Et tvivlsspørgsmål i relation til denne betingelse har været, hvorvidt den indeholder et krav om god tro hos den skattepligtige, således at omgørelse vil være udelukket, hvis den skattepligtige burde have indset de utilsigtede skattemæssige virkninger af dispositionen. I SKM2006.629.HR udtalte Højesteret, at ”der ikke i nr. 2 er hjemmel til at betinge omgørelse af andet og mere end, at den privatretlige disposition blev foretaget, uden at de

skattemæssige virkninger som indtræder, var forudset på dispositionstidspunktet. Omgørelse kan således ikke nægtes med henvisning til, at den skattemæssige virkning burde være forudset, eller at selvangivelse blev indleveret med kendskab til den skattemæssige konsekvens.”

I SKM 2012.209.HR blev betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, anset for opfyldt i et tilfælde, hvor en udlodning ville kunne modtages skattefrit fra og med den 1. oktober 1993. Udlodningen var imidlertid sket den 30. september 1993, hvor beløbet var bogført på selskabernes mellemregningskonti som udbytte. Selskabernes ledelser havde imidlertid, bl.a. efter rådgivning fra revisor, været af den fejlagtige opfattelse, at et udbytte først skulle anses for udloddet ved en efterfølgende generalforsamling og derfor var skattefrit. Det bemærkes, at Højesteret derimod ikke anså betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, for opfyldt, jf. nedenfor.

Af nyere retspraksis kan nævnes SKM2024.44.HR, hvor Højesteret i en sag om tilbagebetaling af et ulovligt anpartshaverlån tiltrådte landsrettens begrundelse. Landsretten anførte i sagen, at de skattemæssige konsekvenser af kontantudlodninger måtte anses for at have været forudset på tidspunktet for vedtagelsen af udbytteudlodningerne, idet der forelå en klar og almindeligt kendt lovregel herom. Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, var derfor ikke opfyldt. Retten anførte yderligere, at det er en betingelse for omgørelse, at det civilretligt og faktisk er muligt at tilbageføre dispositionen. Denne betingelse var ikke opfyldt her, da fordringen (det ulovlige anpartshaverlån) var ophørt på tidspunktet for Skattestyrelsens afslag på omgørelse.

Lagt klart frem for myndighederne

Det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 3, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4567, at ”adgangen til omgørelse begrænses til tilfælde, hvor den disposition, der søges omgjort, fra begyndelsen har været lagt klart frem for den skatteansættende myndighed, således at der for myndighederne ikke har været tvivl om dispositionens eksistens og indhold.”

Højesteret har i SKM2011.769.HR udtalt sig mere generelt om fortolkning af den dagældende skattestyrelseslovs § 37 C, stk. 1, nr. 3 (nu skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3): ”Efter Højesterets opfattelse må omgørelse som udgangspunkt forudsætte, at den pågældende disposition fremgår eller kan udledes af de relevante selvangivelser. Det giver sig selv, at skatteyderen ikke på noget tidspunkt må have forsøgt at skjule dispositionen eller dens indhold, således at det er gjort vanskeligt for myndighederne uden dybtgående undersøgelse af regnskabsmateriale at gennemskue forholdet.”

I dommen fandt Højesteret, at borgeren havde forsøgt at skjule dispositionen, således at det var gjort vanskeligt for myndighederne uden dybtgående undersøgelse af regnskabsmateriale at gennemskue forholdet, og det var derfor utvivlsomt, at betingelsen i nr. 3 ikke var opfyldt.

I den ovenfor omtalte dom i SKM2012.209.HR om en udlodning sket den 30. september 1993 henviste Højesteret til, at det fremgik af årsregnskabet for perioden 1. maj 1992-30. september 1993 for det udbyttmodtagende selskab, at der var foreslået et udbytte på 37 mio. kr. for dette regnskabsår. Der fremgik derimod ikke noget om, at udbyttet skulle være blevet udbetalt i regnskabsåret. Højesteret fandt på den baggrund, at udlodningen den 30. september 1993 ikke kunne anses for have været lagt klart frem for skattemyndighederne.

Enkle og overskuelige privatretlige virkninger

Det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 4, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4567, at ”adgangen til omgørelse begrænses til tilfælde, hvor de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes, er enkle og overskuelige, såvel for det år, hvor dispositionen er foretaget, som for efterfølgende år. Der må således ikke som følge af en tilladelse til omgørelse være tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af omgørelsen. Der vil dog kunne bortses herfra, hvis en manglende opfyldelse af denne betingelse vil stå i misforhold til omgørelsens samlede økonomiske virkninger.”

I SKM2018.624.HR fandt Højesteret det ikke godtgjort, at de privatretlige virkninger af, at et nederlandsk selskab i et længerevarende internationalt koncernlåneforhold, der for flere år siden var ophørt ved indfrielse, skulle udskiftes med et amerikansk selskab som kreditor, kunne anses for enkle eller overskuelige. Hertil kom, at det var oplyst, at det fra et amerikansk skattemæssigt perspektiv ikke var muligt at gennemføre en ændring med tilbagevirkende kraft, og der fandtes derfor at være betydelig tvivl om de afledte skattemæssige virkninger af en omgørelse. Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4, var derfor ikke opfyldt.

Alle parter skal tiltræde anmodningen

Det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 5, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4567, at ”adgangen til omgørelse betinges af at samtlige, der vil blive skatteretligt berørt af, at anmodningen om omgørelse imødekommes, har tiltrådt omgørelsesanmodningen. I det omfang en skattepligtig bor i en anden kommune end den, hvor ansøgeren bor, må også denne anden kommune have erklæret sig enig i omgørelsen, før en tilladelse gives.”

Ligningsrådet har i SKM 2002.321 LR fortolket bestemmelsen sådan, at formuleringen ”skatteretligt vil blive berørt” skal forstås sådan, at omgørelsesanmodningen kun skal tiltrædes af en skattepligtig, hvis omgørelsen påvirker, hvor meget den pågældende skal betale i skat.”