

Offentliggjort d. d. 26. september 2000

Betalingskorrektion og omgørelse[©]

*Af advokat (L) Bodil Christensen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christensen*

www.v.dk

Told- og Skattestyrelsen har den 31/8 2000 offentliggjort et notat (ref i TfS 2000, 740) om betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4 og omgørelse i henhold til skattestyrelseslovens § 37 C.⁽¹⁾

Told- og Skattestyrelsens notat falder i 3 led, og indeholder henholdsvis en omtale af anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, stk. 4, skattestyrelseslovens § 37 C samt forholdet mellem de to bestemmelser. Notatet omfatter en omtale af en række komplicerede problemstillinger, og er dermed en værdifuld vejledning, men er dog ikke ganske let tilgængeligt.

Skattestyrelseslovens § 37 C hjemler en generel adgang på skatterettens område til at tillade omgørelse af privatretlige dispositioner. Men bestemmelsen forudsætter, at visse nærmere angivne, skønsmæssigt prægede, forudsætninger er opfyldt. Bestemmelsen omfatter såvel korrektion af vilkår m.v. i et eksisterende retsforhold (i notatet benævnt reparationsomgørelse) som tilbageførelse af en disposition (i notatet benævnt fuldstændig omgørelse) med deraf følgende mulighed for helt at undgå den beskatning, som den oprindelige disposition ellers ville udløse.

¹ TSSMEDD af 31/8 2000 om betalingskorrektion, j.nr. 99/00-4355-00156 (ref i TfS 2000, 740)

Offentliggjort d. d. 26. september 2000

Ligningslovens § 2, stk. 4 er en specialbestemmelse, der giver ret til omgørelse (i notatet benævnt betalingskorrektion), hvor skattemyndighederne foretager pris- eller vilkårskorrektion for transaktioner mellem visse interesseforbundne parter. Bestemmelsen giver mulighed for at undgå de såkaldte sekundære justeringer, hvis den skattepligtige forpligter sig til betaling i overensstemmelse med de korrigerede priser eller vilkår. Begrebet sekundære justeringer er nærmere omtalt i Juridisk Ugebrev Skat 2000, nr. 12.

Hvor såvel ligningslovens § 2, stk. 4 som skattestyrelseslovens § 37 C er anvendelige på et givet retsforhold, vil skatteyderen efter Told- og Skattestyrelsens notat have valgfrihed mellem de to bestemmelser.

Bestemmelserne i ligningslovens § 2 og skattestyrelseslovens § 37 C er relativt nye, og praksis knyttet til bestemmelserne er derfor endnu kun ganske sparsom.

Fra notatet kan vedrørende ligningslovens § 2, stk. 4 bl.a. fremhæves følgende:

Bestemmelsen forudsætter, at den skattepligtige påtager sig *forpligtelsen til betaling* på armslængdevilkår i tilknytning til gennemførelsen af korrektion. En påklage af korrektionen udskyder ikke tidspunktet for påtagelsen af betalingsforpligtelsen. Fastlæggelsen af armslængdevilkår vil ofte bero på et skøn, og skatteyderen vil derfor kunne stå i den situation, at han ønsker at benytte muligheden for betalingskorrektion, men er uenig i skattemyndighedernes skøn over, hvad der er armslængdevilkår. Af notatet fremgår, at skatteyderen efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse kan bevare retten til at betalingskorrigere, når blot forpligtelsen til at betalingskorrigere påtages i tilknytning til gennemførelsen af korrektionen, således at forpligtelsen påtages med forbehold for alene at skulle betalingskorrigere med det beløb, som måtte blive resultatet af et afsluttet klageforløb. I notatet anføres i den forbindelse, at det er frivilligt for skatteyderen, om han vil betale til medkontrahenten straks ved den første ansættelsesændring eller om han vil afvente resultatet af et klageforløb, før han betalingskorrigerer overfor medkontrahenten. Afsluttende er vedrørende betalingsforpligtelsen præciseret, at en eventuel manglende betaling naturligvis kan medføre justeringer efter kursgevinstlovens regler, men at disse reguleringer dog ikke er relevante i forhold til betalingskorrektion.

Offentliggjort d. d. 26. september 2000

Med det gamle SD-cirkl. 1986-22 om omgørelse af hovedaktionærdispositioner in mente har nogle rådgivere på skatterettens område givet rejst sig det spørgsmål, hvorvidt det kan have sin rigtighed, at betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4 ikke forudsætter *god tro* i en eller anden afskygning ved gennemførelsen af den oprindelige transaktion. Notatet indeholder ingen afklaring af dette spørgsmål.

Om skattestyrelseslovens § 37 C fremgår af notatet bl.a. følgende:

I notatet er angivet, at behandling af en sag efter skattestyrelseslovens § 37 C bl.a. forudsætter, at der er tale om en viljesbestemt og gyldig disposition af rent privatretlig karakter. Denne afgrænsning er ifølge notatet ensbetydende med, at en sag ikke skal behandles som en omgørelsessag, hvis der er tale om en ren *fejlekspedition*. I en sag som omtalt i TfS 1998, 458, hvor et beløb, der udgjorde et selskabs betaling for salg af selskabets goodwill, ved en fejl fra bankens side blev indsat på en konto tilhørende selskabets hovedaktionær, vil omgørelsesinstituttet som sikkerhedsventil dermed være afskåret.

Efter § 37 C, stk. 1 er det bl.a. en betingelse for omgørelse, at dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af *hensyn til at spare eller udskyde skatter eller afgifter*. Fra notatets omtale heraf kan fremhæves, at udgangspunktet vil være, at betingelsen kun i de mere oplagte tilfælde skal kunne blokere for tilladelse til omgørelse, hvilket eksempelvis vil være tilfældet, hvis det primære formål med dispositionen i overvejende grad har været skatte- eller afgiftsbesparelse. Endvidere udtales, at det derimod vil være nærliggende at lade betingelsen være til hinder for omgørelse i forbindelse med udbud af skattemotiverede pakkelsninger, hvis investorerne alene har en passiv rolle i forhold til det pågældende projekt.

Efter § 37 C, stk. 1, nr. 2 er det endvidere en betingelse, at dispositionen utvivlsomt har haft *utilsigtede skattemæssige virkninger*, der er væsentlige. I notatet anføres, at betingelsen til dels svarer til god-tros kravet i SD-cirkl. 1986-22, men at den ændrede formulering må antages at indebære, at det i forhold til hidtidig praksis bliver vanskeligere for den skattepligtige at godtgøre, at de utilsigtede skattemæssige virkninger ikke burde

Offentliggjort d. d. 26. september 2000

være forudset. Videre anføres i notatet, at der er grundlag for at nægte tilladelse til omgørelse, hvis parterne burde have forudset skattemyndighedernes stillingtagen som en nærliggende mulighed, hvilket eksempelvis vil være tilfældet, hvor en betingelse i en helt klar regel ikke er opfyldt eller er overset.

At skatteyderen findes at burde have haft kendskab til givne regler har i hidtidig praksis flere gange ført til, at omgørelse er blevet nægtet. Og som under hidtidig praksis aktualiserer dette synspunkt spørgsmålet om betydningen af, at der har medvirket professionelle rådgivere ved dispositionens gennemførelse. Skal god-tros vurderingen foretages på grundlag af en norm fastsat efter, hvad en professionel rådgiver burde have vidst, vil området for omgørelse blive betydeligt indskrænket. Fra hidtidig praksis foreligger flere afgørelser, hvor omgørelse er afvist bl.a. under indtryk af, at skatteyderen var bistået af professionelle rådgivere. Det må imidlertid fastholdes, at behovet for gennem omgørelse at redressere uventede skattemæssige konsekvenser er det samme, uanset om skatteyderen blev vejledt af en professionel rådgiver.

Vedrørende *virkningerne* af en fuldstændig omgørelse synes det i en årrække at have været god latin, at parterne med en omgørelse skulle stilles på ganske samme måde som hvis dispositionen aldrig havde været foretaget henholdsvis var foretaget på de korrigerede vilkår. Var der eksempelvis tale om overdragelse af en post aktier, der med omgørelsen blev tilbageført til den oprindelige ejer, skulle også udloddet udbytte i mellempærioden tilbageføres til denne ejer. Med Ligningsrådets to afgørelser, offentliggjort i TfS 1997, 547, blev dette princip delvist forladt. Med den ene afgørelse blev fastslået, at en omgørelse af værdiansættelsen af goodwill ved et selskabs salg til et søsterselskab, således at værdien blev forhøjet fra 0 kr. til 10 mio. kr., ikke gav parterne adgang til at beregne renter som kompensation for den rentefordel, der bestod i, at det købende selskab fra købstidspunktet og frem til afregningstidspunktet havde fået stillet goodwill vederlagsfrit til rådighed. I den anden afgørelse blev virkningerne af en fuldstændig omgørelse af et oprindeligt ejendomssalg fra hovedaktionær til selskab til overpris præciseret derhen, at hovedaktionæren fra tilbageskødningen af ejendommen skulle anses for ejer af den omhandlede ejendom. Omgørelsen skulle således have virkning *ex nunc* og ikke *ex tunc*.

Offentliggjort d. d. 26. september 2000

Disse signaler fra Ligningsrådet synes nu – delvist – at være fulgt op i Told- og Skatte- styrelsens notat. Det anføres således, at hvor der er tale om en fuldstændig omgørelse af en overdragelse af et givet aktiv, skal parterne efter tilbageoverdragelsen så vidt muligt være stillet, som om overdragelsen aldrig havde fundet sted, men at dette dog kun gæl- der i forhold til omstændighederne på overdragelsestidspunktet. Dvs. parterne skal til- bageføre alle aktiver og passiver, samt hvad der i øvrigt måtte være et direkte led i den oprindelige overdragelsesaftale. Som et led i retableringen af status skal bl.a. de fore- tagne skattemæssige afskrivninger i den mellemliggende periode annulleres. Derimod skal der ifølge notatet normalt ikke ske tilbageføring af indtægter og udgifter vedrørende løbende underaftaler og personlig virksomhed i den mellemliggende periode, når bortset fra skattemæssige afskrivninger.

Er der tale om en reparationsomgørelse, skal f.eks. betaling af et yderligere vederlag ifølge notatet anses for sket på det tidspunkt, hvor den oprindelige disposition blev fore- taget, således at der med sædvanlige skattemæssige virkninger kan beregnes renter af vederlaget fra dette tidspunkt.

Vedrørende frister for anmodning om omgørelse efter skattestyrelseslovens § 37 C, an- føres i notatet, at en anmodning under alle omstændigheder er rettidig, hvis den indgives inden udløbet af 3-års fristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2. Efter udløbet af denne frist, skal anmodningen efter skattestyrelsesloven § 35, stk. 1 ifølge notatet indgives inden rimelig tid (vejl. 6 mdr.) efter, at den skattepligtige har haft anledning hertil, ek- sempelvis når klage- eller domstolsbehandling af den foretagne ansættelsesændring er endeligt afsluttet.

I notatet tilkendegives afslutningsvis, at skattemyndighederne vil have *pligt til at vejlede* om muligheden for betalingskorrektion i henhold til ligningslovens § 2, stk. 4 i forbin- delse med alle transfer pricing reguleringer samt at der, alt efter omstændighederne, vil være pligt til at vejlede om omgørelse efter skattestyrelseslovens § 37 C.

— o —

Offentliggjort d. d. 26. september 2000