

Selvangivelsesomvalg - Forbedret mulighed efter ny Højesteretsdom

Af advokat (L) Bodil Christiansen, Advokatfirmaet Advotax

og

advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen

www.v.dk

Højesteret har den 14. januar 2020 truffet en principiel afgørelse om såkaldt selvangivelsesomvalg. Med dommen kan skatteydere i videre omfang end hidtil ændre et valg truffet ved den oprindelige selvangivelse, hvis skattemyndighederne siden ændrer en skatteansættelse.

I skatteretten er det et absolut udgangspunkt, at enhver disposition truffet af skatteyderen er bindende for ham. Det er med ord ikke en "fortrydelsesret" for de dispositioner eller valg, som skatteyderen træffer i løbet af året.

Denne grundregel indebærer som udgangspunkt f.eks., at forældre ikke kan "tilbagekalde" en gave til et barn, hvis det viser sig, at gaven på et senere tidspunkt udløser uventede skatte- og/eller afgiftsmæssige konsekvenser for forældrene og/eller barnet. Beslutter forældre og barn sig for at "tilbageføre" gaven til forældrene for at undgå skatter og afgifter, foreligger der en ny disposition med nye skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser.

Samme princip indebærer f.eks., at en medarbejder ikke kan ændre personalegodebeskatningen vedrørende det bornholmerur, som arbejdsgiveren generøst har foræret medarbejderen som tak for megen overarbejde. I en konkret sag omtalt i disse spalter for mange år siden var der tale om en medarbejder, der modtog et fjernsyn som gave. Da det gik op for medarbejderen, at denne gave udløste beskatning, returnerede han fjernsynet til arbejdsgiveren. Men med den konsekvens, at arbejdsgiveren nu også skulle beskattes, da arbejdsgiveren havde modtaget en gave fra arbejdstageren.

Offentliggjort d. 28. januar 2019 på Vidensportalen V.dk

Og beslutter en foredragsholder til et velgørende arrangement at donere sit honorar til det veldædige formål, efter at foredraget er afviklet, skal foredragsholderen beskattes af honoraret uanset det noble motiv. Giver foredragsholderen afkald på honoraret, før foredraget er afholdt, dvs. før han har fået krav på honoraret, udløses dog ingen beskatning af ham.

Lovfæstede undtagelser

Det er klart, at denne skatteretlige grundregel fra tid til anden kan føre frem til resultater, som ikke forekommer helt rimelige. Skattelovgivningen er i mange henseender kompliceret, og selv de bedste intentioner om at orientere sig og disponere på korrekt vis kan løbe ind i en mur.

Historisk har skattemyndighederne på denne baggrund i praksis accepteret visse undtagelser til det skatteretlige udgangspunkt, og set bort fra en ellers indtruffen beskatning. Med tiden er disse "undtagelser" blevet lovfæstet, således at der nu er enkelte regler, hvorefter en skatteyder kan undgå en uventet beskatning, når visse betingelser er opfyldt.

En mulighed består i, at de disponerende parter allerede ved aftalens indgåelse forbeholder sig at ændre eller annullere aftalen, hvis der siden indtræder uventede skatte- og/eller afgiftsmæssige virkninger. Et sådant forbehold betegnes som et "skatteforbehold". Særligt i familieforhold vil en disposition ofte være knyttet til et skatteforbehold. Et skatteforbehold skal dog opfylde dels visse formelle krav og dels visse krav til indholdet for at blive anerkendt af skattemyndighederne.

En anden af de klassiske bestemmelser på området drejer sig om skattemæssig omgørelse, hvor skattemyndighederne kan tillade parterne at ændre dispositionen med skattemæssig virkning. Også omgørelse forudsætter dog, at en række betingelser er opfyldt, herunder i første række, at den oprindelige disposition ikke i overvejende grad var båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter, og at dispositionen har fået utilsigtede, væsentlige skattemæssige konsekvenser.

Selvangivelsesomvalg

En tredje mulighed drejer sig om tilfælde, hvor skattemyndighederne beslutter at ændre - typisk forøge - en skatteydere skatteansættelse (skattebetaling).

I en sådan situation kan skattemyndighederne efter loven tillade, at skatteyderen ”*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.*”

Eller med andre ord: skatteyderen kan ændre et tidligere truffet valg i forbindelse med indgivelse af selvangivelse, hvor dette valg efter skattemyndighedernes afgørelse nu er blevet uhensigtsmæssigt. Reglen omfatter ikke dispositioner eller aftaler mellem flere parter – men udelukkende skatteyderens beslutninger om egne forhold i tilknytning til selvangivelsen.

Baggrunden for reglen er den indlysende - som også anført i det oprindelige lovforslag om bestemmelsen - at det forekommer urimeligt at fastholde skatteyderen på et valg foretaget i selvangivelsen, hvis skattemyndighederne efterfølgende tilsidesætter selvangivelsen og valget som følge heraf får uhensigtsmæssige skattemæssige virkninger for skatteyderen, som han ikke kunne forudse, da han traf valget.

Muligheden for selvangivelsesomvalg er formentlig i første række aktuel for erhvervsdrivende, men vil kunne anvendes af alle.

Som et eksempel blev i lovforslaget om den oprindelige bestemmelse nævnt den situation, hvor en skatteyder har placeret en bil i virksomhedsskatteordningen, men hvor skattemyndighederne konkluderer, at bilen udelukkende er anvendt privat. Her vil skatteyderen ifølge lovforslaget kunne ændre sit oprindelige valg, således at bilen placeres udenfor virksomhedsskatteordningen.

Selvangivelsesomvalg i praksis

Reglen om selvangivelsesomvalg blev vedtaget i 2003, og skattemyndighederne anlagde i årene herefter en forholdsvis lempelig fortolkning af, hvornår reglen kunne bringes i anvendelse. En fortolkning, der havde klar støtte i lovforslagets bemærkninger om rimelighed.

Men i årene op til 2014 anlagde skattemyndighederne imidlertid efter alt at dømme en mere restriktiv fortolkning af reglen, således at mulighederne for at anvende reglen blev indskrænket. Ved en afgørelse fra 2014 accepterede Landsskatteretten denne restriktive fortolkning.

Sagen afgjort ved Højesterets dom af 14. januar 2020 ⁽¹⁾

I en senere sag vedrørende en anden skatteyder blev sat spørgsmålstegn ved rigtigheden af skattemyndighedernes og Landsskatterettens restriktive fortolkning. Det er denne sag, som nu er blevet afgjort for af Højesteret ved dommen fra den 14. januar 2020.

Hovedspørgsmålet i sagen var, om der ved selvangivelsesomvalg skal foreligge en direkte sammenhæng mellem **på den ene side** den ændring, som foretages af skattemyndighederne, og **på den anden side** det valg, som en given skatteyder har foretaget ved selvangivelsen for det pågældende år, og som han nu ønsker at ændre.

Eller illustreret ved det ovennævnte eksempel om bilen i virksomhedsskatteordningen:

Om både skattemyndighedernes ændring af skatteansættelsen og det valg, som skatteyderen ønsker ændret, skal dreje sig om firmabilen og dennes placering i virksomhedsskatteordningen, eller om skatteyderens omvalg kan dreje sig om en helt anden post i selvangivelsen, f.eks. om størrelsen af årets hævning i virksomhedsskatteordningen.

¹⁾ Dommen er i skrivende stund endnu ikke offentliggjort

Sagen

Sagen drejede sig om en landmand, som gennem tiden havde købt aktier i forskellige selskaber med bl.a. landbrugsproduktion i Afrika. Som følge af likviditetsproblemer optog landmanden i 2010 lån på knap 2,86 mio. kr., som han viderelånte til disse selskaber.

For indkomståret 2010 havde han opgjort et tab på aktier på knap 1,5 mio. kr. Ved indgivelsen af selvangivelsen for 2010 besluttede han på denne baggrund at placere de nye lån i virksomhedsskatteordningen. Dette udløste ganske vist en hævning på 2,6 mio. kr. i virksomhedsordningen, og et overskud fra virksomhedsordningen på 1,2 mio. kr., men som følge af aktietabet blev landmandens skattebetaling for 2010 alligevel meget begrænset.

I 2012 afviste skattemyndighederne at anerkende fradraget for tab på aktier og forhøjede følgelig landmandens skattepligtige indkomst betydeligt.

Landmanden ønskede herefter at ændre beslutningen om at placere sine lån optaget i 2010 i virksomhedsordningen, da fradraget for aktietabet - og dermed forudsætningen for at placere lånene i virksomhedsordningen - var bortfaldet.

Selvangivelsesomvalg afvist som følge af manglende sammenhæng

Spørgsmålet var herefter, om dette selvangivelsesomvalg krævede, at der var en **sammenhæng** mellem tabet og den pågældende disposition.

Både skattemyndighederne, Landsskatteretten og Vestre Landsret afviste dette med den begrundelse, at der ikke var en direkte sammenhæng mellem på den ene side skattemyndighederne afvisning af fradrag for aktietab og på den anden side beslutningen om at placere lånene i virksomhedsskatteordningen.

Højesterets dom

Ved Højesteret fik landmanden imidlertid medhold i sit synspunkt om, at han var berettiget til selvangivelsesomvalg vedrørende placeringen af lånet på de 2,86 mio. kr.

Af særlig betydning for andre skatteydere end landmanden er navnlig, at Højesteret ved udformningen af rettens begrundelse for dommen som det første tog stilling til lovforklaringen på generelt niveau.

Et flertal på 4 af Højesterets 5 dommere i den pågældende sag udtalte således, at der efter disse dommers opfattelse ikke var *”holdepunkter i ordlyden af skatteforvaltningslovens § 30 eller i bestemmelsens forarbejder for at stille krav om en direkte sammenhæng mellem det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende har foretaget.”*

Videre udtalte disse dommere, at *”de ”urimelige” skattemæssige konsekvenser, som forarbejderne henviser til, omfatter mere end de tilfælde, hvor der er en direkte sammenhæng mellem det forhold, som ansættelsesændringen angår, og selvangivelsesvalget. Efter lovens ordlyd kan det således alene kræves, at den ændrede ansættelse ”har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser”.”*

Højesteret tilkendegav med andre ord, at skattemyndighedernes havde anlagt en mere restriktiv praksis, end loven gav grundlag for.

Højesteret vurderede endvidere landmandens forhold således, at landmanden havde godtgjort, at ansættelsesændringen havde betydning for hans valg på selvangivelsen, og at valget som følge af ansættelsesændringen havde fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Landmanden opfyldte således efter Højesterets opfattelse betingelserne for selvangivelsesomvalg og fik, som allerede nævnt, følgerig mulighed for omvalg.

Konsekvenser

Der er ingen tvivl om, at Højesterets dom vil få stor praktisk betydning for de skatteydere, som på den ene side må acceptere, at skattemyndighedernes korrektioner til givne forhold i selvangivelsen er korrekte, men som efter korrektionen stilles i en vanskelig situation, fordi tidligere truffne valg som følge af korrektionen helt uventet nu er blevet meget uhensigtsmæssige.

Dommen må antages at give grundlag for **genoptagelse** af tidligere års skatteansættelser i sager med en tilsvarende problemstilling. Der vil i givet fald kunne blive tale om genoptagelse af skatteansættelser for indkomståret 2010 og senere indkomstår. En sådan genoptagelsesansøgning skal fremsættes af skatteyderen senest 6 måneder efter, at skatteyderen er kommet til kundskab om Højesterets dom.

— o —