

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9077 af 04/02/2025 (Gældende)

Selskabs overførsel til højrentekonto oprettet i anpartshavers navn - Fejlekspedition

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-1470025

Selskabs overførsel til højrentekonto oprettet i anpartshavers navn - Fejlekspedition

Spørgerne var en anpartshaver og hans anpartsselskab. I forbindelse med et bankmøde aftalte anpartshaveren med bankrådgiveren, at et beløb fra selskabets driftskonto skulle placeres på en nyoprettet højrentekonto. Den nye højrentekonto blev imidlertid ved en fejl oprettet i anpartshaverens navn. Anpartshaveren opdagede fejlen godt to måneder senere og tilbageførte beløbet til selskabet. Det var Skatterådets opfattelse, at bankrådgiverens referat måtte forstås som en aftale med banken om placering af selskabets midler i aktier, obligationer samt på en højrentekonto med henblik på, at selskabet skulle opnå et afkast af sine overskydende midler. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at anpartshaverens utvivlsomme hensigt om placering af selskabets midler ved en klar fejl fra bankens side ikke blev realiseret, og at der således var tale om en ren fejlekspedition, der var blevet berigtiget. Skatterådet bekræftede, at fejloverførslen hverken udgjorde en hævning uden tilbagebetalingspligt efter ligningslovens § 16 E eller en maskeret udlodning efter ligningslovens § 16 A.

Skatterådsmøde 4. februar 2025 - SKM2025.65.SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål:

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at fejloverførslen af 180.000 kr. til A's private bankkonto, ikke udgør en hævning uden tilbagebetalingspligt jf. LL § 16 E?
2. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at fejloverførslen af 180.000 kr. til A's private bankkonto, ikke udgør en maskeret udlodning omfattet af LL § 16 A?

Svar:

1. Ja
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

A ejer 100% af selskabet H1 ApS og har således bestemmende indflydelse i selskabet.

I forbindelse med et bankmøde d. 1. juli 2024 kl. xx. 00 aftales det med bankrådgiveren, at 180.000 kr. fra driftskontoen i H1 ApS skal placeres på en højtforrentet indlånskonto med binding i 6 mdr.

Af bankrådgiverens referat, der blev sendt til A og A's ægtefælle B 1. juli 2024, fremgår følgende:

"Referat af møde 01-07-2024

Hej B & A

Tak for mødet i dag.

Hermed en kort opsamling med fokus på det, som vi konkret aftalte:

Investeringsafkast:

- 1% xxx obligationer har for perioden 01-07-2023 til 01-07-2024 realiseret en gevinst på kr. xxx og en rente på kr. xxx svarende til et afkast på kr. xxx og et afkast i procent på xx,xx

Fremtidig investering:

Indestående på driftskonto i H1 ApS ca. kr. xxx efter udbytteudbetaling kr. xxx, som er overført til A privat, fordeles på følgende måde:

- kr. xxx investeres i Bank X Invest (60% aktier / 40% obligationer). Der oprettes ny konto- og depotaftale i den forbindelse, som skal underskrives

- kr. 180.000 placeres på ny Bank X Fastrente med binding i 6 mdr., udløb 11-02-2024, rente 2,60%. Renten beregnes fra den dag, du indskyder beløbet, og frem til udløb af bindingsperioden. Der oprettes ny kontoaftale, som skal underskrives og hvortil beløbet overføres fra driftskontoen

- rest ca. kr. xxx forbliver på kontoen og anvendes til afregning af revisor"

Den nye højtforrentede bankkonto oprettes efterfølgende ved en fejl fra bankens side i A's CPR nr. i stedet for i H1 ApS' CVR nr., uden at A er vidende herom, før A bliver opmærksom på fejlen i starten af september 2024.

De 180.000 kr. bliver derfor d. 1. juli 2024 hævet fra driftskontoen i H1 ApS og overført til højtforrentet indlånskonto, som Bank X dog ved en fejl har fået oprettet i A's private navn. Fejlen opdages d. 3. september 2024 i forbindelse med A gennemgår sin private netbank, og bliver opmærksom herpå. Han tager straks herefter kontakt til banken. Det fejloverførte beløb tilbageføres til selskabet d. 13. september 2024.

Bank X har i et brev til H1 ApS oplyst, at:

"Bank X har ved en fejl fået oprettet et indlånsprodukt i indehaver A's navn, hvorpå der er indsat selskabsmidler fra H1 ApS, cvr. (...) Indlånsproduktet var tiltænkt oprettet i selskabet H1 ApS.

Fejlen omhandler et beløb, stort 180 tkr., overført pr. 01.07.24, der er tilbageført d. 13.09.24 til selskabet, straks efter fejlen blev opdaget.

Bank X beklager meget, og vi forsikrer, at selskabet H1 ApS, samt A bliver holdt skadesfri af fejlen."

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det følger af LL § 16 E, at hvis et selskab yder lån til en fysisk person omfattet af LL § 2, anses lånet for skattepligtigt (hævning uden tilbagebetalingspligt). Overførslen af de 180.000 kr. fra bankkontoen i H1 ApS til A's private bankkonto, udgør derfor ud fra lovbestemmelsen en transaktion omfattet af LL § 16 E.

I forbindelse med lovforarbejdet blev det dog bemærket, at egentlige fejlposterings ikke medfører skattepligt.

Det fremgår i tilknytning hertil af høringsskemaet til lovforslag nr. 199 om ligningslovens § 16 E om aktionærlån (L199), hvor Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) spurgte:

"Hvis beskatning ved etablering af ulovlige aktionærlån fastholdes, bør der efter FSRs opfattelse kun ske beskatning i de tilfælde, hvor der ikke er tale om en fejl, som rettes umiddelbart efter de opdages. Dette kan opnås ved at etablere en fornuftig adgang til omgørelse for disse fejl i skatteforvaltningslovens § 29. Dette bør sikres ved en udtrykkelig hjemmel og ved en fornuftig administrering af reglerne om omgørelse. Alternativt bør der indføres en regel, hvorefter at lån, der tilbagebetales inden for f.eks. 2 måneder efter at fejlen er opdaget ikke beskattes som hævninger uden tilbagebetalingspligt."

Hertil svarede Skatteministeren svarede, at:

"Hvis en disposition er ugyldig, uvirksom eller beror på en fejlekspedition, skal der ikke søges om omgørelse. En fejlagtig udbetaling kan skattemæssigt annulleres uden brug af omgørelsesmuligheden i skatteforvaltningsloven."

Dette blev gentaget i bilag 11 til L 199, hvor skatteministeren udtalte, at:

"Formålet med beskatningen af aktionærlån m.v. er at fjerne incitamentet til at udbetale løn eller udbytte i form af lån. Dette formål vil i vidt omfang forspildes, hvis beskatningen uden videre kan ophæves ved tilbagebetaling, f.eks. i tilfælde af at SKAT forhøjer aktionærens indkomst med lånet. Hvis lånet er opstået ved en ekspeditionsfejl, eller hvis betingelserne for omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 er opfyldt, kan beskatning efter ligningslovens § 16 E undgås ved tilbagebetaling af lånet."

Ved tilbagebetaling af et lån er der således ikke noget, som umiddelbart fritager en anpartshaver for beskatning, medmindre der er tale om en fejlekspedition. Det fremgår ikke af lovforarbejderne, hvad der anses for at udgøre en fejlekspedition.

I Skattestyrelsens Juridiske Vejledning afsnit C. B. 3.5.3.3 (2024-2), fremgår følgende omkring fejlekspeditioner:

"Fejlekspeditioner og omgørelse

Tilbagebetaling ophæver beskatningen, hvis der er tale om fx penge, der blev overført ved en fejl, eller hvis personen får tilladelse til omgørelse efter SFL § 29."

I tilknytning hertil har Skatterådet i to offentliggjorte bindende svar bekræftet, at der ikke sker beskatning af en fejlekspedition, som er rettet. Vi skal hertil henvise til SKM2022. 151. SR samt SKM2022. 174. SR.

I SKM2022. 174. SR, som er sammenlignelig med denne konkrete sag, havde en investeringsrådgiver foretaget en fejloverførsel, som blev rettet. Denne fejlrettelse udgjorde ikke et kapitalejerlån omfattet af LL § 16 E.

Skatterådet har i SKM2018. 356. SR, taget stilling til, hvor lang tid, der kan gå, før en fejl skal rettes. Konkret blev en rettelsesperiode på 4 mdr. i SKM2018. 356. SR anset for at udgøre for lang tid. I denne konkrete sag rettes fejlen dog inden for ca. 2 mdr. og beløbet er mindre end i SKM2018. 356. SR.

Henset til at:

- der er tale om fejloverførsel foretaget af banken,
- der ikke løbende bogføres i selskabet grundet begrænset aktivitet og
- det at der i denne konkrete situation kun er gået ca. 2 mdr. indtil der reageres

finder vi, at spørgsmål 1 derfor skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 2 Vi finder ikke, at der er tale om en overførsel omfattet af LL § 16 A (maskeret udlodning), da der er tale om en fejlekspedition udført af H1 ApS' bank jf. ovenfor. Beløbet er derfor ikke en udlodning omfattet af LL § 16 A, stk. 2, pkt. 1.

Vi skal hertil bemærke, at vi ikke finder, at den situation er sammenlignelig med SKM2022. 533. SR, da der her var tale om overførsler til en investeringskonto samtidig med, at der ikke var tale om en fejloverførsel. Ydermere er fejloverførslen i denne konkrete sag repareret.

Spørgsmål 2 skal derfor besvares med "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at fejloverførslen af 180.000 kr. til A's private bankkonto, ikke udgør en hævning uden tilbagebetalingspligt jf. LL § 16 E.

Begrundelse

Det fremgår af Told- og Skattestyrelsens udtalelse i TfS 1999.738 TSS, at der er mulighed for at rette fejl.

I TfS 1999.738 TSS havde en bank ved en fejl glemt at stoppe en intern overførsel fra kundens konto til kundens fraskilte kones kapitalpensionskonto. Banken bad om tilladelse til at tilbageføre pengene uden at dette medførte en afgift på 60 pct. Told- og Skattestyrelsen udtalte, at *"i tilfælde, hvor der som i nærværende sag er tale om en fejl, der er så åbenbar, at den ikke giver anledning til tvivl, må denne kunne rettes ved at pengene tilbageføres uden afgiftsmæssige konsekvenser."*

To Højesteretsdomme illustrerer praksis:

I SKM2013. 248. HR ønskede et selskab, at en skattefri fusion i stedet blev gennemført som en skattepligtig fusion med henvisning til, at der var tale om en revisorfejl.

Det fremgår af Skatteministeriets procedure i sagen, at der gælder en ulovbestemt adgang til at rette fejl: *"En ændring af fusionen fra en skattefri til en skattepligtig fusion vil ikke have karakter af berigtigelse af en egentlig fejl, og H1. I A/S kan derfor ikke støtte ret på den ulovbestemte adgang til at berigtige egentlige fejl, som i en vis forstand er blevet formaliseret ved omtalen heraf i forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 D."*

Højesteret fandt dog, at valget af den skattefri fusion ikke havde karakter af en fejl, idet valget var i overensstemmelse med selskabernes beslutning: *"H1. I A/S' brev af 26. september 2007 med bilag til skattemyndighederne blev indsendt i overensstemmelse med vedtagelserne i de respektive selskaber og var efter det oplyste ikke behæftet med fejl. Indsendelsen af brevet og dermed valget af den skattefrie fusion kan derfor ikke berigtiges."*

I SKM2016. 165. HR ønskede et selskab, at skatteansættelsen af selskabet for 2009 blev genoptaget med henblik på, at selskabet blev beskattet efter tonnageskattelovens regler i stedet for selskabsskattelovens regler med henvisning til, at der var tale om en revisorfejl.

Højesteret fandt, at valget af selskabsskattelovens regler var en fejl, idet valget utvivlsomt ikke var i overensstemmelse med selskabets hensigt og revisor begik en klar fejl: *"Det må anses for utvivlsomt, at det fortsat var selskabets hensigt, at beskatningen af selskabet skulle ske efter tonnageskattelovens regler, da selskabet indgav selvangivelsen for 2009. Efter det anførte finder Højesteret det godtgjort, at revisor begik en klar fejl, da han opgjorde selskabets skattepligtige indkomst i selvangivelsen for 2009 efter selskabsskattelovens regler i stedet for efter tonnageskattelovens regler. Revisors fejl kan efter Højesterets opfattelse ikke anses for bindende for selskabet, og sagen rejser derfor ikke spørgsmål om at ændre selskabets valg af beskatning, men om at berigtige den fejl, som revisor begik. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30 om omvalg finder herefter ikke anvendelse. Med hensyn til spørgsmålet om genoptagelse efter lovens § 26, stk. 2, finder Højesteret efter det foran anførte, at SKATs ansættelse af H1s indkomst for 2009 hviler på forkerte oplysninger om selskabets valg af skatteordning, og at selskabet har krav på genoptagelse, således at fejlen kan blive berigtiget."*

Det afgørende i dommene var således, om der var tale om en beslutning, som skatteyder blot efterfølgende fortrød (SKM2013. 248. HR) eller om skatteydere utvivlsomme hensigt ved en klar fejl ikke blev realiseret (SKM2016. 165. HR).

Det er kun i sidstnævnte situation, at der kan ske berigtigelse.

I overensstemmelse hermed er TfS 2000, 798 LSR, hvor skatteydere arbejdsgivers fejlagtige indbetaling af for meget ratepension kunne korrigeres, SKM2022. 174. SR og SKM2022. 151. SR, hvor selskabets overførsler til eneanpartshaverens investeringsdepot henholdsvis private konto blev anset for en ren fejlekspedition, der måtte anses for skattemæssigt annulleret og SKM2018. 356. SR og SKM2014. 17. SR, hvor overførslerne til eneanpartshaverens henholdsvis eneaktionærens konto ikke blev anset for at være en ren fejlekspedition.

Det fremgår endvidere af artiklen i SR2015. 236 om "Omgørelse og selvangivelsesomvalg - fejl, der kan berigtiges ved genoptagelse" af Maria Wessel Lindberg og Kaspar Bastian, at:

"I Ligningsrådets notat i TfS 2000.740 LR anføres i pkt. 3.1 om baggrunden for, at rene fejlekspeditioner kan berigtiges ved genoptagelse, at det forhold, at

"den privatretlige disposition skal være viljesbestemt, er ensbetydende med, at en sag, ikke skal behandles som omgørelsessag, hvis der er tale om en ren fejlekspedition."

Den bagvedliggende tankegang er med andre ord, at den skattepligtiges vilje var en anden end det, der (på grund af fejlen ved den faktiske gennemførelse af dispositionen) blev slutresultatet, hvorfor en skatteansættelse baseret på slutresultatet er baseret på forkerte faktiske forhold, som kan berigtiges via genoptagelse. (...)

Eftersom betingelserne for at opnå tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 er langt strengere end betingelserne for at få genoptaget en skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 26, er det klart, at der vil blive stillet ganske store krav til beviset for, at der foreligger en fejlekspedition. Ellers vil reglerne om omgørelse blive udhulet. Som afgørelserne om indbetalingerne på pensionsordninger illustrerer, vil det normalt kunne lægges til grund, at der er tale om en ren fejlekspedition, hvis det er en tredjemand, der har begået en fejl (og erkender dette), og den skattepligtige er uden indflydelse på fejlen. Derimod er situationen anderledes, hvis det er den skattepligtige selv, der har begået fejlen. Her må det kunne påvises, at der foreligger en klar fejl, og der må reageres meget hurtigt, når det står klart, at der er sket en fejl. Denne bevisbyrde vil ofte kunne være vanskelig for den skattepligtige at løfte. (...)

Ved bevisbedømmelsen kan det muligvis spille ind, hvor intellektuelt krævende gennemførelsen af viljeserklæringen er. Det vil således muligvis være af betydning, om gennemførelsen består i at sætte et kryds på et skema, eller om der skal udarbejdes omfattende dokumenter."

I nærværende sag oplyser rådgiver, at det i forbindelse med et bankmøde d. 1. juli 2024 i Bank X blev aftalt med bankrådgiveren, at 180.000 kr. fra driftskontoen i H1 ApS skulle placeres på en højtforrentet indlånskonto med binding i 6 mdr.

Det fremgår af bankrådgiverens referat, at:

" (...) Fremtidig investering:

Indestående på driftskonto i H1 ApS ca. kr. xxx efter udbytteudbetaling kr. xxx, som er overført til A privat, fordeles på følgende måde:

- kr. xxx investeres i Bank X Invest (60% aktier / 40% obligationer). Der oprettes ny konto- og depotaftale i den forbindelse, som skal underskrives

- kr. 180.000 placeres på ny Bank X Fastrente med binding i 6 mdr., udløb 11-02-2024, rente 2,60%. Rente beregnes fra den dag, du indskyder beløbet, og frem til udløb af bindingsperioden. Der oprettes ny kontoaftale, som skal underskrives og hvortil beløbet overføres fra driftskontoen

- rest ca. kr. xxx forbliver på kontoen og anvendes til afregning af revisor"

Rådgiver oplyser endvidere, at den nye højtforrentede bankkonto ved en fejl fra bankens side blev oprettet i eneanpartshaveren A's CPR nr. i stedet for i H1 ApS' CVR nr., uden at A var vidende herom, før A selv blev opmærksom på fejlen i starten af september 2024.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at bankrådgiverens referat må forstås som en aftale med banken om placering af H1 ApS' midler i aktier, obligationer samt på en højrentekonto med henblik på, at selskabet skal opnå et afkast af sine overskydende midler.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at A's utvivlsomme hensigt om placering af selskabets midler ved en klar fejl fra bankens side ikke blev realiseret og at der således er tale om en ren fejlekspedition, der er blevet berigtiget.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at fejloverførslen af 180.000 kr. til A's private bankkonto, ikke udgør en maskeret udlodning omfattet af LL § 16 A.

Begrundelse

Skattestyrelsen henviser til begrundelsen i spørgsmål for svaret på spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 2

Lovgrundlag

Ligningsloven § 16 A

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. dog stk. 3, og afståelsessummen omfattet af § 16 B, stk. 1.

2) Udlodning af likvidationsprovenu for tiden fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket ophør sker, til ophørstidspunktet fra et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 21, i det omfang udlodningen ikke overstiger minimumsindkomsten, jf. § 16 C, stk. 3.

3) Den del af minimumsindkomsten efter § 16 C, stk. 3, der ikke udloddes.

4) Udbytteskat, der tilbagebetales fra en fremmed stat, Færøerne eller Grønland vedrørende aktier, der tilhører et selskab, et investeringsinstitut med minimumsbeskatning eller en investeringsforening bortset fra en kontoførende investeringsforening, og som ikke tilfalder selskabet, instituttet eller investeringsforeningen.

5) Forskellen mellem afståelsessummen pr. aktie og den nye anskaffelsessum, når et selskab, der er skattepligtigt efter selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven, har afstået skattefri porteføljeaktier som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4 C og inden for 6 måneder efter afståelsen erhverver skattefri porteføljeaktier i samme selskab. Dette gælder dog kun, hvis afståelsessummen er højere end den nye anskaffelsessum og der er udloddet udbytte i perioden mellem afståelsen og erhvervelsen.

6) Værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse.

Stk. 3. Følgende udlodninger behandles efter reglerne om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.:

1) Udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medmindre udlodningen er omfattet af stk. 2, nr. 2, eller en af følgende betingelser er opfyldt:

a) Det modtagende selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det selskab, der likvideres, og udlodningen omfattes af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

b) Det modtagende selskab ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen, er skattepligtigt af udbytter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2. Dette gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

c) Den modtagende fysiske person er hjemmehørende uden for EU/EØS og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2.

d) Det modtagende selskab ejer skattefri porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i det selskab, der likvideres, og mindst 50 pct. af aktiverne i det selskab, der likvideres, består af direkte eller indirekte ejede datterselskabs- eller koncernselskabsaktier, eller der inden for de seneste 3 år forud for likvidationen er foretaget en overdragelse af sådanne aktier til selskabets direkte eller indirekte aktionærer eller til et koncernforbundet selskab, jf. § 2, stk. 3.

2) Udlodning efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, for så vidt angår:

a) De beløb eller en del af disse, der udbetales ved udlodning af likvidationsprovenu fra aktieselskaber og andelsselskaber forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, når særlige omstændigheder taler derfor. Der kan ikke gives tilladelse til modtagere som nævnt i nr. 1.

b) Beløb, der udloddes i forbindelse med en nedsættelse af aktiekapitalen eller andelskapitalen i et selskab, der ikke er under likvidation.

3) Udlodning som nævnt i nr. 2, hvor aktierne i det udbyttegivende selskab er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17 og det modtagende selskab opfylder betingelserne for at modtage skattefrit udbytte efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, eller § 13, stk. 1, nr. 2.

Stk. 4. Følgende udlodninger medregnes ikke i den skattepligtige indkomst for modtageren:

1) Friaktier og friandele.

2) Udlodninger af beløb, som er skattepligtige for foreninger og selskaber efter selskabsskattelovens § 5 B, stk. 4, og fusionsskattelovens § 12, stk. 3.

3) Den del af minimumsindkomsten fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. § 16 C, der er nævnt i § 16 C, stk. 4, nr. 11, hvis indkomsten modtages af personer m.v., der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller dødsboscattelovens § 1, stk. 2. Skattefriheden gælder dog ikke, hvis modtageren af indkomsten omfattes af kursgevinstlovens § 13.

4) Værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af stk. 2, nr. 6, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Det er en betingelse for tilladelse, at aktierne er overdraget til en fond m.v. med et almennyttigt eller almenvelgørende formål. For overdragelse til en udenlandsk fond m.v. er det endvidere en betingelse, at hovedaktionæren har givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på at disponere over midlerne i det overdragne selskab, og at fonden m.v. er skattemæssigt hjemmehørende i et land, hvis kompetente myndighed skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international overenskomst eller konvention, herunder en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager .

Stk. 5. En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en ladestander, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådighed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt.

Ligningsloven § 16 E

Hvis et selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.

Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Forarbejder

Skattestyrelseslovens § 37 D (Folketingstidende 2002-03, tillæg A, L 175, s. 4598)

"Selvangivelsen er med andre ord som udgangspunkt dispositiv, idet der dog kan ske berigtigelse af egentlige fejl."

Praksis

SKM2016. 165. HR

A stiftede i 2009 H1 ved indskud af aktiver i form af skibsanparter og dertil knyttet likviditet. Revisor fremsendte herefter selskabsdokumenterne til SKAT med oplysning om, at der var sket omdannelse efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Revisor fremsendte samme dag personlig selvangivelse for A for 2008, hvori overskydende afskrivninger blev indtægtsført, hvilket er en forudsætning for beskatning efter tonnageskatteloven. I juni 2010 fremsendte revisor selskabets selvangivelse for 2009 til SKAT. Selskabets skattepligtige indkomst blev imidlertid ikke opgjort efter tonnageskattelovens regler, men efter selskabsskattelovens regler. Da revisor opdagede dette i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen for 2010, anmodede revisor om genoptagelse og omvalg.

Sagen angik, om H1 havde krav på, at skatteansættelsen af selskabet for 2009 blev genoptaget, eller om selskabet kunne foretage omvalg af selvangivelsen med henblik på, at selskabet blev beskattet efter tonnageskattelovens regler i stedet for selskabsskattelovens regler.

Højesteret lagde til grund, at det utvivlsomt havde været selskabets hensigt, at der skulle ske beskatning efter tonnageskattelovens regler, og at det udelukkende var en fejl fra revisors side, at den skattepligtige indkomst i selvangivelsen for 2009 blev opgjort efter selskabsskattelovens regler. Da SKATs ansættelse af selskabets indkomst for 2009 derfor hvilede på forkerte oplysninger, havde selskabet efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, krav på at få ansættelsen genoptaget med henblik på berigtigelse af fejlen.

Landsretten var nået til det modsatte resultat.

SKM2013. 248. HR

Et selskab havde opgjort sin skattepligtige indkomst for 2006 til et underskud på kr. 7.345.594,-, hvori var inkluderet skattemæssige afskrivninger på kr. 5.157.008,-. Efterfølgende gennemførte selskabet en skattefri fusion med den konsekvens, at selskabet mistede adgangen til at bringe underskuddet for 2006 til fradrag, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 6.

Selskabet ønskede at foretage et selvangivelsesomvalg, sådan at fusionen i stedet blev gennemført som en skattepligtig fusion. Da skattemyndighederne ikke havde foretaget nogen skatteansættelse af betydning for selskabets valg af en skattefri fusion, var betingelserne for selvangivelsesomvalg i skatteforvaltningslovens § 30 ikke opfyldt. Højesteret fandt, at valget af denne frie skattefusion ikke havde karakter af en fejl, som kunne berigtiges. At Skatteministeriet tidligere - jf. SKM2007. 371. DEP - havde tilladt en forening, der havde indleveret selvangivelse, i stedet at afgive en erklæring efter fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2, kunne ikke ændre herved.

De afskrivninger, selskabet foretog i sin skattepligtige indkomst for 2006, blev efter Højesterets opfattelse ikke foretaget uden at have skattemæssig effekt, jf. § 3, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 1287 af 13. december 2005. Der blev lagt vægt på, at den skattemæssige effekt af afskrivningerne først ophørte på det senere tidspunkt, hvor den skattefrie fusion blev gennemført, og at underskuddet som følge af de skattemæssige afskrivninger efter fusionens gennemførelse fortsat kunne modregnes i eventuelt overskud i sambeskattede selskaber jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2. Afskrivningerne kunne derfor ikke ændres.

Landsretten var kommet til samme resultat.

Det fremgår af dommen, at:

Skatteministeriet har navnlig anført, at H1. 1 A/S ikke opfylder betingelserne for selvangivelsesomvalg i skatteforvaltningslovens § 30, idet skattemyndighederne ikke har foretaget en skatteansættelse, der har betydning for det valg, som H1. 1 A/S ønsker at omgøre.

En ændring af fusionen fra en skattefri til en skattepligtig fusion vil ikke have karakter af berigtigelse af en egentlig fejl, og H1. 1 A/S kan derfor ikke støtte ret på den ulovbestemte adgang til at berigtige egentlige fejl, som i en vis forstand er blevet formaliseret ved omtalen heraf i forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 D. Adgangen til at berigtige egentlige fejl omfatter som udgangspunkt kun tilkendegivelser i selvangivelsen, der er ukorrekte, og kan i hvert fald ikke strækkes længere end til at omfatte tilkendegivelser, hvor det umiddelbart kan konstateres af det dokument, hvor tilkendegivelsen er indeholdt, at tilkendegivelsen udspringer af en vildfarelse. Der foreligger fra H1. 1 A/S' side et bevidst valg mellem en skattepligtig og en skattefri fusion, som på grund af andre omstændigheder - de selvangivne afskrivninger - senere betragtes som et uhensigtsmæssigt valg. H1. 1 A/S var fuldt ud klar over, at fusionen kunne gennemføres som en skattepligtig eller som en skattefri fusion, og isoleret set var der intet ukorrekt eller fejlagtigt i at gennemføre en skattefri fusion. En ændring heraf er derfor ikke berigtigelse af en egentlig fejl, men derimod et omvalg.

TfS 2000, 798 LSR

Det kunne under de foreliggende omstændigheder ikke anses i modstrid med reglerne i pensionsbeskatningsloven, at en fejlkontering, der ikke var i overensstemmelse med parternes aftale om indbetaling til kapitalpension, efterfølgende blev korrigeret af forsikringsselskabet. Der skulle derfor ikke ske beskatning hos forsikringstageren af det fejlkonterede beløb på kapitalpensionen.

SKM2022. 174. SR

Spørger var et selskab, der ved en fejl foretog en pengeoverførsel til anpartshaverens private investeringsdepot. Overførslen blev opdaget straks efter af investeringsrådgiveren, og det overførte beløb blev overført straks dagen efter til spørgers investeringsdepot.

Overførslen af midlerne skete efter instruks fra en investeringsrådgiver, og anpartshaveren havde ikke på overførselstidspunktet anledning til at betvivle, at det var en korrekt overførsel til selskabets depot, som blev igangsat. Spørger ønskede, at overførslen skattemæssigt blev anerkendt som en fejlekspedition, der ikke var omfattet af LL § 16 E om aktionærlån.

Skatterådet fandt, at overførslen til anpartshaverens private investeringsdepot under disse omstændigheder måtte anses for en ren fejlekspedition, der under hensyn til den hurtige videreoverførsel til selskabets investeringsdepot måtte anses for skattemæssigt annulleret og derfor ikke var omfattet af LL § 16 E.

SKM2022. 151. SR

Spørgerne var et selskab og dets anpartshaver. Salgssummen for selskabets salg af anparter blev ved en fejl overført fra køber til anpartshaverens private konto. Fejlen blev opdaget af anpartshaveren samme dag om aftenen, hvorefter anpartshaveren straks iværksatte overførslen af beløbet til selskabets konto, som herefter gik ind på selskabets konto dagen efter.

Årsagen til, at anpartshaveren kom til at oplyse bankkontooplysningerne på sin private konto var, at der i anpartshaverens netbank fremgik en konto med selskabets navn, som oprindeligt var en lånekonto oprettet til at stifte selskabet. Spørger ønskede, at overførslen skattemæssigt anerkendes som en fejlekspedition, der ikke omfattes af LL § 16 E om aktionærlån.

Skatterådet fandt, at overførslen til anpartshaverens private konto under disse omstændigheder måtte anses for en ren fejlekspedition, der under hensyn til den hurtige videreoverførsel til selskabets konto måtte anses for skattemæssigt annulleret og derfor ikke var omfattet af LL § 16 E.

SKM2018. 356. SR

Skatterådet fandt, at et beløb, der var overført fra A ApS til anpartshaveren A, skulle behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt. Anpartshaveren havde gjort gældende, at overførslen var en fejlekspedition, men Skatterådet fandt under hensyn til omstændighederne ved overførslen og den forløbne tid på næsten fire måneder fra overførslen til anmodningen om berigtigelse, at der ikke kunne bortses fra overførslen skattemæssigt.

Skatterådet fandt, at *"A's anmodning om overførsel til 'min egen konto' må dog som udgangspunkt forstås som A's private konto og ikke selskabets konto. Der ses ikke at være objektive kendsgerninger, der støtter, at der skulle være tale om en ren fejlekspedition. Der er derfor ikke tale om en ren fejlekspedition, idet banken blot har gjort, som den fik besked på."*

SKM2014. 17. SR

Skatterådet fandt ikke, at eneaktionærens hævning af et beløb større end det på generalforsamlingen vedtagne udbytte var en ren fejlekspedition. Skatterådet fandt heller ikke, at beløbet kunne anses for et lån ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Beløbet var derfor omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtigt.

Skatterådet fandt, at *"det må have stået klart for A enten som selskabsejer og ansvarlig direktør eller efter oplysning fra A's rådgiver, at selskabet skal indeholde, indberette og indbetale udbytteskat af det på generalforsamlingen vedtagne udbytte, og at A således ikke kan hæve hele det på generalforsamlingen vedtagne udbyttebeløb og så meget desto mindre kan hæve et beløb, der overstiger det vedtagne udbyttebeløb."* og at der derfor ikke var tale om en ren fejlekspedition.

TfS 2000.740 LR

3.1. Afgrænsning af anvendelsesområdet for skattestyrelseslovens § 37 C.

En sag kan behandles som en omgørelsessag efter reglerne i skattestyrelseslovens § 37 C, når en viljesbestemt og gyldig disposition af rent privatretlig karakter ønskes helt eller delvist ændret som følge af skattemyndighedernes skattemæssige behandling af dispositionen, således at de hidtidige skatteansættelser ophæves og erstattes af skatteansættelser foretaget på grundlag af den ændrede privatretlige disposition.

At den privatretlige disposition skal være gyldig, er ensbetydende med, at en sag ikke skal behandles som en omgørelsessag, hvis en privatretlig disposition viser sig at være ugyldig eller uvirksom eller i øvrigt efterfølgende reguleres som følge af omstændigheder, der var taget højde for allerede på det oprindelige dispositionstidspunkt. Undtaget herfra er tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndighedernes bedømmelse af dispositionen er en væsentlig og uforudset virkning, som ville have afholdt parterne fra at indgå aftalen, såfremt de havde været sig virkningerne bevidst, idet netop sådanne tilfælde er reguleret af skattestyrelseslovens § 37C.

At den privatretlige disposition skal være viljesbestemt, er ensbetydende med, at en sag ikke skal behandles som omgørelsessag, hvis der er tale om en ren fejlekspedition.

Hvis det må lægges til grund, at en privatretlig disposition som beskrevet er ugyldig, uvirksom eller beror på en ren fejlekspedition, vil de skattemæssige virkninger være en ren konsekvens af de privatretlige virkninger, således at eventuelle afledede ændringer af skatteansættelser skal behandles efter skattestyrel-

seslovens almindelige regler om genoptagelse. Hvis der kan rejses tvivl om dispositionens gyldighed eller viljesbestemte karakter, vil prøvelsen heraf være et præjudicielt spørgsmål i forhold til såvel en anmodning om omgørelse som en anmodning om almindelig genoptagelse. Der skal således tages stilling til sådanne præjudicielle spørgsmål som led i behandlingen af en anmodning om omgørelse, henholdsvis almindelig genoptagelse, alt afhængigt om den skattepligtige vælger at starte sagen med at indgive anmodning om omgørelse eller almindelig genoptagelse.

TfS 1999, 738 TSS

Told- og Skattestyrelsen modtog en anmodning fra en bank angående en "fejlagtig" indbetaling til en kapitalpensionsordning.

Banken havde ved en fejl glemt at stoppe intern overførsel fra kundens konto til kundens fraskilte kones kapitalpensionskonto. Banken bad om tilladelse til at tilbage-fører pengene uden at dette medførte en afgift på 60 pct.

Ifølge pensionsbeskatningsloven, kan midler der er indbetalt til en fradragsberettiget pensionsordning, ikke frit udbetales før pensionsbegivenhedens indtræden.

Enhver form udbetaling eller disposition over ordningen i utide betragtes som en udbetaling, der udløser krav om betaling af 60 pct. i afgift, jf. PBL §§ 28 og 30.

Til en sådan udbetaling eller disposition hører normalt også korrektion af "fejlagtige" indbetalinger ved tilbageførsel.

Der er i pensionsbeskatningsloven ikke givet skattemyndighederne mulighed for at dispensere herfor.

Told- og Skattestyrelsen udtrykte dog som sin opfattelse, at i tilfælde, hvor der som i nærværende sag er tale om en fejl, der er så åbenbar, at den ikke giver anledning til tvivl, må denne kunne rettes ved at pengene tilbageføres uden afgiftsmæssige konsekvenser.