

Offentliggjort d. 3. september 2013

Henvisning til landsret - betalingskorrektion i sager om rette indkomstmottager - SKM2013.577.BR[©]

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

www.v.dk

Retten i Odense fandt ved en kendelse af 7/8 2013, ref. i SKM2013.577.BR, at en sag om adgang til betalingskorrektion efter korrektion på grundlag af et synspunkt om rette indkomstmottager skulle henvises til behandling ved landsret på Skatteministeriets begæring.

Med Retten i Odenses kendelse af 7/8 2013, ref. i SKM2013.577.BR, er føjet en ny facit til problemkomplekset om adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmottager. Kendelsen vedrører nærmere spørgsmålet om, hvorvidt der efter retsplejelovens § 226 var grundlag for at henvide en sådan sag fra Retten i Odense til behandling ved Østre Landsret.

Efter retsplejelovens § 226, stk. 1 kan byretten efter anmodning fra en part henvide en sag til behandling ved landsret, hvis sagen er af *principiell karakter*.

Spørgsmålet om, hvornår en sag har *principiell karakter* er senest behandlet i JUS 2013/28. Som her nævnt fremgår af motiverne til § 226, jf. FT 2005-2006, tillæg A, s. 5369, 1. sp., at *sager af principiell karakter* særligt er sager, der vedrører lovfortolkning, eller i øvrigt angår et *principielt retligt spørgsmål*. Som eksempel nævnes i denne forbindelse sager om prøvelse af administrative afgørelser, hvis spørgsmålet er, om afgørelsen har fornøden hjemmel i loven.

Offentliggjort d. 3. september 2013

Det angives i motiverne a.s. i samme forbindelse, at § 226, stk. 1 er fakultativ, således at byretten efter et konkret skøn kan beslutte, om henvisningen skal ske, men at udgangspunktet er, at sager af principiel karakter henvises til landsretten, hvis en part anmoder om det. Som en *undtagelse til udgangspunktet* om henvisning af principielle sager til landsret anføres i motiverne, at henvisning dog bør undlades, såfremt sagen uanset sin principielle karakter ikke kan siges at have en sådan generel betydning for retsanvendelsen og retsudviklingen eller en sådan væsentlig samfundsmæssig rækkevidde i øvrigt, at sagen bør kunne indbringes for Højesteret som anden instans uden særlig tilladelse.

Den materielle sag, der ligger til grund for Retten i Odenses kendelse ref. i SKM2013.577.BR, blev afgjort ved en kendelse fra Landsskatteretten af 7/1 2013, offentliggjort i afgørelsesdatabasen under Landsskatterettens jr. nr. 11-0300274, og omtalt i TfS 2013, 199 og JUS 2013/15. Sagen drejede sig om rette indkomstmodtager for et vederlag overført mellem to selskaber, der begge var ejet af én og samme person. Skattemyndighederne havde her henført et vederlag fra det ene selskab til det andet selskab til beskatning hos personaktionæren, der var speciallæge. Det ene selskab havde siden 1995 drevet speciallægevirksomhed indenfor 15 specialer, og speciallægen var ansat direktør i dette selskab. Selskabet havde i 2001 indgået en samarbejdskontrakt med speciallægens andet selskab, hvorefter dette selskab mod et aftalt honorar skulle levere ydelser indenfor plastickirurgi, hvilket var speciallægens ”speciale”. Skattemyndighederne henførte dette honorar til beskatning hos speciallægen personligt. Parterne anmodede i den forbindelse dels om tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 og dels om betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Landsskatteretten afslog ved en kendelse af 7. januar 2013 anmodningen om omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, men tillod betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.

Landsskatterettens kendelse af 7/1 2013 udgjorde et foreløbigt punktum på det seneste års spekulationer om, hvorvidt Højesterets domme ref. i henholdsvis TfS 2012, 151 H og TfS 2012, 305 H havde den afledede konsekvens, at parterne i en sag om rette indkomstmodtager havde krav på at kunne foretage betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Retsudviklingen på området er nærmere beskrevet i TfS 2013, 199 og JUS 2013/15, herunder det obiter dictum vedrørende anvendelsesområdet for lignings-

Offentliggjort d. 3. september 2013

lovens § 2, som Højesteret medtog i præmisserne for dommen ref. i TfS 2012, 151 H, og hvor det anføres, at:

”Højesteret bemærker, at bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for så vidt angår kontrollerede transaktioner skal anvendes priser og vilkår, der er i overensstemmelse med "armslængdeprincippet", ifølge bestemmelsens forarbejder omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter, f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv. Efter bestemmelsen kan skattemyndighederne foretage korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter, når en transaktion ikke er i overensstemmelse med, hvad der ville være opnåeligt mellem uafhængige parter. Korrektionsadgangen omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, herunder også f.eks. forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen. En aftale om lån på nulupon-vilkår indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevirkende kraft vil således kunne korrigeres af skattemyndighederne med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1.”

Med Landsskatterettens kendelse af 7/1 2013 tilkendegav Landsskatteretten med andre ord, at Højesterets domme ref. i henholdsvis TfS 2012, 151 H og TfS 2012, 305 H efter Landsskatterettens opfattelse førte frem til, at der var adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmodtager.

Skatteministeriet indbragte efterfølgende Landsskatterettens kendelse af 7/1 2013 for Retten i Odense, og tilkendegav, at ministeriet ønskede sagen henvist til behandling ved Østre Landsret efter retsplejelovens § 226, stk. 1, da sagen efter ministeriets opfattelse havde principiel karakter og var af væsentlig samfundsmæssig betydning.

Ministeriet henviste herved nærmere til, at det ikke kunne udledes af højesterets præmisser i TfS 2012, 151 H og TfS 2012, 305 H, at spørgsmålet om rette indkomstmodtager skulle være omfattet af ligningslovens § 2, da såvel sagen afgjort ved kendelsen af 7/1 2013 som en lignende sag afgjort af Landsskatteretten på samme tidspunkt vedrørte anvendelsesområdet for den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og ikke direkte, hvad der var omfattet af ligningslovens § 2.

Offentliggjort d. 3. september 2013

Ministeriet gjorde i den forbindelse nærmere gældende, at Højesterets obiter dictum vedrørende anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 i præmisserne for dommen ref. i TfS 2012, 151 H, jf. ovenfor, måtte forstås således, at Højesteret alene omtalte vilkårsdispositioner og ikke korrektioner af rette indkomstmottager. Skatteministeriet anførte herved, at det fulgte af kommasætningen i dette obiter dictum i afsnittets tredje punktum, at ordet ”herunder” refererede til ”alle” økonomiske elementer og øvrige ”vilkår” af relevans for beskattningen. Det gjaldt efter ministeriets opfattelse også formuleringen ”den retlige kvalifikation af transaktionen”, idet der ikke var komma foran ordet ”samt”. Videre fremførte ministeriet, at ordet ”således” i afsnittets fjerde punktum henviste tilbage til den forudgående sætning i tredje punktum. Efter ministeriets opfattelse omtalte Højesteret dermed i præmisserne og i obiter dictum alene vilkårsdispositioner og ikke korrektioner af rette indkomstmottager.

Ministeriet henviste *der næst* til, at anvendelsesområdet for betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5, jf. stk. 1, med Landsskatterettens kendelse af 7/1 2013 blev udvidet i betydeligt omfang, idet korrektioner, der ikke er omfattet af bestemmelsens ordlyd (”priser og vilkår”), alligevel betragtes som primære korrektioner omfattet af bestemmelsens stk. 1, hvorved de sekundære justeringer, der følger heraf, kan undgås med betalingskorrektion efter stk. 5.

Endelig anførte ministeriet, at kendelsen vedrørte et ofte forekommende spørgsmål, og at bedømmelsen af den foreliggende sag derfor ville få betydning for allerede verserende og fremtidige sager, hvor SKAT foretager indkomstmottagerkorrektioner.

Skatteyderen bestred, at der forelå grundlag for at henvise sagen til behandling ved landsretten, og ønskede i stedet Retten i Odense sat med 3 dommere ved behandlingen af den materielle sag.

Skatteyderen henviste herved til, at Højesteret i TfS 2012, 151 H havde taget direkte stilling til det foreliggende spørgsmål om betalingskorrektion. Overfor særligt ministeriets synspunkter vedrørende den sproglige fortolkning af Højesterets obiter dictum anførte skatteyderen, at korrektioner efter synspunktet om rette indkomstmottager faldt indenfor det af Højesteret ved dommen ref. i TfS 2012, 151 H fastsatte område for lig-

Offentliggjort d. 3. september 2013

ningslovens § 2, uanset om der var sat komma foran ”samt” eller ej, og videre, at Skatteministeriets fortolkning af dommen hverken var sprogligt eller retligt korrekt.

Endelig henviste skatteyderen til, at Landsskatterettens afgørelse i den foreliggende sag var udtryk for fast administrativ praksis, idet Landsskatteretten den 7/1 2013 var nået frem til samme resultat også i en anden sag.

Retten i Odense traf beslutning om at henvise sagen til behandling ved Østre Landsret.

Som begrundelse henviste retten til, at det af parternes argumentation fremgik, at der var uenighed om rækkevidden og forståelsen af to højesteretsdomme, herunder i særdeleshed om forståelsen af Højesterets obiter dictum i TfS 2012, 151 H.

Videre fandt retten, at spørgsmålet om, hvorvidt ligningslovens § 2 kan anvendes i sager om rette indkomstmodtager, må anses for at være af principiel betydning, ligesom det er af væsentlig samfundsmæssig betydning for verserende og fremtidige sager om indkomstmodtagerkorrektioner.

Herefter konkluderede retten, at da det ikke på det foreliggende grundlag kunne lægges til grund, at Højesteret havde taget direkte stilling til det i denne sag foreliggende spørgsmål om betalingskorrektion, og da den endelige stillingtagen til fortolkningen og rækkevidden af de nævnte højesteretsdomme om nødvendigt burde kunne foretages af Højesteret som 2. instans, var betingelserne for henvisning af den foreliggende sag til landsretten i 1. instans opfyldt, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.

Med det foreliggende hændelsesforløb har Skatteministeriet gjort klart, at ministeriet så vidt agter at fastholde synspunktet om, at der ikke kan ske betalingskorrektion i sager om rette indkomstmodtager.

En endelig afklaring på spørgsmålet om adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmodtager må således indtil videre antages at ligge flere år ud i tiden.

— o —