

Offentliggjort d. 29. januar 2013

**Forlængelse af ansættelsesfrist i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 – Fri bil til hovedanspartshaver/direktør – kontrolleret disposition omfattet af skattekontrollovens § 3 B - SKM2013.61.LSR ©**

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*  
[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Landsskatteretten fandt, at beskatning af en direktør og hovedanspartshaver af fri bil til rådighed ikke var omfattet af skattekontrollovens § 3 B og dermed ikke af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, da direktøren og hovedanspartshaveren havde fri bil til rådighed i kraft af ansættelsen som direktør og ikke som følge af, at han var hovedanspartshaver.*

Der er i løbet af det seneste år truffet flere afgørelser, herunder ikke mindre end to højesteretsdomme, vedrørende *dels* afgrænsningen af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, skattekontrollovens § 3 B og ligningslovens § 2, og *dels* samspillet mellem disse bestemmelser, jf. nærmere TfS 2012, 151 H, omtalt i JUS 2012/10, TfS 2012, 305 HK, omtalt i JUS 2012/15, TfS 2012.457 Ø, omtalt i Jus 2012/32 og TfS 2012, 803 BR, omtalt i JUS 2012/51.

Efter **skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1** kan skattemyndighederne ikke afsende varsel om foretagelse eller ændring af en indkomstansættelse senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Efter **skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5** udløber fristerne efter § 26, stk. 1 dog først i det sjette år efter indkomstårets udløb, når der er tale om skattepligtige omfattet af skat-

Offentliggjort d. 29. januar 2013

teknollovens § 3 B for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Det gælder således to betingelser for at anvende den forlængede ansættelsesfrist: *Dels* at skatteyderen er omfattet af *personkredsen* i skattekontrollovens § 3 B, og *dels* at der er tale om en *kontrolleret transaktion* i § 3 B's forstand.

**Skattekontrollovens § 3 B, stk. 1** er alene en oplysnings- og kontrolbestemmelse vedrørende en nærmere angivet personkreds, der omfatter bl.a. aktionærer med bestemte indflydelse i selskabet. Bestemmelsen kræver således, at denne personkreds afgiver oplysninger i selvangivelsen om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem personer omfattet af den angivne personkreds.

Begrebet "*kontrollerede transaktioner*" omfatter efter lovens ordlyd *handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter (kontrollerede transaktioner)*. Begrebet er uddybet i de særlige bemærkninger til forslaget til § 3 B, hvorefter "*...De i bestemmelsen omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem parterne. Til eksempel kan nævnes levering af tjenesteydelser, overførsel af aktiver, immaterielle rettigheder, der stilles til rådighed m.v.*"

Skattekontrollovens § 3 B angiver således nærmere, hvilke personer og transaktioner, der giver grundlag for at anvende den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, men indeholder derimod *ingen* hjemmel til materielle korrektioner. En ansættelsesændring kan derfor ikke ske på grundlag af § 3 B, der som nævnt alene er en oplysnings- og kontrolbestemmelse.

**Det retlige grundlag for de materielle korrektioner** vedrørende dispositioner omfattet af skattekontrollovens § 3 B var oprindeligt statskattelovens §§ 4-6 samt selskabsskattelovens § 12. Som følge af Højesterets dom i rentefikseringssagen ref. i TfS 1998, 199 H, hvor der blev sat spørgsmålstegn ved hjemlen til de korrektioner, der var lagt op til i skattekontrollovens § 3 B, blev kravet om anvendelse af markedsvilkår for førnævnte personkreds lovfæstet i 1998 i ligningslovens § 2.

Området for **ligningslovens § 2** har været præget af nogen uklarhed. På den ene side er personkredsen omfattet af ligningslovens § 2 sammenfaldende med personkredsen om-

**Offentliggjort d. 29. januar 2013**

fattet af skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, jf. de særlige bemærkninger til forslaget til ligningslovens § 2. På den anden side er transaktionerne omfattet af de respektive to bestemmelser ikke identiske.

Det er ikke altid uden betydning, hvorvidt en given ansættelsesændring sker på grundlag af ligningslovens § 2 eller eksempelvis statsskattelovens §§ 4-6. Muligheden for at anvende betalingskorrektion som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 5 forudsætter således, at der er foretaget en korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1, jf. eksempelvis i TfS 2012, 587 Ø, jf. nærmere JUS 2012/32 samt de dér påpegede problemstillinger, og efterfølgende på line hermed Torben Bagge i TfS 2012, 756.

Afgrænsningen af begrebet ”transaktioner” i ligningslovens § 2 må dog antages i vidt omfang at have fundet sin løsning med Højesterets dom ref. i TfS 2012, 151 H, omtalt i JUS 2012/10, hvor det blev fastslået, at området for ligningslovens § 2 er langt mere vidtfavnende, end hvad der fremgår af tidligere administrativ praksis, og synes at kunne rumme området for skattekontrollovens § 3 B, jf. nærmere nedenfor. Dog er området for betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5 fortsat præget af modstridende afgørelser. Højesterets dom ref. i TfS 2012, 151 H peger klart i retning af, at også sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 5. Dette synspunkt er imidlertid afvist af byretten, jf. TfS 2012, 803 BR, omtalt i JUS 2012/51, hvor skatteyderen dog ikke påberåbte sig førnævnte højesteretsdom.

**Forudsætter den forlængede ansættelsesfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at der er sket korrektion efter ligningslovens § 2.**

Flere af sagerne afgjort i 2012 drejer sig om, hvorvidt fristforlængelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 omfatter korrektioner af indkomstansættelser, der ikke er foretaget med hjemmel i ligningslovens § 2.

I sagen ref. i TfS 2012, 151 H nåede *Landsskatteretten* frem til, at den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 (tidligere skattestyrelseslovens § 34) alene kunne bringes i anvendelse, hvis den af SKAT foretagne korrektion var sket i henhold til ligningslovens § 2, stk. 1. Dette var imidlertid ikke tilfældet, og Landsskatte-

**Offentliggjort d. 29. januar 2013**

retten nåede følgelig frem til, at den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ikke fandt anvendelse.

For Landsretten gjorde SKAT herefter gældende, der ikke forelå grundlag for - som antaget af Landsskatteretten - at begrænse den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningsloven til alene at gælde korrektioner af priser og vilkår foretaget efter ligningslovens § 2. Blot der var tale om en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B, var forholdet omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 og altså uanset lovgrundlaget for den materielle korrektion..

Skatteyderen anførte heroverfor, at det ikke i sig selv bragte ansættelsen ind under den udvidede ansættelsesfrist, at der var tale om en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B, hvis ansættelsesændringen ikke indebar en korrektion af prisen i henhold til ligningslovens § 2. Efter skatteyderens opfattelse ville eksempelvis en ændring af dispositionens retlige betegnelse, retlige eksistens eller retlige adkomsthaver, ikke udgøre en vilkårskorrektion og faldt dermed ikke ind under ligningslovens § 2. Blev SKAT's synspunkt fulgt, ville eksempelvis også en ændret periodisering medføre en udvidet ansættelsesfrist, uanset at denne ikke indebar en ændring af den af parterne aftalte pris for ydelsen, hvilket efter skatteyderens opfattelse var uden støtte i forarbejderne til skattekontrollovens § 3 B og sammenhængen mellem bestemmelserne i § 3 B, ligningslovens § 2 og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Østre Landsret tiltrådte her SKAT's synspunkt og nåede frem til, at den udvidede ansættelsesfrist fandt anvendelse, når forholdet var omfattet af skattekontrollovens § 3 B, uanset at der ikke var sket korrektion efter ligningslovens § 2. Landsretten anførte således, at der hverken i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder var støtte for en indskrænkende fortolkning, hvorefter den udvidede ansættelsesfrist alene skulle gælde i forbindelse med transfer pricing korrektioner foretaget med hjemmel i ligningslovens § 2.

Højesteret tiltrådte landsrettens afgørelse og anførte, at 6 års-fristen i overensstemmelse med ordlyden omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner.

## Offentliggjort d. 29. januar 2013

Efter denne konstatering fandt Højesteret anledning til at fremkomme med en principiel udtalelse vedrørende anvendelsesområdet for ligningslovens § 2. Højesteret bemærkede således, at § 2 efter bestemmelsens forarbejder omfattede alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter, f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed m.v. og videre, at korrektionsadgangen omfattede 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. Denne afgrænsning af § 2 var væsentligt mere vidtfavnende end hidtil antaget i praksis, jf. nærmere JUS 2012/10.

Den nu foreliggende kendelse fra Landsskatteretten, ref. i SKM2013.61.LSR, drejede sig om, hvorvidt skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 kunne bringes i anvendelse i et tilfælde, hvor en hovedanpartshaver og direktør med hjemmel i ligningslovens § 16 var blevet beskattet af værdi af fri bil stillet til rådighed af selskabet.

For Landsskatteretten gjorde direktøren gældende, at fristerne for indkomstforhøjelse var omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, dvs. fristen for forhøjelser var udløbet den 1. maj i det fjerde år, således at fristen for indkomstforhøjelsen var sprunget, og at der ikke var grundlag for at anvende den udvidede frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Forhøjelserne var følgelig ugyldige, da skattemyndighederne havde overskredet de ordinære frister i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1.

SKAT gjorde heroverfor gældende, at forholdet var omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, da SKAT anså klageren for at være omfattet af § 3 B i skattekontrolloven som hovedanpartshaver og da værdi af fri bil ansås som en kontrolleret transaktion mellem klageren og selskabet.

Direktøren anførte heroverfor, at der i den konkrete situation ikke var tale om, at der var foretaget korrektion af prisfastsættelsen eller vilkårene i en aftale eller dispositioner mellem parterne. I den konkrete sag bestod den kontrollerede transaktion således i, at direktøren ubestridt "...har fået stillet fri bil til rådighed af selskabet i kraft af ansættelsesforholdet og anpartshaverforholdet." Der var altså ifølge direktøren ikke tale om, at der var foretaget korrektion af prisfastsættelsen eller vilkårene ved en kontrolleret trans-

**Offentliggjort d. 29. januar 2013**

aktion, men at SKAT havde foretaget en regulering, som udelukkende relaterede sig til klagerens personlige selvangivelse, og som ikke involverede selskabet.

Landsskatteretten nåede her frem til, at den udvidede frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ikke kunne bringes i anvendelse i den pågældende sag.

Landsskatteretten fulgte imidlertid ikke direktørens synspunkt om, at der ganske enkelt ikke var tale om en vilkårskorrektio n, men alene en regulering, som udelukkende relaterede sig til direktørens personlige selvangivelse. Landsskatteretten begrundede i stedet resultatet med, at det er en betingelse for at anvende skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at der er tale om et forhold knyttet til relationen hovedanpartshaver/selskabsforhold, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, nr. 2. Efter Landsskatterettens opfattelse falder et forhold, der er knyttet til relationen direktør-/arbejdsgiverforhold, derimod uden for anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. På grundlag af de oplysninger, der forelå i sagen, fandt Landsskatteretten, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at antage, at direktøren havde fået stillet selskabets bil til rådighed for privat kørsel i kraft af sin status som selskabets hovedanpartshaver, men i kraft af relationen direktør-/arbejdsgiverforhold.

Landsskatterettens afgørelse er baseret på en hårfin afgrænsning. På den ene side er der ingen tvivl om, at personkredsen er omfattet af skattekontrollovens § 3 B. På den anden side afvises det med kendelsen, at der er tale om en kontrolleret transaktion i § 3 B's forstand – betingelse nr. 2 for at bringe skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 i anvendelse var således ikke opfyldt.

Med Højesterets dom ref. i TfS 2012, 92 H - hvorefter den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 blot kræver, at personkredsen og dispositionen er omfattet af skattekontrollovens § 3 B, idet det i øvrigt er uden betydning, hvorvidt korrektionen er baseret på ligningslovens § 2 eller andre bestemmelser, herunder statsskatte lovens §§ 4-6, ligesom det synes uden betydning, hvorvidt der sker korrektion af medlemværendet mellem selskabet og aktionæren - ville resultatet utvivlsomt være det modsatte, hvis Landsskatteretten havde lagt til grund, at dispositionen var foretaget i kraft af hovedanpartshaverens bestemmende indflydelse i selskabet.

Offentliggjort d. 29. januar 2013

Det må således på denne baggrund antages, at den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ville finde anvendelse, hvis spørgsmålet havde drejet sig om beskatning af værdien af goder omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 6, jf. § 16, § 16, stk. 4, 5, 6 og 9, dvs. udbytte, der udloddes en hovedaktionær i form af fri bil, sommerbolig, lystbåd eller helårsbolig, og som værdiansættes efter de skematiske regler i § 16.

Det vil således med andre ord kunne få afgørende betydning for forældelsesfristens længde efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 henholdsvis stk. 5, om et givet personalegode er tilgået den ansatte hovedaktionær som løn eller som udbytte.

Herved får den gammelkendte klassiker om sondringen mellem løn og udbytte fornyet aktualitet. Der kan her være grund til at hæfte sig ved udtalelsen i de almindelige bemærkninger til lov nr. 459 af 31/5 2000 om hovedaktionærers m.fl. personalegoder og udbytter, hvoraf fremgår, at *”Er en hovedaktionær også ansat i selskabet eventuelt som direktør, vil et maskeret udbytte efter praksis kunne anses som en del af den samlede løn. Det afgørende er, om det samlede vederlag til aktionæren efter den eksisterende praksis om løn til aktionærer ikke er af en sådan størrelse, at aflønningen må anses for at indeholde et maskeret udbytte. Praksis for aflønning af aktionærer lægger rimelig vide rammer for, hvilken løn der kan tillades. Med den konsekvente beskatning af udbytter og aktieavancer opstår der ikke ofte tvister om fordelingen af løn og udbytte.”*

— o —