

Offentliggjort d. 13. januar 2015

06.11.2015-03 (20150113)  
Betalingskorrektion – rette indkomstmottager

## **Betalingskorrektion – rette indkomstmottager – læge – SKM2014.846.ØLR og SKM2014.866.VLR ©**

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Ved to domme fra henholdsvis Østre Landsret og Vestre Landsret har landsretterne taget stilling til spørgsmålet om adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmottager. I begge tilfælde blev betalingskorrektion afvist.*

*For så vidt SKM2014.846.ØLR ikke ændres af Højesteret, kan det konstateres, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 om den forlængede ligningsfrist for kontrollerede transaktioner er væsentligt mere vidtfavnende end ligningslovens § 2, stk. 5 om betalingskorrektion for kontrollerede transaktioner, bl.a. derved, at kontrollerede transaktioner, der ikke er korrigeret efter ligningslovens § 2, stk. 1, herunder eksempelvis sager om rette indkomstmottager, er omfattet af den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, men ikke af reglerne om betalingskorrektion i ligningslovens § 2, stk. 5. Dernæst vil korrektioner omfattet af § 2, stk. 1, men som ikke indebærer primære og sekundære justeringer, formentlig ej heller afføde krav på betalingskorrektion efter § 2, stk. 5.*

I sager om rette indkomstmottager, eksempelvis hvor skattemyndighederne henfører givne konsulentonorarer til en hovedaktionær frem for til det ham tilhørende selskab, tilkendegav Landsskatteretten kort tid efter vedtagelsen af ligningslovens § 2, at der ikke var grundlag for at bringe reglerne om betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4, nu § 2, stk. 5, i anvendelse i denne sagstype, allerede fordi sådanne ændringer ikke fandtes omfattet af § 2, stk. 1, se herved TfS 2001, 176 LSR. Landsskatterettens begrundelse var nærmere, at de ansættelsesændringer, som var affødt af en korrektion

Offentliggjort d. 13. januar 2015

ud fra synspunktet om rette indkomstmodtager, ikke fandtes at kunne karakteriseres som korrektion af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter. Se tillige TfS 2006, 144 ØL.

### **SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR**

Der er siden løbet en del vand i åen, og særligt har Højesterets domme ref. i henholdsvis SKM2012.92.HR (TfS 2012, 151 H) og SKM2012.221.HR (TfS 2012, 305 HK) givet anledning til at rejse spørgsmålet, om Landsskatterettens synspunkt - nemlig at sager om rette indkomstmodtager ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 henholdsvis § 2, stk. 5 - fortsat kan opretholdes.

Problemstillingen er kommet op til overfladen i forbindelse med spørgsmålet om afgrænsningen af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B, om den forlængede ligningsfrist på 6 år for kontrollerede transaktioner. Med de nævnte højesteretsdomme er der anlagt en meget vid afgrænsning af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, ligesom Højesteret i et obiter dictum i SKM2012.92.HR fastslog, at ligningslovens § 2, stk. 1 var særdeles vidtfavnende.

Da den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 og reglerne om betalingskorrektion i ligningslovens § 2, stk. 5 begge har snæver sammenhæng med skattekontrollovens § 3 B henholdsvis ligningslovens § 2, stk. 1 kunne der være grundlag for at antage, at området for betalingskorrektion var udvidet tilsvarende. I skattekontrollovens § 3 B tales således om "*handelsmæssige eller økonomiske transaktioner ....(kontrollerede transaktioner)*", medens der, til sammenligning, i ligningslovens § 2, stk. 1 tales om anvendelse af "*priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner....(kontrollerede transaktioner)*".

De to seneste landsretsdomme, SKM2014.846.ØLR og SKM2014.866.VLR, støtter dog ikke en sådan antagelse, jf. nærmere nedenfor.

Sagen ref. i **SKM2012.92.HR**, omtalt i *JUS* 2012/10, drejede sig nærmere om fristerne for skattemyndighedernes korrektion af lånevilkårene for et koncerninternt lån.

Offentliggjort d. 13. januar 2015

Skatteministeriet, der havde indbragt sagen for domstolene, gjorde her principalt gældende, at den forlængede ligningsfrist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5), jf. skattekontrollovens § 3 B, fandt anvendelse på alle korrektioner, blot disse vedrørte en kontrolleret transaktion, og at det således ikke var et krav, at forhøjelsen var foretaget i medfør af bestemte bestemmelser eller at forhøjelsen alene omfattede bestemte typer reguleringer. Ministeriet gjorde herunder gældende, at:

*”...Begrebet ”kontrollerede transaktioner” er de efter skattekontrollovens § 3B omfattede transaktioner. De kontrollerede transaktioner omfatter efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder alle handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem parterne, og den skattepligtige skal opgive oplysninger om ”art” og ”omfang” af disse kontrollerede transaktioner i selvangivelsen. Det fremgår også af det bilag til selvangivelsen, som SKAT har udarbejdet vedrørende kontrollerede transaktioner, at det omfatter alle arter af kontrollerede transaktioner, også sådanne der ikke rejser spørgsmål om prisfastsættelsen. Den forlængede frist i skattestyrelseslovens § 34, stk. 5, finder dermed anvendelse for alle ”handelsmæssige” og ”økonomiske” transaktioner mellem den skattepligtige og den udenlandske forbindelse.*

*Den generelle brug af begrebet ”kontrollerede transaktioner” i bestemmelsen viser ligeledes, at den forlængede frist gælder for alle korrektioner af skatteansættelsen, blot disse har tilknytning til den kontrollerede transaktion. Efter ordlyden er SKATs korrektionsadgang således ikke alene begrænset til korrektioner af de af parterne anvendte priser og vilkår, men omfatter også den skattepligtiges retlige kvalifikation af den kontrollerede transaktion (transaktionens ”art”). Da den af SKAT foretagne korrektion i den aktuelle sag - spørgsmålet om, hvornår låneaftalen mellem Holdingselskabet og Moderselskabet kan tillægges skattemæssig virkning - utvivlsomt vedrører en kontrolleret transaktion, er korrektionen derfor omfattet af den forlængede ansættelsesfrist i skattestyrelseslovens § 34, stk. 5...”*

Skatteyderen gjorde herover bl.a. gældende, at ændringen af skatteansættelsen var foretaget for sent, idet 6-års-risten i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 forudsatte, at skatteansættelsen var foretaget i medfør af ligningslovens § 2, stk. 1, som efter skatteyderens opfattelse kun omfattede ændringer af ”priser og vilkår” og ikke et tilfælde som det i sagen foreliggende, hvor skattemyndighederne havde godkendt både nul-

Offentliggjort d. 13. januar 2015

kupon-vilkåret og den aftalte pris på lånet, svarende til en rente på 6,1 pct., men ikke godkendt ikrafttrædelsestidspunktet for aftalen.

Skatteyderens synspunkt var med andre ord, dels at skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 henholdsvis ligningslovens § 2 skulle afgrænses på samme måde, og dels at den forlængede ansættelsesfrist i skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 alene kunne bringes i anvendelse vedrørende ansættelsesændringer foretaget med hjemmel i ligningslovens § 2.

Højesteret nåede her frem til, at den forlængede ligningsfrist i skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 omfattede den foretagne korrektion.

Højesteret konstaterede i præmisserne for dommen for det første, at 6-års fristen i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 i overensstemmelse med ordlyden omfattede ”..*enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner.*”. Skattemyndighedernes ansættelse i den konkrete sag var efter Højesterets opfattelse følgelig rettidig.

I præmisserne fremkom Højesteret herefter med en supplerende bemærkning vedrørende anvendelsesområdet for ligningslovens § 2. Bemærkningen, der i sammenhængen havde karakter af et obiter dictum, skal givetvis ses i lyset af parternes procedure om bl.a. sammenhængen mellem ligningslovens § 2 og skattestyrelseslovens § 34, stk. 5. Højesteret anførte, 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 af-*

Offentliggjort d. 13. januar 2015

*tale om lån på nul kupon-vilkår indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevirkende kraft vil således kunne korrigeres af skattemyndighederne med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1.”*

Som anført i JUS 2012/10 synes Højesteret med denne afgrænsning af anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 at have underkastet bestemmelsen den videst mulige fortolkning – nemlig som omfattende ”... *alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter, f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv.*”, samt at korrektionsadgangen omfatter ”... *alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, ...*”.

SKM2012.92.HR blev kort tid efter fulgt op af dommen **SKM2012.221.HR**. For Højesteret forelå også i denne sag spørgsmålet om anvendelsesområdet for den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, men nu i et tilfælde, hvor der var tale om skattemæssige korrektioner efter princippet om rette indkomstmottager.

Begge parter i sagen tog i denne sag afsæt i, at forholdet ikke var omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 – **skattemyndigheden** med henvisning til, at en ensartet afgrænsning af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 og ligningslovens § 2 sammenholdt med skattevæsenets hidtidige praksis, jf. TfS 2001, 176 LSR, måtte have som konsekvens, at skattemyndighedernes korrektion herefter var forældet, og **Skatteministeriet** - der undlod at forholde sig til Landsskatterettens hidtidige praksis - med henvisning til den meget vide afgrænsning af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, som ministeriet havde fået medhold i ved den forudgående Højesteretsdom ref. i SKM2012.92.HR.

**Skattemyndigheden** gjorde således gældende, at den forlængede ligningsfrist ikke kunne bringes i anvendelse i tilfælde, hvor ligningslovens § 2, stk. 1 ikke omfattede forholdet. Det blev således nærmere anført, at ”...henset til den nære sammenhæng mellem ligningslovens § 2, stk. 1, skattekontrollovens § 3 B og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, herunder bestemmelseernes fælles formål, må det kræve særlige holdepunkter, hvis kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B skulle omfatte tilfælde uden for anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, stk. 1...”

**Offentliggjort d. 13. januar 2015**

**Skatteministeriet** gjorde heroverfor gældende, at der hverken i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder var støtte for en indskrænkende fortolkning, hvorefter den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 alene skulle gælde i forbindelse med transfer pricing korrektioner foretaget med hjemmel i ligningslovens § 2.

Højesteret tilkendegav her ved kendelsen ref. i SKM2012.221.HR, omtalt i JUS 2012/15, at skatteansættelsen i en sag om rette indkomstmodtager var omfattet af den særlige 6 års-frist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5). Som begrundelse for sagens udfald anførte Højesteret ganske kort, at det følger af SKM2012.92.HR, at bestemmelsen omfatter ”*..enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner..*”, og at den i sagen omtvistede ændring af anpartshaverens skatteansættelse derfor var omfattet af den særlige 6 års-frist.

Det var herefter den fremherskende opfattelse i den juridiske teori, at der med dommene SKM2012.92.HR samt SKM2012.221.HR var grundlag for at antage, at reglerne om betalingskorrektion i ligningslovens § 2, stk. 5 kunne finde anvendelse i sager om rette indkomstmodtager, se herved Jan Pedersen, Revision & Regnskabsvæsen 2014, nr. 2, Aage Michelsen i Revision & Regnskabsvæsen 2013, nr. 1, SM 2, Lena Engdahl, SR-Skat 4/2012, s. 249 ff. samt Tommy V. Christiansen og Bodil Christiansen i TfS 2013, 199 ff.

### **SKM2012.652.BR**

Efter de to ovennævnte højesteretsdomme fra henholdsvis februar og marts 2012, der begge drejede sig om området for den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, kom spørgsmålet om adgang til at anvende reglerne om betalingskorrektion i en sag om rette indkomstmodtager op til overfladen i sagen afgjort ved Retten i Lyngbys dom ref. i SKM 2012.652.BR (TfS 2012, 803 BR).

Sagen drejede sig nærmere om, hvorvidt en hovedanpartshaver og det ham tilhørende selskab kunne opnå betalingskorrektion efter den dagældende ligningslovs § 2, stk. 4 (nuværende § 2, stk. 5) vedrørende konsulentonorarer, der var indtægtsført i selskabet,

## Offentliggjort d. 13. januar 2015

men som skattemyndighederne havde henført til hovedanpartshaveren som rette indkomstmottager.

På linie med SKAT's afgørelse tilkendegav Landsskatteretten i denne sag i en kendelse af 6/10 2009 om problemstillingen, at ændringen af skatteansættelserne for de omhandlede indkomstår ikke var foretaget med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1, men med hjemmel i statsskattelovens § 4. Da der således ikke forelå en korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1, kunne der ikke foretages betalingskorrektion efter den dagældende ligningslovs § 2, stk. 4. Det bemærkes her, at Landsskatterettens afgørelse i tid lå før Højesteretsdommene ref. i SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR.

Retten i Lyngby tilsluttede sig denne vurdering og fandt således, at der af de grunde, som Landsskatteretten havde anført, ikke var hjemmel til at foretage betalingskorrektion efter den dagældende bestemmelse i ligningslovens § 2, stk. 4, da korrektionen af skatteansættelsen ikke var sket med hjemmel i § 2, stk. 1.

Med denne afgørelse fastholdte Retten i Lyngby således den hidtidige retsstilling, hvorefter betalingskorrektion er udelukket i sager om rette indkomstmottager, uanset Højesterets meget vide afgrænsning af de transaktioner, der er omfattet af ligningslovens § 2, og uanset Højesterets konstatering af, at sager om rette indkomstmottager var omfattet af den særlige 6 års-frist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5).

### Landsskatterettens kendelser af 7/1 2013

Efterfølgende tog retsstillingen på området en ny drejning med to kendelser fra Landsskatteretten, begge af 7/1 2013.

Kendelserne, der alene blev offentliggjort i SKAT's "afgørelsesdatabase" under henholdsvis jr. nr. 11-0300274 (senere SKM2014.846.ØLR), og jr. nr. 11-0300901 (senere SKM2014.866.VLR), er vedrørende den foreliggende problemstilling afgjort med i det væsentligste ligelydende præmisser og fastslog, at der er adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmottager. Begge kendelser er omtalt af Bodil Christiansen og

Offentliggjort d. 13. januar 2015

Tommy V. Christiansen i TfS 2013, 199 ff., Rette indkomstmodtager og betalingskorrektion.

Den førstnævnte afgørelse, behandlet under jr. nr. 11-0300274, (senere SKM2014.846.ØLR), vedrørte 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 (et driftsselskab) til det andet selskab (søsterselskab) til beskatning hos personaktionæren, der var speciallæge.

Driftsselskabet drev speciallægevirksomhed, og speciallægen var ansat direktør i dette selskab. Driftsselskabet havde i 2001 indgået en samarbejdskontrakt med speciallægens andet selskab (søsterselskabet), hvorefter søsterselskabet mod et aftalt årligt honorar på 2,4 mio. kr. skulle levere ydelser inden for plastickirurgi, hvilket var speciallægens "speciale". Fra søsterselskabet modtog speciallægen et honorar på 200.000 kr. Skattemyndighederne henførte imidlertid hele honoraret på 2,4 mio. kr. til beskatning hos speciallægen personligt. Søsterselskabet anmodede i den forbindelse dels om tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 og dels om betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5 med henblik på en ophævelse af den tidligere stedfundne beskatning af honoraret på de 2,4 mio. kr.

Ved Landsskatterettens kendelse af 7/1 2013 afviste Landsskatteretten at meddele tilladelse til skattemæssig omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, men fandt, at der var mulighed for betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.

I Landsskatterettens præmisser blev om betalingskorrektion tilkendegivet følgende:

*"Højesteret har i dom af 23. marts 2012, offentliggjort i SKM2012.221, afgjort, at skattemæssig korrektion efter praksis om rette indkomstmodtager er omfattet af 6-års fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. I dommens præmisser er henvist til Højesterets dom af 2. februar 2012, offentliggjort i SKM2012.92, hvoraf fremgår, at enhver ansættelsesændring vedrørende skattepligtiges kontrollerede transaktioner er omfattet af fristen. I dommen er henvist til forarbejderne til bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 1, hvoraf fremgår, at bestemmelsen omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter.*



Offentliggjort d. 13. januar 2015

*I nærværende sag er ændringerne af [speciallægens] skatteansættelser for indkomstårene 2007-2009 ændret efter praksis om rette indkomstmotager. Disse ændringer er herefter omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, hvorfor der er mulighed for korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. [Søsterselskabet] kan herefter undgå følgeændringer i form af beskatning af tilførslerne via [speciallægen] som skattepligtigt tilskud, hvis selskabet forpligter sig til at betale de modtagne beløb til klageren.”*

Med lignende præmisser fik skatteyderen ved Landsskatterettens kendelse i sagen behandlet under j. nr. 11-0300901 (senere SKM2014.866.VLR) ligeledes adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. I denne sag havde lægen kun en ejerandel på 15 % af det selskab, der betalte ydelsen til det af lægen helejede selskab. Dette forhold har imidlertid formentlig ikke spillet nogen rolle for Landsskatteretten, idet sætningen ”.. *bestemmelsen omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter...*” ansås at knytte sig til forholdet mellem lægen og dennes helejede selskab, og ikke til det betalende selskab.

### **SKM2014.846.ØLR**

Skatteministeriet valgte at indbringe de to kendelser for domstolene, og sagerne er nu blevet afgjort ved henholdsvis Østre Landsrets dom ref. i SKM2014.846.ØLR og ved Vestre Landsrets dom ref. i SKM2014.866.VLR.

For Østre Landsret, der fik forelagt sagen behandlet under Landsskatterettens j. nr. 11-0300274, omtalt nærmere ovenfor, nåede Østre Landsret imidlertid frem til det **modsatte resultat**, nemlig at der ikke var adgang til betalingskorrektion.

**Skatteyderen**, dvs. speciallægen samt søsterselskabet, henviste til støtte for, at reglerne om betalingskorrektion i ligningslovens § 2, stk. 5 kunne bringes i anvendelse i en sag om rette indkomstmotager, bl.a. til Højesterets dom, ref. i SKM2012.92.HR, der siden blev fulgt op af højesteretsdommen ref. i SKM2012.221.HR om den forlængede ansættelsesfrist i relation til sager om rette indkomstmotager samt højesteretsdommen ref. i SKM2014.504.HR om ansættelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 i relation til beskatning af fri bil hos en hovedaktionær.

Offentliggjort d. 13. januar 2015

Det blev således anført - summarisk gengivet - at Højesteret tog direkte stilling til spørgsmålet i SKM2012.92.HR, hvor Højesteret fandt, at korrektionsadgangen i ligningslovens § 2 omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatning samt den retlige kvalifikation af transaktionen. I denne dom fremkom Højesteret således - efter at have tiltrådt, at 6 års-fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner - med et obiter dictum vedrørende ligningslovens § 2, stk. 1, hvor det bl.a. blev fastslået, at ”...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 nul kupon-vilkår indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevirkende kraft vil således kunne korrigeres af skattemyndighederne med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1.”

Efter speciallægens opfattelse faldt korrektioner med rette indkomstmodtager således inden for det af Højesteret herved angivne område for ligningslovens § 2, hvilket efter speciallægens opfattelse også blev fastslået SKM2012.221.HR.

Videre gjorde speciallægen gældende, at området for betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5, jf. stk. 1, skulle afgrænses på samme måde som reglerne om den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. begge bestemmelser sammenhæng med skattekontrollovens § 3 B. Speciallægen bestred således, at adgangen til korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5, jf. stk. 1, skulle være snævrere end adgangen til at anvende den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, således som anført af Skatteministeriet.

**Skatteministeriets** anførte heroverfor - summarisk gengivet - 3 hovedsynspunkter til støtte for, at der ikke skulle indrømmes adgang til betalingskorrektion:

**For det første**, at korrektionen af lægens indkomstansættelse **ikke** var sket med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1. Skatteministeriet anførte nærmere, at der ikke var tale

Offentliggjort d. 13. januar 2015

om korrektion af priser eller vilkår, idet forhøjelsen i stedet var baseret på en vurdering af, hvem der var rette indkomstmodtager.

Skatteministeriet gjorde i denne sammenhæng tillige gældende, at bestemmelsen i ligningslovens § 2 alene regulerer forholdet mellem de to interesseforbundne parter, hvis kontrollerede transaktion SKAT undersøger, og videre, at betalingskorrektion sker efter bestemmelsen i anledning af ændringer af den kontrollerede transaktion og således alene omfatter den kontrollerede transaktions to parter. Der var efter skatteministeriets opfattelse ikke hjemmel til at inddrage 3. mands forhold, herunder at en 3. mand ”nyder” godt af, at der skattemæssigt sker en primær korrektion af en disposition mellem to andre (interesseforbundne) parter. Der var således kun mulighed for at undgå sekundære følgevirkninger hos en af de to aftaleparter, som var genstand for den primære korrektion.

**Dernæst**, at det efter ligningslovens § 2, stk. 5 er en yderligere selvstændig betingelse for at opnå betalingskorrektion, at skattemyndighederne har foretaget en primær korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1, og at denne har resulteret i yderligere sekundære følgeændringer. Dette var efter skatteministeriets opfattelse ikke tilfældet i den foreliggende sag, hvor beskatningen af speciallægen var sket ud fra et synspunkt om rette indkomstmodtager. Og i forlængelse heraf, at forhøjelsen af speciallægens indkomstansættelse ikke var en primær korrektion, der udløste en sekundær korrektion, hvorfor forholdet ikke var omfattet af ligningslovens § 2, stk. 5 om betalingskorrektion.

Og **for det tredje**, at ingen af de to højesteretsdomme, SKM2012.92.HR henholdsvis SKM2012.221.HR havde taget stilling til spørgsmålet.

For så vidt angik dommen SKM2012.92.HR anførte Skatteministeriet nærmere, at denne ikke omhandlede spørgsmålet om rette indkomstmodtager. Såvel Højesterets præmisser som det af retten afgivne obitor dictum omhandlede ”vilkårsdispositioner” og ikke korrektioner af rette indkomstmodtager. Afgørelsens præmisser viste således efter ministeriets opfattelse ikke, at Højesteret mener, at sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2.

Offentliggjort d. 13. januar 2015

Efter Skatteministeriets opfattelse viste heller ikke den efterfølgende afgørelse, SKM2012.221.HR, noget afgørende om, at sager om rette indkomstmodtager var omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1. Ministeriet anførte herved nærmere, at der for Højesteret var enighed mellem parterne om, at korrektionen af rette indkomstmodtager ikke var omfattet af ligningslovens § 2, samt at parternes fælles vurdering heraf ikke blev tilside-sat af Højesteret. Spørgsmålet i sagen var alene, om SKAT havde været berettiget til at ændre hovedaktionærens skattemæssige indkomst indenfor den forlængede ligningsfrist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5).

Skatteministeriet anførte videre, at Højesteret i afgørelsens præmisser henviste til SKM2012.92.HR og gentog denne afgørelses femte afsnit vedrørende 6 års-fristen, hvor Højesteret afgjorde fristspørgsmålet uden en henvisning til ligningslovens § 2, jf. ovenfor, og at Højesteret derimod ikke henviste til Højesterets obiter dictum vedrørende ligningslovens § 2 i sjette afsnit.

SKM2012.221.HR gav ifølge skatteministeriets opfattelse følgelig ikke grundlag for en antagelse om, at sager om rette indkomstmodtager var omfattet af ligningslovens § 2.

Østre Landsret imødekom et langt stykke ad vejen Skatteministeriets synspunkter og udtalte bl.a., at:

*”{Søsterselskabet} har anført, at Højesteret ved dommene gengivet i SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR har fastslået, at ligningslovens § 2 omfatter sager om rette indkomstmodtager.*

*Begge højesteretsdomme angår anvendelsesområdet for den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Under henvisning til Højesterets præmisser i de to domme sammenholdt med de anbringender, der var fremført, ses Højesteret ikke at have taget stilling til og fastslået, at sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2.*

*Henset til at ligningslovens § 2, stk. 1, efter ordlyden angår "priser og vilkår" for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, og under hensyn til baggrunden for og formålet med bestemmelsen samt det i bemærkningerne til lovforslaget i øv-*

Offentliggjort d. 13. januar 2015

*rigt anførte, finder landsretten, at de foreliggende skatteansættelsesændringer, der beror på, at {speciallægen} anses for rette indkomstmotager, ikke er omfattet af ligningslovens § 2. Der er således ikke foretaget nogen korrektion af pris eller vilkår i samarbejdskontrakten mellem {de to selskaber} til armslængdevilkår, men derimod en skattemæssig henførsel af indkomsten til {speciallægen} som rette indkomstmotager. Da der ikke er foretaget en ændring af skatteansættelserne i henhold til ligningslovens § 2, stk. 1, kan {søsterselskabet} ikke foretage betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5.”*

Østre Landsrets dom indebærer, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B, om den forlængede ligningsfrist er mere vidtfavnende end ligningslovens § 2, da den forlængede ligningsfrist efter skattestyrelseslovens § 26, stk. 5 ikke forudsætter, at korrektionen er omfattet af ligningslovens § 2 derved, at kontrollerede transaktioner, der ikke er korrigeret efter ligningslovens § 2, stk. 1, herunder eksempelvis sager om rette indkomstmotager, er omfattet af den forlængede ligningsfrist i ligningslovens § 26, stk. 5.

Såfremt Østre Landsrets dom opretholdes ved Højesteret, må det, under hensyntagen til den meget snævre afgrænsning af de relevante bestemmelser i henholdsvis ligningslovens § 2, stk. 1 og § 2, stk. 5 antages, at anvendelsesområdet for § 2, stk. 5 er snævrere end anvendelsesområdet for § 2, stk. 1, idet det for anvendelse af § 2, stk. 5 om betalingskorrektion tillige kræves, at der foreligger primære og sekundære justeringer.

### **SKM2014.866.VLR**

Vestre Landsrets dom ref. i SKM2014.866.VLR synes ikke at kunne tages til indtægt for en anden og for parterne i en sag om rette indkomstmotager mere positiv vurdering af problemstillingen.

I præmisserne for landsrettens afgørelse anføres således nærmere, at

*”...Betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5, jf. stk. 1, forudsætter, at der dels er tale om interesseforbundne parter, dels at der foreligger en indbyrdes transaktion, som der er spørgsmål om at korrigere efter en ændring af*

Offentliggjort d. 13. januar 2015

*skatteansættelsen. Der skal således være tale om en kontrolleret transaktion mellem de pågældende interesseforbundne parter.*

*Med en ejerandel på 15% udøver A ikke gennem det af ham 100% ejede holdingselskab, H1 Holding ApS, bestemmende indflydelse i G1.1, og der er heller ikke efter indholdet af aktionæroverenskomsten eller sagens øvrige oplysninger grundlag for at anse A eller hans holdingselskab for at udøve en sådan indflydelse. Aftalen om udbetaling af bonusbeløb til holdingselskabet må derfor anses for indgået mellem i ligningslovens forstand uafhængige parter, jf. herved lovens § 2, stk. 1, 1. pkt. in fine. Der er således ikke tale om en kontrolleret transaktion, og der kan allerede derfor ikke foretages betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.”*

Som det fremgår, afvises betalingskorrektion i denne sag ”allerede” på grund af manglende opfyldelse af de objektive kriterier for korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1 – og således at kravet om bestemmende indflydelse af landsretten vurderes på grundlag af relationen mellem det selskab, der udbetaler midlerne, og det selskab, der i første fase modtager midlerne.

Det ville være ønskeligt, om sagerne indbringes for Højesteret og skatteyderne særligt får prøvet spørgsmålet om, hvorvidt forholdet mellem på den ene side det selskab, der efter SKAT’s opfattelse med urette har oppebåret indtægten, og på den anden side hovedaktionæren, kan anses at være omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 henholdsvis reglerne om betalingskorrektion i ligningslovens § 2, stk. 5.

— o —