

Offentliggjort d. 16. marts 2012

Transfer Pricing – forlænget ligningsfrist – skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B – ligningslovens § 2 - SKM2012.92.HR, jf. tidligere Tfs 2010, 452 ØL[©]

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

www.v.dk

Højesteret har med en dom af 2/2 2012 taget stilling til anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 (tidligere skattestyrelseslovens § 34, stk. 5), jf. skattekontrollovens § 3 B, og tiltrådte ved dommen, at en ansættelsesændring i det 5. og det 6. indkomstår efter de i sagen omhandlede indkomstår, måtte anses for rettidig.

Efter den for indkomstårene 1999 og 2000 gældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 34, stk. 5, nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, udløber skattemyndighedernes ordinære frist for at varsle og foretage en ansættelsesændring først den 1. maj henholdsvis den 1. august i det 6. år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Af skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 i bestemmelsens dagældende udformning fremgik, at bl.a. skattepligtige, der kontrolleres af udenlandske fysiske eller juridiske personer eller er koncernforbundet med en udenlandsk juridisk person, i selvangivelsen skal afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner). Videre fremgik af § 3 B, stk. 4, at de selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, og at den skriftlige dokumentation på skattemyndighedens begæring skal forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse

Offentliggjort d. 16. marts 2012

med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Anvendelsesområdet for disse bestemmelser og dermed anvendelsesområdet for den forlængede ansættelsesfrist har for nylig været forelagt for Højesteret, der med dommen af 2/2 2012 har truffet afgørelse i sagen.

I samme dom er Højesteret endvidere fremkommet med en tilkendegivelse vedrørende anvendelsesområdet for ligningslovens § 2.

Den konkrete sag drejede sig om et salg af samtlige aktier i et tysk datterselskab fra et amerikansk moderselskab til dettes danske datterselskab. Købet af det tyske datterselskab blev vedtaget på en ekstraordinær generalforsamling i det køvende danske datterselskab den 21/6 1999 og skulle finde sted med virkning fra 1/7 1999.

Købesummen for det tyske datterselskab androg 1,09 mia.\$, svarende til 7,85 mia. kr. Det danske datterselskab finansierede købet dels ved midler på i alt 4,2 mia. kr. hidrørende fra en udvidelse af det danske datterselskabs kapital, og dels ved optagelse af et lån på 3,65 mia. kr. hos det amerikanske moderselskab. Konditionerne for lånet blev drøftet både forud for og på generalforsamlingen, men først den 15/10 1999 underskrev det danske datterselskab en låneaftale, om end dateret den 30. juni 1999, med moderselskabet. Efter låneaftalen skulle mellemværendet på 3,65 mia. kr. ikke forrentes (nulku-pon-vilkår), men tilbagebetales med et beløb på 4,99 mia. kr. over 10 år med afvikling af en 1/10 af dette beløb hvert år, første gang den 30/6 2000. Kursreguleringen var fastsat med udgangspunkt i en lånerente på 6,1 pct.

Twisten i sagen drejede sig om vederlæggelsen af långiver for perioden 1/7 1999 – 15/10 1999, svarende til 3½ måned, jf. det ovenanført om, at konditionerne for lånet blev drøftet i tilknytning til erhvervelsen af det tyske datterselskab, men at det danske datterselskab først den 15/10 1999 underskrev en låneaftale, dateret den 30/6 1999, med moderselskabet.

Offentliggjort d. 16. marts 2012

Skattemyndighederne anlagde i en agterskrivelse af 20/4 2005 det synspunkt, at parternes aftale kunne godkendes, men med den ændring, at der skulle fikseres en rente for perioden 1/7 1999 – 15/10 1999 på 6,1 pct., som herefter skulle fradrages i det danske datterselskabs skatteansættelse for indkomståret 1999, samtidig med, at selskabets, i øvrigt godkendte, kurstab, som selskabet havde fradraget for indkomståret 2000, skulle reduceres tilsvarende. Denne agterskrivelse blev fulgt op med en kendelse af 13/7 2005. Selskabet havde imidlertid ikke mulighed for at udnytte rentefradraget for indkomståret 1999.

Selskabet påklagede de ændrede skatteansættelser til Landsskatteretten, hvor selskabet fik medhold. Skatteministeriet indbragte imidlertid sagen for domstolene, hvor selskabet tabte, først ved Østre Landsret og nu ved Højesteret.

Ministeriet gjorde her gældende, at den forlængede frist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 fandt anvendelse på alle korrektioner, blot disse vedrørte en kontrolleret transaktion, jf. skattekontrollovens § 3 B. Det var efter ministeriets opfattelse hverken efter ordlyden af den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 eller lovens forarbejder et krav, at forhøjelsen fandt sted i henhold til en bestemt bestemmelse, eller at forhøjelsen alene omfattede bestemte typer reguleringer, herunder skønsmæssige.

Selskabet gjorde her overfor gældende, at ændringen af skatteansættelsen var foretaget for sent, da den udvidede (forlængede) ansættelsesfrist i § 34, stk. 5 efter selskabets opfattelse forudsatte, at skatteansættelsen var sket i medfør af ligningslovens § 2, stk. 1, som kun omfatter ændringer af ”priser og vilkår” og ikke et tilfælde som det foreliggende, hvor skattemyndighederne havde godkendt både nul kupon-vilkåret og den aftalte pris på lånet svarende til en rente på 6,1 pct. Selskabet gjorde endvidere gældende, at der den 30/6 1999 og i hvert fald senest den 14/9 1999 forelå en endelig og bindende aftale om nul kupon-vilkår.

Højesteret anførte, at 6 års-fristen i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5, om skattemyndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse efter bestemmelsens ordlyd gjaldt for skattepligtige, som var omfattet af skattekontrollovens § 3 B, for så vidt angår kontrollerede transaktioner. Videre bemærkede Højesteret, at ”Bestemmelsen

Offentliggjort d. 16. marts 2012

findes nu i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og gælder også for de skattepligtiges adgang til at få ændret skatteansættelsen vedrørende en kontrolleret transaktion.”

Videre anførte Højesteret, at det i skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 er angivet, hvilke skattepligtige, der er omfattet af bestemmelsen, og at det fremgår, at der ved kontrollerede transaktioner forstås handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem de pågældende interesseforbundne selskaber mv.

Højesteret tiltrådte herefter, at 6-års-fristen i overensstemmelse med ordlyden omfattede enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner. Ændringen af det danske datterselskabs skatteansættelse for skatteårene 1999 og 2000, som blev meddelt af ToldSkat den 13. juli 2005, var efter Højesterets opfattelse herefter sket rettidigt.

Højesteret anførte dernæst den yderligere bemærkning, 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 nul kupon-vilkår indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevirkende kraft vil således kunne korrigeres af skattemyndighederne med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1.”

Vedrørende særligt selskabets synspunkt om tidspunktet for låneaftalens indgåelse anførte Højesteret afslutningsvist, at der ikke var grundlag for at fastslå, at der blev indgået en endelig og bindende aftale mellem moderselskabet og datterselskabet om vilkårene

Offentliggjort d. 16. marts 2012

for det pågældende lån tidligere end ved underskriften af låneaftalen den 15. oktober 1999.

Højesterets dom efterlader ikke megen tvivl om anvendelsesområdet for skattestyrelseslovens § 34, stk. 5, nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B.

Mere interessant er herefter Højesterets tilkendegivelse vedrørende ligningslovens § 2. Denne tilkendegivelse, der skal ses i lyset af selskabets procedure – hvorefter den udvidede (forlængede) ansættelsesfrist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 forudsatte, at skatteansættelsen var sket i medfør af ligningslovens § 2, stk. 1, som kun omfatter ændringer af ”priser og vilkår” og ikke et tilfælde som det foreliggende – giver mindelser om et obiter dictum. Der er tale om en nærmere afgrænsning af anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, der synes at blive underkastet den videst mulige fortolkning.

Frem til 2005 var skattekontrollovens § 3 B møntet på transaktioner med et grænseoverskridende element, hvilket var hele begrundelsen for at fastsætte en forlænget ansættelsesfrist. Således anføres i bemærkningerne til lov nr. 131 af 25/2 1998, hvorved skattekontrollovens § 3 B som tidligere nævnt blev indført, at *”Ved lovforslaget forlænges fristen for skattemyndighedernes korrektioner vedrørende de kontrollerede transaktioner med to år. Dette skyldes, at transfer pricing sager ofte er særdeles komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger fra udlandet, samt at skattemyndigheden skal indhente en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning.”*

Med lov nr. 408 af 1/6 2005 blev kravet om et grænseoverskridende element opgivet, ifølge motiverne angiveligt med det formål at sikre, at reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner (transfer pricing) er i overensstemmelse med EU-retten. Dette søgtes ifølge motiverne opfyldt ved at udvide reglernes anvendelsesområde, således at oplysnings- og dokumentationspligten tillige kom til at gælde for indenlandske transaktioner.

Offentliggjort d. 16. marts 2012

Skattemyndighederne er på denne baggrund begyndt at rejse sager om kontrollerede aktioner udenfor de almindelige frister for ansættelsesændringer på henholdsvis den 1. maj (agterskrivelse) og den 1. august (kendelse) i det fjerde år efter indkomstårets udløb med henvisning til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Med Højesterets vide afgrænsning af ligningslovens § 2 kan man, udover de kontrollerede transaktioner i mere traditionel forstand, nu tillige rejse spørgsmålet om, hvorvidt det eksempelvis er muligt at iværksætte hovedaktionærbeskatning af rådighed over fri bolig eller fri bil inden for de forlængede ansættelsesfrister af en hovedaktionær bosat i Danmark vedrørende dennes rådighed over fri bolig eller bil i Danmark. Og videre, hvis førnævnte spørgsmål må besvares bekræftende, gælder det da også forholdet mellem selskaber og selskabsdeltagere i partnerselskaber, hvor sådanne selskaber på den ene side er en selskabsretlig realitet, men transparent skattemæssigt.

— o —