

Offentliggjort d. 10. april 2012

Forlænget ligningsfrist – skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B – SKM2012.221.HR[©]

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

www.v.dk

Højesteret tilkendegav ved en dom af 23/3 2012, at skatteansættelsen i en sag om rette indkomstmotager var omfattet af den særlige 6 års frist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5). Højesterets dom ligger i forlængelse af dommen ref. i SKM2012.92.HR, hvor Højesteret fastslog, at bestemmelsen omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner.

I Ugens Kommentar 2012/10 omtalte jeg sagen afgjort ved Højesterets principielle dom af 2/2 2012, ref. i SKM2012.92.HR, hvor Højesteret fik forelagt spørgsmålet om rækkevidden af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 om forlængede frister for ændring af en skatteansættelse. Efter denne bestemmelse 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 skattekontrollovens § 3 B for så vidt angår de såkaldt kontrollerede transaktioner.

Af skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 fremgår, at bl.a. skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, eller hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse, i selvangivelsen skal afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med de nævnte parter (kontrollerede transaktioner).

Den korresponderende bestemmelse til skattekontrollovens § 3 B er ligningslovens § 2, der ligeledes omhandler kontrollerede transaktioner, og hvoraf det fremgår, at bl.a. skatte-

Offentliggjort d. 10. april 2012

pligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, eller hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse, ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med disse parter (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Sagen afgjort ved Højesterets dom af 2/2 2012, ref. i SKM2012.92.HR, drejede sig området for skattekontrollovens § 3 B. Den konkrete sag drejede sig om rentefiksering af et koncerninternt udlån. Det låntagende selskab gjorde under sagen som et hovedsynspunkt gældende, at ændringen af selskabets skatteansættelse var foretaget for sent, da den udvidede (forlængede) ansættelsesfrist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 (nu § 26, 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 det specielle tilfælde, som forelå i den pågældende sag, hvor skattemyndighederne havde godkendt et nul kupon-vilkår og vederlæggelse til långiver i form af en kursregulering.

Højesteret konstaterede i præmisserne for dommen af 2/2 2012, 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 den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 i overensstemmelse med ordlyden omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner.”

Med sagen afgjort ved Højesterets dom af 23/3 2012, jf. SKM2012.221.HR, jf. tidligere SKM2011.236.ØLR, fik Højesteret forelagt spørgsmålet om, hvorvidt en skattemæssig korrektion efter praksis om *rette indkomstmodtager* ligeledes skulle anses for omfattet af skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 (nu § 26, stk. 5). Således som sagen var tilrettelagt, drejede spørgsmålet sig om området for ligningslovens § 2 sammenholdt med i skattekontrollovens § 3 B.

Offentliggjort d. 10. april 2012

Den konkrete sag drejede sig om rette indkomstmodtager for et konsulentonorar. Selskabskonstruktionen i den pågældende sag omfattede et moderselskab med to 100 pct. ejede datterselskaber. Det omtvistede konsulentonorar var betalt af det ene datterselskab til det andet datterselskab som vederlag for konsulentydelse, som eneanpartshaveren i moderselskabet personligt havde udført. Skattemyndighederne havde anset eneanpartshaveren som rette indkomstmodtager for konsulentonoraret og havde følgelig ændret eneanpartshaverens skatteansættelse for indkomståret 2002 i overensstemmelse hermed. Ansættelsesændringen blev foretaget i 2008.

Eneanpartshaveren indbragte denne skatteansættelse for Landsskatteretten, hvor han bl.a. gjorde gældende, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ikke omfattede en korrektion som den foreliggende, hvor eneanpartshaveren ansås som rette indkomstmodtager af de omhandlede konsulentonorarer. Synspunktet var nærmere, at begreberne kontrolleret transaktion i henholdsvis skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B, og ligningslovens § 2 var sammenfaldende, og da ligningslovens § 2 efter Landsskatterettens praksis ikke omfattede korrektioner efter praksis om rette indkomstmodtager, se bl.a. SKM2001.38.LSR, var den i den foreliggende sag omhandlede ansættelsesændring ikke omfattet af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Anpartshaveren henviste i den forbindelse til Ligningsvejledningen, afsn. S.I.2.2., hvoraf fremgik, at *"Der er således overensstemmelse mellem de skattepligtige, som er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2, og skattepligtige, som er omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten.*

Landsskatteretten antog, at skattekontrollovens § 3 B forudsætter eksistensen af en materiel korrektionsadgang, etableret ved indførelsen af ligningslovens § 2, i hvilken forbindelse Landsskatteretten henviste til Højesterets dom ref. i TfS 1998, 199 samt bemærkningerne til lov nr. 424 af 26. juni 1998. Efter Landsskatterettens opfattelse var det herefter en forudsætning for at anvende den udvidede ansættelsesfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at der var tale om en armslængdekorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1.

Landsskatteretten anførte dernæst videre, at da der ved ansættelsen alene var tale om ændring af rette indkomstmodtager af konsulentonorarerne, og således ikke tale om korrek-

Offentliggjort d. 10. april 2012

tion af priser og vilkår ved handelsmæssige og økonomiske transaktioner som omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, var korrektionen ikke omfattet af korrektionsadgangen i ligningslovens § 2, og transaktionen var følgelig ikke omfattet af oplysningspligten i skattekontrollovens § 3B. Der var således efter Landsskatterettens opfattelse ikke tale om en transaktion, der gav grundlag for anvendelse af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Ansættelsesændringen ansås følgelig som ugyldig.

Skatteministeriet indbragte Landsskatterettens kendelse for domstolene, hvor spørgsmålet om anvendelse af den udvidede ansættelsesfrist under sagens behandling ved Østre Landsret blev udskilt til særskilt behandling og afgørelse, jf. retsplejelovens § 253. Anpartshaveren gjorde her yderligere gældende, at Skatteministeriets udvidede fortolkning af begrebet ”kontrollerede transaktioner”, der støttedes på Østre Landsrets dom offentliggjort i SKM2010.134.ØLR, nu SKM2012.92.HR, omtalt ovenfor, indebar en skærpelse af administrativ praksis, hvilket efter almindelige forvaltningsretlige regler alene kunne ske med virkning for fremtiden

Østre Landsret nåede i kendelsen ref. i SKM2011.236.ØLR frem til, at korrektionen var omfattet af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Østre Landsret anførte nærmere, at det betalende selskab var kontrolleret af anpartshaveren og således omfattet af skattekontrollovens § 3 B, og at betalingen af de i sagen omhandlede konsulentonorarer derfor måtte anses for en kontrolleret transaktion. Videre anførte landsretten, at den korrektion, som SKAT foretog med hensyn til rette indkomstmodtager, herefter var omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, idet landsretten bemærkede, 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.

Med tilladelse fra Højesteret kærede eneanpartshaveren dette spørgsmål til Højesteret, hvor sagen dog fik samme udfald som ved Østre Landsret.

Højesteret bemærkede indledningsvist, at sagen var indbragt for Højesteret med Højesterets tilladelse til at kære den del af landsrettens afgørelse, som angik ligningsfristen efter

Offentliggjort d. 10. april 2012

skatteforvaltningslovens § 26 (dagældende skattestyrelseslovs § 34), og at ”*Kæretilladel-
sen omfatter ikke spørgsmål om ændring af praksis.*”

Som begrundelse for sagens udfald anførte Højesteret dernæst ganske kort, at det fulgte af Højesterets dom af 2/2 2012, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 (tidligere skattestyrelseslovens § 34, stk. 4) omfattede enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner, og at den nævnte ændring af anpartshaverens skatteansættelse derfor var omfattet af den særlige 6 års-frist.

Højesterets afgørelse synes at medføre en afledet, for skatteyderen gunstig, konsekvens: På det foreliggende grundlag synes det vanskeligt at opretholde et synspunkt om, at korrektioner vedrørende rette indkomstmotager ikke er omfattet af ligningslovens § 2. Dette synes videre at måtte få den konsekvens, at parterne i en sag om rette indkomstmotager såvel bagudrettet som fremadrettet må have krav på at kunne foretage betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.

— o —