Offentliggjort d. 18. december 2012

Rette indkomstmodtager – omgørelse – betalingskorrektion – SKM2012.652.SR ©

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

Retten i Lyngby fandt ved en dom af 20/6 2012, at der i en sag om rette indkomstmodtager hverken var grundlag for at ændre skattemyndighedernes korrektioner vedrørende konsulenthonorarer efter synspunktet om rette indkomstmodtager, at meddele tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, eller at give adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Det er særligt spørgsmålet om betalingskorrektion i denne sagstype, der påkalder sig interesse.

I sager om rette indkomstmodtager, eksempelvis hvor givne konsulenthonorarer henføres 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. 5 i anvendelse i denne sagstype, se herved TfS 2001, 176 LSR. Landsskatterettens begrundelse var nærmere, at de ansættelsesændringer, som var affødt af en korrektion 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 SKM2006.45.ØLR

Der er siden løbet en del vand i åen, og særligt har dommene ref. i TfS 2012, 151 H og TfS 2012, 305 HK givet anledning til at rejse spørgsmålet, om Landsskatterettens synspunkt – nemlig at sager om rette indkomstmodtager ikke er omfattet af reglerne om betalingskorrektion – fortsat kan opretholdes. Problemstillingen er således kommet op til overfladen i forbindelse med den forlængede ligningsfrist på 6 år for kontrollerede

Offentliggjort d. 18. december 2012

transaktioner i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 (tidligere skattestyrelseslovens § 34, stk. 5), jf. skattekontrollovens § 3 B.

I skattekontrollovens § 3 B tales således om *"handelsmæssige eller økonomiske transaktioner ….(kontrollerede transaktioner)"*, medens der, til sammenligning, i ligningslovens § 2 tales om anvendelse af *"priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner….(kontrollerede transaktioner)"*.

Sagen ref. i TfS 2012, 151 H, omtalt i JUS 2012/10, drejede sig nærmere om fristerne for skattemyndighedernes korrektion af lånevilkårene for et koncerninternt lån. Skatteyderen gjorde under sagen bl.a. gældende, at ændringen af skatteansættelsen var foretaget for sent, idet 6-års-fristen 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 nulkupon-vilkåret og den aftalte pris på lånet, svarende til en rente på 6,1 pct.

Højesteret nåede her frem til, at 6-års fristen i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B, i overensstemmelse med ordlyden omfattede enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner. Skattemyndighedernes ansættelse i den konkrete sag var følgelig rettidig.

I præmisserne for denne afgørelse fremkom Højesteret herefter videre med en supplerende bemærkning vedrørende anvendelsesområdet for *ligningslovens § 2*. Højesteret anførte således, 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 rele-*

Offentliggjort d. 18. december 2012

vans for beskatningen, herunder også f.eks. forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen. En aftale om lån på nulkupon-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…"*, samt at korrektionsadgangen omfatter *"…alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, …"*.

Med denne formulering er der næppe grundlag for at antage, at anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 er snævrere end anvendelsesområdet for skattekontrollovens § 3 B.

Kort tid efter dommen ref. i TfS 2012, 151 H tilkendegav Højesteret ved kendelsen ref. i TfS 2012, 305 HK, 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 (siden § 34, stk. 5 og nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5). Som begrundelse for sagens udfald anførte Højesteret ganske kort, at det fulgte af Højesterets dom ref. i TfS 2012, 151 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.

I sagen afgjort ved Retten i Lyngbys dom af 20/6 2012, ref. i SKM2012.652.BR, forelå nu til påkendelse i rendyrket form spørgsmålet om, hvorvidt en hovedanpartshaver og det ham tilhørende selskab kunne opnå betalingskorrektion vedrørende konsulenthonorarer, der var indtægtsført i selskabet, men som skattemyndighederne havde henført til hovedanpartshaveren som rette indkomstmodtager.

Landsskatteretten tilkendegav i en kendelse af 6/10 2009 om denne problemstilling, 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

Offentliggjort d. 18. december 2012

således ikke forelå en korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1, kunne der ikke foretages betalingskorrektion efter den dagældende ligningslovs § 2, stk. 4 (nuværende § 2, stk. 5). Der forelå efter rettens opfattelse allerede på denne baggrund ikke grundlag for at pålægge skattemyndighederne at genoptage skatteansættelserne. Det bemærkes her, at Landsskatterettens afgørelse i tid lå før Højesteretsdommen ref. i TfS 2012, 151 H.

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 (nu § 2, stk. 5). Der var følgelig ikke grundlag for at genoptage selskabets skatteansættelser. Det bemærkes, at skatteyderen, så vidt det ses af domsreferatet, tilsyneladende ikke i sin procedure inddrog Højesterets dom ref. i TfS 2012, 151 H.

Med den foreliggende dom fra Retten i Lyngby har retten fastholdt den hidtidige retsstilling, hvorefter betalingskorrektion er udelukket i sager om rette indkomstmodtager, uanset Højesterets meget vide afgrænsning af de transaktioner, der er omfattet af ligningslovens § 2.

På linie med dommen fra retten i Lyngby kan i sager om beskatning af fri rådighed over lystbåd efter direktørreglen i ligningslovens § 16 peges på sagen ref. i TfS 2012, 587 ØL, omtalt i JUS 2012/32, hvor retten nåede frem til, at der ikke var adgang til betalingskorrektion, da skattemyndighederne ikke havde foretaget en ændring af skatteansættelsen efter ligningslovens § 2, stk. 1, men alene efter ligningslovens § 16, stk. 6.

——— o ———