

Offentliggjort d. 15. september 2015

Kontrolleret transaktion – forlænget ligningsfrist - skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B. ©

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

www.v.dk

Den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 er de seneste år blevet bredt ud på en række forskellige dispositioner omfattet af begrebet kontrollerede transaktioner i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B.

Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1 om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, og ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Af § 26, stk. 5 fremgår dog videre, at fristerne efter stk. 1 først udløber i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Efter skattekontrollovens § 3 B omfatter de kontrollerede transaktioner ”handelsmæssige eller økonomiske transaktioner” mellem de i § 3 B stk. 1 angivne parter, herunder i første række mellem selskab og aktionær.

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 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 forud-

Offentliggjort d. 15. september 2015

sætter 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 grænseskridende element opgivet; ifølge motiverne angiveligt med det formål at sikre, at reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner (transfer pricing) kom 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.

Skattemyndighederne begyndte på denne baggrund 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.

Ved Højesterets dom ref. i **SKM2012.92.HR** konstaterede Højesteret, at 6 års-fristen i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5 (nu § 26, 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 angik kontrollerede transaktioner. Videre bemærkede Højesteret, at det i skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 var angivet, hvilke skattepligtige, der var omfattet af bestemmelsen, og at det fremgik, at der ved kontrollerede transaktioner blev forstået 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.

Dette budskab blev gentaget i den kort tid herefter afsagte højesteretsdom ref. i **SKM2012.221.HR**, hvor Højesteret meddelte, at det fulgte af Højesterets dom af 2/2 2012 (SKM2012.92.HR), at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 (tidligere skattestyrelseslovens § 34, stk. 4) omfattede enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner.

Offentliggjort d. 15. september 2015

To år senere tilkendegav Højesteret i dommen ref. i SKM2014.504.HR ved en stadfæstelse af landsrettens præmisser i dommen ref. i SKM2013.888.VLR, at beskatning af en hovedaktionær af værdi af fri bil efter ligningslovens § 16 var omfattet af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, da selskabets overladelse af rådigheden over selskabets porsche til hovedaktionæren måtte anses som en kontrolleret transaktion. Landsskatteretten havde i denne sag afvist at bringe skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 i anvendelse, da Landsskatteretten fandt, at der var tale om en disposition som led i et ansættelsesforhold – og ikke en kontrolleret disposition.

Højesteret tiltrådte herved i SKM2014.504.HR, at der hverken i bestemmelsernes ordlyd eller forarbejder var støtte for en indskrænkende fortolkning af skattekontrollovens § 3 B eller skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, hvorefter det - som anført af Landsskatteretten - var en betingelse for at anvende skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at der var tale om et forhold, der var knyttet til relationen hovedanpartshaver/selskabsforhold, således at et forhold, der var knyttet til relationen direktør/arbejdsgiverforhold, faldt uden for anvendelsesområdet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Som allerede nævnt har SKAT siden bredt fristen ud på parterne i lang række sager, hvor der har foreligget kontrollerede transaktioner.

Goder, der stilles til rådighed

Som allerede nævnt blev ved sagen ref. i **SKM2014.504.HR** fastslået, at den forlængede ansættelsesfrist finder anvendelse også i tilfælde, hvor en hovedaktionær har fået en fri stillet til rådighed af selskabet, og der derfor iværksættes rådighedsbeskatning efter ligningslovens § 16. Der foreligger adskillige ikke-offentliggjorte afgørelser af samme indhold fra de seneste år.

I sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i **SKM2015.464.LSR** har Landsskatteretten yderligere tilkendegivet, at det ikke har betydning for anvendelse af den forlængede ligningsfrist, om skatteyderen har selvangivet fri bil for det pågældende indkomstår. Skatteyderen havde i denne sag således gjort gældende, at sagen adskilte sig fra SKM2014.504.HR derved, at skatteyderen i denne sag havde selvangivet værdien af

Offentliggjort d. 15. september 2015

fri bil – hvilet forhold Landsskatteretten fandt var uden betydning i forbindelse med den retlige subsumtion.

I denne sammenhæng kan endvidere peges på sagen ref. i **SKM2015.441.BR**, hvor den forlængede ansættelsesfrist fandtes anvendelig ved beskatningen af fri helårsbolig efter ligningslovens § 16, stk. 9. Sagen drejede sig om en blandet benyttet ejendom, og der var under sagen tvist om fordelingen mellem den erhvervsmæssigt anvendte henholdsvis privat anvendte del af ejendommen.

Hovedanpartshaveren i den pågældende sag gjorde under sagen gældende, at fordelingen mellem en erhvervsmæssig del og en boligdel udgjorde en retlig kvalifikation af ejendommen, og at der således ikke var tale om fastsættelse af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem selskabet og hovedanpartshaveren, alt med den konsekvens, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ikke fandt anvendelse.

Om anvendelsen af den forlængede ansættelsesfrist anførte Retten, at da hovedanpartshaverens anvendelse af selskabets ejendom uden vederlag måtte betragtes som en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B, og da der ikke fandtes holdepunkter for en indskrænkende fortolkning af rækkevidden af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 om udvidet ligningsfrist, var ansættelsen omfattet af den forlængede ansættelsesfrist.

Endvidere konstaterede Retten i sagen ref. i **SKM2015.252.BR**, at den forlængede ligningsfrist ligeledes finder anvendelse i sager om rådighedsbeskatning af hovedaktionærer af fri bolig vedrørende boliger, som selskabet stiller til rådighed for hovedaktionærens nærtstående, in casu en veninde til hovedaktionærens samlever.

Enkeltstående transaktioner

Ikke uventet vil også traditionelle, enkeltstående maskerede udlodninger fra selskab til hovedaktionæren eller dennes nærtstående blive anset for omfattet af den forlængede ansættelsesfrist, jf. herved eksempelvis **SKM2015.396.VLR**. Her blev en hovedanpartshaver udlovningsbeskattet som følge af selskabets manglende fakturering af hoved-

Offentliggjort d. 15. september 2015

anpartshaverens samlever vedrørende selskabets leverancer af vinduer og døre til ombygning af samleverens bopæl.

Videre kan henvises til **SKM2015.76.LSR** om overdragelse af en virksomhed, en kommunale vand- og spildevandsforsyningsvirksomhed, fra kommunen til et kommunen stiftet selskab, hvor SKAT efterfølgende ændrede parternes opgørelse af afskrivningsgrundlaget for distributionsnet og produktionsanlæg.

På tværs af landegrænser

Som det fremgår, giver retsgrundlaget mulighed for, at enhver ændring af en skatteansættelse affødt af en kontrolleret transaktion mellem de pågældende parter kan foretages indenfor den forlængede ansættelsesfrist, og denne mulighed er anvendt effektivt i praksis.

I Den Juridiske Vejlednings afsnit om Fristforlængelse ved kontrollerede transaktioner, afsn. A.A.8.2.1.5., anføres om fristforlængelse, at *”Sådanne sager kræver typisk langvarig sagsbehandling og udveksling af oplysninger med udlandet. Som følge heraf er de ordinære frister for ansættelse og anmodning om genoptagelse forlænget i forhold til de grundlæggende 3 års frister i SFL § 26, stk. 1, og stk. 2.”*

Den i vejledningen omtalte praksis, såvel som Landsskatterettens ikke-offentliggjorte praksis viser dog, at fristerne i vidt omfang anvendes på kontrollerede transaktioner uden noget grænseoverskridende element. Kun få af de kontrollerede transaktioner, der i de ovenfor omtalte sager er anset for omfattet af den forlængede ansættelsesfrist, har således efter sagsreferatet at dømme omfattet et grænseoverskridende element.

Realiteten af retsudviklingen er således, at retssikkerhed i form af en almindelig frist for skattemyndighedernes adgang til at anfægte de skattemæssige konsekvenser af givne transaktioner tilbage i tid er væsentligt ringere for parterne i en kontrolleret transaktion end for alle andre skatteydere.

Denne forringelse af retssikkerheden, der må anses som væsentlig for de berørte parter, og som oprindeligt var begrundet med henvisning til det i og for sig saglige hensyn, at

Offentliggjort d. 15. september 2015

den ligningsmæssige behandling af sager med et grænseoverskridende element var mere tidskrævende end indenlandske sager, er med andre ord foretaget for at tilgodese et hensyn til EU-retten.

Der kan på den baggrund være anledning til på ny at fremdrage begrundelsen for ophævelsen af kravet om et grænseoverskridende element i skattekontrollovens § 3 B, der lyder således, jf. FT 2004/2005, 2. saml., tillæg A, s. 4910:

”EF-traktaten indeholder en række artikler, der har det overordnede sigte, at der ikke må ske forskelsbehandling på grund af nationalitet, hvis forskelsbehandlingen er til ugunst og ikke kan begrundes i saglige hensyn, jf. bl.a. traktatens artikel 39 EF om arbejdskraftens frie bevægelighed og artikel 43 EF om den fri etableringsret. EF-domstolen har endvidere afsagt en række domme omhandlende denne problemstilling, bl.a. C-324/00, Lankhorst-Hohorst (Samling af Afgørelser 2002, side I-11779 ff.). I denne sag underkendte EF-domstolen ved dom af 12. december 2002 de tyske regler om tynd kapitalisering. Domstolen konstaterede, at de tyske regler var i strid med EU-retten, fordi de i realiteten medførte en forskellig behandling af tyske selskaber afhængigt af, om moderselskabet (långiver) var hjemmehørende i Tyskland eller i udlandet.

I skatteministerens oversendelsesbrev af 7. oktober 2003 til Folketinget om V6-redegørelsen (se nedenfor) er der henvist til denne dom med angivelse af, at dommen kan have betydning for den danske dokumentationspligt, som kun gælder for grænseoverskridende transaktioner. Det er videre anført, at det ikke med sikkerhed kan siges, om hensynet til effektiv skattekontrol kan begrunde den danske forskelsbehandling. Denne vurdering afhænger af, om der er sammenhæng mellem mål og midler - altså en proportionalitetsbetragtning.

Ved indførelsen af skattekontrollovens § 3 B, jf. lov nr. 131 af 25. februar 1998, var det vurderingen, at reglerne var i overensstemmelse med EU-retten. På baggrund af udviklingen i EF-domstolens praksis og for at sikre, at reglerne utvivlsomt er i overensstemmelse med EU-retten, er det imidlertid fundet hensigtsmæssigt at udvide anvendelsesområdet, således at bestemmelsen omfatter såvel indenlandske som grænseoverskridende kontrollerede transaktioner.

Offentliggjort d. 15. september 2015

Det foreslås således, at kravet om afgivelse af oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med udenlandske selskaber m.m. (kontrollerede transaktioner) og kravet om udarbejdelse af dokumentation for fastsættelsen af priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner udvides til også at omfatte kontrollerede transaktioner med danske selskaber m.m.

Den foreslåede ophævelse af sondringen mellem grænseoverskridende og indenlandske transaktioner har som umiddelbar konsekvens, at alle kontrollerede transaktioner omfattes af oplysnings- og dokumentationspligten. På den baggrund foreslås dokumentationspligten begrænset, således at mindre virksomheder alene skal udarbejde dokumentation for visse transaktioner. Den foreslåede begrænsning for de mindre virksomheder gælder alene i forhold til dokumentationspligten.”

Uanset sikkerheden af den vurdering af lovmedholdeligheden af de tidligere regler set i forhold til EU-retten, er retssikkerheden med det foreliggende retsgrundlag og den hertil knyttede praksis blevet væsentligt forringet, bl.a. for den store gruppe af erhvervsdrivende, der – i mange tilfælde af andre årsager end netop skattemæssige forhold – har valgt at placere en virksomhed i selskabsregi fremfor i personligt regi.

Eksempelvis kan nævnes små håndværksvirksomheder eller virksomheder indenfor liberale erhverv, der ud fra ansvarsbetragtninger drives i selskabsform, men hvor de skattemæssige problemstillinger i mange sammenhænge svarer til problemstillingerne for virksomheder drevet i personligt regi. Her er de grænseoverskridende elementer typisk af behersket omfang, hvis de overhovedet foreligger, men de betragtninger om retssikkerhed, der ligger bag udformningen af skatteforvaltningslovens almindelige regler om myndighedernes adgang til at ændre en skatteansættelse, er ganske de samme.

Det gør i denne sammenhæng kun ondt værre, at selskaber m.v. gennem de senere år ikke har haft krav på omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bistand i skattesager. Et forhold, der efter skatteminister Karsten Lauritzens seneste udmeldinger dog vil blive set nærmere på.

— o —