Offentliggjort d. 24. november 2015

Rette indkomstmodtager – omgørelse – betalingskorrektion – SKM2015.717.HR, jf. tidligere SKM2014.846.ØLR ©

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

Højesteret stadfæstede ved en dom af 16/11 2015, ref. i SKM2015.717.HR, den tidligere Østre Landsrets dom, ref. i SKM2014.846.ØLR i en sag om rette indkomstmodtager. Parterne i sagen fik således ikke adgang til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, og ej heller adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2.

Undertiden lader en skatteyder et ham tilhørende selskab indtræde som modtager af en given indkomst, hvor SKAT efterfølgende vurderer, at indkomsten rettelig burde være tilgået aktionæren. Der kan være mange begrundelser herfor.

Ofte er der tale om en misforståelse af reglerne, jf. eksempelvis Tommy V. Christiansen, TfS 2005, 706, Omgørelse i sager om rette indkomstmodtager. I denne sag drev hovedaktionæren en konsulentvirksomhed i selskabsform. Der var imidlertid sket en glidende bevægelse fra at selskabet havde en del kunder over i en situation, hvor der kun var én meget stor kunde tilbage, hvorfor aktionæren nærmest måtte opfattes som konsulent for kunden. I denne sag accepterede det daværende Ligningsråd, at der kunne ske omgørelse.

Også andre forhold kan være årsag til, at selskabet erhverver en indkomst, som rettelig burde være tilgået hovedaktionæren, eksempelvis at hovedaktionæren ønsker at skjule overfor omverdenen, hvor meget der tjenes på en given aktivitet.

Endelig kan der selvfølgelig være tale om et ønske om skatteudskydelse. Et forhold, der først dukkede op efter en række ændringer i skattelovgivningen, der tilsigtede at indrette

beskatningen således, at den samlede skat i hovedsagen var uafhængigt af, hvorvidt indkomsten først passerede selskabet.

Såfremt der ikke indrømmes adgang til omgørelse i form af reparationsomgørelse eller betalingskorrektion er konsekvensen den, at selskabet beskattes af den selvangivne indkomst, mens hovedaktionæren beskattes af samme indkomst, hvilket kan medføre en effektiv beskatning på over 100 %.

Princippet om dobbeltbeskatning af indtægten i ovennævnte tilfælde blev dog næppe effektueret i perioden 1980-1997, og formentlig ej heller i kalenderåret 1998, da der efter dagældende fast administrativ praksis var adgang til omgørelse i disse tilfælde.

Dette gjaldt uanset grundlaget for korrektionen. Hvor en given indkomst var indtægtsført i selskabet, og skattemyndighederne fandt, at indtægten skulle henføres til aktionæren, var det således i ligningsvejledningen afsnit S.C.1.1.1 anført, at "…Selskabet, der har modtaget indtægten, vil have selvangivet denne, og selskabets indkomstansættelse skal derfor ikke ændres, **med mindre det over for ligningsmyndigheden godtgøres, at forholdet er berigtiget ved, at beløbet er udbetalt eller godskrevet personen**." (udhævet her) Denne formulering fandtes uændret anførte sted i ligningsvejledningen fra 1980 helt frem til 1997. Først med ligningsvejledningen 1998, der udkom i foråret 1999, blev formuleringen ændret, således at der herefter kræves tilladelse til omgørelse.

Med nævnte formulering i ligningsvejledningen blev der ikke stillet givne betingelser for omgørelse, herunder krav om at dispositionen skulle være lagt klart frem, god tro m.v. Den disposition, at selskabet udbetalte beløbet til aktionæren, medførte i sig selv, at der var grundlag for at nedsætte selskabets indkomst med det beløb, der var blevet beskattet hos aktionæren. Da udbetalingen af beløbet fra selskabet til aktionæren dels medførte en nedsættelse af selskabsindkomsten dels ikke udløste beskatning hos aktionæren, må det formodes, at udbetalingen og dermed omgørelsen (eller måske snarere betalingskorrektion) som altovervejende hovedregel fandt sted.

Offentliggjort d. 24. november 2015

Først med de nugældende regler om adgang til omgørelse, støder skatteyderen ind i kravet om, at det skal dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter

Se i det hele om udviklingen i omgørelses og reparationsomgørelse i artiklen Omgørelse i sager om rette indkomstmodtager, TfS 2005.632.

Der kan endvidere henvises til foredrag afholdt af undertegnede for Danmarks Skatteadvokater den 22. maj 2015. Foredraget forefindes på videofilm og kan ses gratis på min hjemmeside, V.dk, http://v.dk/video/betalingskorrektion

SKM2015.717.HR

Med Højesterets dom af 16/11 2015, ref. i SKM2015.717.HR, har Højesteret bl.a. taget stilling til et spørgsmål, som har været meget længe undervejs, nemlig spørgsmålet om, hvorvidt der i sager om rette indkomstmodtager er adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.

For sager om rette indkomstmodtager, eksempelvis hvor skattemyndighederne henfører givne konsulenthonorarer 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 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 kunne opretholdes.

Problemstillingen kom 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 afgivelse af oplysninger om *"art og omfang af 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)"*.

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.

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 medførte 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 bestemmel-*

sens 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-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., 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 dernæst med en supplerende bemærkning vedrørende anvendelsesområdet for ligningslovens § 2. Bemærkningen, der i sammenhængen havde karakter af et obiter dictum, skal givetvis skal 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 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, 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 indkomstmodtager**.

Begge parter i sagen tog i denne sag afsæt i, at forholdet ikke var omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 – **skatteyderen** 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.

Skatteyderen 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 bestemmelsernes 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…”

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 skatteforvalt-

ningslovens § 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 konsulenthonorarer, der var indtægtsført i selskabet, men som skattemyndighederne havde henført til hovedanpartshaveren som rette indkomstmodtager.

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 indkomstmodtager, uanset Højesterets meget vide afgrænsning af de transaktioner, der er omfattet af ligningslovens § 2, og uanset Højesterets konstatering af, at sager om rette indkomstmodtager 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 i første færd 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), blev vedrørende den foreliggende problemstilling afgjort med i det væsentligste ligelydende præmisser og fastslog, at der er adgang til betalingskorrektion i sager om rette indkomstmodtager. Begge kendelser er omtalt af Bodil Christiansen og 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 med ca. 20 speciallæger tilknyttet, og speciallægen i den her omhandlede sag 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.*
>
> *I nærværende sag er ændringerne af [speciallægens] skatteansættelser for indkomstårene 2007-2009 ændret efter praksis om rette indkomstmodtager. 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, hvor sagerne blev afgjort ved henholdsvis Østre Landsrets dom ref. i SKM2014.846.ØLR og 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 indkomstmodtager, 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 indkomstmodtager samt højesteretsdommen ref. i SKM2014.504.HR om ansættelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 i relation til beskatning af fri bil hos en hovedaktionær.

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 kontrol-

lerede 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 nulkupon-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 bestemmelsers 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.

Skatteministeriet 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 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 opfat-

telse 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.

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 tilsidesat 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 øvrigt anførte, finder landsretten, at de foreliggende skatteansættelsesændringer, der beror på, at {speciallægen} anses for rette indkomstmodtager, 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 indkomstmodtager. Da der ikke er foretaget en ændring af skatteansættelserne i hen-*

hold til ligningslovens § 2, stk. 1, kan {søsterselskabet} ikke foretage betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5."

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 indkomstmodtager 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 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.

SKM2015.717.HR

Sagen ref. i SKM2014.846.ØLR har nu været forelagt for Højesteret, der ved dommen ref. i SKM2015.717.HR stadfæstede Østre Landsret dom.

Højesteret konstaterede indledningsvist, at speciallægen ved Østre Landsrets dom var anset for at være rette indkomstmodtager af de honorarer (på de årligt 2,4 mio. kr.), som driftsselskabet havde betalt til søsterselskabet, og at denne del af dommen ikke var anket til Højesteret. Højesteret konstaterede i denne forbindelse, at det således var ubestridt, at speciallægen var rette indkomstmodtager af de årlige honorarer på 2,4 mio. kr., som klinikken havde betalt til søsterselskabet, og hvor speciallægen årligt modtog 200.000 kr. Videre konstaterede Højesteret, at de resterende 2,2 mio. kr. herefter anses som et skattepligtigt tilskud fra speciallægen til søsterselskabet.

Vedrørende spørgsmålet om betalingskorrektion konstaterede Højesteret dernæst, at søsterselskabet med påstanden om betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5 ønskede at undgå tilskudsbeskatning ved at forpligte sig til at betale beløbene til speciallægen.

Om adgangen til betalingskorrektion udtalte Højesteret på denne baggrund, at:

> *"Efter ligningslovens § 1 anvendes reglerne i statsskatteloven ved påligning af indkomstskat med de ændringer og tilføjelser, der er fastsat i ligningsloven. Af ligningslovens § 2, stk. 1, 1. pkt., fremgår, at der for en række opregnede skattepligtige ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvendes priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem de anførte parter (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Efter § 2, stk. 5, 1. pkt., kan den skattepligtige ved ændringer i ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1 undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår.*

Offentliggjort d. 24. november 2015

Højesteret har i dom af 2. februar 2012 (UfR 2012.1642) anført, at korrektionsadgangen efter ligningslovens § 2, stk. 1, omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen. Som anført af landsretten har Højesteret imidlertid hverken ved denne dom eller ved kendelsen af 23. marts 2012 (UfR 2012.305) taget stilling til, om sager vedrørende rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2.

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at den foretagne ændring, der har hjemmel i statsskattelovens § 4, ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kan foretages betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. {Søsterselskabet} kan således heller ikke få medhold i den subsidiære påstand."

Det må herefter konstateres, at skattekontrollovens § 3 B og dermed skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 om den forlængede ligningsfrist for kontrollerede transaktioner er mere vidtfavnende end ligningslovens § 2 og dermed § 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 indkomstmodtager, 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 heller ikke give grundlag for betalingskorrektion efter § 2, stk. 5.

Set i lyset af det historiske udgangspunkt, hvor en "omgørelse" i disse tilfælde end ikke krævede SKAT´s tilladelse, men blot tilvejebringelse af en dokumentation for, at midlerne var overført til "rette indkomstmodtager", jf. herved senest Ligningsvejledningen 1997, afsnit S.C.1.1.1, har praksis nu udviklet sig til en yderst hårdhændet behandling af den skatteyder, der drister sig ude i denne type konstruktioner.

Om omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29

Som ovenfor nævnt havde parterne i sagen tillige anmodet om adgang til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. Men der var hverken efter Landsskatterettens eller domstolenes opfattelse grundlag for skattemæssig omgørelse i den foreliggende sag.

Højesteret henviste også på dette punkt til præmisserne for Østre Landsrets dom, hvor landsretten anførte, at:

> *"{Speciallægen} er som fastslået rette indkomstmodtager af de honorarer for hans arbejde, der er udbetalt fra {driftsselskabet} til {søsterselskabet} i henhold til samarbejdskontrakten. Uanset at honorarerne må anses for løn for {speciallægens} personlige arbejde i et tjenesteforhold, er honorarerne blevet henført til og indtægtsført i {søsterselskabet}. På den baggrund og efter de foreliggende oplysninger om selskabskonstruktionen findes det ikke godtgjort, at dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter. Betingelsen for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er derfor ikke opfyldt."*

Helt overordnet kan man rejse spørgsmålet, om skaden var blevet helt så omfattende, hvis speciallægen blot havde ladet sig ansætte i driftsselskabet. Netop i denne henseende har SKAT´s praksis gennem de seneste mange år været "larmende" generøs. Af Den Juridiske Vejledning, senest 2015-2, afsn. C.B.3.7 "Fiksering af ydelser mellem hovedaktionæren og selskabet", fremgår således, at:

> *"Fastsættelse af løn fra et selskab til dets hovedaktionær, er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2. En hovedaktionær, som udfører arbejde for sit selskab, skal derfor fastsætte sit arbejdsvederlag til en værdi, som svarer til, hvad selskabet skulle have betalt til en udenforstående person.*
>
> *Det følger dog af praksis, at SKAT som udgangspunkt ikke fikserer løn i disse tilfælde. I de tilfælde, hvor vederlaget ligger under hvad der skulle have været betalt til en udenforstående, skal SKAT derfor i almindelighed acceptere parternes aftalte vederlag.*

Offentliggjort d. 24. november 2015

> *Skatteministeren har redegjort for den administrative praksis om fikseret løn i hovedaktionærforhold. Det fremgår af redegørelsen, at der har været en helt klar administrativ praksis om, at der som absolut altovervejende hovedregel ikke bliver fikseret løn. Se TfS 1997, 80 DEP."*

I den foreliggende sag ville et – under tilsvarende forudsætninger - forøget overskud i driftsselskabet herefter - og med samme konsekvenser for speciallægen som hovedaktionær - kunnet have været udloddet fra driftsselskabet til moderselskabet.

Denne voldsomme diskrepans mellem forskellige organisationsformer forekommer mindre holdbar.

Ligeledes kan peges på erhvervsdrivendes anvendelse af virksomhedsskatteordningen, hvor der så vidt ses på intet tidspunkt har været rejst krav om "hævninger" af en driftsherreløn i virksomheden.

—— o ——