

Offentliggjort d. 7 november 2015

Forlænget ansættelsesfrist for SKAT for hovedaktionærer og selskaber[©]

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

www.v.dk

SKAT har særligt lange frister for at gennemgå og ændre beskatningen af transaktioner mellem selskab og aktionær. Det er selvsagt belastende med et torskellige op til 6 år tilbage i tid om forhold, der for længst er gået i glemmebogen. Er der grundlag for ændringer af skatteansættelsen, kan alene renten af restskatterne være truende for en lille virksomhed.

Alle skatteydere skal hvert år selvangive årets indkomst overfor SKAT.

Indenfor visse frister har SKAT herefter mulighed for at kontrollere skatteyderens opgørelse af den skattepligtige indkomst og til at korrigere indkomsten, hvis opgørelsen efter SKAT's opfattelse er mangelfuld eller fejlagtig. Typisk drejer SKAT's ændring af den selvangivne indkomst sig om en forhøjelse af den selvangivne indkomst med en forøget skattebetaling til følge. Men fristerne omfatter i princippet også en nedsættelse af indkomsten med en formindsket skattebetaling til følge.

3-års-risten

I loven er fastsat klare tidsfrister for SKAT's adgang til at ændre den selvangivne indkomst. Fristerne er begrundet i det synspunkt, at en skatteyder ikke skal kunne afkræves ekstra skatter efter mange års forløb, hvor ingen længere kan huske, hvad der er passeret, og hvor skatteyderen har indrettet sig på den gennemførte beskatning.

Offentliggjort d. 7 november 2015

Som udgangspunkt skal SKAT varsle eventuelle ændringer af den selvangivne indkomst senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, og en ændring af skatteansættelsen skal som udgangspunkt være sat i værk senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Ønsker SKAT at foretage en ændring af en skatteydere skatteansættelse for 2014, skal denne ændring således som udgangspunkt være varslet senest den 1. maj 2018, og ændringen skal være foretaget senest den 1. august 2018.

Kortere frister

For nogle persongrupper er der fastsat kortere frister. Det drejer sig i første række om skatteydere, der har enkle økonomiske forhold.

I så fald skal SKAT som udgangspunkt varsle en ændring af skatteansættelsen senest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Og den varslede ændring skal være foretaget senest den 1. oktober i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Ønsker SKAT således at foretage en ændring af skatteansættelsen for 2014 for en skatteyder med enkle økonomiske forhold, skal denne ændring varsles senest den 30. juni 2016, og ændringen skal være foretaget senest den 1. oktober 2016.

Længere ansættelsesfrister

For andre grupper af skatteydere gælder der derimod længere - meget længere - frister.

For bl.a. selskaber og disses hovedaktionærer gælder således længere frister, hvis skattevæsenets ændring drejer sig om handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem selskabet og hovedaktionæren. Sådanne transaktioner betegnes i loven som ”kontrollede transaktioner”.

I disse tilfælde skal SKAT's ændringer af den selvangivne indkomst varsles senest den 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb, og en ændring af skatteansættelsen skal

Offentliggjort d. 7 november 2015

som udgangspunkt være sat i værk senest den 1. august i det sjette år efter indkomstårets udløb.

Ønsker SKAT at foretage en ændring af en hovedaktionærs skatteansættelse for 2014 på baggrund af en kontrolleret transaktion, skal denne ændring således være varslet senest den 1. maj 2020, og ændringen skal være foretaget senest den 1. august 2020.

Frem til 2005 var disse særregler om en 6-års frist møntet på transaktioner med et grænseoverskridende element. Det grænseoverskridende element var hele begrundelsen for at fastsætte en forlænget ansættelsesfrist med henvisning til, at sådanne sager ofte er særdeles komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger fra udlandet.

I 2005 blev reglerne imidlertid ændret, således at reglerne om en 6-års frist kan anvendes ikke blot i sager med et grænseoverskridende element, men også i sager, der omfatter transaktioner mellem udelukkende indenlandske parter.

Det betyder f.eks., at den lokale VVS-mand, der har valgt at drive sin enkeltmandsvirksomhed i eget selskab, også er omfattet af reglerne om en 6-års-frist, hvis SKAT's ændringer vedrører en transaktion mellem VVS-manden personligt og det ham tilhørende selskab.

Efter praksis at dømme anvender SKAT i stigende omfang reglerne om en 6-års frist vedrørende transaktioner mellem selskab og aktionær, således at stadig flere ændringer af en skatteansættelse foretages, efter at den almindelige frist på 4 år er udløbet.

Hvilke transaktioner

Højesteret har samtidig hermed, nemlig i en dom fra 2012, tilkendegivet, at 6-års-risten gælder for enhver ansættelsesændring affødt af en kontrolleret transaktion i form af f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv. Og videre, at 6-års-risten gælder for 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.

Offentliggjort d. 7 november 2015

Som allerede berørt har SKAT bredt fristen ud til at omfatte en række forskellige sags-typer, hvor der har foreligget kontrollerede transaktioner.

Goder, der stilles til rådighed

Hvis en hovedaktionær er ansat som eksempelvis direktør i selskabet, kan der i visse tilfælde opstå uenighed med SKAT om, hvorvidt der er tale om et forhold, der har sit udspring i lønansættelsesforholdet eller i den pågældendes status som hovedaktionær.

Ved en sag afgjort i 2014 fastslog Højesteret udtrykkeligt, at **6-års-fristen** finder anvendelse også i tilfælde, hvor en hovedaktionær havde fået fri bil stillet til rådighed af selskabet, og hovedaktionæren derfor skulle beskattes af værdi af fri bil. Der foreligger da også nu adskillige offentliggjorte som ikke-offentliggjorte afgørelser vedrørende netop denne beskatning i en årrække tilbage i tid.

For nogle hovedaktionærer har et sådant møde med skattevæsenet om fri bil været yderst bekosteligt.

Har skattevæsenet f.eks. i begyndelsen af 2015 valgt at beskatte en hovedaktionær af værdi af fri bil, fører reglerne om 6-års-fristen frem til, at SKAT kan forhøje hovedaktionærens personlige indkomst med værdi af fri bil for 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 og 2014. Hertil kommer procenttillæg og forrentning tilbage i tid, således at der selv med dagens lave rente kan blive tale om et tillæg på over 30 pct. oven i restskatten.

6-års-fristen finder ligeledes anvendelse i sager om eksempelvis rådighedsbeskatning af hovedaktionærer af fri bolig, sommerbolig eller lystbåd, som selskabet stiller til rådighed for hovedaktionæren eller dennes nærtstående.

Enkeltstående transaktioner

Også enkeltstående dispositioner mellem selskab og aktionær anses for omfattet af 6-års-fristen.

Offentliggjort d. 7 november 2015

Et af typeeksemplerne er salg af en fast ejendom fra hovedaktionær til selskab – eller omvendt, og hvor SKAT efterfølgende ændrer prissætningen ved overdragelsen, fordi selskabet har købt for dyrt eller solgt for billigt.

Et andet eksempel sås i en sag afgjort af Vestre Landsret i 2015, hvor en hovedanparts-haver blev udbyttebeskattet vedrørende selskabets ikke-fakturerede leverancer til hoved-anpartshaverens nærtstående, bl.a. leverancer af vinduer og døre til ombygning af sam-leverens bopæl.

Rette indkomstmodtager

Et tredje eksempel er tilfælde, hvor skatteydere har valgt at placere indkomst i sit sel-skab, men hvor indkomsten efter SKAT's opfattelse retteligt burde have været beskattet hos hovedaktionæren personligt.

Denne struktur har været set indenfor forskellige faggrupper, bl.a. hos konsulenter og læger, hvor skatteyderen har opfattet forholdet således, at skatteyderen drev selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, men hvor SKAT har anset indkomsten som lønindkomst, der skulle beskattes hos skatteyderen som personlig indkomst. Hvor SKAT herefter har gennemført ansættelsesændringer i overensstemmelse med SKAT's opfattelse, har resul-tatet været, at én og samme indkomst er blevet beskattet med mere end 100 pct. I en konkret sag påviste skatteyderen, at der blev tale om en effektiv beskatning på 112 pct. Hertil kommer procenttillæg og forrentning af de udløste restskatter. En sådan beskat-ning en årrække tilbage i tid kan selvsagt være ødelæggende for enhver skatteydere's øko-nomi.

Særregler for hovedaktionærer

Den vide anvendelse af 6-års-fristen for transaktioner mellem selskab og aktionær bety-der, at denne gruppe af skatteydere generelt behandles efter andre og skærpede regler end alle andre skatteydere.

Offentliggjort d. 7 november 2015

Hvor der er tale om hovedaktionærforhold uden nogen form for grænseoverskridende relationer - og hvor den oprindelige begrundelse for de 6-års-fristen slet ikke er til stede - fører særreglerne frem til en væsentlig forskelsbehandling mellem på den ene side erhvervsdrivende, der driver virksomhed i personligt regi, og på den anden side erhvervsdrivende, der har valgt at placere virksomheden i et selskab. Dette selv om mange skatteretlige problemer i princippet er ganske de samme.

— o —