

Offentliggjort d. 8. september 2009

Ligningslovens § 2 – betalingskorrektion –SKM2009.506.ØLR[©]

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

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved en dom af 20/8 2009, at en erklæring fra skatteyderens revisor konstituerede en rettidigt påtaget forpligtelse til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Landsretten underkendte således Landsskatterettens tidligere afgørelse i sagen, ref. i TfS 2008, 39.

Efter ligningslovens § 2, stk. 5, kan skatteydere i transfer-pricing-sager undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) af skattemyndighedernes korrektion af priser og vilkår ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de korrigerede priser og vilkår. Det er bl.a. en forudsætning, at skatteyderen påtager sig betalingsforpligtelsen i tilknytning til gennemførelsen af korrektionen, dvs. på det tidspunkt, hvor den ændrede ansættelse første gang foretages.

I forbindelse med gennemførelse af transfer-pricing-korrektioner antages skattemyndighederne som udgangspunkt at have pligt til at give vejledning om adgangen til betalingskorrektion, hvis det skønnes relevant. Er der ikke foretaget en sådan vejledning, antages ansættelsesændringen ikke at være ugyldig, men muligheden for betalingskorrektion antages at blive bevaret inden for gældende frist- og forældelsesregler for tilbagebetaling af skat, jf. herved Told- og Skattestyrelsens notat om betalingskorrektion og omgørelse ref. i TfS 2000, 740, pkt. 4.1.

Sagen afgjort ved Østre Landsrets dom af 20/8 2009 belyser samspillet mellem på den ene side adgangen til betalingskorrektion og myndighedernes vejledningspligt herom og på den anden side skatteforvaltningslovens regler om genoptagelse af en skatteansættelse.

Offentliggjort d. 8. september 2009

Jeg har tidligere omtalt denne sag i forbindelse med Landsskatterettens kendelse i sagen, ref. i TfS 2008, 39, hvor sagen faldt negativt ud for skatteyderen. Skatteyderen indbragte sagen for domstolene, hvor sagen ved Retten i Holbæks dom af 30/12 2008 blev hjemvist til fornyet behandling hos skattemyndighederne. Skatteministeriet ankede denne dom til Østre Landsret, der nu har truffet afgørelse i sagen ved dommen af 20/8 2009.

I den pågældende sag havde skattemyndighederne i 2004 foretaget rentefiksering vedrørende et anpartsselskabs gæld til hovedanpartshaveren for indkomstårene 2000 og 2001. Afgørelsen blev påklaget til Landsskatteretten, der i februar 2005 stadfæstede afgørelsen.

Betalingskorrektio n var ikke på dette tidspunkt på tale i sagen. Den skatteansættende myndighed havde omtalt muligheden for betalingskorrektio n i myndighedens sagsfremstilling, men havde ikke oplyst, at en betalingsforpligtelse skulle påtages i forbindelse med gennemførelse af skatteansættelsen. Herom fremgik blot af sagsfremstillingen, at ansøgningen (om betalingskorrektio n) skulle sendes til skattemyndighederne sammen med dokumentationen for bogføringen og eventuel betaling.

Den 30/11 2005 anmodede selskabets revisor om yderligere fradrag i selskabets indkomst for 2004, idet der henvises til skattemyndighedernes rentekorrektio n vedrørende indkomstårene 2000 og 2001. Videre fremgik af skrivelsen, at ”Selskabet påtager sig betalingsforpligtelsen, og ovenstående rentebeløb (den fikserede rente) bogføres pr. 1/10 2004 på selskabets mellemregningskonto med hovedanpartshaver.” Sidenhen, i december 2005, fremsendte revisoren en specifikation vedrørende ændring af selskabets skattepligtige indkomst for indkomstårene 2001, 2003 og 2004, hvorefter selskabets indkomst for 2001 skulle nedsættes med den fikserede rente for dette år. Endvidere anmodede revisoren i marts 2006 om tilladelse til betalingskorrektio n, og henviste herved til omtalen af adgangen til betalingskorrektio n i den skatteansættende myndigheds sagsfremstilling.

Skattemyndighederne afviste imidlertid at genoptage selskabets skatteansættelse for 2000 og 2001, da genoptagelsesfristen var udløbet, og da betalingsforpligtelsen ikke sås at være påtaget i tilknytning til gennemførelsen af korrektio nen.

Offentliggjort d. 8. september 2009

Selskabet indbragte også denne afgørelse for Landsskatteretten, der stadfæstede skattemyndighedernes afgørelse, og således afviste genoptagelse for 2000 og 2001 med henblik på effektivering af betalingskorrektion.

Vedrørende det forhold, at selskabet ikke påtog sig betalingsforpligtelsen i tidsmæssig tilknytning til skattecentrets ændrede skatteansættelse, anførte Landsskatteretten, at selskabet først i februar 2006 af skattemyndighederne blev gjort opmærksom på, at en betalingsforpligtelse skulle påtages i tidsmæssig tilknytning til skattecentrets ændrede skatteansættelse. Videre henviste retten til, at muligheden for betalingskorrektion bevarer inden for gældende frist- og forældelsesregler for tilbagesøgning af skat, hvis der ikke er givet vejledning om muligheden for betalingskorrektion, jf. TfS 2000, 740 om betalingskorrektion og omgørelse. På denne baggrund konkluderede Landsskatteretten, at den omstændighed, at selskabet ikke havde påtaget sig betalingsforpligtelsen rettidigt, ikke (i sig selv) kunne begrunde et afslag på genoptagelse.

Efter Landsskatterettens opfattelse gav skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1 mulighed for ekstraordinær genoptagelse bl.a. i tilfælde, hvor der blev foretaget betalingskorrektion. Men reaktionsfristen på 6 mdr. efter § 27, stk. 2 skulle efter Landsskatterettens opfattelse regnes fra Landsskatterettens kendelse fra februar 2005. Reaktionsfristen var følgelig overskredet. Selskabets anmodning om genoptagelse blev derfor afvist.

Retten i Holbæk var enig i Landsskatterettens første præmis, hvorefter den omstændighed, at selskabet ikke havde påtaget sig betalingsforpligtelsen rettidigt, ikke kunne begrunde et afslag på genoptagelse.

I modsætning til Landsskatteretten fandt byretten videre, at fristen for genoptagelse *ikke* skulle regnes fra Landsskatterettens første kendelse i sagen, *men derimod* fra det tidspunkt, hvor selskabet *gennemførte betalingskorrektionen*. Da betalingskorrektionen tidligst var foretaget med selskabets revisors skrivelse af 30/11 2005 til skattemyndighederne, og da anmodningen om genoptagelse var sendt den 6/3 2006, - og dermed mindre end 6 mdr. efter betalingskorrektionen - var anmodningen rettidig efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Offentliggjort d. 8. september 2009

Sagen sluttede dog ikke her. Skatteministeriet havde nemlig under byretssagen fremført det synspunkt, at selskabet rent faktisk ikke reelt havde påtaget sig en betalingsforpligtelse. Retten i Holbæk anførte hertil, at skattemyndighederne burde have lejlighed til at tage stilling til dette synspunkt. Retten hjemviste herefter sagen – uanset at ingen af parterne havde nedlagt påstand herom.

Efter Skatteministeriets opfattelse hvilede byrettens hjemvisningsafgørelse på de – indbyrdes modstridende – synspunkter, at selskabet *på den ene side* havde foretaget en rettidig betalingskorrektion, og at skattemyndighederne *på den anden side* skulle have mulighed for at efterprøve, om selskabet havde påtaget sig en betalingsforpligtelse. Eller udtrykt på en anden måde: Skattemyndighedernes synspunkt var nærmere, at når byretten havde lagt til grund, at selskabet havde foretaget betalingskorrektion, gav det ingen mening at hjemvise sagen med henblik på en efterprøvelse af, *om* der var foretaget betalingskorrektion.

Ministeriet ankede derfor sagen til Østre Landsret, hvor sagen alene drejede sig om, hvorvidt selskabet havde påtaget sig en betalingsforpligtelse.

Landsretten fandt her, at selskabet i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 5 havde påtaget sig en betalingsforpligtelse ved revisorens brev af 30/11 2005.

I landsrettens præmisser omtales i denne forbindelse det i praksis væsentlige spørgsmål om forbehold fra skatteyderens side i forbindelse med påtagelse af en betalingsforpligtelse. Revisoren havde nemlig i henvendelsen fra marts 2006 til skattemyndighederne betinget sin forpligtelse til at betale de fikserede rentebeløb af skattemyndighedernes accept af betalingskorrektionen. Dette for at undgå tilskudsbeskatning som følge af betalingskorrektionen. Landsretten anførte om dette forhold, at selskabet fandtes at have været berettiget til at betinge betalingsforpligtelsen af skattemyndighedernes accept. I modsat fald ville selskabet risikere, at betalingsforpligtelsen medførte en yderligere beskatning i tilfælde, hvor skattemyndigheden fandt, at betalingskorrektionen var sket for sent.

Offentliggjort d. 8. september 2009

Med den foreliggende sag er *for det første* fundamenteret, at muligheden for betalingskorrektion bevares inden for gældende frist- og forældelsesregler for tilbagesøgning af skat, hvis skattemyndighederne ikke har givet vejledning om muligheden for betalingskorrektion.

Med sagen er *der næst* fastslået, at påtagelse af en betalingsforpligtelse efter ligningslovens § 2, stk. 5 er udtryk for en ændring af det privatretlige grundlag for en skatteansættelse. En betalingsforpligtelse vil derfor kunne give grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1, hvorefter genoptagelse kan ske, når der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for ansættelsen.

For det tredje må bemærkes, at Landsrettens udtrykkelige anerkendelse af forbehold knyttet til en betalingsforpligtelse har stor praktisk betydning for den skatteyder, der på den ene side ønsker at påtage sig en betalingsforpligtelse, men som på den anden ikke ønsker at løbe nogen risiko for at komplicere en allerede verserende korrektionssag ved påtagelse af en betalingsforpligtelse eller gennemførelse af en faktisk betaling, som skattemyndighederne ikke kan anerkende som en betalingskorrektion omfattet af ligningslovens § 2, stk. 5.

— o —