

Offentliggjort d. 2. december 2009

Rette indkomstmodtager – omgørelse – Vestre Landsrets dom af 19/11 2009, VL B-2466-08, jf. tidligere TfS 2009, 441 BR. ©

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

Vestre Landsret meddelte ved en dom af 19/11 2009 tilladelse til omgørelse i en sag om rette indkomstmodtager. Efter at SKAT i de senere år har lagt afstand til omgørelse i sager om rette indkomstmodtager, er det med landsretsdommen fastslået, at omgørelse fortsat kan være en relevant løsningsmulighed i disse sager.

Der rejses i praksis fortsat sager af den type, der almindeligvis omtales som sager om rette indkomstmodtager. En ikke uvæsentlig del af disse sager drejer sig om, hvorvidt en given indtægt skal beskattes hos en person eller hos dennes hovedaktionærselskab.

Blandt sagerne om rette indkomstmodtager er de tilfælde, hvor en lønmodtager aftaler med sin arbejdsgiver, at lønnen skal indbetales til et af lønmodtageren behersket aktieselskab. Her må lønnen ifølge ligningsvejledningen skattemæssigt betragtes som udbetalt til lønmodtageren selv. Lønmodtageren kan således ikke sætte sig selv på aktier med den virkning, at han alene bliver beskattet af det udbytte eller den eventuelle løn, som selskabet måtte udbetale.

Virksomheden af, at en given indkomst henføres til beskatning ved et andet skattesubjekt, er som udgangspunkt, at indtægten beskattes to gange: Dels hos det skattesubjekt, der anses som rette modtager af indtægten, typisk hovedaktionæren. Og dels hos det skattesubjekt, hvor indtægten oprindeligt er indtægtsført, typisk selskabet, idet hovedaktionæren skattemæssigt anses at have videregivet indtægten til selskabet.

Offentliggjort d. 2. december 2009

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.*” 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 ligningsvejledningen 2000, afsn. S.C.1.1.1. og fremefter blev omgørelsesadgangen knyttet direkte til skattestyrelseslovens § 37 C. Det anføres således her, at “*Selskabet, der har modtaget indtægten, vil have selvangivet denne, og selskabets indkomstansættelse skal derfor ikke ændres, med mindre der opnås tilladelse til omgørelse, jf. skattestyrelseslovens § 37 C.*”

Den refererede passus har siden fremgået i uændret form i ligningsvejledningen, senest i ligningsvejledningen 2009-2.

Ligningsvejledningen lader dog samtidig forstå, at der kun er en meget begrænset adgang til omgørelse i sager af denne type. Faktisk indeholder ligningsvejledningen ingen omtale af konkrete sager, hvor omgørelse blev tilladt, men kun omtale af sager, hvor omgørelse er blevet afslået, se herved afsn. S.C.1.1.1. og Processuelle regler, afsn. O.1., herunder særligt de afsnit, der indeholder en omtale af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 og nr. 3. Dette uanset at det daværende Ligningsråd i 2005 meddelte tilladelse til omgørelse i en sådan sag, jf. herved TfS 2005, 773 LR.

Med Vestre Landsrets dom af 19/11 2009 har landsretten imidlertid markeret, at adgangen til omgørelse fortsat står åben i sager om rette indkomstmodtager.

Offentliggjort d. 2. december 2009

Sagen drejede sig om en skatteyder, der tidligere havde været ansat som rejsemontør i en virksomhed, og som nu var blevet medejer af denne virksomhed gennem et af ham kontrolleret anpartsselskab.

Den materielle problemstilling i sagen var nærmere, hvorvidt skatteyderen eller anpartsselskabet var rette indkomstmotager for et vederlag for arbejde med værkstedsledelse for virksomheden. Arbejdet var udført af skatteyderen, men indtægtsført i dennes hovedanpartshaverselskab.

Skattemyndighederne og sidenhen Retten i Århus og Vestre Landsret fandt, at skatteyderen måtte anses som rette indkomstmotager af vederlaget.

Landsretten fandt imidlertid, at betingelserne for omgørelse efter skattestyrelseslovens § 37 C (nu skatteforvaltningslovens § 29) var opfyldt, og hjemviste derfor sagen med henblik på effektivering af omgørelsen.

Landsretten tiltrådte således for det første, at beslutningen om at lade indtægterne fra værkstedslederkontrakten tilfalde skatteyderens hovedanpartshaverselskab primært var begrundet i ønsket om at foretage en opsparring i selskabet, således at selskabet havde økonomisk mulighed for at – enten i form af et medejerskab af virksomheden eller ved en eventuel overtagelse af virksomhedens aktiviteter i tilfælde af konkurs – at drive virksomheden videre eller at danne grundlag for andre erhvervsmæssige aktiviteter uden tilknytning til virksomheden. Landsretten fandt på grundlag af bevisførelsen her, at selv om denne disposition også havde skattemæssige konsekvenser, var hensynet til at spare eller udskyde skat ikke det overvejende hensyn bag beslutningen. Betingelsen for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 var efter landsrettens opfattelse følgelig opfyldt.

Landsretten fandt efter bevisførelsen videre at kunne lægge til grund, at såvel årsregnskaberne som selvangivelserne var afgivet på korrekt vis, og at det heri var angivet, at indtægterne i virksomheden hidrørte fra konsulentvirksomhed. Landsretten henviste i den forbindelse videre til, at det af årsregnskaberne for indkomstårene 2003 og 2004 desuden fremgik, at indtjeningen vedrørende konsulentarbejdet i det væsentligste hidrørte fra virksomheden. Landsretten fandt endvidere at måtte lægge til grund, at skatteyde-

Offentliggjort d. 2. december 2009

ren ikke var bekendt med, at placeringen af indtægten i hovedanpartshaverselskabet kunne give anledning til skattemæssige problemer, og at han som følge deraf ikke havde anledning til at oplyse yderligere om forholdet. Under hensyn hertil samt under hensyn til indholdet af Ligningsrådets meddelelse ref. i TfS 2000, 740 tiltrådte landsretten, at betingelsen for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 var opfyldt.

Som nævnt ovenfor blev sagen herefter hjemvist med henblik på effektivering af omgørelsen.

Der er tale om en konkret begrundet afgørelse fra landsrettens side. Der er således ikke med dommen lagt op til, at skatteydere i sager om rette indkomstmodtager i almindelighed kan påregne at få adgang til omgørelse.

Omvendt er der med dommen lagt afstand til skattemyndighedernes ganske afvisende holdning til omgørelse i sager om rette indkomstmodtager.

Særligt bemærkes, at landsrettens udformning af præmisserne i vidt omfang afspejler de synspunkter, som jeg har givet udtryk for i TfS 2005, 632. Særligt er der her grundlag for at fremhæve landsrettens tilkendegivelse om, hvilke krav der kan stilles til skatteyderen i henseende til at lægge dispositionen klart frem for myndighederne, jf. nærmere skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3.

— o —