

Offentliggjort d. 1. oktober 2002

Betalingskorrektion - manglende rettidig anmodning[©]

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

www.v.dk

Ved Landsskatterettens kendelse af 15/8 2002 ⁽¹⁾ fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at ansætte et selskabs indkomst på baggrund af en anmodning om betalingskorrektion, uanset at de stedlige skattemyndigheder ikke havde givet vejledning om muligheden for betalingskorrektion, men tværtimod havde bestridt, at betalingskorrektion var mulig i den pågældende sag.

Ligningslovens § 2 indeholder en udtrykkelig hjemmel til at korrigere priser og vilkår for transaktioner mellem visse nærtstående, såfremt transaktionerne ikke har fundet sted på markedsmæssige vilkår. En korrektion efter ligningslovens § 2 vil tillige omfatte de såkaldte sekundære justeringer:

Er der eksempelvis fikseret rente af et rentefrit udlån fra hovedaktionær til selskab, vil aktionæren blive beskattet af den fikserede rente. Selskabet vil få fradragsret for den modsvarende renteudgift. Herudover vil selskabet blive beskattet af den fikserede rente, der anses som et tilskud til selskabet. Tilskuddet svarer til den sparede rente, der ikke er betalt til aktionæren. Det er den sidstomtalte beskatning, der benævnes den sekundære justering.

De sekundære virkninger – i førnævnte eksempel tilskudsbeskatningen af selskabet – kan dog undgås, hvis parterne forpligter sig til at foretage betaling i overensstemmelse

¹ SKM2002.435.LSR, LSR af 15/8 2002, 2-2-1820-2197 (TjS 2002, 824)

Offentliggjort d. 1. oktober 2002

med de markedsmæssige vilkår. Påtager selskabet sig således pligt til at betale en rente til aktionæren svarende til den fikserede rente, bortfalder tilskudsbeskatningen, jf. nærmere ligningslovens § 2, stk. 4. Aktionær og selskab er hermed stillet på samme måde, som hvis parterne ved deres oprindelige transaktioner havde disponeret på markedsmæssige vilkår.

Af motiverne til ligningslovens § 2, stk. 4 – men ikke af lovens ordlyd – fremgår herved, at det er en betingelse for betalingskorrektion, at den skattepligtige *påtager sig betalingsforpligtelsen* i tilknytning til gennemførelse af korrektionen.

I Told- og Skattestyrelsens notat om bl.a. ligningslovens § 2, ref. i TfS 2000, 740, angives supplerende, at det må antages at være udgangspunktet, at der i forbindelse med en myndigheds ændring af en skatteansættelse skal gives vejledning om bl.a. ligningslovens § 2, hvis det skønnes relevant.

Herudover anføres i nævnte notat fra Told- og Skattestyrelsen, at da adgangen til transfer pricing-reguleringer og betalingskorrektion er hjemlet i samme bestemmelse, nemlig ligningslovens § 2, og da betalingskorrektion kan ske uden opfyldelse af særlige betingelser, må muligheden for ved betalingskorrektion at neutralisere virkningen af en transfer pricing-regulering generelt anses for så nærliggende og relevant, at der i forbindelse med alle transfer pricing-reguleringer vil være pligt til at vejlede om muligheden for betalingskorrektion.

Videre anføres i førnævnte notat, at konsekvensen af, at der i forbindelse med en transfer pricing-regulering ikke er givet vejledning om muligheden for betalingskorrektion, vil være svarende til situationen, hvor der ikke er givet sædvanlig klagevejledning om en afgørelse. Dvs. at afgørelsen om ansættelsesændringen ikke vil være ugyldig, hvorimod konsekvensen vil være, at muligheden for betalingskorrektion – der ellers skal påtages i tilknytning til ansættelsesændringen, jf. afsnit 2.4 – bevares inden for gældende frist- og forældelsesregler for tilbagesøgning af skat.

Offentliggjort d. 1. oktober 2002

I sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 15/8 2002 blev spørgsmålet om retsvirkningerne af en mangelfuld vejledning fra skattemyndighedernes side sat på spidsen. Sagen drejede sig om rentefiksering vedrørende et udlån fra en hovedanpartshaver til dennes selskab for indkomståret 2000. Den skatteansættende myndighed havde i en *agterskrivelse* til selskabet tilkendegivet, at den manglende rentefiksering efter myndighedens opfattelse måtte anses som en indkomstforvridning, hvorfor ligningslovens § 2, stk. 4 ikke fandt anvendelse. Denne vejledning var åbenbart forkert.

Dette synspunkt blev gentaget i skattemyndighedens efterfølgende *kendelse*. Som begrundelse for dette standpunkt anførtes uddybende i kendelsen, at adgangen til sekundærjustering var betinget af, at det aftalte vederlag var lavere/højere end armslængdeprincippet, og da der ikke var nogen aftale, var det ikke muligt at foretage sekundære justeringer. Endvidere anførtes, at selv om der var en aftale, var betingelserne efter § 2, stk. 4 ikke opfyldt, da selskabet ikke havde påtaget sig en betalingsforpligtelse.

Under sagens behandling for Landsskatteretten anmodede selskabet om nedsættelse af selskabets skatteansættelse med det beløb, som selskabet var blevet tilskudsbeskattet af. Selskabet havde ikke påtaget sig en forpligtelse til at betale den fikserede rente til hovedanpartshaveren. Med henvisning til, at selskabet ikke havde påtaget sig en betalingsforpligtelse forud for udløbet af fristen for klage til Landsskatteretten, gjorde skattemyndigheden gældende, at betalingsforpligtelsen ikke var påtaget rettidigt.

Landsskatteretten nåede – ikke overraskende – frem til, at rentefri lån er omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 4. Samtidig bemærkede retten, at betalingsforpligtelsen skal påtages i tilknytning til gennemførelsen af korrektionen.

Videre anførte retten, at skattemyndigheden var forpligtet til at vejlede om muligheden for at foretage betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4, jf. Told- og Skattestyrelsens notat om betalingskorrektion og omgørelse som refereret i TfS 2000, 740. Endvidere tilføjede retten, at den stedlige skattemyndighed ikke sås at have givet en sådan vejledning.

Offentliggjort d. 1. oktober 2002

Herefter stadfæstede Landsskatteretten den foreliggende tilskudsbeskatning af selskabet. Er Landsskatterettens kendelse den hele og fulde gengivelse af sagen, er der klart grundlag for en klage til ombudsmanden over sagens behandling i første instans, ligesom der er grundlag for en genoptagelse af sagen, jf. herved Landsskatterettens ganske usædvanlige – og hårde – bemærkning om sagsbehandlingen.

Det må i den forbindelse betænkes, at selskabet ikke har mulighed for at påtage sig en betalingsforpligtelse, før der er fornøden sikkerhed for, at denne betalingsforpligtelse anses som en betalingsforpligtelse i ligningslovens § 2, stk. 4's forstand. I modsat fald må betalingsforpligtelsen anses som en hævnning i selskabet med yderligere beskatning til følge.

— o —