

Offentliggjort d. 14. januar 2003

## Betalingskorrektio n - Sekundær justering<sup>©</sup>

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

Ved Landsskatterettens kendelse af 28/11 2002 <sup>(1)</sup> fandt Landsskatteretten, at et selskab havde mulighed for at få gennemført en sekundær justering i form af ophævelse af en tilskudsbeskatning som led i en betalingskorrektio n efter ligningslovens § 2, selv om sagen, for så vidt angår den primære korrektio n, var indbragt for domstolene.

Siden vedtagelsen af ligningslovens § 2 i 1998 om betalingskorrektio n mellem nærtstående har en række facetter af denne bestemmelse været genstand for en nærmere vurdering og efterprøvelse.

En række afgørelser har vedrørt de såkaldte sekundære justeringer i forbindelse med betalingskorrektio ner. Dette gælder bl.a. Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2002, 824, der er nærmere omtalt i Juridisk Ugebrev Skat 2002, nr. 40, og nu Landsskatterettens kendelse af 28/11 2002.

Indledningsvist bemærkes, at 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 korrektio n 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 som indtægt. Selskabet vil få fradrag sret for den modsvarende renteudgift. Herudover vil selskabet blive beskattet af den

---

<sup>1</sup> SKM202, 653 LSR af 28/11 2002, 2-2-1824-0396 (TfS 2003, 40).

**Offentliggjort d. 14. januar 2003**

fikserede rente, der anses som et tilskud til selskabet. Tilskuddet svarer til den sparede rente, der ikke er betalt til aktionæren. Det er denne sidstomtalte beskatning – tilskudsbeskatningen – 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 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.

Spørgsmålet om, *hvornår* en sekundær justering skal *ophæves* i forbindelse med skatteyderens påtagelse af en betalingsforpligtelse, er derimod ikke nærmere omtalt hverken i loven eller dennes motiver. Problemstillingen er heller ikke omtalt i Told- og Skattestyrelsens meget omfattende notat om betalingskorrektion og omgørelse, ref. i TfS 2000, 740.

Denne problemstilling var fremme i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 28/11 2002.

Sagen drejede sig om et datterselskab, der som et led i en samlet korrektion efter ligningslovens § 2 havde opnået et fradrag på 100.000 kr. i forbindelse med, at moderselskabet havde udført administrationsarbejde for datterselskabet. Samtidig hermed var datterselskabet blevet tilskudsbeskattet af et tilsvarende beløb, da moderselskabet havde udført administrationsarbejdet vederlagsfrit. Denne skatteansættelse blev efterfølgende påklaget til Landsskatteretten og siden hen indbragt for domstolene.

**Offentliggjort d. 14. januar 2003**

De stedlige myndigheder havde lagt til grund, at datterselskabet rettidigt havde påtaget sig en betalingsforpligtelse i henhold til § 2, stk. 4, i overensstemmelse med den primære korrektion. Myndighederne afslog imidlertid at genoptage skatteansættelsen og ophæve den sekundære justering, dvs. tilskudsbeskatningen på de 100.000 kr. Myndighederne henviste herved til, at Landsskatterettens kendelse vedrørende den primære korrektion var indbragt for domstolene, og at en rettidig påtaget betalingsforpligtelse først vil kunne påberåbes efter et afsluttet klageforløb.

Dette synspunkt blev under en ny klagesag underkendt af Landsskatteretten i kendelsen af 28/11 2002. Landsskatteretten lagde til grund, at datterselskabet rettidigt havde påtaget sig en forpligtelse til betaling i overensstemmelse med de i ligningslovens § 2, stk. 1, anvendte priser og vilkår. På den baggrund fandt Landsskatteretten, at datterselskabet efter ligningslovens § 2, stk. 4, havde et krav på at få genoptaget skatteansættelsen med henblik på at få ansættelsen ændret, således at den sekundære justering af selskabets skatteansættelse bortfaldt.

Med hensyn til det forhold, at en kommunal skattemyndighed ikke kan ændre en skatteansættelse i det omfang, hvor en anden skattemyndighed havde taget stilling til skatteansættelsen, anførte Landsskatteretten, at ligningslovens § 2, stk. 4, efter rettens opfattelse var en selvstændig hjemmel for de kommunale skattemyndigheder til at genoptage ansættelsen, uanset at Landsskatteretten tidligere havde truffet afgørelse. Landsskatteretten anførte herved, at selskabet i henhold til ligningslovens § 2, stk. 4, havde et krav på genoptagelse af indkomstansættelsen for det pågældende indkomstår, og at dette krav efter bestemmelsens ordlyd alene var betinget af, at selskabet har påtaget sig den omhandlede betalingsforpligtelse. Efter Landsskatterettens opfattelse fulgte det endvidere af bestemmelsens ordlyd, at der ikke kunne opstilles krav om, at klagebehandlingen vedrørende den primære eller den sekundære korrektion var afsluttet, førend den omhandlede ansættelse blev genoptaget.

De stedlige skattemyndigheder blev herefter pålagt at genoptage datterselskabets skatteansættelse for det omtvistede indkomstår.

Offentliggjort d. 14. januar 2003

På baggrund af det foreliggende lovgrundlag kan der næppe rejses indvendinger mod Landsskatterettens kendelse. Hertil kommer simple rimelighedsbetragtninger: Blev den verserende skattesag tabt, ville vilkårsreguleringen medføre, at tilskudsbeskatningen bortfaldt. Og blev sagen vundet, ville tilskudsbeskatningen bortfalde allerede af denne grund.

Sagens hændelsesforløb giver mindelser om tidligere tiders praksis vedrørende bl.a. fikseret vederlag i hovedaktionærforhold og korrektion af værdiansættelser i forbindelse med virksomhedsomdannelse, jf. nærmere Ligningsdirektoratets cirkulære nr. 414 af 16/4 1975. Bl.a. gjaldt efter førnævnte cirkulære, at havde skattemyndighederne fikseret et vederlag for aktionærens ydelser til selskabet, kunne skattemyndighederne tillade, at selskabets indkomst blev nedsat tilsvarende, alt under forudsætning af, at det fikserede vederlag blev godskrevet aktionæren og at *en eventuel klage til Landsskatteretten ikke blev opretholdt*. Efter at der var sat spørgsmålstejn ved lovligheden af dette vilkår, se bl.a. Jesper Berning, SO 1975, s. 184 og Ole Bjørn, RR 1975, s. 362, blev denne forudsætning for nedskrivning af stiftertilgodehavendet ophævet i 1976, jf. herved SD-cirkulære nr. 485 af 20/8 1976, se tillige Eivind Christiansen, SO 1976, s. 273.

— o —