

Taxo.2020.01

## AFSAGT Udvidet genoptagelsesfrist for alle skatteretlige spørgsmål i kontrollerede miljøer?

- ♦ *Det er velkendt, at de gældende regler om udvidet genoptagelsesfrist for kontrollerede transaktioner (SFL § 26, stk. 5) er blevet fortolket meget bredt af Højesteret. Dette indebærer, at forhold, som er på kanten af armslængdeprincippet (og nok også uden for dette), er blevet anset for at falde inden for rammerne af den udvidede genoptagelsesfrist.*

*Af Jakob Bundgaard, ph.d., managing director / CORIT Advisory, professor / Aalborg Universitet og adj.professor / Aarhus Universitet*

Anledningen til denne klumme er den nylige dom fra Østre Landsret i SKM 2019.537. Det synes at være lagt til grund, at spørgsmålet om forældelse ikke er relevant, og at parterne simpelthen er enige om, at der gælder en udvidet genoptagelsesfrist, idet der er tale om en transaktion mellem koncernforbundne selskaber. Når jeg finder anledning til at omtale dette, skyldes det, at dommen (i sin endelige udformning) ikke som sådan vedrører spørgsmålet om overholdelse af armslængdeprincippet, men derimod for landsretten drejede sig om fradragsret for driftsomkostninger. Hvis der således gælder en udvidet genoptagelsesfrist for spørgsmål om fradragsret for driftsomkostninger (SL § 6a) og ikke kun for spørgsmål, som er omhandlet af LL § 2, er dette vidtgående. Jeg har således sat mig for at undersøge, om dette kan siges at være korrekt.

### Reglerne

Reglerne om den udvidede genoptagelsesfrist findes i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Fristerne efter stk. 1 og 2 udløber først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Denne regel blev oprindeligt i 1998 indsat i skattestyrelsesloven som § 35, stk. 1, 3. pkt. Ordlyden var dengang næsten tilsvarende: "For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B udløber fristerne i 1.-3. pkt., for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, i det 6. år efter indkomstårets udløb."

### Baggrunden

Baggrunden for reglerne blev forklaret med følgende:

"Ved lovforslaget forlænges fristen for skattemyndighedernes korrektioner vedrørende kontrollerede transaktioner med to år. Dette skyldes, at transfer pricing-sager ofte er særdeles komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger fra udlandet, samt at skattemyndigheden skal indhente en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning. Det foreslåede krav om et dokumentationsgrundlag i virksomheden betyder, at virksomhederne ikke efterfølgende skal etablere den fornødne dokumentation, hvilket ville blive sværere og sværere jo længere tid, der forløb efter transaktionen. Fristen for transfer pricing-sager bliver heller ikke herved længere end fristen i de lande, vi normalt sammenligner os med."

Af denne passage står det klart, at formålet var at give myndighederne en udvidet genoptagelsesadgang i transfer pricing-sager, når der drejer sig om korrektioner vedrørende kontrollerede transaktioner.

Korrektion af kontrollerede transaktioner kan ske med hjemmel i LL § 2. Disse sager drejer sig om fastsættelsen af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem skattepligtige, der er indbyrdes afhængige.

### Udviklingen i retspraksis

I Juridisk Vejledning A.A.8.2.1.5. er retspraksis sammenfattet således, at enhver ansættelsesændring mellem kontrollerede parter omfattes af den forlængede ligningsfrist, og at bestemmelsen omfatter alle forbindelser og transaktioner mellem parterne, og bestemmelsen regulerer enhver ansættelsesændring i kontrolforholdet.

I vejledningen gives endvidere nogle eksempler, hvor retspraksis har anerkendt, at den udvidende genoptagelsesfrist finder anvendelse, idet der var tale om et kontrolleret forhold.

Som eksempler nævnes følgende:

- Værdi af fri bolig ved udleje til forældre
- Fri bolig i selskabets ejendom
- Afholdelse af hovedanpartshaverens private byggeudgifter
- Ændring til rette indkomstmodtager
- Korrektion af låneaftale
- Kommunes virksomhedsoverdragelse
- Fri bil for hovedanpartshaver
- Vederlagsfri benyttelse af selskabets ejendom
- Udlejning af selskabets ejendom til en nærtstående person til hovedaktionær
- Lempelse vedrørende transaktioner mellem kontrollerede parter.

Højesteret har ved flere lejligheder fortolket genoptagelsesreglen. Det ledende præjudikat er SKM 2012.92 H Swiss Re. I denne sag – vedrørende et lån på nul-kupon-vilkår – udtalte Højesteret følgende: "... Højesteret tiltræder, at 6-årsfristen i overensstemmelse med ordlyden omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner." Endvidere udtalte Højesteret i et obiter dictum, at korrektionsadgangen i LL § 2 omfatter 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. Denne udtalelse er i sig selv kontroversiel og formentlig ikke i tråd med den oprindeligt tilsigtede forståelse af armslængdeprincippet. Uanset hvor interessant dette spørgsmål er, skal det ikke forfølges yderligere.

Denne dom er central for forståelsen af den forbindelse, der er mellem den udvidede genoptagelsesfrist og rækkevidden af LL § 2. Dommen kan godt forstås sådan, at der forudsættes en kobling mellem LL § 2 og den udvidede genoptagelsesfrist i SFL § 26, stk.

5, og at en udvidet fortolkning af anvendelsesområdet for LL § 2 smitter direkte af på anvendelsesområdet for den udvidede genoptagelsesfrist. Dommen synes ikke helt klar i forhold til spørgsmålet om en eventuel løsrivelse af SFL § 26, stk. 5, fra en korrektion i medfør af LL § 2, idet dommen netop omhandlede en korrektion efter LL § 2. Dog må det fremhæves, at Højesteret nævner, at 6-årsfristen omfatter *enhver ansættelsesændring* vedrørende de skattepligtiges kontrollerede transaktioner. I sammenhæng med de øvrige udtalelser om den udvidede fortolkning af LL § 2 kan dette udsagn godt forstås som en henvisning til, at der også gælder en udvidet genoptagelsesfrist i forhold til spørgsmål om den rette korrektion, så længe dette spørgsmål også er omfattet af LL § 2 (hvilket er tilfældet efter Højesterets vurdering).

Næste skridt i udviklingen fandt sted med afsigelsen af endnu en Højesteretsdom kort tid efter den første (SKM 2012.221 H). Med denne dom skulle Højesteret forholde sig til, om en rette indkomstmodtager-korrektion var omfattet af den udvidede genoptagelsesfrist i SFL § 26, stk. 5.

Højesteret udtalte i sagen, med henvisning til ovenstående dom, at *“Det følger af Højesterets dom af 2. februar 2012, at bestemmelsen omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner, og at den nævnte ændring af A's skatteansættelse er omfattet af den særlige 6-årsfrist.”*

Sagens materielle spørgsmål var fortsat således også omfattet af LL § 2, og dommen bekræfter derfor ikke endeligt, at der gælder en udvidet genoptagelsesfrist på andre forhold end korrektioner i henhold til LL § 2.

Herefter kom Højesteret atter på banen i SKM 2014.504 H vedrørende beskatning af fri bil for en eneanpartshaver og direktør. Spørgsmålet for Højesteret var, om forholdet var omfattet af den forlængede genoptagelsesfrist i SFL § 26, stk. 5. Højesteret stadfæstede Landsrettens dom, som indeholdt følgende præmisser:

“6-årsfristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, om skattemyndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse gælder efter bestemmelsens ordlyd for skattepligtige, som er omfattet af skattekontrollovens § 3 B, for så vidt angår kontrollerede transaktioner. I skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, er det angivet, hvilke skattepligtige der er omfattet af bestemmelsen, og det fremgår, at der ved kontrollerede transaktioner forstås handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem den skattepligtige og det pågældende interesseforbundne selskab.

I overensstemmelse med ordlyden omfatter 6-årsfristen enhver ansættelsesændring vedrørende den skattepligtiges kontrollerede transaktioner, jf. herved Højesterets dom af 2. februar 2012 (SKM 2012.92 HR).

A var direktør og eneanpartshaver i H1 ApS og udøvede dermed en bestemmende indflydelse over selskabet, jf. skattekontrollovens § 3B, stk. 1, nr. 2. Det var derfor en kontrolleret transaktion, at H1

ApS stillede en Porsche til rådighed for A. Transaktionen havde desuden en økonomisk værdi. Da transaktionen således var en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B, finder skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, anvendelse, og den ændrede skatteansættelse for A for årene 2006 og 2007 var dermed rettidig.

Landsretten bemærker herved, at der hverken i bestemmelsernes ordlyd eller forarbejder er støtte for en indskrænkende fortolkning af skattekontrollovens § 3B eller skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, hvorefter det – som anført af Landsskatteretten – er en betingelse for anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at der er tale om et forhold, der er knyttet til relationen hovedanpartshaver/selskabsforhold, således at et forhold, der er knyttet til relationen direktør/arbejdsgiverforhold, falder uden for anvendelsesområdet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.”

### Tilbage til overskriften

Hermed er vi fremme ved anledningen til dette indlæg, nemlig SKM 2019.537 Ø, som startede min undren. Sagen startede som en LL § 2-sag i 2013 vedrørende årene 2006-2009. For Østre Landsret ændrede sagen karakter til en sag om fradragsret for royaltybetalinger i medfør af SL § 6a. Det var ikke bestridt i sagen, om SKAT i det hele taget havde adgang til at foretage ansættelsen for de omhandlede indkomstår. I lyset af ovenstående Højesteretspraksis kan dette for så vidt ikke undre. Men det er en lidt speciel retstilstand, vi er havnet i, hvis alle skattemæssige dispositioner, som foregår i et kontrolleret miljø, er underlagt en forlænget genoptagelsesfrist, uanset om der er tale om en korrektion i medfør af LL § 2, et spørgsmål om fradrag for driftsomkostninger eller noget helt tredje.

På baggrund af bestemmelsens ordlyd og forarbejder er det min opfattelse, at et materielt skatteretligt spørgsmål, som ikke vedrører en korrektion af en kontrolleret transaktion, men dog udgør en kontrolleret transaktion, ikke var tiltænkt som værende omfattet af den udvidede genoptagelsesadgang. Dette synes også klart bekræftet med de oprindelige bemærkninger og hensynet bag indførelsen heraf. De samme hensyn synes således ikke at være til stede i forbindelse med mere banale spørgsmål, såsom vurderingen af ordinær fradragsret for et selskabs driftsomkostninger o.l. Derfor er det mit postulat, at Højesteret med ovenstående domme har foretaget en for myndighedsvenlig fortolkning, som rækker videre, end hvad lovgiver oprindeligt tilsigtede, og at den fortolkning, som Landsskatteretten (som refereret i SKM 2012.92 og 2012.221) lagde til grund, er den korrekte, nemlig at der forudsættes at være tale om korrektion i medfør af LL § 2, før der kan blive tale om udvidet genoptagelsesfrist. Med Højesterets praksis må det dog nok fastslås, at retstilstanden er sådan, at alle skatteretlige spørgsmål i kontrollerede miljøer er omfattet af den udvidede genoptagelsesfrist, og at en ændring heraf kræver en præcisering af loven, så denne reflekterer det oprindelige hensyn.