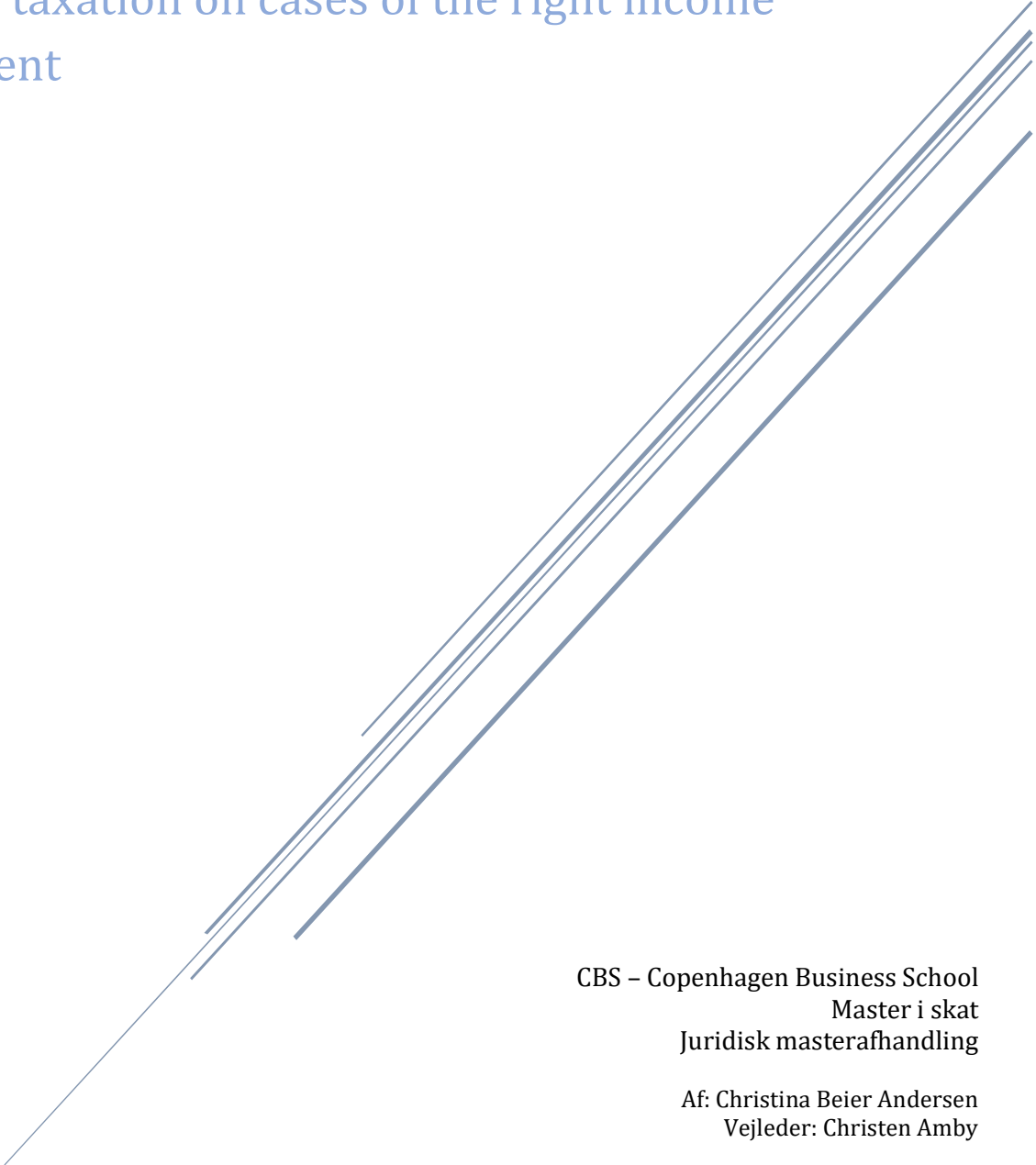


# Trippelbeskatning ved sager om rette indkomstmodtager

Triple taxation on cases of the right income  
recipient



CBS – Copenhagen Business School  
Master i skat  
Juridisk masterafhandling

Af: Christina Beier Andersen  
Vejleder: Christen Amby

Afleveret den 17. April 2018

## Indholdsfortegnelse

<b>1. Executive summary</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Indledning</b> .....	<b>5</b>
2.1. Problemformulering.....	6
2.2. Afgrænsning .....	7
2.3. Metode .....	7
2.4. Kildekritik.....	8
<b>3. Rette indkomstmodtager</b> .....	<b>9</b>
3.1. Kapitalejers formål .....	10
<b>4. Erhvervsmæssig virksomhed i selskabsform</b> .....	<b>11</b>
4.1. Aage Haugland-sagen.....	12
4.2. Lempelse af forbud mod aktiviteter i selskabsregi .....	13
4.3. Sammenfatning .....	14
<b>5. Praksis</b> .....	<b>15</b>
5.1. SKM2008.163.HR.....	16
5.2. SKM2005.466.HR.....	17
5.3. SKM2014.686.ØLR .....	19
5.4. SKM2013.344.ØLR .....	20
5.5. Ophør af arbejdsforhold .....	21
5.5.1. SKM2015.372.ØLR .....	22
5.6. Sammenfatning .....	24
<b>6. Beskatning</b> .....	<b>25</b>
6.1. Beskatning af fysiske personer .....	25
6.1.1 Virksomhedsskatteordningen .....	26
6.2. Selskabsbeskatning .....	27
6.3. Trippelbeskatning.....	27
6.4. Forrentning af restskatter.....	28
6.5. Sammenfatning .....	29
<b>7. Omgørelse og betalingskorrektion</b> .....	<b>29</b>
7.1. Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29.....	30
7.2. Praksis .....	33
7.2.1. SKM2009.752.VLR (omgørelse blev opnået).....	33
7.2.2. SKM2013.133.BR (omgørelse blev opnået) .....	35

7.2.3. SKM2015.717.HR (omgørelse blev afvist).....	36
7.2.4. SKM2014.866.VLR (omgørelse blev afvist).....	37
7.3. Betalingskorrektio n efter ligningslovens § 2, stk. 5.....	39
7.4. Sammenfatning .....	41
<b>8. Sammenfatning og konklusion.....</b>	<b>43</b>
<b>9. Perspektivering .....</b>	<b>46</b>
<b>10. Litteraturliste.....</b>	<b>48</b>
10.1. Bøger.....	48
10.2. Artikler, tidsskrifter mv.....	48
10.3. Øvrige .....	49
10.4. Domme, afgørelser og kendelser .....	49

## 1. Executive summary

The purpose of this master thesis is to illuminate and analyze when tax authorities find reason to change a capital owner's decision to recoup a given income in one of the capital owner's companies and, what tax consequences such allocation of income entails for the capital owner and the company.

All cases concerning right income recipient are based on concrete assessments and each case must be assessed separately. Based on an analysis of legislation and practice, it is clear that the main reason for the tax authorities' decision to allocate income from a company to its capital owners is that the income-generating activity according to Circular No. 129 of 4 July 1994 on the Personal Tax Act can not be regarded as professional. An activity that can not be regarded as a professional can not be operated in company form, and will therefore be considered as personal income to the capital owner.

When an income is allocated from a company to the capital owner, the capital owner shall be taxed in accordance to the rules of taxation of personal income. The tax rate for taxation of personal income is significantly higher than the tax rate for corporate taxation.

When allocating income, taxation accrues to the capital owner, but the money is still placed in the company. The tax authorities therefore treat this as a grant granted by the capital owner to his company. As a result of the grant, there is now a double taxation in which both the capital owner and the capital company are taxed by the same income. When the capital owner wishes to raise the money to himself, a triple taxation will occur, as the income is now taxed as a dividend income. In some cases, the total tax rate rises to 112 %.

If the capital owner and the company wish to cancel the triple taxation, a request for an alteration may be made pursuant to the Tax Administration Act. An alteration cancels the original disposition and put both the company and the capital owner as if the money had never been placed in the company. The company thereby avoids taxation of a grant and the capital owner will avoid dividend taxation.

To achieve the alteration, there are five conditions that must be met. The two most crucial conditions are that the decision to place the income in the company must not be carried out for the sake of saving or postponing taxes and that the disposition has to be made clear to the authorities. If these conditions are met and the capital owner and the company have lifted the burden of proof that they are met, alteration can be obtained. Practice shows, however, that the burden of proof can be difficult to lift, so that in most of the cases there is no possibility of alteration.

## 2. Indledning

I skattemæssigt henseende har det væsentlig betydning om en indkomst bliver anset som lønindkomst og dermed personlig indkomst eller som erhvervmæssig indkomst, der således kan placeres i et selskab. Det er almindelig kendt, at der er forskel på beskatning af fysiske personer og selskaber. En del af de udviklinger der i de seneste år har været i skattelovgivningen, har dog medført en udjævning af de forskelle, der er på personbeskatning og selskabsbeskatning. Med denne udvikling har lovgivningen til dels fjernet grundlaget for indkomstmanipulation, ved at forbuddet om at drive visse typer af aktiviteter i selskabsform er ophævet, samt at virksomhedsskatteordningen i dag følger selskabsbeskatningen i store træk. Men da forskellene endnu ikke er fuldstændig elimineret og der fortsat kan være situationer, hvor der opstår tvivl om, hvem der har erhvervet en indkomst, er det fortsat yderst relevant at se på, hvilken skattemæssig betydning det måtte have, hvor en indkomst placeres.

De seneste års nedsættelse af selskabsskatteprocenten har medført, en øget aktualitet på området, idét de danske selskabsdeltagere nu har et større incitament til at få en indkomst anset som erhvervmæssig, for dermed at indtægtsføre og beskatte den i selskabsregi frem for personligt regi<sup>1</sup>.

En trippelbeskatning, hvor samme indkomst beskattes op til tre gange og med mere end 100 % synes urimelig. For den almindelige dansker kan det være svært at forstå, at en sådan trippelbeskatning kan have hold i dansk ret. Alligevel er dette tilfældet<sup>2</sup>. Når jeg som rådgiver forklarer mine klienter, hvorfor de skal være påpasselige på området, har de svært ved at tro mig.

At der ikke bevidst må snydes i form af skatteundgåelse eller skatteudskydelse er alment kendt. Problematikken omkring rette indkomstmodtagere, som bliver ramt af trippelbeskatning, begrænser sig desværre ikke kun til de selskabsdeltagere, der bevidst forsøger at omgå skattereglerne ved at skyde en indkomst ind i et kapitalselskab og dermed mindske beskatningen. Den rammer også den uvidende selskabsdeltager, der i en kortere eller længere periode kun kan finde én enkelt klient, og dermed er i risikozonen for at blive anset for rette indkomstmodtager af indkomst oppebåret fra denne ene klient.

---

<sup>1</sup> Selskabsskatteprocenten er gradvist faldet fra 25 % i 2013 til 22 % i 2016.

<sup>2</sup> Højesteret har ved SKM2015.717.HR accepteret trippelbeskatning.

Om der så efterfølgende kan opnås omgørelse er spørgsmålet. Reglerne i skatteforvaltningsloven er klare; der er fem betingelser, der skal opfyldes, for at omgørelsen kan opnås. Denne masterafhandling har til dels til formål at belyse mulighederne for en sådan omgørelse. Hvis en skatteyder er af den overbevisning, at han "bare" kan opnå omgørelse, bliver han overrasket. Hvis det var så let, ville praksis på området sandsynligvis ikke have været så omfattende. Mange af sagerne omkring rette indkomstmodtager og efterfølgende mulighed for omgørelse er anket helt til Landsretten og enkelte til Højesteret. Dette tyder på, at lovgivningen ikke er klar nok i sin formulering.

Denne afhandling vil i medfør af lovgivningen og den omfattende praksis på området belyse, om der nødvendigvis er en skattemæssig konsekvens for den enkelte selskabsdeltager, hvis SKAT antager et andet synspunkt omkring rette indkomstmodtager, end selskabsdeltageren selv har gjort.

## 2.1. Problemformulering

Når en skatteyder vælger at stifte et kapitalselskab, er der mange overvejelser der skal gøres. Herunder er det væsentligt at se på, om den aktivitet der ønskes drevet rent faktisk kan og må drives i selskabsform. Jeg vil med denne afhandling belyse hvorfor netop dette er en vigtig betragtning at tage med i sine overvejelser, set i forhold til gældende lov og praksis.

Dette vil blive belyst ved besvarelse af hovedspørgsmålet:

**Hvilken skatteretlig konsekvens får begrebet "rette indkomstmodtager" for en dansk kapitalejer i et dansk anparts- eller aktieselskab, hvis den af kapitalejeren udøvede aktivitet ikke anses for erhvervsmæssig?**

Hovedspørgsmålet søges besvaret ved hjælp af følgende underspørgsmål:

- ◆ Hvad forstås der i skattemæssig henseende med begrebet "rette indkomstmodtager"?
- ◆ Hvordan beskattes henholdsvis kapitalejer og kapitalselskab af en indkomst?
- ◆ Hvilke muligheder har kapitalejer, hvis der sker en u hensigtsmæssig beskatning efter en indkomstallokering fra skattevæsenets side?

## 2.2. Afgrænsning

I skattemæssig forstand dækker begrebet "rette indkomstmodtager" over flere områder, herunder modtagelse af gaver, maskeret udbytte mv. Afhandlingen berører udelukkende indkomster, der er fremkommet ved, at en kapitalejer har udført en indkomstskabende aktivitet, der er indtægtsført i et af ham drevet kapitalselskab.

Som det fremgår af hovedspørgsmålet i problemformuleringen, omhandler denne afhandling kun danske anparts- og aktieselskaber samt kapitalejere, der er skattepligtige til Danmark. Den del af afhandlingen der belyser de beskatningsmæssige konsekvenser for kapitalejer og kapitalselskab, berører derfor kun de danske skatteregler og skattesatser.

Mulighederne for at kapitalejer i nogle tilfælde kan vælge at benytte sig af reglerne i virksomhedsskatteordningen, hvis en indkomst anses for personlig indkomst, er ikke berørt i afhandlingen. Det er nævnt, hvor det findes relevant for forståelsen, men virksomhedsskatteordningens regler er ikke nærmere belyst. Dette er et område, der indholdsmæssigt kan danne grundlag for en afhandling i sig selv.

## 2.3. Metode

Masterafhandlingen er baseret på den juridiske metode, herunder den retsdogmatiske metode. Ved den retsdogmatiske metode forstås den måde, hvorpå gældende ret og retskilder skal anvendes og analyseres. Først og fremmest tages der udgangspunkt i lovgivningen. Til brug for eventuelle formålsfortolkninger af lovgivningen, vil relevante lovforarbejder og bemærkninger til de tilhørende lovforslag blive inddraget og en objektiv fortolkning af disse vil blive foretaget.

I det omfang loven og dens forarbejder ikke er fyldestgørende nok, vil der til brug for besvarelse af masterafhandlingens problemformulering blive inddraget retspraksis, administrativ praksis, cirkulærer, vejledninger og juridisk litteratur på området.

Ved anvendelse af praksis vil der primært blive inddraget domsstolspraksis, da denne har forrang i forhold til administrativ praksis, herunder afgørelser fra Skatterådet og Landsskatteretten. Da der foreligger en omfattende praksis indenfor rette indkomstmodtagerproblematikken, er det relevant at fremhæve, at selvom den administrative praksis ikke har nogen præjudikatværdi over for domstolene, tillægges den alligevel stor betydning ved domsafsigelserne på området, hvorfor den til dels også udgør et vigtigt element i afhandlingens analysedel.



Juridisk litteratur, som har den laveste retskildeværdi, søges anvendt i begrænset omfang, men inddrages hvor det findes relevant, blandt andet som et fortolkningsbidrag af gældende ret og praksis.

#### 2.4. Kildekritik

Til brug for besvarelse af afhandlingens problemformulering, er der anvendt både nugældende og tidligere lovgivning, med hertil hørende forarbejder og bemærkninger. Til brug for en objektiv fortolkning af loven og dens forarbejder, er der desuden anvendt juridisk litteratur inden for området. For at opnå den størst mulige objektivitet er der anvendt litteratur af forskellige forfattere. På den måde opnås en differentieret fortolkning. Kilderne vurderes at være pålidelige, da forfatterne er professorer inden for skatteretten samt anerkendte skatteadvokater.

SKAT's cirkulærer og den juridiske vejledning er desuden anvendt. Disse udgør SKAT's egen fortolkning af gældende ret og er ikke bindende for domstolene, hvorfor domstolene kan have en anden fortolkning end SKAT. Jeg har ved anvendelse af cirkulærer og den juridiske vejledning derfor forholdt mig kritisk til indholdet, men for afhandlingens emne er det væsentlig, at jeg også forholder mig til SKAT's holdninger og fortolkninger.

### 3. Rette indkomstmodtager

Hjemlen til at beskatte en indkomst findes i dansk ret i statskatteloven §§ 4-6. Heraf fremgår det, at den skattepligtige i sin indkomst skal medregne årets samlede indtægter. Det fremgår af bestemmelsen, at der er tale om *den* skattepligtiges samlede årsindtægter. Der er dermed tale om en bestemt fysisk eller juridisk person. Ikke flere personer og ikke en hvilken som helst person. Hvem netop denne person eller selskab er, har i gennem årene givet anledning til tvivl. Tvivlen har ført til flere retslige sager, hvoraf nogle er ført helt til Højesteret<sup>3</sup>. Når det skal afgøres, hvem der er rette indkomstmodtager, hviler disse afgørelser i høj grad på konkrete vurderinger og er således bestemt af praksis<sup>4</sup>.

Det fremgår ikke direkte af § 4's ordlyd, om den skattepligtige skal anses som værende den person der har oppebåret indkomsten, eller om det er den person, der har fremkaldt indkomsten ved udførelse af en indkomstskabende aktivitet. Heller ikke forarbejderne til loven giver et klart syn på dette. I flere andre danske skattelove fremgår det direkte, hvordan bestemte typer af indkomster skal allokere. Som eksempel kan blandt andet nævnes aktieavancebeskatningsloven, hvoraf det fremgår, at beskatning af gevinster og fradrag for tab skal ske hos den skattepligtige, der afstår aktierne<sup>5</sup>. Herudover fremgår det af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1, at fortjeneste beskattes hos den skattepligtige der afstår en ejendom.

Hvem rette indkomstmodtager er, er i det daglige ikke et område, der giver anledning til problemer, da de fleste ikke er i tvivl om, at en gave skal beskattes hos modtageren, at en lønindkomst skal beskattes hos den ansatte osv. Problematikken opstår i de situationer, hvor en person udøver erhvervmæssig aktivitet igennem et selskab. I disse situationer kan det være svært at afgøre, om indkomstmodtageren står i et ansættelsesforhold til hvervgiveren, eller om der er tale om en selvstændig erhvervsdrivende. I disse tvivlsspørgsmål drejer det sig om, hvorvidt SKAT anser den indkomstgivende aktivitet som værende udøvet i den erhvervmæssige virksomhed eller om indkomsten skal anses som løn eller et honorar hos kapitalejeren. Dette er i særdeleshed et problem for konsulenter, læger, forfattere mfl., som oftest ikke har en reel økonomisk risiko ved udførelsen af deres fag. SKAT's opfattelse af om

---

<sup>3</sup> Udvalgte domme er belyst i afhandlingens afsnit 5 "praksis".

<sup>4</sup> Den juridiske vejledning 2018-1, C.D.2.2.1 "Rette indkomstmodtager/udgiftsbærer".

<sup>5</sup> Aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 1.

indkomsten skal anses som personlig indkomst hos kapitalejeren eller som indkomst i selskabet kan have store skattemæssige konsekvenser, hvis der allerede fra skatteydernes side er foretaget en modstridende disposition og indkomsten dermed er allokeret forkert. I værste fald kan der ske en trippelbeskatning, som kan resultere i at skatten overstiger 100 %<sup>6</sup>. Beskatningskonsekvensen ved indkomstallokering er nærmere behandlet i afhandlingens afsnit 6.

Problematikken omkring rette indkomstmodtager ses ikke kun i forholdet mellem kapitalejer og selskab. Problematikken kan opstå så snart den ene part kan se en skattemæssig fordel i, at flytte indkomsten andet steds hen. Dette kan både være i forhold mellem ægtefæller, forældre og børn, samt koncernforbundne selskaber mv.

I 1998 afsagde Højesteret to domme, hvor det blev afvist, at der i statsskattelovens § 4 er hjemmel til at beskatte fikserede renteindtægter. Der blev efter afgørelsen af disse domme usikkerhed om, hvorvidt der så var hjemmel til at foretage indkomstkorrektio n i andre tilfælde<sup>7</sup>. Som følge heraf blev ligningslovens § 2 gennemført. Der er heri særlig hjemmel til at foretage korrektio n af den skattepligtige indkomst i forhold, hvor den ene part har bestemmende indflydelse på den anden part. Som resultat heraf, kan SKAT til enhver tid foretage korrektio n af den skattepligtige indkomst hos selskaber og hovedaktionærer, hvis det menes, at hovedaktionæren har disponeret indkomsten forkert. Hertil skal det dog bemærkes, at reglerne i ligningsloven § 2 ikke er omfattet af den afgrænsede problemstilling om rette indkomstmodtager i denne afhandling, da dette ikke karakteriseres som en korrektio n af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter<sup>8</sup>.

### 3.1. Kapitalejers formål

Da selskabsskatteprocenten er væsentligt lavere end skatteprocenten for hovedaktionærens personlig indkomst, kan der for hovedaktionæren være en fordel i, at få selskabet anset som rette indkomstmodtager<sup>9</sup>. Der kan dog også være andre årsager til, at en fysisk person vælger at indtægtsføre en given indkomst i et kapitalselskab. Hvis selskabet eksempelvis har et

---

<sup>6</sup> SKM2015.717.HR hvor skatteydernes advokat opgjorde den samlede skat til 112 %.

<sup>7</sup> Professor Aage Michelsen i Statsskattelovens 100 års Jubilæum, side 41.

<sup>8</sup> Se nærmere herom i afhandlingens afsnit 7.3. hvor muligheden for betalingskorrektio n efter ligningslovens § 2 belyses.

<sup>9</sup> Selskabsskatten i 2018 er 22 %, hvor skatteloftet for personlig indkomst er 52,02 %.

skattemæssigt underskud, der er fremført fra tidligere år i medfør af selskabslovens § 12, kan indkomsten modregnes heri, inden den endelige skattepligtige indkomst opgøres<sup>10</sup>. Dette vil resultere i en umiddelbar skattebesparelse.

Ydermere kan det være både lettere og billigere for hvervgiveren, at udbetale et honorar til et selskab, der udsteder en faktura, frem for at betalingen skal ske som løn. Hvervgiveren skal først og fremmest ikke indeholde kildeskatter af betalingen, hvis den sker til et selskab. Herudover har hvervgiveren ikke nogen medarbejderforpligtelser over for selskabet i form af løn under ferie og sygdom, opsigelsesvarsler eller pensionsudbetalinger. For at sikre sig en given opgave, kan det derfor være en nødvendighed for skatteyderen, at tilbyde at jobbet udføres igennem et af ham eget selskab.

Da fordelene ved at indtægtsføre indkomsten i selskabet frem for hos kapitalejeren er flest, er det også et kendetegn for afgørelserne på området, at skattevæsenet vælger at flytte indkomsten *fra* selskabet og over på hovedaktionæren og dermed anser hovedaktionæren for værende rette indkomstmodtager. Det er sjældent den anden vej rundt.

#### 4. Erhvervmæssig virksomhed i selskabsform

Når skattemyndighederne skal skelne imellem, om der er tale om en erhvervmæssig virksomhed eller en lønmodtager ses der ofte på, om indkomstmodtageren har til formål at opnå et overskud, om han udfører arbejdet for egen regning og risiko og om arbejdet kan udføres efter egne eller hvervgiverens anvisninger<sup>11</sup>. Som udgangspunkt kan enhver aktivitet, der anerkendes som erhvervmæssig virksomhed valgfrit udøves i enten personligt regi eller i selskabsregi. Dog har skattemyndighederne i mange år håndhævet en administrativ praksis, som understøtter det såkaldte substitutionsprincip<sup>12</sup>. Ved substitutionsprincippet lægges der vægt på, om den fysiske person, der udøver den indkomstskabende aktivitet kan substitueres, altså om personen er uundværlig for udførelsen af aktiviteten, eller om en anden person kan træde i dennes sted. Praksis har vist, at skattemyndighederne har været tilbøjelige til, at nægte adgang til udøvelsen af erhvervmæssig virksomhed i selskabsform i de tilfælde, hvor

---

<sup>10</sup> Selskabslovens § 12.

<sup>11</sup> Aage Michelsen mfl., Lærebog om indkomstskat, side 197.

<sup>12</sup> Den juridiske vejledning 2018-1, C.D.2.2.4 "Substitutionsprincippet".

indkomstmodtageren ikke kan substitueres, som eksempelvis sportsfolk, kunstnere, forfattere og lignende<sup>13</sup>.

I 1998 afsagde Højesteret en afgørende dom i forhold til det, at skattemyndighederne hidtil havde støttet ret på substitutionsprincippet<sup>14</sup>.

#### 4.1. Aage Haugland-sagen

I Tfs 1998.485.H drejede sagen sig om en operasanger, Aage Haugland, der var ansat som lønmodtager ved Det Kongelige Teater men samtidig ønskede at stifte et anpartsselskab, hvori hans øvrige aktiviteter skulle indtægtsføres. De øvrige aktiviteter bestod i, at han optrådte som operasanger samt indspillede plader og film. Alle disse aktiviteter blev indgået som enkeltstående aftaler, og disse aftaler blev indgået som ikke-lønmodtager aftaler.

Skatteyderen Aage Haugland anmodede inden stiftelsen af anpartsselskabet om et bindende forhåndssvar hos SKAT, hvor han spurgte, om han kunne drive koncertvirksomhed og andre kunstneriske aktiviteter i selskabsform. Ligningsrådets svar var, at det kunne han ikke, hvorfor Aage Haugland indbragte sagen for Landsskatteretten, der stadfæstede Ligningsrådets afgørelse. Efter denne afgørelse blev sagen indbragt for Østre Landsret.

I Landsretten påstod Skatteministeriet frifindelse med den begrundelse, at den virksomhed, som skatteyder agtede at drive i selskabsform, kun kunne udøves af skatteyderen selv og at skatteyderen som følge heraf var rette indkomstmodtager af de modtagne vederlag. Skatteministeriet hævdede at hjemlen hertil fandtes i statskattelovens § 4. Som nævnt tidligere i afsnit 3, er dette dog ikke foreneligt med lovens ordlyd.

Aage Haugland hævdede til gengæld, at der i skattelovgivningen ikke var hjemmel til, at der skulle være substitutionsret, for at en virksomhed kunne drives i selskabsform og at skattemyndighedernes hidtidige praksis derfor måtte tilsidesættes.

Østre Landsret valgte ved afsigelse af dommen, at følge det hidtidige praksis og lagde til grund, at skattemyndighedernes krav om substitutionsret var fulgt i årtier i den administrative praksis, hvorfor dette ikke burde tilsidesættes af domstolene. Ydermere mente Østre Landsret, at ønsket om at kunne indtægtsføre indkomsten i et selskab udelukkende havde et

---

<sup>13</sup> ØLD i Tfs 1994.830 hvoraf følgende fremgår "Skattemyndighedernes krav om, at et selskab skulle have substitutionsret, var fulgt i årtier i administrativ praksis og burde ikke tilsidesættes af domstolen."

<sup>14</sup> Tfs 1998.485.H, Aage Haugland-sagen.

skattemæssigt formål og ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse<sup>15</sup>. Østre Landsret tog derfor Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge.

Aage Haugland ankede sagen til Højesteret. Af Højesterets bemærkninger fremgik det, at Aage Hauglands virksomhed ikke adskilte sig afgørende fra andre virksomheder, der var blevet anerkendt udøvet i selskabsform. Samtidig fandt Højesteret ikke hjemmel i skattelovgivningen til, at frakende skatteyderen retten til at udøve kunstnerisk virksomhed i selskabsform. Mangel på hjemmel er rigtig nok mere afgørende end en mangeårig praksis, hvorfor Højesteret helt korrekt gav Aage Haugland medhold. Det skal hertil bemærkes, at det af selskabsskattelovens § 8 fremgår, at de selskaber som er omfattet af loven skal opgøre den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler. Statsskattelovens § 4, litra a nævner specifikt indkomst fra kunstnerisk virksomhed, som værende en indkomst, der skal medregnes i den skattepligtige indkomst. Det er derfor antageligt, at indkomst af kunstnerisk art også kan indgå i et selskabs skattepligtige indkomst. Hvis formålet var et andet, burde lovgiver have anført dette i tilknytning til selskabsskattelovens § 8.

Aage Haugland-sagen er en sag, der medfører en klar praksisændring på området, hvilket særligt understøttes af, at sagen er afgjort ved Højesteret. Sagen viser med tydelighed, at en administrativ praksis, uanset hvor længe denne er blevet udøvet, til enhver tid kan tilsidesættes, hvis der i lovgivningen ikke findes hjemmel til den udøvede praksis.

#### 4.2. Lempelse af forbud mod aktiviteter i selskabsregi

Der findes i dag ikke nogen lov om kunstnerisk virksomhed, hvorfor der heller ikke er lovgivet et forbud imod, at denne type virksomhed udøves i selskabsform. Det eneste lovgivne forbud har i lang tid været forbuddet om, at drive hyrevognskørsel i selskabsform, hvilket er af hensyn til ansvar og hæftelse. Men med den nye taxilov, som trådte i kraft 1. januar 2018, er det nu også blevet muligt at drive hyrevognskørsel i selskabsform<sup>16</sup>.

Det har tidligere været gældende i speciallægenes overenskomst, at speciallæger ikke kunne drive virksomhed i selskabsform. Dog er dette forbud nu også fjernet<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> ØLD i Tfs 1994.830.

<sup>16</sup> Taxilov § 3, stk. 2-4.

<sup>17</sup> Skattepolitisk Oversigt, SPO.1998.193 – Advokat Poul Bostrups kommentarer til Aage Haugland-sagen, afsnittet ”præmisser om at virksomheden kunne udøves i selskabsform”.

Der findes derfor ikke længere nogle lovgivne ellers overenskomstmæssige forbud om at drive en bestemt type virksomhed i selskabsform. Højesterets afgørelse i Aage Haugland-sagen medfører samtidig, at skattemyndighederne ikke længere kan støtte ret på substitutionsprincippet. Substitutionsprincippet havde desuden den mangel, at dette ikke var et krav inden for alle brancher. Der er generelt ikke tvivl om, at en enkelt ejendomsmægler, revisor eller advokat kan drive erhvervsmæssig virksomhed i selskabsform, selvom denne ikke kan erstattes af andre medarbejdere, da der i mange tilfælde ikke er andre medarbejdere i selskabet. Hertil kommer at mange klienter ønsker en bestemt ejendomsmægler, revisor eller advokat og at denne derfor ikke kan erstattes af andre.

Der findes flere afgørelser, der hindrer blandt andet konsulenter, speciallæger mv. i at udøve erhvervsmæssig virksomhed i selskabsform. I disse afgørelser er det kapitalejer, der er blevet anset for værende rette indkomstmottager og ikke selskabet<sup>18</sup>. Det er i denne sammenhæng vigtigt at understrege, at det som udgangspunkt ikke er typen af arbejde, der hindrer konsulenter, speciallæger mv. at udøve erhvervsmæssig virksomhed i selskabsform. Det er måden og med midlerne hvorpå denne type arbejde udføres. Lønindkomst kan ikke lokkeres til et kapitalselskab, men skal i stedet beskattes hos den udøvende skatteyder. Da indtægterne i ovennævnte type afgørelser oftest anses for værende lønindkomster, er kapitalejerne også blevet anset for værende rette indkomstmottager.

Som det fremgår af afhandlingens afsnit 5, er der i flere af disse afgørelser særligt lagt vægt på, at der ved udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed skal foreligge en reel økonomisk risiko, at den udøvende skatteyder ikke er underlagt regler for lønmottager, samt at arbejdet ikke må have karakter af en sædvanlig lønmottagers arbejdsopgaver.

### 4.3. Sammenfatning

Siden Højesterets afgørelse i Aage Haugland-sagen i 1998 er det blevet lettere for skatteydere at få anerkendt udøvelse af skattemæssig virksomhed i selskabsform. Hvor der før var begrænsninger for kunstnere, sportsfolk og lignende er der nu åbnet op for, at disse typer af aktiviteter også kan udøves i selskabsform. Der er dog fortsat en udfordring i, at få anerkendt indkomst fra konsulenter og speciallægevirksomheder som selskabsindkomst. Selvom substitutionsprincippet ikke længere kan benyttes som begrundelse herfor, skal hver enkelt

---

<sup>18</sup> Udvalgte domme kommenteres i afhandlingens afsnit 5. og 7.

sag vurderes individuelt, da der fortsat bliver lagt vægt på typen af udført arbejde, den økonomiske risiko samt forholdende, som selskabet/skatteyder arbejder under.

## 5. Praksis

I dansk ret har vi som tidligere beskrevet flere love, der bestemmer indkomstmodtageren af en specifik indkomst<sup>19</sup>. Hvornår en indkomst anses for værende en erhvervsmæssig indkomst, som kan indtægtsføres i et kapitalselskab eller som en lønindkomst, der skal indtægtsføres hos den skatteyder der udfører arbejdet, er ikke direkte defineret i dansk lov.

Som følge af den manglende definition i lovgivningen, har flere kapitalejere søgt dette spørgsmål afklaret ved domstolene. De mange afgørelser, herunder domme fra Højesteret, har dannet grundlag for en mangeårig retspraksis. Der tages i dag udgangspunkt i denne retspraksis, når det skal vurderes om en specifik indkomst skal indtægtsføres hos kapitalselskabet eller hos den kapitalejer, der har udført det indtægtsgivende arbejde.

Mange af afgørelserne på området minder om hinanden og tager udgangspunkt i de samme problemstillinger. Nedenfor er udvalgt nogle af de afgørelser, der danner grundlag for den praksis der er på området i dag og som dækker flere forskellige brancher og forskellige omstændigheder og problemstillinger. Fælles for dem alle er, at der er tale om en indkomst, der er indtægtsført i et kapitalselskab, men som skatteministeriet i stedet ønsker indtægtsført hos selskabets kapitalejer. Alle afgørelserne er desuden blevet anket af skatteyderen og er dermed afgjort i enten Højesteret, Østre Landsret eller Vestre Landsret.

Som sagt er praksis for allokering og beskatning af lønvederlag stor, men omtalen herom er begrænset i den juridiske litteratur, på nær enkelte sager som Aage Haugland-sagen<sup>20</sup>. Selvom praksis ganske rigtig har hjemmel i lov, tager denne udgangspunkt i skattevæsenets og domstolens fortolkning af loven, herunder særligt cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven.

---

<sup>19</sup> Se afhandlingens afsnit 3.

<sup>20</sup> TfS 1998.485.H.



## 5.1. SKM2008.163.HR

SKM2008.163.HR handlede om hvorvidt en fysisk person, Boje Rinhart, eller hans 100 % eget anpartsselskab Boje Rinhart ApS, var rette indkomstmotager af et konsulentvederlag fra selskabet Olicom A/S.

Østre Landsret gav skatteministeriet medhold og anså dermed Boje Rinhart som rette indkomstmotager af det omtalte vederlag<sup>21</sup>. Afgørelsen var ikke enstemmig, da to dommere tog skatteministeriets påstand til følge og en enkelt tog Boje Rinhart og hans anpartsselskabs påstand til følge. Sagen blev afgjort ved stemmeflertal.

Boje Rinhart ApS havde indgået en kontrakt med Olicom A/S vedrørende de forestående konsulentopgaver. I denne kontrakt var der dog ikke anført en nærmere afgrænset opgave for Boje Rinhart. Ifølge kontrakten fik Boje Rinhart desuden titlen "Senior Vice President, Office of The Chairman" og kunne med denne titel repræsentere Olicom A/S overfor tredjemand.

For det udførte arbejde skulle Boje Rinhart ApS aflønnes i form af et fast månedligt honorar, som var aftalt på forhånd. Oveni i det faste månedlige honorar fik Boje Rinhart stillet fri bil, fri telefon og fri computer til rådighed.

Boje Rinharts tildelte titel hos Olicom A/S, hans aflønning og det forhold, at han ikke havde en forudbestemt konsulentopgave samt ikke havde andre hvervgivere i den omtalte periode talte for, at Boje Rinhart skulle anses for værende ansat i Olicom A/S. Dette var også hvad to ud af tre landsretsdommere kom frem til. Hvad der talte imod var, at Boje Rinhart ikke var omfattet af Olicoms normale ansættelsesretlige bestemmelser i form af opsigelsesvarsler, pension og løn under ferie. Han havde desuden ikke et reelt ledelsesansvar og hans titel var kun tildelt ham af praktiske årsager, da han dermed bedre kunne tjene selskabets interesser overfor tredjemand.

De tre landsretsdommere var enige om, at kontraktens eksistens ikke kunne bestrides og gav da også medhold i, at Boje Rinharts konsulentvirksomhed kunne drives i selskabsform. Dog mente to af de tre dommere ikke, at det tydeligt nok fremgik af kontrakten med Olicom A/S, om det var Boje Rinhart selv eller hans selskab, der var kontraktpart.

Idet lovgivningen ikke kunne give et klart svar på, om det var Boje Rinhart eller Boje Rinhart ApS, der var rette indkomstmotager af konsulentvederlaget, måtte Landsretten se på tidligere

---

<sup>21</sup> SKM2007.259.ØLR.

praksis. Højesteret har i en tidligere afgørelse fastslået, at den skatteretlige sondring imellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere skal ske efter kriterierne i cirkulæret om personskatteloven pkt. B.3.1.1<sup>22</sup>. I sidste ende var det i Boje Rinhart-sagen derfor afsnit B.3.1.1 i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, der blev afgørende for Landsrettens afgørelse.

Som tidligere nævnt er dommerne i denne type sager nødsaget til at foretage individuelle vurderinger, da to sager sjældent er ens. Cirkulæret om personskatteloven indeholder både kriterier der beskriver, hvornår der er tale om et ansættelsesforhold og kriterier der beskriver hvornår der er tale om en selvstændig erhvervsvirksomhed. I Boje Rinhart-sagen taler forholdene rigtig nok for, at der er tale om et ansættelsesforhold imellem Boje Rinhart og Olicom A/S. Det er ikke alle cirkulærets kriterier, der er opfyldt i denne sag. De er dog opfyldt i overvejende grad. Samtidig er der ikke nogen forhold, der ifølge cirkulæret taler for det modsatte. Som det også fremgår af cirkulærets afsnit B.3.1.1.3 er det ikke altid, at alle forhold vægter lige højt. I disse tilfælde må beslutningen bero på en samlet vurdering af sagens forhold.

Efter Landsretten tog skatteministeriets påstand til følge, ankede Boje Rinhart dommen til Højesteret. Af samme grunde som Landsretten lagde til grund for deres dom, stadfæstede Højesteret Landsrettens afgørelse. Højesterets afgørelse var enstemmig.

## 5.2. SKM2005.466.HR

Højesteret afsagde i 2005 dom i en sag anket fra Østre Landsret<sup>23</sup>. Sagen omhandlede en konsulentindtægt, som A havde indtægtsført i et af ham 100 % eget anpartsselskab H1 ApS. Den omstridte indtægt kom fra selskaber i G1-koncernen. Foruden at agere som konsulent for selskaberne i G1-koncernen, var A i en periode også registreret som direktør i to af koncernens selskaber; holdingselskabet og datterselskabet G1-Danmark A/S. Idet Skatteministeriet anså indtægten fra konsulentydelse som værende personlig indkomst hos A, påklagede A sagen til Landsskatteretten. Landsskatteretten fandt ligesom Skatteministeriet, at A skulle anses som lønmodtager hos G1-koncernen, og at A dermed var rette indkomstmodtager af indtægterne fra konsulentarbejdet. A indbragte herefter sagen for Landsretten, som stadfæstede Landsskatterettens afgørelse. Efter stadfæstelsen ankede A dommen til Højesteret.

---

<sup>22</sup> Højesterets dom er gengivet i UfR 1996.1027.

<sup>23</sup> SKM2005.466.HR (tidligere SKM2004.229.ØLR).

Højesteret lagde ved sin afgørelse vægt på, at A var registret som direktør i to af koncernens selskaber og dermed var underlagt bestyrelsens beføjelser. Herudover påpegede Højesteret, at A også havde sædvanligt ansvar som direktør.

A forklarede, at han udelukkende var registreret som direktør af praktiske årsager, da der ellers forelagde et krav om sikkerhedsstillelser, selskabet ikke kunne opfylde. Da kravet ophørte, fratrådte A sin stilling som direktør. Ifølge sagsfremstillingen skulle SN både før, under og efter samarbejdet med A anses som selskabets daglige og ansvarlige direktør.

Højesteret gjorde gældende at A's indtræden som direktør i datterselskabet G1-Danmark A/S nok kunne begrundes i de praktiske årsager omkring sikkerhedsstillelser og derfor ikke kunne anses som en reel ansættelse, men at direktørposten i holdingselskabet ikke var begrundet i et sådan krav og derfor måtte anses som en reel direktørstilling. På baggrund heraf stadfæstede Højesteret Landsrettens afgørelse omkring indkomst optjent i perioden, hvor A var ansat som direktør i holdingselskabet.

Landsretten havde i sin afgørelse lagt til grund, at A's arbejde efter sin fratræden som direktør var svarende til det arbejde, som han udførte imens han var direktør, og at indkomst efter fratræden derfor også skulle anses som personlig indkomst hos A. Højesteret mente hverken, at der var tilstrækkeligt grundlag for, at anse A som lønmodtager før hans tiltræden som direktør og at hans arbejde efter hans fratræden var ens med det arbejde, han udførte før han tiltrådte direktørposten. Som følge heraf anså Højesteret selskabet H1 ApS som værende rette indkomstmodtager af konsulentindtægterne optjent efter A's fratræden som direktør.

Højesteret stadfæstede dermed en del af Landsrettens afgørelse og hjemviste sagen til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

På trods af at Højesteret ikke var enig i hele Landsrettens afgørelse, var det de samme begrundelser og overvejelser, der blev gjort ved begge afgørelser. Højesteret fandt blot, at skattemyndighederne ikke havde løftet bevisbyrden til fulde. Ved både Landsrettens og Højesterettens afgørelser vægtede overvejelserne om A's arbejdsopgaver og instruktionsbeføjelser højt i forhold til, om A skulle anses som ekstern konsulent eller som lønansat i G1-koncernen.

### 5.3. SKM2014.686.ØLR

H1.2 ApS havde i indkomstårene 2005 og 2006 indtægtsført en række honorarer fra nogle foredrags- og konsulentydelse. Spørgsmålet i denne sag gik på, om det var H1.2 ApS eller sagsøgeren A der var rette indkomstmottager af disse indtægter.

Der var her tale om interesseforbundne parter. A oprettede i 1986 en familiefond, hvor han efterfølgende sad i bestyrelsen. Fonden havde til formål at yde støtte til A's egen familie. Selskabet H1.2 ApS, hvis vedtægtsmæssige formål var at eje, udleje og administrere fast ejendom, samt yde rådgivning i forbindelse hermed, var et datterselskab til denne familiefond. A var desuden direktør i H1.2 ApS.

I de omstridte år drev A selv foredrags- og konsulentvirksomhed i personligt regi med udførelse af samme type arbejde, som de af H1.2 ApS indtægtsførte honorarer. Landsretten tog i SKM2014.686.ØLR ikke stilling til, om indtægten fra foredrags- og konsulentydelse skulle anses som lønindkomst eller erhvervsmæssig indkomst, som der ellers normalt bliver taget stilling til i denne type sager. Byretten foretog i sin afgørelse en fortolkning af statsskattelovens § 4 idet der i byrettens begrundelse stod "*indkomst, som er opgjort efter statsskattelovens § 4, skal henføres til beskatning hos den, hos hvem indkomsten er oppebåret*". Som tidligere nævnt i afhandlingens afsnit 3. står der i lovens ordlyd eller forarbejder ikke noget om, om det er den person der har fremkaldt indkomsten ved udførelse af en indkomstskabende aktivitet, der har beskatningspligten af den givne indkomst. I Landsrettens afgørelse blev statsskattelovens § 4 dog heller ikke brugt som henvisning. I stedet fokuserede retten på, at det udførte arbejde ikke faldt ind under H1.2 ApS' vedtægtsmæssige formål. Det fremgår af Skatteankenævnets sagsfremstilling, at der imellem selskabet og fonden var lavet en aftale om, at selskabet skulle påbegynde aktiviteter inden for turisme, events og konsulentvirksomhed. Denne aftale er dog ikke blevet nedskrevet, og Landsretten tog derfor ikke aftalen med i overvejelserne omkring selskabets egentlige formål.

Udover at de udførte ydelser faldt uden for selskabets egentlige formål, fremgik det også af et referat fra et af fondens bestyrelsesmøder, at A lod sine konsulentindtægter indgå i fondens datterselskaber for at dække et økonomisk underskud. Fondens bestyrelse havde efter sigende pålagt A, at tilføre selskaberne nogle gevinstgivende aktiviteter, da der i perioden 2004-2006 skulle tilføres midler for minimum ½ million kr.

Grundet disse forhold lå det hos A at løfte bevisbyrden for, at de omstridte foredrags- og konsulenttydelser tilfaldt selskabet. Landsretten fandt ikke, at A kunne løfte denne bevisbyrde og tiltrådte derfor, at A skulle anses for rette indkomstmodtager. Hermed stadfæstede Landsretten byrettens dom.

At allokere en indkomst for at opnå skattemæssige fordele, som det skete i denne sag, er omgåelse af skattereglerne. At spekulere i skatteundgåelse eller skatteudskydelse er imod de danske retsprincipper. I dette tilfælde opnås der en betydelig skattebesparelse, idet indkomsten ville være kommet til fuld beskating i indkomståret, hvis indkomsten blev beskattet hos A. Da indtægten derimod blev indtægtsført i selskabet, var det muligt at modregne den skattepligtige indkomst i de tidligere års fremførte skattemæssige underskud inden opgørelse af den endelige skattepligtige indkomst.

#### 5.4. SKM2013.344.ØLR

Landsretten stadfæstede i SKM2013.344.ØLR en byretsdom, hvor en eneanpartshaver blev anset for værende rette indkomstmodtager af indtægter fra arbejde med servicering af tankstationer. Indtægten var indtægtsført i hans 100 % eget anpartsselskab.

Ligesom i de to førnævnte sager SKM2005.466.HR og SKM2008.163.HR var både byretten og Landsretten nødsaget til at tage udgangspunkt i praksis på området samt cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit B.3.1.1. Landsrettens argumenter i denne sag var, at anpartshaveren skulle anses for værende lønmodtager hos det hvervgivende selskab. Ligesom i SKM2008.163.HR, Boje Rinhard-sagen, er det ikke typen af det udførte arbejde der hindrer, at arbejdet drives i selskabsform. Det er de konkrete omstændigheder ved udførelsen der gør, at arbejdet ikke adskiller sig væsentligt fra personligt arbejde i tjenesteforhold.

Som Landsretten rigtig nok argumenterede for ved domsafsigelsen, kan et selskab ikke anses for rette indkomstmodtager for så vidt angår lønindkomst.

De omtalte indtægter udgjorde en betydelig del af indtægten i anpartsselskabet og det var aftalt, at det udførte arbejde skulle honoreres med en fast timesat, som blev afregnet månedligt. Timesatsen var efter sigende fastlagt med hensyn til, at anpartshaveren ikke fik feriepenge eller løn under sygdom. I forbindelse med det forhold, at der i selskabet kun var én betydelig indtægtskilde, henviste byretten i sin begrundelse til SKM2008.163.HR, hvor dette forhold

netop var medvirkende til, at indkomsten blev anset som personlig indkomst i stedet for selskabsindkomst.

Ved udførelsen af arbejdet, kom det under sagens behandling frem, at hvervgiveren stillede materialer og reservedele til rådighed. Ydermere udbetalte hvervgiverene kørepenge til sagsøgeren, hvorfor der ikke har vist sig at være nogen reel økonomisk risiko forbundet med udførelsen af det omstridte arbejde.

Efter en samlet vurdering kom Landsretten frem til samme afgørelse som i tidligere lignende sager. Byrettens dom blev stadfæstet og anpartshaveren blev anset for værende rette indkomstmodtager.

Ved byrettens afgørelse var det hovedsageligt tidligere afgørelser, der vægtede højt, hvor der ved Landsrettens afgørelse også var taget højde for cirkulæret om personskatteloven. Selvom sagsøgeren argumenterede for, at den faste timepris og det månedlige honorar var normalt i branchen, mente Landsretten ikke, at dette var nok til, at anse indkomsten som værende andet end lønindkomst.

I SKM2003.555.HR fastslog Højesteret at en indkomst som en freelance journalist indtægtsførte i sit selskab, skulle anses for personlig indkomst. Dette var begrundet i, at journalisten var underlagt de samme arbejdsopgaver og samme arbejdstider som hvervgiverens øvrige ansatte. I tankstations-sagen, SKM2013.344.ØLR, havde hvervgiveren 10-11 øvrige ansatte som udførte et tilsvarende stykke arbejde som sagsøgeren.

På trods af at Landsretten indhentede supplerende forklaringer fra sagsøgeren, hans revisor og hans hvervgiver inden domsafsigelsen, har sagsøgeren efter Landsrettens vurdering ikke kunne løfte en bevisbyrde for, at han ikke skulle anses for værende lønmodtager hos hans hvervgiver.

## 5.5. Ophør af arbejdsforhold

Selvom næsten alle former for erhverv i dag accepteres udøvet i selskabsform, grundet Højesterets afgørelse i Aage Haugland-sagen, TfS 1998.485.H, viser praksis tydeligt, at en lønmodtagers indkomst ikke kan indtægtsføres i et selskab. Det ses indimellem, at en lønmodtager aftaler med sin nuværende eller tidligere arbejdsgiver, at hans løn skal udbetales til lønmodtagerens kapitalselskab og dermed indgå som selskabsindkomst i dette selskab. På den måde bliver lønmodtageren kun beskattet personligt af det udbytte, han modtager fra sit

selskab. At en lønindkomst skattemæssigt allokeres til et selskab kaldes at "sætte sig selv på aktier"<sup>24</sup>.

I det nævnte tilfælde vil der utvivlsomt være tale om lønindkomst, hvor arbejdstageren vil blive anset for rette indkomstmodtager<sup>25</sup>. Dette er uanset, at arbejdsgiveren har givet sit samtykke til, at lønnen udbetales til kapitalselskabet.

I LSRM 1978.61.LSR blev det antaget at en lønindkomst fra en skatteydere ansættelse som bogholder skulle anses for personlig indkomst. Dette på trods af, at skatteyderen havde indtægtsført det i sit selskab. Det hidtidige arbejdsforhold ansås ikke for ophørt ved skatteyderens stiftelse af et kapitalselskab.

LSRM 1982.161.LSR vedrørte en kapitalejer, der ydede konsulentbistand i selskabsregi. Hvervgiveren var kapitalejerens tidligere arbejdsgiver. I den specifikke sag, blev indkomsten udbetalt direkte til kapitalejeren idet, han havde en mellemregning med sit selskab. Desuden svarede det modtagende honorar til den løn, han tidligere havde modtaget i lønindkomst fra hvervgiveren. Som følge heraf var kapitalejeren at anse som rette indkomstmodtager.

I ingen af de to landsskatteretsmeddelelser anfører Landsskatteretten med hvilken hjemmel eller begrundelse indkomsterne ikke kunne allokeres til et selskab. På trods af at de to landsskatteretsmeddelelser er af ældre dato, er det fortsat den praksis der føres i dag og fortsat disse meddelelser SKAT selv henviser til og følger praksis omkring i deres juridiske vejledning<sup>26</sup>.

#### 5.5.1. SKM2015.372.ØLR

To kirurger blev af Byretten anset som rette indkomstmodtager og skattepligtige af indkomst fra et privathospital, hvor begge læger både før og efter den omstridte indkomstperiode var ansat i et lønmodtagerforhold<sup>27</sup>. Sagen vedrørte de to kirurgers skatteansættelse for 2006, 2007 og 2008.

---

<sup>24</sup> Den juridiske vejledning 2018-1, C.D.2.2.2 "Aktiviteter, hvor tilladelse, autorisation mv. kun kan tildeles en person".

<sup>25</sup> Se blandt andet LSRM 1978.61.LSR, LSRM 1982.161.LSR og LSRM 1982.162.LSR.

<sup>26</sup> Den juridiske vejledning 2018-1, C.D.2.2.2 "Aktiviteter, hvor tilladelse, autorisation mv. kun kan tildeles en person".

<sup>27</sup> SKM2014.294.BR.

Både læge A og læge B indbragte deres sager for Byretten, efter Landsskatteretten i sine kendelser fandt, at lægerne var rette indkomstmodtager af honorarer fra G1 A/S i de tre pågældende indkomstår.

Læge A var ansat som lønmodtager i G1 frem til og med 30. september 2004 og overgik fra 1. januar 2005 til at agere som konsulent. Han var som konsulent hyret igennem sit 100 % ejede selskab H1. Med virkning fra 1. august 2009 blev A igen ansat som lønmodtager på fuld tid hos G1.

A påstod ved sagsfremlæggelsen selv, at han i den periode, hvor han ydede sin service til G1 som konsulent, ikke var underlagt instruktionsbeføjelser. Han var desuden eller ikke berettiget til feriepenge, sygedagpenge eller lignende.

B var ansat som lønmodtager hos G1 i perioden 1. august 1999 til 30. september 2004. Ligesom A blev han igennem sit eneejet selskab H2 hyret som konsulent fra og med 1. januar 2005. Den 1. august 2009 ophørte konsulentsamarbejdet imellem H2 og G1, idet B igen blev lønansat hos G1.

Både A og B gjorde ydermere gældende, at de havde deres egne ansvarsforsikringer og ikke var dækket af hospitalets forsikring. B havde udover G1's patienter også egne patienter, som blev behandlet i H2's egne lokaler. Indtægten herfra udgjorde dog ikke en væsentlig del af indkomsten i de omstridte indkomstår, idet patienthonorarerne var forholdsvis lave.

Aftalerne imellem A, B og G1 var mundtlige. Der lå indtil 1. januar 2008 ikke nogen underskrevne konsulentaftaler. Der blev dog for retten fremlagt udkast til sådanne aftaler, som dateringsmæssigt var gjort gældende med virkning fra og med henholdsvis den 1. januar 2005 i A's tilfælde og den 11. november 2006 i B's tilfælde. De to udkast til konsulentaftaler var i al væsentlighed ens og af begge aftaler fremgik det, at hverken H1 eller H2 i aftalens løbetid måtte drive konkurrerende virksomhed til G1. Af konkurrenceklausulen fremgik det ydermere, at A og B som ansatte i de to kontraktbærende selskaber ikke måtte påtage sig lønnet eller ulønnet erhverv, der var beslægtet med den arbejdskraft, de lagde hos G1. Privathospitalet G1 havde ifølge aftalen ret til at fastlægge, hvornår A og B's sommerferie skulle planlægges, ligesom G1 stillede både vagttelefon og vagtbolig til rådighed for de ansatte i H1 og H2. Af sagsfremstillingen blev det desuden oplyst, at G1 stillede alle maskiner, lokaler og øvrige faciliteter til rådighed ved operationerne.



Af konsulentaftalerne fremgik desuden de to selskabers honorarer. Aftalen var, at der skulle honoreres efter hvor mange operationer, der blev udført hos G1. Det at der blev honoreret pr. operation og at der ikke blev udbetalt et fast månedligt honorarer, talte for et forhold af erhvervsmæssig karakter. Dog talte alle de øvrige forhold i aftalen for, at A og B reelt ikke havde opsagt deres lønmodtagerstillinger. Dette er også i overensstemmelse med hvad retten kom frem til samt kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven<sup>28</sup>.

I sin afgørelse gjorde Landsretten gældende, at de mundtlige aftaler i mellem A og B's selskaber og privathospitalet G1 indebar væsentlige ændringer i A og B's arbejdsforhold, men at den ydelse, A og B udførte for G1, fortsat var en del af G1's kerneydelse. Til grund for afgørelsen lagde Landsretten desuden vægt på, at A og B både før og efter den omstridte indkomstperiode var ansat som lønmodtager hos G1 og fortsat stod som ansatte på hospitalets hjemmeside. Landsretten fandt ikke, at der ved indgåelse af konsulentaftalerne faldt en reel økonomisk risiko hos de to kirurger, idet der blev opereret på G1's kunder og for G1's regning og risiko. Dette forhold var ens med de forhold, A og B arbejdede under som lønmodtager hos G1.

Retten fandt ikke, at der var sket et reelt ophør af lønmodtagerforholdene, hvorfor Landsretten stadfæstede Byrettens dom, og de to kirurger skulle anses som værende rette indkomstmodtagere af konsulenthonorarerne fra G1.

SKM2015.372.ØLR bekræfter, at praksis fortsat er den samme som ved afsigelserne af de to landsskatteretsmeddelelser i 1978 og 1982.

## 5.6. Sammenfatning

Praksis på området er stort. Idet dansk lovgivning ikke giver en klar definition af, hvem der er rette indkomstmodtager i alle tænkelige tilfælde, må der foretages en del konkrete vurderinger. Det kan være svært at forudse en afgørelse, da to sager meget sjældent er ens. Det kan dog med sikkerhed konkluderes, at hvis en indkomst karakteriseres som en lønindkomst, kan den ikke indtægtsføres i et kapitalselskab. Grundet dette er der nogle overvejelser der går igen i de mange sager om rette indkomstmodtager; er den udførende part underlagt ledelsens beføjelser, er der en reel økonomisk risiko ved udførelsen af arbejdet, afspejler aflønningen den reelle arbejdstid, er indkomsten oppebåret fra en bred kreds af hvervgivere. Disse overvejelser og flere til, udspringer af cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 "cirkulæret om personskatteloven",

---

<sup>28</sup> Dette er ifølge cirkulærets afsnit B 3.1.1.

særligt afsnit B.3.1.1. Kriterierne i dette cirkulære har ved flere lejligheder dannet grundlag for afgørelser både ved Landsretten og ved Højesteret. Hvis kriterierne i den specifikke sag taler for, at indkomsten er lønindkomst, vil kapitalejer blive anset for rette indkomstmodtager. Så selvom det kan være svært at forudse en afgørelse, er problemstillingen noget, en kapitalejer bliver nødt til at forholde sig til inden han påbegynder arbejde i selskabsregi.

## 6. Beskatning

Som følge af de mange afgørelser om rette indkomstmodtager, er det væsentligt at se på, hvad der opnås ved denne form for indkomstmanipulation.

Der er som bekendt forskel på personbeskatning og selskabsbeskatning. Beskatningen er derfor i nogle tilfælde årsagen til, at nogle kapitalejere vælger at indtægtsføre en indkomst i selskabsregi, selvom der kan være risiko for, at SKAT ikke er enige i den disposition.

Hvad mange ikke tager højde for er, at den samlede skattebetaling alligevel ender med at blive tilnærmelsesvis den samme, når indkomsten hæves ud af selskabet.

### 6.1. Beskatning af fysiske personer

Det er ikke muligt at beregne en generel indkomstskat for en fysisk person i Danmark, da hver enkelt persons individuelle skattesats afhænger af flere ting. Der skal blandt andet tages højde for landets forskellige kommuneskatter, om den skattepligtige er medlem af folkekirken og om den skattepligtiges årlige indtægter overstiger topskattegrænsen. Én ting der dog er fælles for alle personer er, at skatteberegningen af en lønindkomst tager udgangspunkt i, at der inden skatteberegningen betales 8 % i arbejdsmarkedsbidrag.

I 2018 udgør grænsen for topskattebeskatning kr. 498.900 efter AM-bidrag er fratrukket. Personlig indkomst under denne grænse skal der betales bundskat af. Bundskatten udgør i 2018 11,15 %. Personlig indkomst over topskattegrænsen skal der som bekendt betales topskat af, hvilket i 2018 er 15 %. For at begrænse skattebetalingen er der indført et skatteloft som sikrer, at den samlede skatteprocent ikke kan overstige 52,02 %<sup>29</sup>. Der indregnes i skatteloftet ikke arbejdsmarkedsbidrag og kirkeskat. Grundet dette skatteloft er der flere personer, der ikke kommer til at betale 15 % i topskat. Da kommuneskatten i flere af landets

---

<sup>29</sup> Skatteloftet af personlig indkomst i 2018.

kommuner er så høj, at den skattepligtige vil komme til at betale mere en 52,02 % i skat, gives der nedslag i topskatten.

En gennemsnitlig person, der ikke betaler topskat, skal derfor først betale 8 % i arbejdsmarkedsbidrag, hvilket efterlader 92 % af indkomsten til beskatning. Af dem skal der betales 11,15 % i bundskat, 24,90 % i kommuneskat og 0,70 % i kirkeskat<sup>30</sup>. Den samlede betaling af arbejdsmarkedsbidrag og skat vil dermed være 41,81 %<sup>31</sup>.

Til sammenligning vil en person, der betaler topskat, skulle af med en samlet betaling for arbejdsmarkedsbidrag og skat på 45,35 % for den del af indkomsten, der ligger over topskattegrænsen<sup>32</sup>. Da der ved beregningerne er benyttet en gennemsnitlig skattesats, kan den samlede betaling som bekendt både være højere og lavere i nogle kommuner. Dog ikke højere end 52,02 % plus arbejdsmarkedsbidrag. Personlig indkomst beskattes ifølge retserhvervsprincipperne i det år, skatteyderen erhverver ret til indkomsten<sup>33</sup>. Grundet retserhvervsprincipperne er skattebetalingen netop helt uafhængig af, om indkomsten rent faktisk udnyttes i indkomståret eller om den opspares.

### 6.1.1 Virksomhedsskatteordningen

Fysiske personer har muligheden for at vælge at blive beskattet efter reglerne i virksomhedsskatteordningen. Dog er det en betingelse, at den indkomst der skal beskattes, kan anses som en erhvervsmæssig indkomst, da det ikke er muligt at benytte virksomhedsskatteordningen på lønindkomst.

Virksomhedsskatteordningen er i korte træk designet til, at stille en erhvervsdrivende i samme skattemæssige stilling som et selskab. Med virksomhedsskatteordningen er det muligt at opspare en del af overskuddet, hvis denne ikke er hævet. Den del af overskuddet der ikke er hævet og dermed kan opspares i virksomhedsskatteordningen, bliver kun beskattet med 22 %<sup>34</sup>. Den opsparede del kommer herefter først til fuld beskatning, når den hæves af indehaveren, hvilket tilnærmelsesvis kan sammenlignes med en selskabsdeltager, der hæver udbytte og bliver beskattet af det.

---

<sup>30</sup> Skatteministeriets beregning af gennemsnitlige kommune- og kirkeskatteprocenter for 2018.

<sup>31</sup>  $8\% + 10,26\% + 22,91\% + 0,64\% = 41,81\%$ .

<sup>32</sup>  $8\% + 13,80\% + 22,91\% + 0,64\% = 45,35\%$ .

<sup>33</sup> Den juridiske vejledning 2018-1, C.C.2.5.3.2.1 "Retserhvervsprincipperne".

<sup>34</sup> Denne skattesats følger satsen for selskabsskat og er dermed også gradvist faldet fra 25 % i 2013 til 22 % i 2016.

## 6.2. Selskabsbeskatning

Folketinget vedtog i 2013 en nedsættelse af selskabsskatten. Selskabsskatten blev gradvist nedsat fra 25 % i 2013 til 22 % i 2016<sup>35</sup>. Det betyder, at et selskab i dag kun skal betale 22 % i skat af den opgjorte skattepligtige indkomst. Hvis kapitalejeren vil have indkomsten ud af selskabet og ud til sig selv, er han tvunget til at hæve pengene som enten udbytte (aktieindkomst) eller løn (personlig indkomst) og blive beskattet efter reglerne herfor. Hvis kapitalejeren derimod vælger, at lade indtjeningen stå i selskabet og opspare denne til et senere tidspunkt eller benytte dem i selskabsregi, betales der kun selskabsskatten på 22 % og pengene bliver stående i selskabet efter beskatning.

I afhandlingens afsnit 6.1. om beskatning af fysiske personer er det allerede belyst, at en beskatning som løn vil betyde en beskatning på maksimalt 52,02 % plus arbejdsmarkedsbidrag. Hvis kapitalejer ikke ønsker pengene ud til sig selv i indtjeningsåret, giver det en umiddelbar skattebesparelse på 30,02 % plus arbejdsmarkedsbidraget. Hvis kapitalejeren senere vælger at få selskabsindkomsten efter skat ud til sig selv i form af udbytte, vil det betyde en beskatning på henholdsvis 27 % og 42 %<sup>36</sup>. Efter skattebetalingen på 22 % er der 78 % tilbage af indkomsten, som skal beskattes som udbytte. Den samlede selskabsbeskatning, inklusive udbyttebeskatningen på 42 %, vil dermed udgøre 54,76 %. Dette vil som udgangspunkt være den mest lukrative måde, at få indkomsten overført til kapitalejer, idet der ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af aktieindkomst.

## 6.3. Trippelbeskatning

Når man som iværksætter vil starte virksomhed, er det væsentligt at undersøge, om forholdene der er forbundet med de aktiviteter, der forventes udført i virksomheden, er til hindre for, at aktiviteterne kan klassificeres som erhvervsmæssige aktiviteter. Hvis man tager fejl og alligevel indtægtsfører den givne indkomst i et kapitalselskab, kan det have voldsomme skattemæssige konsekvenser, da der er risiko for en beskatning på over 100 %.

Den typiske problemstilling opstår når en person, eksempelvis en konsulent eller læge, ejer et kapitalselskab som han lader sig selv ansætte i. Det arbejde, som udføres af kapitalejeren, udføres i selskabsregi, og indkomsten faktureres og indtægtsføres i selskabet. Herudover hæver kapitalejeren en løn i selskabet. For eksemplets skyld kan den årlige indtægt være

---

<sup>35</sup> 22 % er i 2018 fortsat den gældende selskabsskatteprocent.

<sup>36</sup> De første 52.900 kr. beskattes kun med 27 %. Udbytte herover beskattes med 42 % (2018-satser).

500.000 kr., hvoraf kapitalejer hæver en løn i selskabet på 200.000 kr. De resterende 300.000 kr. skal således beskattes i selskabet med 22 %.

Hvis det så viser sig, at SKAT er af den opfattelse, at indkomsten er optjent af kapitalejer selv og dermed skal anses for lønindkomst, skal kapitalejeren beskattes af hele indkomsten på 500.000 kr. og ikke kun den udbetalte løn på 200.000 kr. Kapitalejeren skal derfor beskattes af yderligere 300.000 kr.

Da de 300.000 kr. allerede er bogført og indtægtsført i selskabet, foreligger der efter SKAT's opfattelse et indskud fra kapitalejeren til selskabet, som er omfattet af statsskattelovens § 4. Beskatningen i selskabet opretholdes derfor. Der opstår på denne måde en dobbeltbeskatning af de 300.000 kr.

Men her slutter det ikke. Hvis kapitalejeren senere ønsker at hæve de 300.000 kr. og trække dem ud til privat forbrug, skal han beskattes endnu en gang, da denne hævning betragtes som en udbyttebetaling.

De 300.000 kr. vil dermed opnå en trippelbeskatning, som i visse tilfælde kan overstige 100 %<sup>37</sup>.

Den danske lovgivning forhindrer ikke denne form for trippelbeskatning, og da trippelbeskatningen er accepteret af Højesteret er SKAT i sin gode ret til at foretage denne beskatning<sup>38</sup>.

#### 6.4. Forrentning af restskatter

En disposition imellem et selskab og dets kapitalejer, defineres i skattemæssig henseende som en kontrolleret transaktion. Ved disse kontrollerede transaktioner kan SKAT gå hele fem år og fire måneder tilbage, for at ændre ansættelsen af en indkomst<sup>39</sup>. Ved SKAT's indkomstallokering i sagerne om rette indkomstmodtager kan allokeringen derfor udløse restskatter hos kapitalejeren i op til de fem tidligere indkomstår.

Oven i den personlige restskat som bliver udløst ved indkomstallokeringen, kommer også renter i medfør af kildeskattelovens § 63 og procenttillæg i medfør til kildeskattelovens § 61, stk. 2. I sager om rette indkomstmodtager, hvor det nogle gange er indkomster for et helt

---

<sup>37</sup> Se herfor SKM2015.717.HR hvor skatteydere advokat opgjorde den samlede skat til 112 %.

<sup>38</sup> Se Højesterets dom af 16. november 2015, SKM2015.717.HR, som kommenteres i afhandlingens afsnit 7.2.3.

<sup>39</sup> Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

indkomstår og nogle gange flere år der allokeres, udgør disse renter og procenttillæg i mange tilfælde nogle betydelige beløb.

## 6.5. Sammenfatning

Hvis en given indkomst kan klassificeres som erhvervsindkomst og dermed drives i selskabsform, er det muligt, at opspare selskabets nettoindkomst i selskabet. Der betales i selskabet kun 22 % i skat. Udbytteskatten på 42 % skal først betales det år, hvor udbyttet udloddes til kapitalejeren. Hvis den givne indkomst derimod klassificeres som personlig indkomst, skal hele indkomsten i henhold til retserhvervelsesprincippet beskattes i optjeningsåret, hvor kapitalejeren erhverver ret til indkomsten.

Den samlede beskatning af selskabsindkomst og udbytte er meget tæt på marginalsatten ved personlig indkomst, hvorfor der som udgangspunkt ikke er nogen skattemæssig fordel i, at spekulere i, om indkomsten skal indtægtsføres i selskabet eller hos kapitalejeren. Der er dog andre ting at tage højde for, da det ikke muligt at udskyde en del af beskatningen, hvis indtægten anses for lønindkomst og dermed skal beskattes fuldt ud hos kapitalejeren i optjeningsåret. Desuden kan der være en idé i at lade indkomsten stå i selskabet, hvis pengene skal bruges til investering eller andet i selskabsregi.

Hvis SKAT ikke er enige i den fordeling der er sket af en given indkomst og dermed ændre skatteansættelsen, er der risiko for, at den samme indkomst beskattes op til både to og tre gange. Den givne indkomst beskattes som personlig indkomst hos kapitalejeren, da SKAT anser indkomsten som værende optjent af kapitalejeren. Herefter beskattes indkomsten som selskabsindkomst, da indkomsten anses som tilskud fra kapitalejer til selskab, fordi den netop er indtægtsført i selskabet. Hvis kapitalejeren ønsker at hæve pengene i selskabet, beskattes den selvsamme indkomst endnu engang hos kapitalejeren som udbytte.

Efter Højesteret i en dom, SKM2015.717.HR, har accepteret denne form for trippelbeskatning kan det være afgørende for nye iværksættere at undersøge, om en given indkomst opfylder SKAT's krav for erhvervmæssig aktivitet. Dette kan eksempelvis gøres ved at indhente bindende svar hos SKAT.

## 7. Omgørelse og betalingskorrektion

Vi har i dansk skatteret et grundlæggende princip om, at en indgået aftale ikke blot kan bortfalde, hvis først aftalen er indgået, heller ikke selvom der som konsekvens af aftalen opstår

uventede skattemæssige problemstillinger. Hvis parterne alligevel vælger at annullere en aftale, vil annulleringen blive anset som en ny aftale, hvilket kan medføre yderligere beskatning. I mange tilfælde vil dette i praksis ikke give de store problemer, da den nye aftale er designet til at opløse konsekvenserne af den tidligere indgåede aftale, eksempelvis i form af en kreditnota ved handel. I andre tilfælde kan det have væsentlige følger. Hvis A eksempelvis giver en gave til B, skal B beskattes af modtagelsen. Hvis B ikke ønsker at blive beskattet og derfor giver gaven tilbage til A, bliver beskatningen ikke ophævet. Til gengæld skal A nu også beskattes for modtagelse af en gave.

Som følge af en utilsigtet skattemæssig disposition, er det muligt at søge skattevæsenet om tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29<sup>40</sup>. Hvis denne omgørelse bliver godkendt, bliver skatteyderen stillet som om den oprindelige disposition aldrig var foretaget. Praksis har dog vist, at der kun i sjældne tilfælde gives tilladelse til skattemæssig omgørelse i sager om rette indkomstmottager, idet der i disse sager ofte er et bagvedliggende ønske om at opnå en skattebesparelse eller skatteudskydelse. Som følge af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 som lyder "*dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter*" kan der ikke gives omgørelse i disse situationer. Som følge af den utilsigtede trippelbeskatning har flere skatteyder alligevel anmodet om omgørelse hos SKAT.

### 7.1. Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29

Som nævnt ovenfor i afsnit 7 er det skatteforvaltningslovens § 29, der giver selskaber og kapitalejere mulighed for omgørelse, når der sker en utilsigtet beskatning som følge af skattevæsenets indkomstallokering. Det er denne bestemmelse, der giver selskabsdeltageren mulighed for at annullere den disposition, hvor indkomsten indtægtsføres i kapitalselskabet. I stedet anses indtægten blot for indtægtsført direkte hos selskabsdeltageren selv. På den måde kan trippelbeskatningen undgås, da indtægten ikke skal beskattes i selskabet som et indskud fra kapitalejeren, men kun hos kapitalejeren, som SKAT havde til hensigt ved indkomstallokeringen.

---

<sup>40</sup> Tidligere skattestyrelsesloven § 37 C.

Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 oplister fem betingelser der skal være opfyldt, for at den skattemæssige omgørelse kan opnås.

**§ 29.** I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
- 2) Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
- 3) Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
- 4) De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
- 5) Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.

Det må formodes, at dobbeltbeskatningen eller trippelbeskatningen ikke var et lige så centralt emne tidligere, som det er nu. Administrativ praksis blev ved udgivelsen af ligningsvejledningen 1998 strammet. Af ligningsvejledningen 1998 afsnit S.C.1.1.1 "Afgrænsning af selskabsindkomsten over for fysiske personers indkomst" fremgår følgende "*Selskabet, der har modtaget indtægten, vil have selvangivet denne, og selskabets indkomstansættelse skal derfor ikke ændres, medmindre der opnås tilladelse til omgørelse og det overfor ligningsmyndigheden godtgøres, at forholdet er berigtiget ved, at beløbet er udbetalt eller godskrevet personen*"<sup>41</sup>. Det var først i 1998-vejledningen, som blev udgivet i 1999, at formuleringen "*medmindre der opnås tilladelse til omgørelse*" blev tilføjet. Til og med ligningsvejledningen 1997 var denne sætning ikke en del af formuleringen i vejledningen<sup>42</sup>. Det må derfor udledes, at det tidligere var muligt, at opnå omgørelse hvis blot selskabet havde udbetalt pengene til selskabsdeltageren, som var anset for rette indkomstmodtager. I ligningsvejledningen 2000 blev der i samme afsnit foretaget en direkte tilknytning til den

---

<sup>41</sup> Ligningsvejledningen 1998 findes på SKAT's hjemmeside under "ældre juridiske vejledninger".

<sup>42</sup> Artikel af Tommy V. Christiansen, Tfs 2005, 632.



daværende § 37 C i skattestyrelsesloven, da det blev tilføjet, at tilladelse efter denne bestemmelse var en betingelse for omgørelse. Ydermere blev sætningen *"og det overfor ligningsmyndigheden godtgøres, at forholdet er berigtiget ved, at beløbet er udbetalt eller godskrevet personen"* fjernet fra afsnittet, hvorfor det at skatteyder førte penge ud af selskabet, ikke længere kunne godtgøre en omgørelse.

I dag er omgørelsen som sagt betinget af, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29 er opfyldt<sup>43</sup>.

Betingelse nr. 1 i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 begrænser muligheden for omgørelse, hvis den oprindelige disposition er foretaget med skattebesparelse eller skatteudskydelse for øje. I så fald kan dispositionen ikke annulleres. Ifølge ordlyden er det afgørende ikke, hvorvidt der rent faktisk spares eller udskydes skat, men om det er formålet, at spare eller udskyde skat.

I følge betingelse nr. 2 skal de skattemæssige virkninger af den foretagende disposition være utilsigtede og af væsentlig karakter. I SKM2001.657.LR fandt Ligningsrådet ikke, at bestemmelsens ordlyd stillede krav om, at skatteyder nødvendigvis skulle være i god tro<sup>44</sup>.

De to første betingelser bunder i en konkret vurdering fra sag til sag. Hvorvidt den oprindelige disposition var foretaget med skattebesparelse eller skatteudskydelse for øje eller ej, vil som oftest være op til skatteyderen at bevise, hvilket kan være svært. Ydermere skal de skattemæssige konsekvenser være væsentlige. Om en konsekvens er væsentlige eller ej afhænger også af den konkrete sag og vil være op til skattemyndighederne eller domstolene at vurdere.

Betingelse nr. 3 og 4 er mere konkrete. Der stilles her krav om, at dispositionen skal være fremlagt klart og tydeligt for myndighederne, samt at de privatretlige virkninger fra den ændrede disposition, der ønskede tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige. I SKM2008.855.BR gjorde byretten det gældende, at kravet i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 ikke var opfyldt på trods af, at skatteyderen ikke bevidst havde forsøgt at skjule noget for myndighederne. Det at dispositionen først blev myndighederne bekendt efter en undersøgelse var nok til, at det blev nægtet omgørelse.

---

<sup>43</sup> Betingelserne er identiske med betingelserne i den tidligere skattestyrelseslovs § 37 C.

<sup>44</sup> Aage Michelsen mfl., Lærebog om indkomstskat, side 455.

Den sidste betingelse der skal være opfyldt for at opnå omgørelse er, at alle der skatteretligt er berørt af en eventuel omgørelse skal acceptere omgørelsen. Dette er dog sjældent et problem vi ser ved kapitalejer/kapitalselskabs problematikken, da kapitalejer jo i disse situationer besidder den afgørende stemme for kapitalselskabet også. Det kan dog gå hen og have indflydelse for hvervgiveren, da denne skal indeholde kildeskatter, hvis dispositionen bliver anset som en udbetaling direkte til kapitalejeren. I så fald skal også hvervgiver sige god for, at en omgørelse må finde sted.

## 7.2. Praksis

Da flere af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 bygger på en konkret vurdering i hver enkelt sag, er det nødvendigt at kigge på praksis, for at fastlægge hvornår der gives tilladelse til omgørelse og hvornår en sådan anmodning afvises.

Nedenfor er udvalgt nogle af de sager, der er afgjort ved domstolene. For at belyse hvilken bevisførelse og argumentation, der er tilstrækkelig for at få medhold og dermed omgørelse, gennemgås først enkelte sager, hvor skatteyder har fået medhold og dermed tilladelse til omgørelse. Dernæst gennemgås nogle mere principielle domme, hvor skatteyder ikke har fået medhold. Netop SKM2015.717.HR, som er gennemgået i afsnit 7.2.3., er meget principiel, da Højesteret her går ind og accepterer den trippelbeskatning der opstår, når skattevæsenet foretager indkomstallokering fra et selskab til dettes kapitalejer. I samme afgørelse tager Højesteret stilling til det meget omstridte spørgsmål om, hvorvidt sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2<sup>45</sup>.

### 7.2.1. SKM2009.752.VLR (omgørelse blev opnået)

Vestre Landsret fandt i SKM2009.752.VLR at en skatteyder var rette indkomstmodtager af indkomst fra en managementaftale, som var indtægtsført i et af skatteyderen kontrolleret kapitalselskab. Der var i afgørelsen lagt vægt på, at den indgåede aftale med hvervgiveren bar flere ligheder med en lønmodtageraftale. Desuden var skatteyderens arbejdsopgaver i den omstridte periode stort set identiske med de arbejdsopgaver, som skatteyderen ydede for hvervgiveren, da han var ansat som lønmodtager hos denne. Skatteyderen søgte derfor om omgørelse således, at tilskudsbeskatningen i kapitalselskabet kunne ophæves.

---

<sup>45</sup> Se nærmere herom i afhandlingens afsnit 7.3.

Ved skatteyderens anmodning om omgørelse lagde Landsretten vægt på skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 "*dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter*" samt skatteforvaltningslovens § 29, stk. 2, nr. 3 "*dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne*". Landsretten gav skatteyder medhold således, at der ved fornyet behandling af skatteyderens indkomstopgørelse skulle lægges til grund, at betingelserne for omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 var opfyldt.

Den oprindelige bestemmelse for adgang til omgørelse findes i skattestyrelsesloven § 37 C<sup>46</sup>. Forarbejderne til stk. 1, nr. 1 udtrykker klart og tydeligt, at der ikke bør nægtes adgang til omgørelse blot fordi der sker en skatteudskydelse eller skattebesparelse. Så længe dette ikke er den *primære* årsag til den foretagende disposition. Dispositionen skal blot i *overvejende grad* være båret af andre hensyn<sup>47</sup>.

I SKM2009.752.VLR bemærker Landsretten, at skatteydere beslutning om at indtægtsføre indkomsten fra managementaftalen i sit anpartsselskab ikke var båret af hensyn til skattebesparelse eller skatteudskydelse. Landsretten lagde til grund, at beslutningen i overvejende grad var foretaget, fordi kapitalejeren ønskede at foretage opsparing i sit selskab. Opsparingen skulle holde selskabet solvent og stille selskabet økonomisk sikkert i forbindelse med en eventuel overtagelse af aktiviteterne i et konkurstruet datterselskab.

Landsrettens begrundelse anses i forhold til både ordlyden af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 og forarbejderne til den tidligere bestemmelse i skattestyrelsesloven § 37 C at være helt korrekt. Hertil skal det bemærkes, at forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 C må anses også at gælde for den nugældende § 29 i skatteforvaltningsloven, da de to bestemmelser er identiske.

Ydermere lagde Landsretten som sagt også vægt på bestemmelsens betingelse om, at dispositionen skulle være lagt klart frem for myndighederne. Idet skatteyderen ikke var bekendt med, at der kunne være anledning til skattemæssige problemer i forhold til det, at indtægtsføre indkomsten i selskabet, så han ingen grund til at oplyse myndighederne om den foretagende disposition. Ved en gennemgang af selskabets årsregnskab og selvangivelse for det omstridte år fremgik det dog, at disse var afgivet korrekt. Ydermere fremgik det heraf, at

---

<sup>46</sup> Nu skatteforvaltningslovens § 29.

<sup>47</sup> Som eksempel nævnes i forarbejderne at der normalt kan tillades omgørelse ved dispositioner der indebærer succession, selvom succession indebærer en skatteudskydelse.

indtægterne fra konsulentarbejde kom fra netop dem omstridte hvervgiver B Holding A/S. Landsretten tiltrådte derfor, at betingelserne i § 29, stk. 1, nr. 3 ikke var til hindrer for, at skatteyder fik tilladelse til skattemæssig omgørelse.

Ved gennemgang af sagens indhold, ser jeg ingen anledning til, at betingelserne i § 29, stk. 1, nr. 2, nr. 4 og nr. 5 skulle være til hindre for, at skatteyder fik medhold. Det må antages at Landsretten af åbenlyse årsager er fremkommet til samme konklusion, idet disse tre betingelser ikke indgår i rettens overvejelser ved domsafsigelsen.

#### 7.2.2. SKM2013.133.BR (omgørelse blev opnået)

Sagen omhandlede en skatteyder A, der have indtægtsført en indkomst fra et tysk selskab i sit anpartsselskab. SKAT blev i 2003 opmærksom på dette i forbindelse med et kontrolbesøg hos selskabet. Idet indkomsten vedrørte perioden før stiftelsen af selskabet var SKAT af den overbevisning, at indkomsten måtte tilfalde skatteyderen i personligt regi. Skatteyderen accepterede dette i et brev til SKAT<sup>48</sup>.

Som følge af SKAT's allokering af indkomsten, søgte A og hans kapitalselskab H1 ApS i 2006 om at få omgjort dispositionen, hvor indkomsten indtægtsføres i selskabet. Omgørelsen blev primært søgt i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, men der blev også subsidiært søgt om betalingskorrektio n i medført af ligningslovens § 2, stk. 5.

Landsskatteretten afslog skatteyderens anmodning om omgørelse med den begrundelse, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 ikke var opfyldt. Landsskatteretten fandt det ikke tilstrækkelig sandsynliggjort, at beslutningen om at indtægtsføre indkomst fra før selskabets stiftelse i selskabet, var begrundet i andet end en skattebesparelse eller et ønske om at udskyde skatten.

Da skatteyderen indbragte sagen for byretten påpegede han, at skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 ikke burde ligge til grund for afslaget om omgørelse. Skatteyderen havde ved beskatning i personligt regi tidligere anvendt virksomhedsskatteordningen, hvilket i væsentligste omfang stillede ham på lige vilkår som ved selskabsbeskatning. Hensigten med virksomhedsordningen er netop, at sidestille det at drive virksomhed i personligt regi med det at drive virksomhed i selskabsregi. Skatteyderen fandt det derfor uklart, hvad det var for en

---

<sup>48</sup> Tidligere ToldSkat.

skattemæssig fordel han havde opnået, ved at lade indkomsten beskattes i selskabsregi. Han mente dermed, at der manglede bevis for denne påstand.

I forhold til betingelsen om hvorvidt skatteyder havde fremlagt dispositionen klart for myndighederne, henviste A til SKM2009.752.VLR<sup>49</sup>. Vestre Landsret lagde i denne afgørelse til grund, at skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 var opfyldt, hvis selskabets selvangivelse og årsregnskab var korrekt indberettet.

Retten lagde i sin afgørelse vægt på, at selvom arbejdet vedrørende den omstridte indkomst var udført inden selskabets stiftelse, så opnåede A og H1 ApS først retten til indkomsten efter stiftelsen af selskabet. Ydermere påpegede byretten, at A fremadrettet havde drevet den omtalte type af arbejde i selskabsregi og at det primære formål med dispositionen derfor ikke var at udskyde eller spare skatter. Tillige fandt Landsretten betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 for opfyldt, da indkomsten fremgik af selskabets årsrapport og selvangivelse for indkomståret 2002.

Byretten tog sagsøgers påstand til følge og gav medhold i omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. Retten tog ikke stilling til den subsidiære anmodning om betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5, hvilket ikke var nødvendigt, da den primære anmodning blev taget til følge.

### 7.2.3. SKM2015.717.HR (omgørelse blev afvist)

SKM2015.717.HR omhandlede et speciallægeselskab, der i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1 mente, at kunne opnå omgørelse i forbindelse med, at have tabt en sag om rette indkomstmodtager. Alternativt at være berettiget til betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5, som Landsskatteretten i første omgang gav selskabet medhold i<sup>50</sup>.

Selskabets ejer og eneste ansat var læge. Selskabets indkomster kom fra en klinik, som selv samme læge ejede via et holdingselskab og som han også var ansat i. Det blev i Østre Landsret afgjort, at kapitalejeren i medfør af statsskattelovens § 4 og cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven var rette indkomstmodtager af indkomsten fra klinikken<sup>51</sup>. Østre Landsret gjorde i samme afgørelse gældende, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr.

---

<sup>49</sup> SKM2009.752.VLR er belyst i afhandlingens afsnit 7.2.1.

<sup>50</sup> Landsskatterettens kendelse af 7. januar 2013, journalnr. 11-0300274.

<sup>51</sup> SKM2014.846.ØLR, anket ved SKM2015.717.HR.

1 ikke var opfyldt, da det ikke ved sagsfremstillingen blev godtgjort tilstrækkeligt, at dispositionen primært var båret af andre hensyn end at spare eller udskyde skat<sup>52</sup>.

Den omstridte indkomst udgjorde i indkomstårene 2007-2009 en årlig indtægt på 2,4 mio. kr. I samme periode fik kapitalejeren udbetalt en årlig løn fra speciallægeselskabet på 200.000 kr. Forskellen på de 2,2 mio. kr. blev anset som et tilskud fra kapitalejeren til selskabet, idet forskellen ifølge Østre Landsrets afgørelse skulle anses som personlig indkomst hos kapitalejeren.

Højesteret tiltrådte Landsrettens afgørelse og stadfæstede dommen. Højesteret mente ligesom Landsretten ikke, at kapitalejeren og selskabet havde godtgjort at dispositionen i overvejende grad ikke var båret af hensyn til enten af spare eller udskyde skatter.

Ydermere afviste Højesteret muligheden for betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Højesteret begrundede ligesom Landsretten afgørelsen med, at den foretagende disposition ikke var omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 og derfor heller ikke kunne være omfattet af bestemmelsens stk. 5. Selskabet og kapitalejeren havde ellers gjort gældende, at Højesteret i SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR havde slået fast, at sager om rette indkomstmodtager var omfattet af ligningslovens § 2<sup>53</sup>.

Med denne afgørelse accepterede Højesteret den meget omstridte trippelbeskatning, som til tider kan overstige 100 % i sager om rette indkomstmodtager<sup>54</sup>.

#### 7.2.4. SKM2014.866.VLR (omgørelse blev afvist)

Sagen i Vestre Landsret, SKM2014.866.VLR, omhandlede en overlæge A, som havde et 100 % ejet anpartsselskab, H1 APS. Overlægens selskab ejede 15 % af det selskab, som A var ansat hos, G1.1 A/S. A var ansat hos G1.1 A/S som overlæge på normale ansættelsesvilkår, dog med den undtagelse, at han havde indgået en aftale med hans arbejdsgiver om, at eventuelle bonusudbetalinger skulle ske til hans anpartsselskab H1 ApS. Aftalen stod på i 16 måneder hen over indkomstårene 2007 og 2008. Herefter stoppede H1 ApS med at fakturere

---

<sup>52</sup> SKM2014.846.ØLR hvor det blandt andet fremgår, at lægens årlige lønindkomst var usædvanlig lav for en læge med skatteyderens kvalifikationer. Dette taler for, at dispositionen var fortaget med skattebesparelse eller skatteudskydelse for øje.

<sup>53</sup> Se nærmere herom i afhandlingens afsnit 7.3. "Betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5".

<sup>54</sup> Skatteydere advokat havde i SKM.2015.717.HR opgjort skatten til 112 %.

bonusudbetalingerne til G1.1 A/S, da G1.1's revisor var kommet med indvendinger imod aftalen.

Der var enighed imellem A og skattevæsenet om, at bonusudbetalingerne tilfaldt A personligt og at han dermed var rette indkomstmodtager, da SKAT traf afgørelse herom i 2010. A's repræsentant i sagen gjorde gældende, at den trippelbeskatning der opstod ved at allokere indkomsten fra selskabet til A personligt, udgjorde en samlet skatteprocent på 112,5 %. På denne baggrund anlagde A sag ved byretten for at opnå skattemæssig omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 eller eventuelt betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Byretten anså sagen for værende af principiel karakter og henviste derfor sagen til Landsretten i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Vestre Landsret mente ligesom SKAT og Landsskatteretten ikke, at A havde godtgjort, at beslutningen om at indtægtsføre bonusudbetalingerne i H1 ApS var båret af andre hensyn end at spare eller udskyde skat. A havde dog påpeget, at dispositionerne var foretaget, da han med tiden ønskede at købe en større andel af G1.1 A/S eller at investere i andre virksomheder. Som i så mange andre sager ligger bevisbyrden for dette ofte hos skatteyderen, som A i dette tilfælde ikke kunne løfte tilstrækkeligt.

Subsidiært havde A anmodet om betalingskorrektion i henhold til ligningslovens § 2, stk. 5. For at være omfattet af ligningslovens § 2 skal den foretagne transaktion være foretaget i mellem interesseforbundne parter. Idet H1 Holding ApS kun ejede 15 % af G1.1 A/S og A ikke havde bestemmende indflydelse ifølge den fremlagte aktionæroverenskomst, var der tale om uafhængige parter. Landsretten afviste derfor anmodningen om betalingskorrektion efter stk. 5.

Allerede ved anmodningen om omgørelse hos SKAT, inden sagen blev indbragt for retten, kom det frem, at A allerede i begyndelsen af indkomståret 2008 var bekendt med de eventuelle skattemæssige problemer, dispositionen kunne medføre – dette var næsten 11 måneder før udbetalingen til hans selskab ophørte. Af forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 2 fremgår det, at den skattepligtige, for at opnå omgørelse, utvivlsomt ikke kunne have forudset de skattemæssige virkninger ved dispositionen<sup>55</sup>. Alene af denne årsag må det

---

<sup>55</sup> Den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, nr. 2 er identisk med den nugældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2.

konstateres, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2 ikke var opfyldt og at A dermed ikke kunne opnå omgørelse.

### 7.3. Betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5

Som det fremgår af de mange sager om omgørelse ved sager om rette indkomstmodtager, søger flere skatteydere subsidiært betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5. Ifølge bestemmelsen kan der foretages ændring i den skattepligtige indkomst og undgås følgeændringer ved ændringen, hvis transaktionen anvender *priser og vilkår*, som hvis der var handlet med tredjemand.

Hvorvidt sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 5 har været meget omstridt. Allerede i år 2000 gjorde Landsskatteretten gældende, at en overførsel af en indkomst fra et selskab til selskabets ejer, der ansås som rette indkomstmodtager, ikke kunne anses for en korrektion af priser og vilkår imellem interesse forbundne parter<sup>56</sup>. På baggrund heraf, var forholdet ikke omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1. For at kunne være omfattet af bestemmelsens stk. 5, er det en betingelse, at den disposition der ønskes ændret er foretaget i henhold til bestemmelsens stk. 1, hvorfor betalingskorrektion i henhold til SKM2001.38.LSR ikke er en mulighed.

Bestemmelsen blev indført i ligningsloven i 1998. Landsskatterettens kendelse kom altså kun to år efter bestemmelsen trådte i kraft. Der er dog sket meget siden da. Nævneværdigt i den forbindelse er SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR, hvor Højesteret åbner op for, om Landsskatterettens kendelse i år 2000 var korrekt og fortsat kan opretholdes eller om sager om rette indkomstmodtager rent faktisk er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 5.

I sagen om Transfer Pricing, SKM2015.92.HR, lægger Højesteret i et obiter dictum op til, at ligningslovens § 2, stk. 1 skal fortolkes særdeles bredt. Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 2, at afgrænsningen for hvem der er omfattet af denne bestemmelse svare til den afgrænsning, der er foretaget i skattekontrollovens § 3 B bortset fra, at der ikke forudsættes et grænseoverskridende element i ligningslovens § 2. Der kan derfor argumenteres for at parterne i sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 og stk. 5, idet de er omfattet af § 3 B i skatteforvaltningsloven. Spørgsmålet herefter er om en indkomstoverførsel imellem de to parter kan være omfattet af termen *priser og vilkår*.

---

<sup>56</sup> SKM2001.38.LSR



Højesterets bemærkning vedrørende korrektionsafgang efter ligningslovens § 2 tyder på, at det kan den "... alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskattningen...".

Netop bemærkningerne i SKM2012.92.HR førte til, at Højesteret i SKM2012.221.HR fandt, at den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 kunne gøres gældende i en sag om rette indkomstmotager.

Idet både ligningslovens § 2, stk. 1 og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 har en snæver tilknytning til skattekontrollovens § 3 B, var der i den juridiske teori en bred opfattelse af, at sager om rette indkomstmotager som følge af de to højesteretsdomme var omfattet af reglerne for betalingskorrektion i ligningslovens § 2, stk. 5<sup>57</sup>.

I 2013 nægtede Landsskatteretten adgang til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 i en sag om rette indkomstmotager, men gav i stedet skatteyder mulighed for betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5<sup>58</sup>. Lignende var tilfældet i Landskatteretskendelsen under journal nr. 11-0300901, hvor der også i en sag om rette indkomstmotager blev givet tilladelse til betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5<sup>59</sup>. Landsskatteretten henviser i begge sager i præmisserne til de to højesteretsdomme fra 2012<sup>60</sup>. Begge de to sager fra Landsskatteretten blev af skatteministeriet efterfølgende indbragt for henholdsvis Østre- og Vestre Landsret og i begge sager kom Landsretten frem til det modsatte resultat<sup>61</sup>. Der blev nægtet adgang til betalingskorrektion.

Sagen der kom for Østre Landsret, SKM2014.846.ØLR, blev af skatteyderen anket til Højesteret. Sagen er gengivet i SKM2015.717.HR, der er omtalt i afhandlingens afsnit 7.2.3. Grundet den generelle tvivl omkring adgang til omgørelse og betalingskorrektion anses sagen for værende en principiel sag, som har vist sig at have en stærk præjudikatværdi. Højesteret nægtede ligesom Landsretten skatteyder adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Højesteret fandt det ikke, at sager om rette indkomstmotager var omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 og dermed heller ikke bestemmelsens stk. 5. Højesteret bemærkede i den forbindelse,

---

<sup>57</sup> Jf. Artikel af Tommy V. Christiansen, offentliggjort den 24. november 2015 på [www.v.dk](http://www.v.dk) "Rette indkomstmotager – omgørelse – betalingskorrektion – SKM2015.717.HR, jf. tidligere SKM2014.846.ØLR".

<sup>58</sup> Landsskatterettens kendelse af 7. januar 2013, journalnr. 11-0300274, senere SKM2015.717.HR som er omtalt i afhandlingens afsnit 7.2.3.

<sup>59</sup> Journal nr. 11-0300901 blev senere indbragt for domstolene, se SKM2014.866.VLR som er omtalt i afhandlingens afsnit 7.2.4.

<sup>60</sup> SKM2012.221.HR og SKM2012.92.HR.

<sup>61</sup> SKM2014.846.ØLR og SKM2014.866.VLR.

at der hverken i SKM2012.92.HR eller SKM2012.221.HR blev taget stilling til, om sager om rette indkomstmodtager var omfattet af ligningslovens § 2, hvilket ellers udgjorde en stor del af skatteyderens argumenter.

Højesterets afgørelse synes at være i overensstemmelse med ordlyden af ligningslovens § 2 samt resultatet af SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR. I SKM2012.92.HR bliver der ikke taget stilling til sager om rette indkomstmodtager. Sagen handler om Transfer Pricing. Der er rigtigt, at Højesteret i et obiter dictum bemærkede af ligningslovens § 2 burde fortolkes bredt, men Højesteret henviste fortsat til *priser og vilkår* og tager dermed ikke direkte stilling til, om sager om rette indkomstmodtager skal omfattes af bestemmelsen. SKM2012.221.HR omhandlede derimod en sag om rette indkomstmodtager, men Højesteret tog i sin afgørelse ikke stilling til, om forholdet var omfattet af ligningslovens § 2. Der blev her udelukkende taget stilling til, om forholdet var omfattet af den forlængede ligningsfrist ved kontrollerede transaktioner i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Om denne bestemmelse og ligningslovens § 2 har en direkte tilknytning, blev der ikke taget stilling til.

Højesteret har nu med afgørelsen i SKM2015.717.HR lagt klart fast, at sager om rette indkomstmodtager *ikke* er omfattet af reglerne i ligningslovens § 2 og at der i disse sager dermed ikke kan opnås betalingskorrektion efter stk. 5.

Hvis skatteyder dermed ønsker at undgå den førømtalte trippelbeskatning, skal der søges om omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29<sup>62</sup>.

#### 7.4. Sammenfatning

Som det fremgår af praksis giver skatteforvaltningslovens § 29 ikke mange muligheder for omgørelse i tilfældet, hvor der sker dobbelt- eller trippelbeskatning af en indkomst hos kapitalejer og kapitalsekskab. Der er i skatteforvaltningslovens § 29 fem betingelser der skal være opfyldt, før en omgørelse accepteres af skattemyndighederne. At det sjældent lykkes at opnå denne omgørelse skyldes i størstedelen af tilfældene, at motivet for at knytte en indkomst til et selskab frem for til selskabets ejer, oftest bunder i et ønske om at spare eller udskyde skat. Hvis dette alligevel viser sig ikke at være kapitalejerens motiv, kan det være vanskeligt at

---

<sup>62</sup> Se nærmere herom i ovenstående afsnit 7.1.

bevise. Ved gennemgang af praksis viser det sig, at bevisbyrden som oftest ligger hos skatteyderen.

Hvis en kapitalejer ønsker omgørelse, skal han derfor kunne overbevise skattevæsenet eller domstolene om, at der ligger andre motiver bag indkomstallokeringen end at spare og udskyde skatter. Disse motiver skal veje tungere end den skattemæssige fordel ved allokeringen og skal derfor være forretningsmæssigt begrundede. At overbevise myndighederne om dette kan være svært, da det kan være svært at bevise de motiver, der er forretningsmæssige begrundede. Til gengæld er de skattemæssige fordele forholdsvis lette at bevise, da en simpel beregning oftest er nok. Som praksis viser, falder bevisbyrden for at dispositionerne er forretningsmæssigt begrundede hos selskabet og selskabsdeltageren, da skattemyndighederne som oftest ikke har problemer med at bevise den skattemæssige fordel. Denne fordeling af bevisbyrden gør det svært for skatteyderen at bevise sine påstande, hvorfor afgørelserne som oftest falder ud til skattevæsenets fordel.

I langt størstedelen af de omgørelsessager, der er indbragt for domstolene, er det betingelse nr. 1 og nr. 3 i skatteforvaltningslovens § 29, der er udslagsgivende for afgørelserne.

Subsidiært anmoder flere skatteydere om betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5, hvis omgørelsen ikke opnås efter skatteforvaltningslovens § 29. Ligningslovens § 2, stk. 5 oplister ikke den samme type betingelser som skatteforvaltningslovens § 29 gør det. Dog er der én væsentlig betingelse, der skal være opfyldt; dispositionen der ønsket foretaget korrektur på, skal være foretaget i medfør af ligningslovens § 2, stk. 1. Der har siden ligningslovens § 2's indførelse i 1998 været en del usikkerhed om, hvorvidt sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2. I SKM2015.717.HR slår Højesteret dog én gang for alle fast, at sager om rette indkomstmodtager *ikke* er omfattet af ligningslovens § 2 og at betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5 derfor ikke er muligt.

## 8. Sammenfatning og konklusion

Hvis en person, der ejer et kapitalselskab, vælger at indtægtsføre og beskatte en indkomst i selskabet, men skattevæsenet anser kapitalejeren for at være rette indkomstmodtager, skal indkomsten beskattes hos kapitalejeren personligt. At kapitalejeren bliver anset som rette indkomstmodtager betyder, at selskabet ikke har opnået ret til indkomsten og dermed ikke er skattepligtig af denne. Rette indkomstmodtager problematikken opstår oftest i de situationer, hvor kapitalejeren selv udfører den givne aktivitet og hvor aktiviteten kan have karakter af enten arbejde i tjenesteforhold eller hvor indgåelse af aftalen mellem hvervgiver og selskab ikke er klar nok i forhold til, om det er selskabet eller kapitalejeren, der er aftalepart. Før Højesterets afgørelse i Aage Haugland-sagen i 1998, var substitutionsprincippet også noget, der skulle tages højde for i sager om rette indkomstmodtager<sup>63</sup>. Afgørelsen satte en stopper for den tidligere administrative praksis, hvor en person ville blive anset som rette indkomstmodtager af indkomsten fra en aktivitet, som kun denne person kunne udøve.

Reglerne er dermed blevet lempeligere, men alligevel ses der fortsat flere sager om rette indkomstmodtager. Indkomstbeskatningen sker i medfør af statsskattelovens § 4, men lovens ordlyd og forarbejder gør det ikke klart, om det i gråzone situationer er selskabet eller kapitalejeren, der skal beskattes. Derfor må der tilses til praksis. Praksis viser, at der i de fleste sager om rette indkomstmodtager først og fremmest bliver skelnet imellem, om den omstridte indkomst er en erhvervsmæssig indkomst eller en lønindkomst. For at skelne imellem de to typer indkomst, bliver kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1997 om personskatteloven taget i betragtning.

Hvis skattevæsenet eller domstolene anser kapitalejeren som rette indkomstmodtager af en indkomst, der anses for erhvervsmæssig, kan kapitalejeren under visse omstændigheder vælge at benytte reglerne i virksomhedsskatteordningen. På den måde bliver han tilnærmelsesvis sidestillet med selskabsbeskatningen. Hvis kapitalejer derimod bliver anset for rette indkomstmodtager af en indkomst, der er blevet anset som en lønindkomst, skal indkomsten beskattes som almindelig personlig indkomst. Personbeskatningen er væsentlig højere end selskabsbeskatningen på 22 %. Dog vil forskellen i skatteprocenten kun have en indflydelse, hvis kapitalejeren ønsker at opspare indkomsten i selskabet. Hvis han ønsker, at indkomsten

---

<sup>63</sup> Aage Haugland-sagen er gengivet i TfS 1998.485.H.

skal hæves ud til ham selv, skal han udbyttebeskattes af hævningen. På den måde nærmer den samlede skat sig alligevel skatteprocenten for personlig beskatning.

Der hvor den største skatteretlige konsekvens træder ind er ved dobbelt- og trippelbeskatningen. Idet indkomsten, som kapitalejeren er blevet personligt beskattet af, allerede er indtægtsført og indbetalt til selskabet, anses denne indbetaling som et tilskud fra kapitalejeren til selskabet. Et sådan tilskud skal i medfør af statskattelovens § 4 beskattes i selskabet. Dermed sker dobbeltbeskatningen. Trippelbeskatningen indtræder, når kapitalejeren gerne vil have pengene ud af selskabet og ud til sig selv. Dette kan han billigst gøre ved at hæve pengene som et udbytte og lade sig beskatte heraf. Den samme indtægt er nu blevet beskattet tre gange; som personlig indkomst, som selskabsindkomst og som aktieindkomst. I praksis er det flere gange set, at beskatningen overstiger 100 %<sup>64</sup>.

Hvis kapitalejeren vil undgå trippelbeskatningen kan han og selskabet søge om omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29. En omgørelse vil stille selskabet og kapitalejeren som om, indkomsten aldrig har været inde i selskabet. På den måde bliver selskabet ikke beskattet af et tilskud og kapitalejeren skal udelukkende beskattes af indkomsten som personlig indkomst. For at kunne få omgørelse er der fem betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, der skal være opfyldt. Praksis viser, at det oftest er betingelse nr. 1 og betingelse nr. 3, der giver skatteyder problemer.

1. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
3. Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.

At dispositionen ikke i *overvejende* grad må være fortaget med en skattebesparelse eller skatteudskydelse for øje, er ikke ensbetydende med, at dispositionen ikke må medføre en sådan besparelse eller udskydelse. Hvorvidt formålet med at indtægtsføre en indkomst i et selskab frem for hos selskabsdeltageren er at spare eller udskyde skatter, må bygge på en konkret vurdering. Dog kan det ud fra ordlyden i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 5 og dennes forarbejder konkluderes, at det ikke er den faktiske skattebesparelse, der er til hindre for omgørelse, men om det at spare eller udskyde skatter var hovedformålet med dispositionen.

---

<sup>64</sup> I SKM2014.866.VLR blev den samlede skatteprocent opgjort til 112,5 % og i SKM2015.717.HR blev skatten i lighed hermed opgjort til 112 %.

Der må derfor skelnes imellem de situationer, hvor skattevæsenet kvalificerer indkomsten som lønindkomst og de situationer, hvor indkomsten anses som erhvervsmæssig. Dette skyldes at den skattepligtige har adgang til at benytte reglerne i virksomhedsskatteordningen, hvis indkomsten er erhvervsmæssig. Med denne ordning sidestilles beskatningen med selskabsbeskatning og allerede på grund af dette, vil skatteyderen ikke have forsøgt at opnå skattebesparelse eller skatteudskydelse.

Bliver indkomsten anset som lønindkomst, skal dispositionen dog være foretaget af andre forretningsmæssige begrundelser. Bevisbyrden for at dispositionen er foretaget af andre årsager kan være svær for skatteyder at løfte, hvilket medfører, at mange skatteydere ikke får medhold.

Praksis viser, at en disposition er lagt klart frem for myndighederne, hvis der er indberettet korrekt selvangivelse og årsrapport for det givne år, og at det i årsrapporten er oplyst, hvor indtægten kommer fra. Da dette ikke er et krav i årsregnskabsloven, ses det sjældent. Igen er dette en væsentlig faktor, som i praksis er med til, at mange ikke kan opnå omgørelse.

Det kan ud fra praksis konkluderes, at der kun i sjældne tilfælde gives omgørelse i sager om rette indkomstmodtager, hvorfor trippelbeskatningen på over 100 % er konsekvensen for kapitalejer og selskab.

## 9. Perspektivering

Ved SKM2015.717.HR fastslår Højesteret at den meget omstridte trippelbeskatning, som til tider kan overstige 100 % i sager om rette indkomstmodtager er acceptabel. Afgørelsen har stor betydning for, hvor påpasselige selskabsejere skal være i fremtiden. Hvor der før har været en generel idé om, at trippelbeskatningen umuligt kunne have hjemmel i de danske skattelove og at beskatningen mildest talt var urimelig, er der nu ikke længere nogen tvivl. Derfor er det nu endnu vigtigere for selskabsdeltagerene, at være opmærksomme på reglerne. En løsning kan være, at kapitalejeren beder SKAT om et bindende svar, inden der indgås aftaler med selskabet som aftalepart. Dette i særdeleshed hvis selskabet bevæger sig i en af brancher, hvor der kan være tvivl om rette indkomstmodtager<sup>65</sup>. Det bør dog ikke være nødvendigt, da det i stedet er at foretrække, at reglerne for allokering af indkomst, får en klar og udtrykkelig lovhjemmel i dansk ret. Området er i en gråzone, da ikke alle tænkelige scenarier kan oplystes i en lov. Der bør derfor i tilhør til loven blive udarbejdet nogle generelle retningslinjer for, hvorledes vurderingen af rette indkomstmodtager skal foretages. Her kunne det eksempelvis gøres klart, hvilke scenarier der uden tvivl vil blive betragtet som en omgåelse af reglerne, men også hvad der skal lægges vægt på, hvis der opstår et uklart scenarie. At sammenholde indkomsten med, hvad kapitalejeren eksempelvis får i løn fra selskabet, vil være relevant. Hvis lønnen hænger sammen med den indkomst, der er i selskabet, vil behovet for en skattemæssig allokering ikke være nødvendig.

Udover en lovhjemmel til indkomstallokeringen bør den utilsigtede trippelbeskatning, der er konsekvensen heraf, også have en klar lovhjemmel. Jeg ville dog gerne se en skatteyder, der ved retten prøvede at udfordre trippelbeskatningen på anden måde end ved at søge om omgørelse. Eksempelvis ved at udfordre det, at indkomsten bliver anset som et tilskud til selskabet. Det fremgår ikke direkte at statskattelovens § 4, at penge som en kapitalejer indsætter i sit selskab er et indskud. Det kan også meget vel være et lån fra kapitalejeren til selskabet, som skal bogføres på en mellemregning, hvor kapitalejeren efterfølgende kan hæve pengene ud fra igen, skattefrit vel og mærke. Det ville være at foretrække, at dette blev efterprøvet ved domstolene, da det kunne danne ny praksis for trippelbeskatningen.

---

<sup>65</sup> Som før nævnt; læger, konsulenter mv.

Med indførelse af skattestyrelseslovens § 37 C, senere videreført i skatteforvaltningslovens § 29, er der blevet en mere ensartet praksis i forhold til adgang til omgørelse. Dog er der stadig stor tvivl omkring loven, da fortolkning og konkrete vurderinger fortsat spiller en stor rolle i afgørelserne på området. Jeg mener selv, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3 giver anledning til en afgørende problemstilling. I sig selv er betingelsen nærmest umulig at opfylde. Hvis et krav for at dispositionen er lagt klar er, at det skal fremgå af selskabets årsrapport, hvor indkomsten kommer fra, opstilles der et krav om oplysningsforpligtelse, der ligger uden for de regnskabsmæssige regler, samt for hvad der er normal god regnskabskik. Hvis en skatteyder ikke er bevidst om, at dispositionen er forkert, er der ikke nogen anledning til, at omtale denne specifikt i årsrapporten. Hvis han derimod vælger at omtale den, lægger det op til, at han ved at noget er forkert. Hvis han ved at dispositionen kan være problematisk, opfylder han ikke betingelsen om, at det kan medføre utilsigtede skattemæssige virkninger. Med andre ord, så skal skatteyder afgive nogle oplysninger i årsrapporten, han kun finder anledning til af afgive, hvis han er i ond tro – denne betingelse må specificeres nærmere i loven, da det ikke er min antagelse, at dette har været formålet.

Skatteministeriet har den 28. marts 2018 udstedt en pressemeddelelse, hvor skatteminister Karsten Lauritzen adresserer problemet omkring korrekt beskatning af netop den ”tredje gruppe” på arbejdsmarkedet. Den gruppe, der er svær at placere, såsom kunstnere, oplægsholder osv. Det fremgår, at han er bevidst om det problem, at skattelovgivningen i dag først og fremmest er baseret på den mere traditionelle gruppe, vi har på arbejdsmarkedet. Skatteministeren har bedt Skattelovrådet om at afdække disse udfordringer, hvilket jeg synes er tiltrængt. Vi kan håbe at Skattelovrådet i 2019, kan komme med nogle klare anbefalinger til, hvordan lovgivningen kan forenkles eller gøres mere udtrykkelig i forhold til denne gruppe af indkomstmottagere.



## 10. Litteraturliste

### 10.1. Bøger

- Aage Michelsen, Jane Bolander mfl. Lærebog om indkomstskat, 16. udgave, 2015, Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Henrik Dam Rette indkomstmodtager – allokering og fiksering, 1. udgave, 2005, Forlaget Thomson
- Foreningen af Statsautoriserede Revisorer Statsskattelovens 100 års Jubilæum, 1. udgave, 1. oplag, 2013, Forlaget Thomson
- Jan Pedersen, Malene Kerzel mfl. Skatteretten 2, 7. udgave, 1. oplag, 2015, Karnov Group
- Jan Pedersen Skatteudnyttelse, 3. oplag, 1991, Gads Forlag

### 10.2. Artikler, tidsskrifter mv.

- Tommy V. Christiansen TFS 2005, 632 – Omgørelse i sager om rette indkomstmodtager
- Jan Pedersen TFS 2001, 284 – Den såkaldte lære om rette indkomstmodtager
- Christen Amby Trippelbeskatning – et supplement til en kommentar til en landsskatteretskendelse, Revision og Regnskabsvæsen, årgang 51, nr. 1 (1982)
- Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen Når skatten overstiger 100 % offentliggjort d. 30. april 2016, Vidensportalen V.dk
- Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen Lønindkomst i selskabsregi offentliggjort d. 28. november 2015, Vidensportalen V.dk

Bodil Christiansen og  
Tommy V. Christiansen

Skattemæssig omgørelse  
offentliggjort d. 18. juli 2009, Vidensportalen V.dk

Bodil Christiansen og  
Tommy V. Christiansen

Rette indkomstmodtager – omgørelse –  
betalingskorrektion - SKM2015.717.HR, jf. tidligere  
SKM.2014.846.ØLR  
offentliggjort d. 24. november 2015, Vidensportalen  
V.dk

Poul Bostrup

Advokat Poul Bostrups kommentarer til Aage  
Haugland-sagen, gengivet i SPO.1998.193

### 10.3. Øvrige

Skatteministeriet

Publikation ”Kommuneskatter – gennemsnitsprocenter  
2007-2018” fra 6. november 2017

SKAT

Den juridiske vejledning 2018-1, særligt følgende  
afsnit:  
- C.D.2.2 Afgrænsning af selskabsindkomsten overfor  
fysiske personers indkomst  
- A.A.14.1.2 Betingelser for omgørelse  
- C.D.2.2.4 Substitutionsprincippet  
- A.A.14.1.2 Betingelser for omgørelse

### 10.4. Domme, afgørelser og kendelser

SKM2015.717.HR	SKM2012.92.HR	UfR 1996, 1027
SKM2015.92.HR	SKM2009.752.VLR	TfS 1998, 485
SKM2015.372.ØLR	SKM2008.163.HR	TfS 1994, 830
SKM2014.866.VLR	SKM2008.855.BR	LSRM 1982.162.LSR
SKM2014.846.ØLR	SKM2007.259.ØLR	LSRM 1982.161.LSR
SKM2014.686.ØLR	SKM2005.466.HR	LSRM 1978.61.LSR
SKM2014.294.BR	SKM2004.229.ØLR	Landsskatteretten, journalnr. 11-0300901
SKM2013.344.ØLR	SKM2003.555.HR	
SKM2013.133.BR	SKM2001.38.LSR	Landsskatteretten, journalnr. 11-0300274
SKM2012.221.HR	SKM2001.657.LR	