

**Kandidatafhandling – Copenhagen Business School
Cand.Merc.Aud. 2008**

Transaktioner mellem interesseforbundne parter



Udarbejdet af:

Niklas Hoff, 230781-XXXX

Kristian Skov, 070180-XXXX

Vejleder:

Censor:

Erik Banner-Voigt

Afleveringsdato: 27. oktober 2008

1. Forord

Denne kandidatafhandling er skrevet som den afsluttende opgave på Cand.Merc.Aud-studiet ved Copenhagen Business School.

Formålet med denne kandidatafhandling er at udarbejde en selvstændig opgave som på et højt fagligt niveau gennemgår og debatterer skattemyndighedernes muligheder for korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter. Opgavens formål er desuden at give interesserede indsigt i området og tillige at virke som opslagsværk til løsning af praktiske problemstillinger.

Studiets pensum har kun berørt opgavens emne i begrænset omfang, hvilket er en af årsagerne til, at vi finder den valgte problemstilling spændende. Desuden finder vi emnet interessant, da vi har erfaret, at der hersker en del uklarhed omkring hvilke retningslinjer, der i konkrete situationer er gældende på området. I vores daglige virke som revisorer har vi tillige konstateret, at mange er usikre på hvordan, og i hvilke situationer skattemyndighederne egentlig har mulighed for at korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Sideløbende med afhandlingens udarbejdelse har vi modtaget vejledning fra Erik Banner-Voigt, som under hele forløbet har bidraget med positiv og konstruktiv faglig sparring.

København, oktober 2008

Niklas Hoff

Kristian Skov

2. Executive summary

Transactions between parties connected by common interests is of great interest to the taxation authorities, because the parties do not have opposite interests, which is the case when transactions between independent parties take place. To avoid an undermining of the basis for taxation in Denmark it is important for the tax authorities to be entitled to correct transactions between parties connected by common interests, when the transactions are based on fiscal rather than normal economical considerations.

This candidate dissertation is dealing with the options given by Danish law to the taxation authorities to correct transactions between parties connected by interests.

The dissertation first contains a theoretical analysis, which thoroughly investigates the legal authorities in the field. The predominant provision in this domain is section 2 in the Danish law of assessment (Ligningslovens § 2), and therefore the dissertation contains a profound study of this section. The going through also enlightens the issue of who is affected by the provision and what constitutes a concrete transaction to make it affected by the law. The theoretical analysis furthermore examines the rights given to the taxation authorities to correct in cases not covered by section 2 in the law of assessment.

Accordingly the dissertation not only covers cases where correction of terms caused by identical interests is taking place but also cases where a given transaction is changed by a correction of the disposition itself.

In addition the dissertation shows how the fiscal corrections should be made in different situations in real life. This examination is widely supported by examples, and especially our practical analysis exemplifies how the corrections are made in real life cases.

Our final conclusion states that the rights given to the taxation authorities to correct a transaction between parties with common interests consists of either a correction of the disposition itself or a correction of the terms of the transaction. Correction of terms implies a correction of the conditions of the transaction in accordance with the principles of arms length. A correction of disposition means that the legal content of the disposition is rejected. Furthermore we conclude, that the administrative practice of overruling unilateral dispositions from being affected by section 2 of the law of assessment is not in agreement with the intentions of the legislators.

3. Indholdsfortegnelse

1. Forord.....	2
2. Executive summary	3
3. Indholdsfortegnelse	4
4. Indledning	5
5. Problemformulering	7
6. Afgrænsning	8
7. Model og metodevalg.....	9
8. Teoretisk analyse.....	13
8.1. Rationale for lovgivning på området	13
8.2. Korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter.....	15
8.2.1. Vilkårskorrektioner	16
8.2.1.1. Det subjektive anvendelsesområde for Ligningslovens § 2.....	17
8.2.1.2. Det objektive anvendelsesområde for Ligningslovens § 2	30
8.2.1.3. Korrektionsmekanismen for vilkårskorrektioner	37
8.2.1.4. Vilkårskorrektioner uden for LL § 2.....	47
8.2.1.5. Vurderingsgrundlag for armlængdepriser og -vilkår	57
8.2.2. Dispositionskorrektioner.....	60
8.3. Omgørelse og skatteforbehold	69
8.3.1. Almindelige omgørelsesregler.....	69
8.3.2. Skatteforbehold.....	75
8.4. Sammenfatning	76
9. Praktisk analyse.....	79
9.1. Transaktioner inden for familien	80
9.2. Transaktioner i relation til hovedaktionær.....	83
9.3. Transaktioner mellem kontrollerede selskaber	90
9.4. Transaktioner ved konkret interessesammenfald	94
10. Konklusion	101
11. Figuroversigt.....	104
12. Litteraturliste	105

4. Indledning

Transaktioner mellem interesseforbundne parter er særligt interessante for skattemyndighederne, fordi parterne ikke nødvendigvis, som ved transaktioner mellem uafhængige parter, har modstridende økonomiske interesser. Denne mangel på modstridende interesser gør det derfor interessant for skattemyndighederne at vurdere, om transaktioner indenfor et interessefællesskab er foretaget på markedsvilkår og dermed er udtryk for handelsværdien. Aftaler, der er indgået på vilkår, som ikke svarer til handelsværdien, kan nemlig i et interessefællesskab være initieret af, at interessefællesskabet samlet set opnår en økonomisk fordel.

I de tilfælde hvor skattemyndighederne ikke er enige i skatteydernes værdiansættelser, opstår en række skatteretlige spørgsmål, om og i hvilket omfang skattemyndighederne har mulighed for at foretage korrektioner af de mellem parterne aftalte vilkår.

Det har ofte været diskuteret, hvorvidt bestemmelserne i Statsskattelovens § 4 indeholder et generelt armslængdeprincip, som gør det muligt at korrigere vilkårene for transaktioner mellem interesseforbundne parter, hvis vilkårene afstedkommer en uforholdsmæssig indkomstforvridning. Der er således usikkerhed om, hvorvidt Statsskatteloven gør det muligt at beskatte ikke realiserede indtægter, dvs. såkaldte fikserede indtægter.

I 1998 kom den mest betydningsfulde lovbestemmelse på området for interesseforbundne parter, Ligningslovens § 2. Denne kom som en reaktion på Højesteretdommen TfS 1998.199 H Bagenkop Gullestrup Nielsen. Her fastslog Højesteret, at der ikke i Statsskattelovens § 4 eller i skattelovgivningen i øvrigt, er hjemmel til at fiksere en rente ved et rentefrit lån, udover i tilfælde hvor de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen¹. Med vedtagelsen af LL § 2 er der hermed givet direkte hjemmel i loven til, at skattemyndighederne kan korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter, såfremt disse ikke er indgået på samme vilkår, som ville være opnået ved aftale med en uafhængig tredjemand. LL § 2 hjemler et såkaldt "Armslængdeprincip".

¹ Bundgaard, Jakob og Wittendorff, Jens – "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing", side 29

Adgangen til at korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter har dog siden ikrafttrædelsen af LL § 2 stadig været genstand for en del diskussion. Den overordnede diskussion vedrører hovedsageligt udstrækningen af anvendelsesområdet for LL § 2 samt lovens betydning for skatteforvaltningens korrektionsmuligheder². Der er dermed stadig usikkerhed omkring transaktioner der falder uden for anvendelsesområdet for LL § 2. Usikkerheden går især på, om der eksisterer et generelt armslængdeprincip i dansk ret, og hvor dette i så fald hjemles.

Vi har derfor fundet det interessant, at undersøge hvilken betydning lovgivningen har for transaktioner mellem interesseforbundne parter.

² Artikel: "Vilkårskorrekationer efter ligningslovens § 2" af Mikkel Falkenberg og Anders Endicott Pedersen

5. Problemformulering

Som nævnt i indledningen har der både før og efter indførslen af LL § 2 været en del diskussioner om skattemyndighedernes muligheder for at korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter. Derfor har vi valgt følgende problemformuleringen for denne afhandling:

”Hvordan og i hvilke situationer kan skattemyndighederne korrigere transaktioner foretaget mellem interesseforbundne parter?”

6. Afgrænsning

I nærværende afsnit er der kort redegjort for afgrænsningerne i kandidatafhandlingen. Afgrænsningerne er vurderet nødvendige for at skabe en rød tråd igennem afhandlingen samt holde fokus på problemformuleringens væsentligste elementer.

Vi har valgt at anskue problemstillingen fra et nationalt synspunkt, hvilket vil sige, at vi ikke vil fokusere på transaktioner, som foregår over eller uden for landets grænser. Opgaven vil derfor kun behandle korrektionsmekanismen for transaktioner mellem skattepligtige i Danmark. Vi afgrænser os dermed fra at belyse de problemstillinger, der kan opstå såfremt transaktioner involverer flere landes skattemyndigheder.

Transaktioner mellem interesseforbundne parter anses for mange at være synonymt med begrebet "transfer pricing". Det er dog vores opfattelse, at begrebet "transfer pricing" i høj grad handler om, hvordan prisen fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet, samt hvilke metoder man kan anvende til prisfastsættelsen. Vores tilgang til emnet i denne afhandling er at gennemgå, hvordan og i hvilke situationer skattemyndighederne kan korrigere transaktioner foretaget mellem interesseforbundne parter. Derfor finder vi det mere relevant at fokusere på korrektionshjemlen frem for at fokusere på selve prisfastsættelsen. Vi undlader dermed at gå i dybden med OECD's regler og metoder for korrekt prisfastsættelse mellem interesseforbundne parter. Desuden anser vi begrebet "transfer pricing" for at være så omfangsrigt, at en decideret gennemgang ville kræve sin egen afhandling.

Af problemformuleringen står det klart, at det er korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter vi ønsker at fokusere på. Når vi bruger ordet "korrektion" skal det forstås sådan, at vi ønsker at gennemgå skattemyndighedernes muligheder for at ændre/korrigere en transaktion foretaget mellem parterne. Den rene tilskudsbeskatning i henhold til Statsskattelovens § 4 ved vilkårlige formueoverførsler fra et skattesubjekt til et andet samt nægtelsen af fradrag i henhold til Statsskattelovens § 6, litra a er også skattemæssige korrektioner, men da der ikke er tale om en decideret ændring i aftaleforholdene, der har betydning for begge parter, afgrænser vi os fra at gå i dybden med disse typer af korrektioner.

7. Model og metodevalg

Ud fra opgavens problemstilling står det klart, at vi ønsker at gennemgå konkrete retslige regler indenfor området "Transaktioner mellem interesseforbundne parter". Med andre ord ønsker vi at gennemføre en juridisk analyse af de relevante retskilder. Vi ser det derfor som et naturligt valg at anvende en retsdogmatisk metode til at sikre en passende gennemgang og løsning af opgavens problemstillinger.

Retsdogmatisk metode er en juridisk analysemetode, hvorpå retskilderne systematiseres, analyseres og fortolkes, for derved at finde frem til hvad der er gældende ret på området. Når vi benytter begrebet "gældende ret", skal det forstås, som det resultat en uafhængig domstol vil komme frem til ved anvendelsen af retskilderne og retsdogmatisk metode. For at foretage en valid analyse er det nødvendigt at følge en sådan juridisk metode, da det herved sikres, at analysen giver samme resultat som andre jurister, revisorer mv. ville komme frem til i lignende sager. Retsdogmatikkens formål er både at beskrive retten samt at fortolke den, hvilket er i fin harmoni med vores ønskede tilgang til denne opgaves problemstilling. Anvendelsen af den retsdogmatiske metode består dermed i, at løse konkrete juridiske problemstillinger ved at spørge: Hvad er gældende ret? Og derefter søge dette spørgsmål løst gennem anvendelse af retskilderne³.

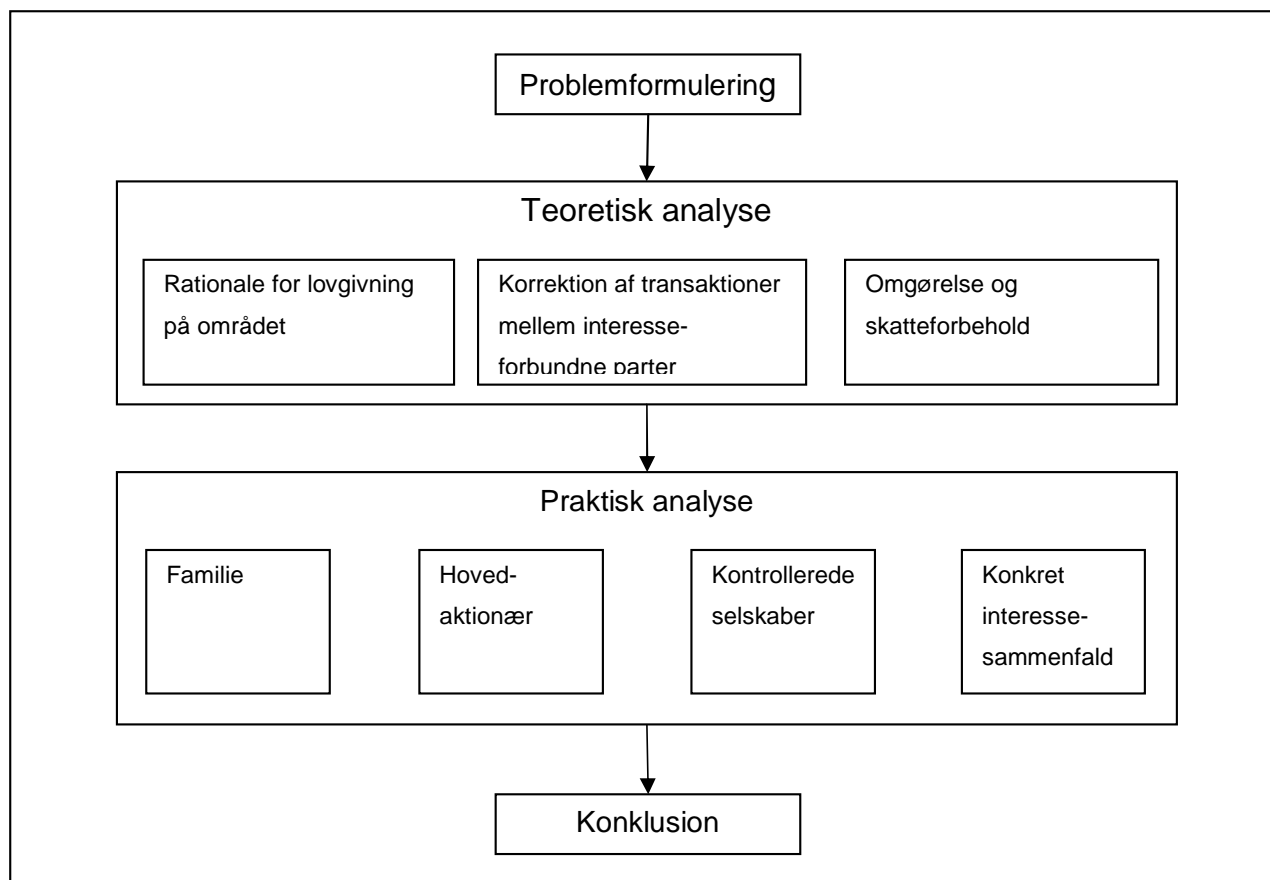
På baggrund heraf vil der i afhandlingen blive foretaget en teoretisk og praktisk analyse af reglerne for transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Opgavestruktur

For at sikre at opgaven bliver læsevenlig, er indhold og struktur overvejet nøje. Det er ligeledes vigtigt, at opgavens "røde tråd" styrkes gennem en fornuftig og logisk opbygning samt rækkefølge af de forskellige kapitler og afsnit.

³ Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, "Retskilder & Retsteorier", side 21-36

Opgavens struktur kan illustreres ved hjælp af følgende model:



Figur 1 "Opgavestruktur" – Kilde: Egen tilvirkning

Med henblik på at løse vores problemstilling har vi valgt ovenstående struktur til opgaven. Opgavestrukturen har vi konstrueret således, at den på en naturlig måde leder frem til løsningen af problemstillingen.

Problemformulering

Som fundament for hele opgaven starter vi i indledningen med at identificere kandidatafhandlingens problemstilling. Indledningen beskriver vores overordnede emnetilgang samt den kontekst problemerne opstår i. Med dette udgangspunkt konkretiseres og afgrænses området i en problemformulering. Dette afsnit beskriver således det bagvedliggende fundament for afhandlingen. I denne opgave har vi valgt at fokusere på, hvad det er gældende ret inden på området "Transaktioner mellem interesseforbundne parter". Opgavens emnetilgang er motiveret af, at vi ønsker at

klarlægge den skattemæssige behandling af konkrete sager, som kan forventes at forekomme i praksis.

Teoretisk analyse

Arbejdet med at besvare den opstillede problemformulering indledes med et teoretisk analyseafsnit. Vi arbejder som nævnt ud fra den retsdogmatiske metode, hvorfor det er vigtigt, at vi foretager den juridiske analyse af retskilderne i en bestemt rækkefølge⁴. Vi skal dermed starte analysen i retskilden dvs. reguleringen på området, og derefter bevæge os videre ned i retspraksis. Handel mellem interesseforbundne parter er primært reguleret gennem ligningslovens § 2, og vores teoretiske analyse vil derfor indeholde en konkret gennemgang af denne samt en beskrivelse af andre regler, der gælder på området. Afsnittet vil indeholde en detaljeret gennemgang af lovreguleringen på området samt gældende praksis. Loven på området har været genstand for en del diskussion og er dermed ikke entydig. Vi vil derfor forholde os til de forskellige teoretikers synspunkter og på baggrund heraf argumentere for vores holdning.

Praktisk analyse

Formålet med dette afsnit er at anvende den teoretiske gennemgang til at løse konkrete problemstillinger. På denne måde vil vi med udgangspunkt i opstillede scenarier vise, hvordan de teoretiske regler anvendes i praksis.

I de enkelte situationer forsøger vi at redegøre for, hvordan og i hvilket omfang skattemyndighederne må forventes at korrigere. Vi vil dermed forholde os til, om der er hjemmel til korrektion i de enkelte situationer, og hvor hjemlen i så fald findes.

Hensigten med dette afsnit er endvidere at tydeliggøre det vi gennemgår i teori-afsnittet, og på den måde frembringe en bedre forståelse af teorien. Vi vil samtidig forsøge at opstille nogle scenarier der fanger eventuelle grænsetilfælde. Det vil sige situationer, hvor man kan komme i tvivl om udfaldet afhængigt af tolkningen af situationen. Her vil vi forholde os til de forskellige tolkningsmuligheder samt give vores bud på hvordan skattemyndighederne vil korrigere. Ligeledes vil vi medtage scenarier, hvor der efter gældende praksis antageligt skal korrigeres anderledes, end hvad en teoretisk gennemgang af loven umiddelbart tilkendegiver.

⁴ Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, "Retsskilder & Retsteorier", side 27

Den praktiske analyse vil som helhed være opdelt i 4 overordnede kapitler: "Transaktioner inden for familien", "Transaktioner i relation til hovedaktionær", "Transaktioner mellem kontrollerede selskaber" og " Transaktioner ved konkret interessesammenfald".

Konklusion

Konklusionerne som udledes af vores analyser, er egentlig resultatet af hele opgaveprocessen, og det er derfor vigtigt at der her er en tæt sammenhæng med problemformuleringen. Sammenhængen skal bevirke at de spørgsmål eller områder fra problemformuleringen, som ønskes belyst gennem rapporten, besvares direkte i den endelige konklusion.

8. Teoretisk analyse

Vores teoretiske analyse indeholder følgende tre områder:

- Rationale for lovgivning på området
- Korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter
- Omgørelse og skatteforbehold

Det er efter vores opfattelse naturligt at indlede med at klarlægge hvilket rationale, der er grundlag for lovgivningen på området og på den måde spore læseren ind på problemstillingen i opgaven. Derved ønsker vi først og fremmest at forklare, hvorfor det overhovedet er relevant at lovgive på området.

Herefter vil vi gennemgå skattemyndighedernes muligheder for at foretage korrektioner af transaktioner mellem interesseforbundne parter. Denne gennemgang tager udgangspunkt i begreberne "vilkårskorrektion" og "dispositions-korrektion", da disse to korrektionstyper udgør korrektionsmulighederne på området. I vores gennemgang af korrektionsmulighederne vil vi både forholde os til hvilke transaktioner, der er omfattet af reglerne (objektivt anvendelsesområde), samt hvem der er omfattet af reglerne (subjektivt anvendelsesområde).

Inden den teoretiske analyse afsluttes med en sammenfatning, har vi valgt at beskrive de almindelige omgørelsesregler samt muligheden for at tage et skatteforbehold. På denne måde får vi også belyst den skattepligtiges mulighed for at afværge en tvungen korrektion.

8.1. Rationale for lovgivning på området

En velkendt økonomisk teori er, at en person vil handle rationelt og i en valgsituation vil vælge at nyttemaksimere⁵. Dette vil f.eks. betyde, at personen vil forsøge at få en maksimal fortjeneste, når vedkommende sælger en ydelse eller genstand. Omvendt vil køber forsøge at gøre den bedste handel, hvilket må betyde at der gives mindst muligt vederlag eller modydelse som tilsvarende. Denne interessekonflikt vil eksistere i langt de fleste tilfælde, og transaktionen vil først blive en realitet, hvis køber og sælger kan blive enige. Hvis køber og sælger bliver enige, må det antages, at det handlede har den

⁵ Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, "Retskilder & Retsteorier", side 356.

markedsværdi, som de har forhandlet sig frem til, dog forudsat at markedet er åbent og tilgængeligt for andre.

En eventuel handel mellem køber og sælger afleder ofte en række af skattemæssige konsekvenser. Dette kunne være beskatning af en eventuel gevinst eller mulighed for modregning af eventuelt tab. Disse skattemæssige konsekvenser kan give anledning til overvejelser hos parterne omkring, hvordan handlen bedst muligt arrangeres. Disse overvejelser vil ofte gå på, om der findes alternativer, som ikke vil udløse beskatning, eller i det mindste nedbringe den. Når vi handler indenfor et interessefællesskab, risikerer vi, at transaktionen og dermed prisen er båret af et ønske om, at interessefællesskabet samlet set sparer skat. Herved vil den normale selvregulerende effekt mellem køber og sælger, være sat ud af kraft. Transaktionens aftalte priser og vilkår kan dermed være initieret at skattemæssige hensyn frem for normale realøkonomiske hensyn.

I Danmark er skattetrykket meget højt, og det skattemæssige hensyn kan derfor have en stor indflydelse på eventuelle dispositioner, man foretager. Dermed opstår der et stort incitament for den skattepligtige til at minimere beskatningen. Det er klart, at et højere skattetryk indebærer den afledte risiko, at incitamenterne for at omgå beskatningen stiger. Flere vil formentlig mene, at skattetrykket er urimeligt højt, og at de derfor godt kan tillade sig at være lidt kreative eller undlade at oplyse om enkelte indkomstforhold. Dermed kan man forestille, sig at folk der snyder i skat, vil forsøge at retfærdiggøre deres handling og eventuelt bagatellisere dem, ud fra den begrundelse, at de jo allerede betaler rigeligt i skat i forvejen.

For at undgå at transaktioner mellem nærtstående bliver båret af skattemæssige hensyn frem for normale realøkonomiske hensyn, er det nødvendigt med en klar lovgivning på området, så der ikke hersker nogen tvivl om, hvordan man skal handle nærtstående parter imellem. Samtidig er det vigtigt, at skattemyndighederne har mulighed for at reagere, og dermed korrigere transaktioner, der ikke overholder lovgivningens krav, for på den måde at modvirke en udhuling af det danske skattegrundlag.

8.2. Korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter

Af problemformuleringen står det klart, at formålet med denne kandidatafhandling er, at gennemgå de danske regler for korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter. I dansk ret er der grundlæggende aftalefrihed mellem to parter. Selvstændige juridiske enheder, som eksempelvis et selskab eller en hovedaktionær, kan derfor indgå civilretlige aftaler, der som udgangspunkt også må accepteres skattemæssigt. Som nævnt vil to uafhængige parter typisk have modstridende skattemæssige og økonomiske interesser, hvorfor en aftale mellem uafhængige parter normalt vil indeholde en selvregulerende effekt. Når vi handler indenfor et interessefællesskab vil denne selvregulerende effekt dog være sat ud af kraft, og der er derfor i dansk ret hjemmel til at korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Helt overordnet opererer man i dansk skatteret med en todeling af omkvalificeringsbegrebet i form af begreberne "dispositionskorrektion" og "vilkårskorrektion"⁶. Det vil sige, at skattemyndighedernes muligheder for at korrigere en foretaget transaktion består i enten at foretage en vilkårskorrektion eller at foretage en dispositionskorrektion.

Det er klart, at der er forskel på, om det er en vilkårskorrektion eller en dispositionskorrektion, der foretages. Måden man korrigerer på, afhænger nemlig af, om det er den ene eller den anden type, der anvendes.

En vilkårskorrektion indebærer en omfordeling af indkomsten mellem de implicerede parter, uden at den samlede sum af indkomster ændres⁷. Man kan dermed sige, at en vilkårskorrektion medfører en ændring af transaktionens vilkår, typisk i form af ændrede afståelsespriser. Kendetegnende for en vilkårskorrektion er således, at det er transaktionens priser og vilkår, der korrigeres. Derimod kan transaktionens retlige eksistens, karakter og indhold ikke antastes⁸.

For dispositionskorrektioner består den skattemæssige korrektion i, at der helt ses bort fra den formelt foretagne transaktion, som reelt ikke er gennemført, eller at transaktionen

⁶ Eriksen, Claus Hedegaard: *"Myndighedernes adgang til at korrigere i parternes værdiansættelse"*, side 1.

⁷ Bundgaard, Jakob: *"Vilkårskorrektion og omgørelse"*, side 1 .

⁸ Pedersen, Jan m.fl.: *"Skatteretten 2"*, side 425.

gives en anden retlig form end formelt aftalt⁹. Ved en dispositionskorrektur er det således selve transaktionens retlige indhold, der anfægtes, hvilket kan indebære at den samlede indkomst justeres med en forøgelse af den skattepligtige indkomst som konsekvens¹⁰. Den afgørende forskel på dispositionskorrektur og vilkårskorrekture er altså, at dispositionskorrektur anfægter selve transaktionen som helhed, hvorimod en vilkårskorrektur kun indbefatter en korrektur af transaktionens priser og vilkår. En dispositionskorrektur kan dermed være indkomstskabende, mens en vilkårskorrektur er indkomstfordelene¹¹.

I vores gennemgang af skattemyndighedernes muligheder for at korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter finder vi det naturligt at beskrive vilkårskorrekture og dispositionskorrektur i hvert deres afsnit. For dermed at fastholde en rød tråd igennem opgaven, starter vi med at gennemgå mulighederne for vilkårskorrekture og derefter for dispositionskorrektur.

8.2.1. Vilkårskorrekture

Skattemæssige korrekture, der kun indebærer en korrektur af de mellem parterne, aftalte vilkår og priser, kaldes som sagt for vilkårskorrekture. Ved en vilkårskorrektur er det således ikke transaktionens retlige indhold der anfægtes, men derimod udelukkende det faktuelle indhold, typisk de aftalte prisvilkår¹². En vilkårskorrektur bevirker dermed, at den foretagne transaktion bringes i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det vil sige, at parterne stilles som om de har handlet på armslængdevilkår. At handle på armslængdevilkår betyder, at der anvendes priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Ligningslovens § 2 udgør den primære bestemmelse om armslængdeprincippet i dansk ret. Vi har derfor valgt at starte vores analyse med en gennemgang af denne. I vores

⁹ Pedersen, Jan m.fl.: *"Skatteretten 2"*, side 421.

¹⁰ Pedersen, Jan: *"Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning"*, side 38.

¹¹ Bundgaard, Jakob *"Vilkårskorrektur og omgørelse"*, side 1.

¹² Eriksen, Claus Hedegaard: *"Myndighedernes adgang til at korrigere i parternes værdiansættelse"*, side 5.

gennemgang fokuserer vi både på det subjektive og objektive anvendelsesområde for Ligningslovens § 2. I forlængelse af vores gennemgang af Ligningslovens § 2 vil vi desuden forholde os til, om det for andre transaktioner, end dem der er dækket af bestemmelsen, er muligt at foretage en vilkårskorrektur.

8.2.1.1. Det subjektive anvendelsesområde for Ligningslovens § 2

Efter ligningslovens § 2 skal en række nærmere angivne skattepligtige ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, anvende armslængde priser og vilkår for alle transaktioner med interesseforbundne parter. Det vil med andre ord sige, at der skal benyttes priser og vilkår, som svarer til, hvad der ville være opnået, hvis transaktionerne var foretaget med en uafhængig tredjemand. Man kan dermed sige, at Ligningslovens § 2 lovfæster et "armslængde-princip", der hjemler en adgang for myndighederne til ved en vilkårskorrektur at omfordele indkomsten mellem de omfattede interesseforbundne parter¹³.

Afgrænsningen af hvilke skattepligtige, der er omfattet af LL § 2, er angivet i bestemmelsen, men lovtæst kan være vanskeligt at forstå og for at undgå tvivl, finder vi det væsentligt at gennemgå, hvilke skattepligtige LL § 2 er gældende for. Det vil med andre ord sige, at vi med udgangspunkt i lovens ordlyd, vil gennemgå bestemmelsens subjektive anvendelsesområde.

Loven har følgende ordlyd jf. LL § 2, stk. 1:

Skattepligtige,

- 1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,*
- 2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,*
- 3. der er koncernforbundet med en juridisk person,*
- 4. der har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller*
- 5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark,*

¹³ Falkenberg, Mikkel & Pedersen, Anders Endicott "Vilkårskorrektioner efter Ligningslovens § 2", TfS 2001, 888, side 1.

6. *der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4, skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger mv., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.*

Som det fremgår af ovenstående, indeholder Ligningslovens § 2 et såkaldt kontrolkriterium. Dette kontrolkriterium betyder, at lovbestemmelsen kun gælder for transaktioner foretaget mellem to parter, hvor den ene part har bestemmende indflydelse over den anden part – heraf begrebet ”kontrollerede transaktioner”. Bestemmelsen gælder alene i forholdet mellem juridiske personer og i forholdet mellem fysiske- og juridiske personer. Det vil sige, at ligningslovens § 2 kun gælder ved transaktioner mellem selskaber, når det ene selskab har bestemmende indflydelse på det andet selskab, og for transaktioner mellem selskaber og personer, når personerne har bestemmende indflydelse på de konkrete selskaber. Det bemærkes i øvrigt, at bestemmelsen også gælder ved transaktioner med faste driftssteder.

Ligningslovens § 2 gælder derimod ikke mellem andre parter, som for eksempel mellem familiemedlemmer og andre fysiske personer¹⁴.

Bestemmende indflydelse

Som det kan udledes af ovenstående, er det begrebet ”bestemmende indflydelse”, der vurderes med henblik på, om kontrolkriteriet er opfyldt. Det er med andre ord, dette begreb som er afgørende for, om parterne ifølge LL § 2 er interesseforbundne. Ifølge LL § 2, stk. 2 skal man forstå ”bestemmende indflydelse” som ved ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder således, at der direkte eller indirekte ejes mere end 50% af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50% af stemmerne. Der opereres dermed i LL § 2

¹⁴ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: ”Armslændeprikket & Transfer Pricing” side 51.

med et "de jure" begreb, hvilket vil sige, at der skal være bestemmende indflydelse i overensstemmelse med bestemmelsens objektive betingelser.

Bestemmende indflydelse kan altså opnås på følgende måder:

- Bestemmende indflydelse ved ejerandele over 50%
- Bestemmende indflydelse ved rådighed over mere end 50% af stemmerettighederne.
- Bestemmende indflydelse gennem en kombination af ejerandele og stemmerettigheder.

Ovenstående 3 typer af bestemmende indflydelse, kan desuden opnås gennem følgende varianter:

- Direkte
- Indirekte
- Nærtstående parter

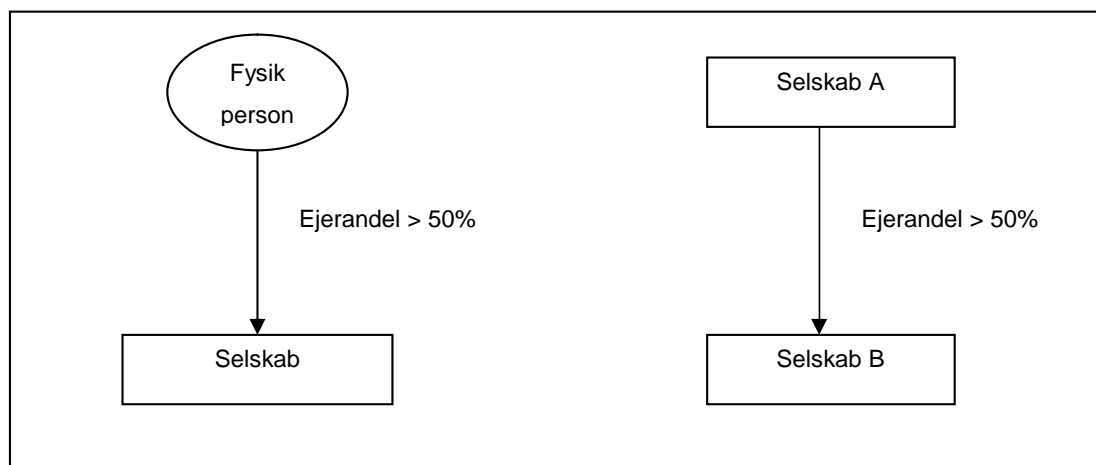
Vi vil i det følgende gennemgå de forskellige måder hvorpå der kan opnås bestemmende indflydelse.

Bestemmende indflydelse gennem ejerandele

Direkte ejerandele

Bestemmende indflydelse gennem direkte ejerandele opnås, når en juridisk eller fysisk person ejer mere end 50% af et selskab.

Dette kan illustreres på følgende måde:



Figur 2 "Direkte ejerandele" – Kilde: Egen tilvirkning

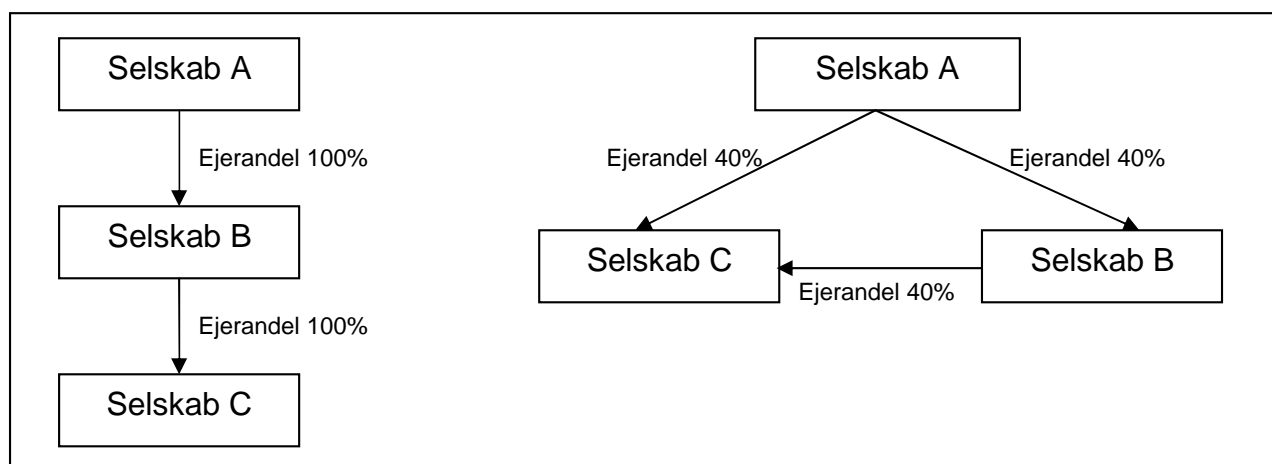
Da selskab A i eksemplet ejer over 50% af aktiekapitalen i selskab B, har selskab A bestemmende indflydelse over selskab B, i kraft af de direkte ejerandele.

Indirekte ejerandele

Bestemmende indflydelse gennem indirekte ejerandele sker, når ét eller eventuelt flere selskaber indskydes imellem de to parter. Det kan f.eks. være, hvis selskab A har ejerandele i selskab B, som igen har ejerandele i selskab C. Selskab A kan således opnå bestemmende indflydelse i selskab C via ejerandelene i selskab B.

Ejerandelene skal dog kun medtages forholdsmæssigt. Det vil sige, at man er nødt til at udregne den reelle ejerandel mellem parterne for at fastlægge, om der er bestemmende indflydelse. Beregningen sker ved, at de enkelte ejerandelsprocenter ganges med hinanden.

Bestemmende indflydelse via indirekte ejerandele kan illustreres på følgende måde:



Figur 3 "Indirekte ejerandele 1 af 2" – Kilde: Egen tilvirkning

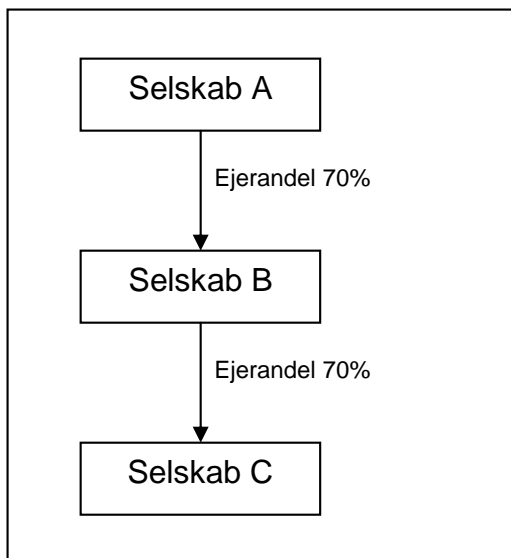
I modellen til venstre i figuren har selskab A bestemmende indflydelse over selskab B i kraft af sin ejerandel på 100%. B har på samme vis bestemmende indflydelse over selskab C. Selskab A har dog også bestemmende indflydelse på selskab C gennem en indirekte ejerandel på 100%.

I modellen til højre har selskab A ikke bestemmende indflydelse på selskab B som ej heller har bestemmende indflydelse over selskab C i kraft af de respektive ejerandele på 40%. Til trods for at de direkte ejerandele mellem selskaberne kun er 40%, har selskab A alligevel bestemmende indflydelse på selskab C i kraft af en direkte ejerandel på 40% og en indirekte på 16%¹⁵, som så i alt giver en samlet ejerandel på 56%.

Der er dog situationer, hvor man ved første øjekast kan foranlediges til at tro, at et selskab kan have indirekte bestemmende indflydelse, men eftersom der kun medtages ejerandele forholdsmæssigt vil der være tilfælde, hvor den indirekte bestemmende indflydelse alligevel ikke er opnået. Et sådant tilfælde er illustreret i nedenstående figur 4, hvor selskab A's indirekte ejerandel i selskab C kun er 49%¹⁶.

¹⁵ De 16% fremkommer ved at tage selskab A's ejerandel på 40% ganget med selskab B's ejerandel på 40%.

¹⁶ De 49% fremkommer ved at tage selskab A's ejerandel på 70% ganget med selskab B's ejerandel på 70%.



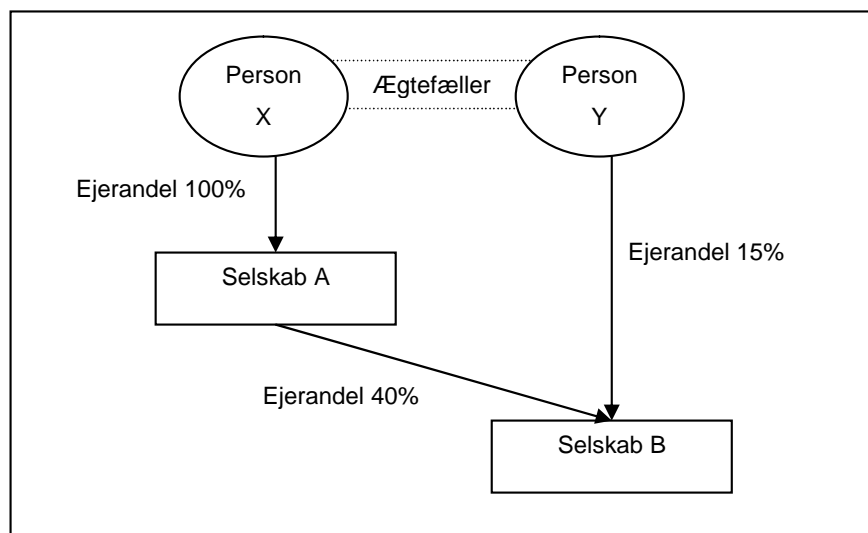
Figur 4 "Indirekte ejerandele 2 af 2" – Kilde: Egen tilvirkning

I eksemplet er der altså interessefællesskab mellem selskab A og B samt mellem selskab B og C. Selskab A og C er derimod ikke interesseforbundne via de indirekte ejerandele. Det forudsættes dog at stemmerettighederne ikke fordeles på tilsvarende vis.

Nærtstående ejerandele

Man skal ved beregning af bestemmende indflydelse også medtage ejerandele hos nærtstående. Begrebet nærtstående dækker over flere personer som vi vil komme ind på i et senere afsnit, men som i nedenstående eksempel vil det kunne være en ægtefælle.

Bestemmende indflydelse ved ejerandele med nærtstående kan illustreres på følgende måde:



Figur 5 "Nærtstående ejerandele" – Kilde: Egen tilvirkning

I figur 5 kontrollerer person X selskab A i kraft af en samlet ejerandel på 100%. Ligeledes kontrollerer person Y selskab A i kraft af sit ægteskab med person X. Når man skal vurdere kontrolkriteriet, medregner man de ejerandele som ens nærtstående besidder. Eksemplet viser endvidere, at person X og Y begge opnår kontrol over selskab B i kraft af en direkte ejerandel på 15% og en indirekte ejerandel på 40% gennem selskab A – hvilket samlet giver en ejerandel på 55% i selskab B.

Bestemmende indflydelse gennem stemmerettigheder

Direkte stemmerettigheder

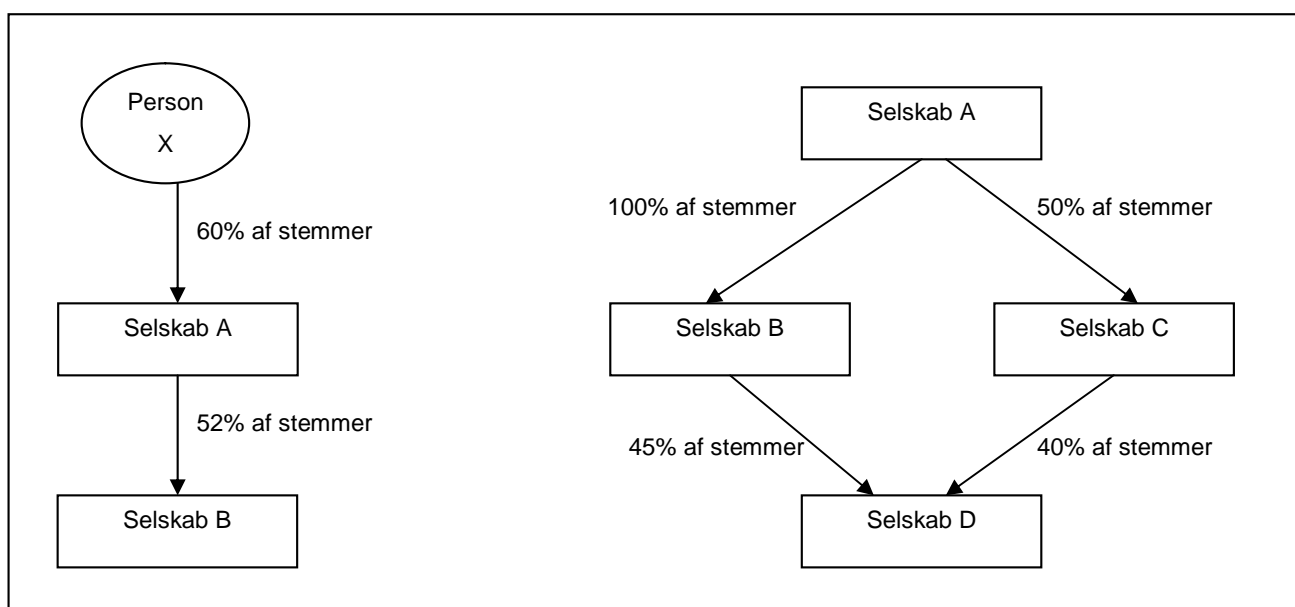
Bestemmende indflydelse gennem direkte stemmerettigheder opnås, når en juridisk eller fysisk person råder direkte over mere end 50% af stemmerne i et selskab. Det skal dog påpeges at det udelukkende er de aktive stemmer, som kan medregnes.

Indirekte stemmerettigheder

Når det skal afgøres, om der er bestemmende indflydelse ved indirekte stemmerettigheder, skal man ikke medregne stemmerne forholdsmæssigt på samme måde, som man gør ved indirekte ejerandele. Her er det blot afgørende at man besidder

mere end 50% af stemmerne i det indskudte selskab. Hvis dette er tilfældet, medregnes det indskudte selskabs stemmeandel fuldt ud. Dette betyder omvendt, at hvis man ikke besidder mere end 50% af stemmerne i det indskudte selskab, skal ingen af det indskudte selskabs stemmer medregnes. Begge tilfælde kan tydeliggøres i følgende figurer.

Bestemmende indflydelse ved indirekte stemmerettigheder og mangel på samme kan illustreres på følgende måde:



Figur 6 "Indirekte stemmerettigheder" – Kilde: Egen tilvirkning

Til venstre i figur 6 har person X bestemmende indflydelse på selskab A, da der rådes over 60% af stemmerne. Da person X dermed kan bestemme, hvordan selskab A skal anvende sine stemmer i selskab B, anses person X for at råde over alle 52% af stemmerne i selskab B. Dermed har person X også bestemmende indflydelse på selskab B.

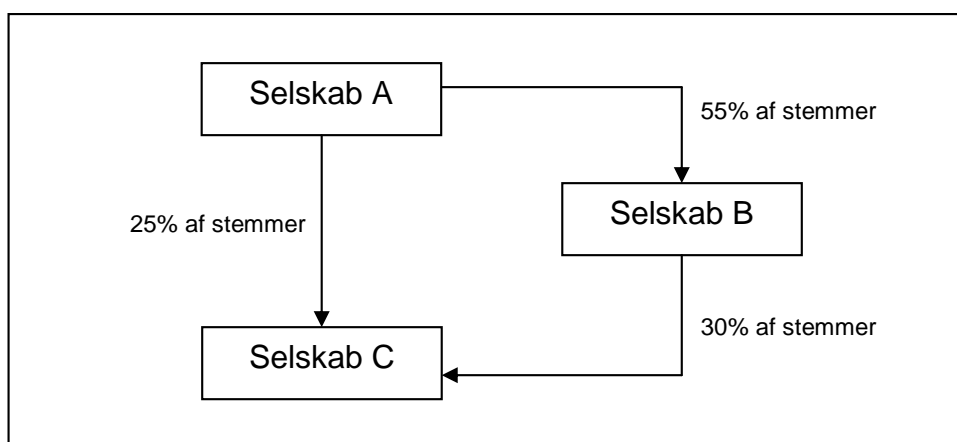
Til højre i figur 6 har selskab A bestemmende indflydelse på selskab B, da der rådes over samtlige stemmer i dette. Derimod er der ikke opnået bestemmende indflydelse over selskab C, da der ikke rådes over mere end de 50%. Dette har den konsekvens, at de 40% af stemmerne i selskab D, som selskab C råder over, slet ikke skal medregnes, når selskab A's stemmerettigheder i selskab D skal gøres op. Dermed har selskab A ej heller

bestemmende indflydelse over selskab D, da der kun rådes over de 45% af stemmerne, som stammer fra selskab B.

Kombination af direkte og indirekte stemmerettigheder

Bestemmende indflydelse via stemmerettigheder kan også opnås ved en kombination af direkte og indirekte stemmer. Man kan f.eks. forestille sig en situation, hvor en person eller et selskab har direkte stemmerettigheder i et selskab samtidig med indirekte stemmer via et andet selskab.

Bestemmende indflydelse via en kombination af direkte og indirekte stemmerettigheder kan illustreres på følgende måde:



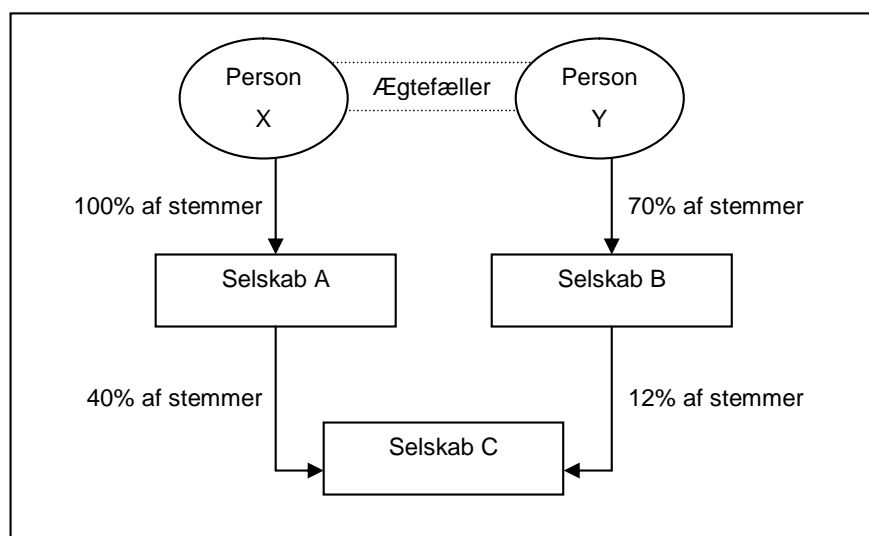
Figur 7 "Direkte og indirekte stemmerettigheder" – Kilde: Egen tilvirkning

I figur 7 har selskab A en direkte stemmeandel på 25% i selskab C, mens de gennem deres kontrol med selskab B også har en indirekte stemmeandel på 30%. Der er således opnået bestemmende indflydelse via en samlet stemmeandel på 55%.

Nærtstående stemmerettigheder

Ved vurdering af om der er bestemmende indflydelse via stemmerettigheder, skal der på samme måde, som ved ejerandele, medtages de stemmerettigheder, som nærtstående råder over. Som nævnt dækker begrebet "nærtstående" over flere personer. Dette kommer vi ind på i et senere afsnit, men i nedenstående eksempel vil det kunne være en ægtefælle.

Bestemmende indflydelse ved stemmerettigheder med nærtstående kan illustreres på følgende måde:



Figur 8 "Nærtstående stemmerettigheder" – Kilde: Egen tilvirkning

I figur 8 har person X gennem sin kontrol over selskab A en stemmeandel på 40% i selskab C, mens ægtefælle Y gennem sin kontrol over selskab B har en stemmandel i selskab C på 12%. Person X og Y har dermed også opnået bestemmende indflydelse i selskab C, da deres samlede stemmeandel i selskab C udgør 52%.

Koncernforbundne

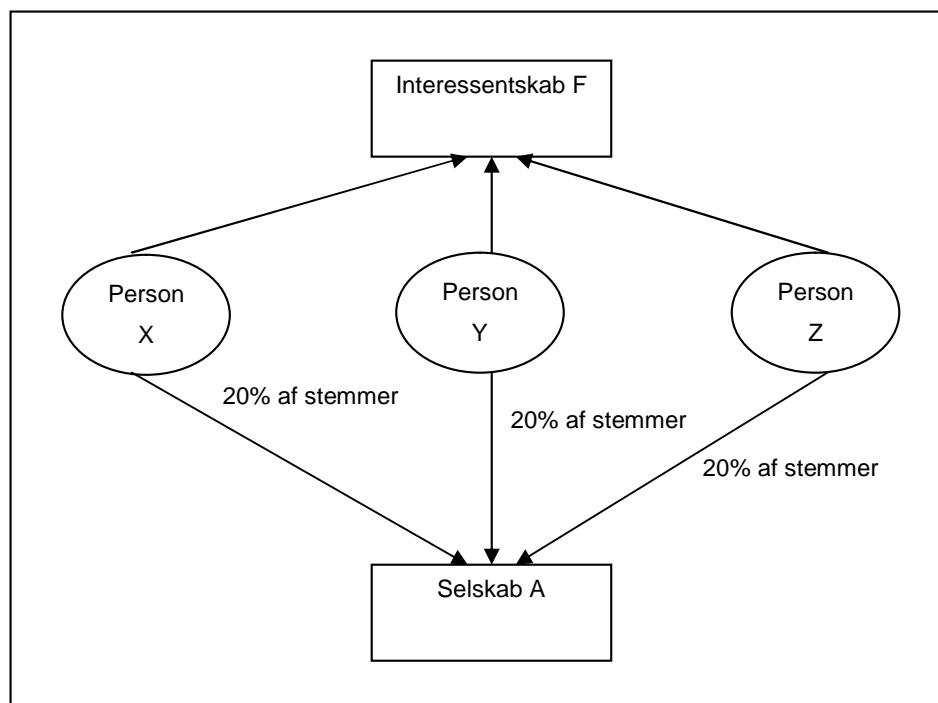
Efter LL § 2, stk. 3 anses koncernforbundne selskaber for at være interesseforbundne. Udgangspunktet for at være koncernforbundet er, når ét eller flere selskaber ejer andele af hinanden. En koncern defineres netop ved en konstruktion, hvori der indgår et moder- og datterselskab. Konstruktionen kan sagtens være langt større. For eksempel ved to tilsyneladende uafhængige datterselskaber der har et fælles moderselskab, og på den måde er forbundet som en slags søsterselskaber. Alle disse konstruktioner forekommer ved at de er bundet sammen af ejerskabsandele. Dette er udgangspunktet når man læser LL § 2, stk. 1, nr. 3, men definitionen på hvem som er koncernforbundet må også kunne hentes fra Kursgevinstlovens § 4, stk. 2 som nævner følgende:

- Selskaber og foreninger mv., hvor samme kreds af ejere direkte eller indirekte ejer mere end 50% af ejerkapitalen i hvert selskab.
- Selskaber og foreninger mv., hvor samme kreds af ejere direkte eller indirekte råder over mere end 50% af stemmerne i hvert selskab.
- En fond og selskaber, hvori fonden direkte eller indirekte ejer mere end 50% af ejerkapitalen i hvert selskab.
- En fond og selskaber, hvori fonden direkte eller indirekte råder over mere end 50% af stemmerne i hvert selskab.

Som det fremgår af LL § 2, stk. 3, anses der også for at være koncernforbindelse, når samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse. Ved selskaber i denne forbindelse sidestilles transparente selskaber og foreninger mv., som ifølge danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret efter de selskabsretlige regler mv.¹⁷.

Det interessante ved dette er, at et selskab kan anses for at være koncernforbundet med f.eks. et interessentskab, hvis blot ejerkredsen eller dem som råder over stemmerne, er de samme som deltagerne i interessentskabet – naturligvis under forudsætning af, at der samlet besiddes over 50% af stemmerne. Dette bryder med det som de fleste vil opfatte som koncernforbundne, men det er egentlig meget logisk, at når den samme kreds af deltagere har bestemmende indflydelse på begge sider, er man nødt til at betragte dem som koncernforbundne og dermed også som interesseforbundne.

¹⁷ Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen mfl., "Skatteret Speciel Del 2008", side 563.



Figur 9 "Interesseforbundet via sammenfald i ledelsen" – Kilde: Egen tilvirkning

I figur 9 ejer de private aktionærer X, Y og Z hver 20% af aktierne i selskab A. Personerne X, Y og Z har endvidere et interessentskab F. Da det er den samme deltagerkreds i selskab A og interessentskab F, som har bestemmende indflydelse, anses selskab A og interessentskab F efter LL § 2, stk. 3 for at være koncernforbundet og dermed interesseforbundne efter LL § 2, stk. 1, nr. 3. Dette gælder uanset at det ene selskab er et såkaldt transparent selskab som anført i vores eksempel. Med juridiske personer sidestiller man nemlig selskaber og foreninger mv., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt¹⁸.

Det har tidligere været diskussion om, hvad begrebet "juridisk person" konkret dækker over. Blandt andet har der været en del tvivl om, hvorvidt K/S- og I/S-lignende konstruktioner, som i eksemplet ovenfor, er omfattet af personkredsen i Ligningslovens § 2. Det fremgår eksempelvis af bogen "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing", hvor

¹⁸ Ligningslovens § 2, stk.1, 2. pkt.

forfatterne Jacob Bundgaard og Jens Wittendorff argumenterer for, at sådanne konstruktioner ikke er omfattet af bestemmelsen¹⁹.

Dette tvivlsspørgsmål synes dog afklaret ved indsættelse af LL § 2, stk. 1, 2. pkt. med virkning fra 1. januar 2006. Heri fremgår det direkte, at de førnævnte konstruktioner sidestilles med juridiske personer, hvis deres forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt. At personkredsen tillige omfatter disse konstruktioner, synes også at være i overensstemmelse med fortolkningen i nyere litteratur²⁰.

Nærtstående

Begrebet nærtstående er centralt i denne opgave, og det er derfor relevant, at belyse hvem begrebet dækker over i denne sammenhæng. Ifølge LL § 16 H, stk. 6 beskrives nærtstående som værende den skattepligtiges:

- Ægtefælle
- Forældre og bedsteforældre
- Børn og børnebørn
- Ægtefæller til børn og børnebørn
- Dødsboer efter de nævnte personer

Endvidere skal det nævnes, at stedbørn og adoptivforhold bliver sidestillet med ægte slægtskabsforhold. En person, dennes nærtstående og fonde eller truster stiftet af disse, identificeres og ses herved under ét som en helhed²¹.

Eksempel: Person A har 51 % af stemmerne i selskab B. Person A's adoptivbarn C har 51% af stemmerne i selskab D. Selskab B og D er derfor koncernforbundne jf. LL § 2, stk. 2, og eventuelle transaktioner er omfattet af LL § 2, stk. 1, nr. 3.

¹⁹ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 52.

²⁰ Dam, Henrik mfl.: *"Skatteret – Special del 2008"*, side 563.

²¹ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens (2001): *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 58.

Som det fremgår, gælder nærtstående i op- og nedstigende familieforhold samt ægtefæller til disse. Dermed kan udledes, at f.eks. en onkel, fætter eller søskende ikke betragtes som nærtstående i henhold til LL § 16 H, stk. 6. Endvidere vil der ikke være hjemmel i LL § 2 til at medregne en onkels, fætters eller søskendes andel af aktier og stemmer ved vurdering af om der er bestemmende indflydelse.

Fast driftssted

Begrebet "fast driftssted" bliver også anvendt i LL § 2, hvorfor det er vigtigt at få klarlagt, hvad begrebet dækker over. Et fast driftssted defineres som det faste forretningssted, hvorfra en virksomhed drives helt eller delvist med hensigt om at opnå en fortjeneste²².

Det kan i praksis være et kontor, en fabrik, et stenbrud mv. Det afgørende er, at der det pågældende sted er en form for virksomhed, hvor det er hensigten, at der skal skabes en fortjeneste, og at man derfor vil betragte det som en erhvervsvirksomhed. Definitionen af fast driftssted fremgår af hhv. SEL § 2, stk. 1, litra a og KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

Ifølge LL § 2, stk. 1, nr. 4 vil et fast driftssted beliggende i udlandet være interesseforbundet med den skattepligtige. På modsat vis vil en udenlandsk fysisk eller juridisk person der har et fast driftssted i Danmark være interesseforbundet jf. LL § 2, stk. 1, nr. 5. Den fysiske eller juridiske person anses for at være udenlandsk, såfremt personen er hjemhørende i en fremmed stat, herunder Færøerne og Grønland samt i overensstemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst jf. LL § 2, stk. 4.

Eksempel: Et dansk selskab A udvinder naturstoffer fra en mine i Tyskland. Minen i Tyskland udgør jf. SEL § 2, stk. 1, litra a et fast driftssted, og transaktioner med driftsstedet vil derfor være omfattet af LL § 2, stk. 1, nr. 4.

8.2.1.2. Det objektive anvendelsesområde for Ligningslovens § 2

Vi har i foregående afsnit "*Subjektivt anvendelsesområde for Ligningslovens § 2*" redegjort for den omfattede kreds af skattesubjekter for Ligningslovens § 2. I dette afsnit afgrænser vi de enkelte former for transaktioner som bestemmelsen omfatter – det såkaldte objektive anvendelsesområde.

²² Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen mfl., "*Skatteret Speciel Del 2008*", side 565.

Efter ordlyden finder Ligningslovens § 2 anvendelse for *"Handelsmæssige eller økonomiske transaktioner"* mellem de omfattede juridiske og fysiske personer. Indholdet heraf er ikke præciseret yderligere i lovteksten. Hvilke transaktioner, der er omfattet, er derimod præciseret i bemærkningerne til lovforslaget som angiver følgende:

"De af bestemmelsen omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem parterne. Til eksempel kan nævnes levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver der stilles til rådighed m.v."

Der er altså tale om et meget bredt anvendelsesområde i henhold til hvilke transaktioner, der er omfattet af bestemmelsen. Denne opfattelse deles også af Jan Pedersen. I bogen *"Transfer Pricing i international skatteretlig belysning"* afgrænser han bestemmelsens objektive anvendelsesområde til at omfatte enhver aftalebetinget privatretlig disposition, herunder almindeligt varesalg, omsætning af tjenesteydelser, immaterielle værdier, långivning og finansiering mv.²³.

Det må tillige antages, at både overdragelse til eje og overdragelse til brug er omfattet, herunder leje, leasing, forpagtning osv.²⁴. Som udgangspunkt omfatter Ligningslovens § 2 kun aftalebetingede privatretlige dispositioner, hvorfor det må antages, at selskabsretlige beslutninger, som vedrører størrelsen af deklareret udbytte, kapitalforhøjelser samt tilsvarende beslutninger, ikke kan anfægtes efter bestemmelsen²⁵.

Ensidige dispositioner

Der har i litteraturen været en del diskussion om hvorvidt ensidige dispositioner, som ikke hviler på et aftalegrundlag mellem yderen og modtageren, og heller ikke er betinget af en modydelse, er omfattet af bestemmelsen. Eksempelvis argumenterer Mikkel Falkenberg og Anders Endicott Pedersen i TfS 2001, 888 for, at anvendelsen af ligningslovens § 2 forudsætter, at der foreligger en modydelse, og at transaktionen dermed indgår i en gensidigt bebyrdende retshandel. Karin Skov Nilausen argumenterer derimod i artiklen *"TfS 2005, 573"* for, at bestemmelsen ikke er begrænset til kun at omfatte gensidige

²³ Pedersen, Jan: *"Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning"*, side 73.

²⁴ Bundgaard, Jakob: *"Vilkårskorrektion og omgørelse"*, side 2.

²⁵ Bundgaard, Jakob: *"Vilkårskorrektion og omgørelse"*, side 2.

dispositioner. Karin Skov Nilausen benytter i sin argumentation en række forskellige afgørelser fra Øster Landsret, som efter hendes mening tilkendegiver en mere omfattende fortolkning af det objektive anvendelsesområde for Ligningslovens § 2. Blandt andet beskriver hun TfS 2004, 257 Ø, hvor en hovedanpartshaver sælger en motorbåd til selskabet. Landsretten udtaler i sin kendelse, at salget af båden ikke var en forretningsmæssigt begrundet disposition, samt at overdragelsen af båden til selskabet kun var et udslag af hovedanpartshaverens bestemmende indflydelse i selskabet. Resultatet af Landsrettens kendelse er dermed, at dispositionen ikke tillægges skattemæssig værdi, og der foretages derfor en korrektion af dispositionen, så parterne stilles som om dispositionen, slet ikke havde været foretaget. Karin Skov Nilausen skriver, at der efter hendes opfattelse mangler en henvisning i kendelsen til Ligningslovens § 2. Dette synspunkt deler vi ikke, da vi mener denne korrektion er en såkaldt dispositionskorrektion, som ikke er lovhjemlet i Ligningslovens § 2. Det er nemlig hele dispositionen, som helhed, der anfægtes, og ikke blot de indeholdte priser og vilkår. Så selvom der kan argumenteres for, at der i dette tilfælde er tale om korrektion af en ensidig disposition, mener vi ikke, at korrektionen kan bruges, som argument for at Ligningslovens § 2 også kan omfatte ensidige dispositioner. Der er ganske enkelt ikke tale om en korrektion i overensstemmelse med Ligningslovens § 2.

Karin Skov Nilausen kommenterer også TfS 2004, 314 LSR, hvor et selskab stiller en ejendom til rådighed for hovedanpartshaverens søn, og hvor landskatteretten regulerer den lejeaftale, der er indgået. Landskatteretten skriver i sine bemærkninger til dommen, at de anser aftalen for indgået mellem hovedaktionæren og selskabet. Karin Skov Nilausen bruger denne bemærkning som argumentation for, at det af nyere praksis fremgår, at Ligningslovens § 2 også kan omfatte ensidige dispositioner, uden et bagvedliggende aftalegrundlag. Hun begrundet dette med, at dispositionen anses for omfattet af Ligningslovens § 2 på trods af, at der ikke er indgået en aftale direkte mellem selskabet og hovedanpartshaveren, men derimod mellem selskabet og anpartshaverens søn. Vi mener ikke, at denne argumentation kan bruges som begrundelse for, at praksis syntes at tilkendegive, at ensidige dispositioner godt kan være omfattet af Ligningslovens § 2. Som gennemgået i afsnittet "*Subjektiv anvendelsesområde for Ligningslovens § 2*" skal nærtstående, som i dette tilfælde er hovedanpartshaveren og dennes søn, ses under ét som en helhed, når vi skal vurdere, om der er interessefællesskab i overensstemmelse med kontrolkravene i LL § 2. Derfor er vi enige med Landskatteretten i, at der i princippet

foreligger en gensidig aftale mellem hovedanpartshaveren og selskabet. Vi er altså enige med Landskatteretten i, at der skal korrigeres efter Ligningslovens § 2, men vi er ikke enige med Karin Skov Nilausen i, at det er en korrektion af en ensidig disposition, hvor der ikke foreligger en aftale.

Majoriteten af de forfattere, som vi har anvendt som kilder til dette speciale, er af den opfattelse, at Ligningslovens § 2 ikke omfatter ensidige dispositioner, som ikke hviler på et aftalegrundlag mellem yderen og modtageren eller forudsætter en modydelse²⁶.

Eksempler på sådanne dispositioner kan være rene pengeoverførsler mellem interesseforbundne parter, hvor den ene part overfører penge til den anden uden nogen form for modydelse eller bagvedliggende aftale. Det betragtes også som en ensidig disposition, hvis der stilles en tjenesteydelse eller et formuegode vederlagsfrit til rådighed for en interesseforbunden part²⁷. Hvis et selskab afholder privatudgifter for en hovedaktionær, uden at selskabet er i stand til at dokumentere, at udgifterne er afholdt som led i et aftaleforhold, anses disse dispositioner også for at være en ensidig disposition²⁸. Vi er enige med disse forfattere i, at man af administrativ praksis kan udlede den betingelse, at der skal finde en modydelse sted, og at en transaktion dermed skal indgå i en gensidigt bebyrdende aftale, for at den kan være omfattet af Ligningslovens § 2. Som argumentation for dette, vil vi inddrage landskatteretskendelsen TfS 2001, 769 LSR. I denne kendelse har en hovedaktionær i personligt regi optjent et vederlag på kr. 3.000.000, hvoraf han overfører en del af vederlaget til et af ham ejet selskab. Da skattemyndighederne efterfølgende korrigerer sidstnævnte transaktion, forsøger det klagende selskab at få lov til at foretage en betalingskorrektion for dermed at slippe for den sekundære korrektion (tilskudsbeskatningen).

Landskatteretten afviser dog, at transaktionen er omfattet af reglerne i Ligningslovens § 2, hvorfor selskabet naturligvis ikke kan få lov til at foretage en betalingskorrektion. I begrundelsen for kendelsen udtaler Landsskatteretten følgende:

²⁶ Bundgaard, Jakob: *"Vilkårskorrektion og omgørelse"*, side 4 og Falkenberg, Mikkel & Pedersen, Anders Endicott *"Vilkårskorrekationer efter Ligningslovens § 2"*, TfS 2001, 888, side 4.

²⁷ Falkenberg, Mikkel & Pedersen, Anders Endicott *"Vilkårskorrekationer efter Ligningslovens § 2"*, TfS 2001, 888, side 3.

²⁸ Falkenberg, Mikkel & Pedersen, Anders Endicott *"Vilkårskorrekationer efter Ligningslovens § 2"*, TfS 2001, 888, side 4.

"Landsskatteretten finder ikke, at betalingen til selskabet er en økonomisk transaktion omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, idet der ikke er erlagt en modydelse for betalingen".

Vi mener således, at denne kendelse klart tilkendegiver, at det i administrativ praksis forudsættes, at der foreligger en modydelse, og at transaktionen dermed indgår i en gensidigt bebyrdende retshandel, hvis Ligningslovens § 2 skal finde anvendelse. På samme måde mener vi også, at afgørelsen TfS 2001, 829 LSR giver en klar indikation af, at administrativ praksis ikke anser ensidige dispositioner for at være omfattet af Ligningslovens § 2. I denne sag er der igen tale om, at det klagende selskab modtager penge fra et andet interesseforbundet selskab i form af betaling af et administrationsvederlag. Det klagende selskab forsøger efterfølgende at undgå den sekundære korrektion (tilskudsbeskatning) ved at forpligte sig til en betalingskorrektion i overensstemmelse med Ligningslovens § 2, stk. 5. Landsskatteretten stadfæster dog den foretagne sekundære korrektion med den begrundelse, at administrationsaftalen ikke er omfattet af Ligningslovens § 2, idet der lægges til grund, at der ikke er udført nogen administration for det klagende selskab.

Når Landsskatteretten i sin kendelse benytter den argumentation, at der ikke er udført nogen administration for det klagende selskab, mener vi, at tilsidesættelsen af Ligningslovens § 2 skyldes den manglende modydelse, som selve administrationsarbejdet ville have udgjort.

Endelig kan vi konstatere, at Skatteministeriet i TfS 2004, 97 Ø direkte angiver at:

"ensidige dispositioner i form af rent ensidige pengeoverførsler ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde".

Indskrænkende fortolkning ved ensidige dispositioner

Som det fremgår af ovenstående afsnit, er Ligningslovens § 2 i administrativ praksis blevet afgrænset til kun at omfatte korrektioner af priser og vilkår mellem interesseforbundne parter, som hviler på et aftalegrundlag, og hvor der foreligger en modydelse. Administrativ praksis foretager dermed en indskrænkende fortolkning af bestemmelsen således, at ensidige dispositioner ikke er omfattet af anvendelsesområdet. At administrativ praksis foretager denne indskrænkende fortolkning af anvendelsesområdet for Ligningslovens § 2, er ikke nødvendigvis i overensstemmelse med lovgivers intentioner. Eksempelvis mener

Karin Skov Nilausen ikke, at det har været lovgivers mening at afgrænse bestemmelsens anvendelsesområde fra at omfatte ensidige dispositioner. Hun har således i sin artikel, "*Anvendelsesområdet for ligningslovens § 2*", argumenteret for en bredere fortolkning²⁹. Som nævnt er vi ikke enige med Karin Skov Nilausen i, at Øster Landsrets praksis tilkendegiver, at bestemmelsen er anvendelig for korrektion af ensidige dispositioner. Derimod er vi enige med hende i, at denne indskrænkende fortolkning af Ligningslovens § 2, ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med hensigten fra lovgivers side.

En formålsfortolkning af LL § 2 synes i vores øjne, at støtte synspunktet om, at transaktioner uden modydelse også skal anses for omfattet af anvendelsesområdet for LL § 2. Bestemmelsens anvendelsesområde svarer til Skattekontrollovens § 3 B om oplysningspligten ved kontrollerede transaktioner. Formålet med Skattekontrollovens § 3 B er at trække fastsættelsen af priser og vilkår "frem i lyset" for dermed at gøre skattemyndighederne i stand til at vurdere, om priser og vilkår er indgået på armslængdevilkår³⁰. Det må antages, at der er samme behov for at trække fastsættelsen af priser og vilkår ved ensidige transaktioner frem i lyset, som der er ved gensidigt bebyrdende transaktioner. Ud fra dette fortolkningsbidrag bør ensidige transaktioner altså også være omfattet af anvendelsesområdet.

En anden teoretiker, der tillige forholder sig kritisk til den forekomne praksis, er Ole Bjørn. I SR-Skat 2001 kritiserer han således den fremkomne praksis vedrørende rette omkostningsbærer. Han anfører, at ordlyden af LL § 2 også må kunne rumme den situation, at en indtægt eller en udgift i sin helhed er placeret forkert. Ole Bjørn henviser til, at det ikke er logisk, at det mere ikke er omfattet, når det mindre er³¹. Forstået på den måde, at det ikke synes rimeligt, at de situationer, hvor indkomstforvridningen alt andet lige er størst, ikke er omfattet af LL § 2.

²⁹ Nilausen, Karin Skov: "*Anvendelsesområdet for ligningslovens § 2*", TfS 2005, 573.

³⁰ Nilausen, Karin Skov: "*Anvendelsesområdet for ligningslovens § 2*", TfS 2005, 573, side 3.

³¹ Bjørn, Ole: "*Udvalgte afgørelser fra domstolene, Landskatteretten, Skatteministeriet og Told- og Skattestyrelsen*", side 3.

Til støtte for en bredere fortolkning af LL § 2 anfører Ole Bjørn desuden, at bestemmelsen primært blev indført for at imødegå den retstilstand, der var skabt ved højesteretsdommen i TfS 1998.199 om rentekorrektion.

Hjemlen til rentekorrektion i overensstemmelse med LL § 2, når kreditor har undladt at opkræve renter, omfatter ikke alene det tilfælde, hvor renten er fastsat for lavt, men primært de tilfælde, hvor renten overhovedet ikke er beregnet³². Ole Bjørn og Karin Skov Nilausen deler altså synspunkt med hensyn til anvendelsesområdet for LL § 2, som de begge mener, må omfatte ensidige dispositioner.

Den nuværende praksis, der afskærer ensidige dispositioner fra anvendelsesområdet for LL § 2, er formentlig fremkommet ud fra en ordlydsfortolkning af bestemmelsen. Det må antages, at administrativ praksis finder, at ordene "priser og vilkår" samt "handelsmæssige eller økonomiske transaktioner" ud fra en almindelige sproglig forståelse medfører et krav om en modydelse ved en transaktion. Dette synspunkt deles af Jakob Bundgaard, der anser det for logisk, at der skal være noget at relatere prisen til, samt at fastsættelsen af et vilkår tillige må forudsætte, at der er noget at knytte vilkåret til³³.

Vi har ikke samme holdning til ordlydsfortolkningen. Vi er uenige i, at det af ordlyden kan udledes, at der stilles krav om modydelse eller en specifik aftale, for at en transaktion kan være omfattet af LL § 2. I vores øjne kan man godt snakke om priser og vilkår ved en økonomisk eller handelsmæssig transaktion, selvom modydelsen er 0.

Desuden stilles der ikke krav om, at priser og vilkår skal være specifikt aftalt mellem parterne. Bestemmelsen angiver kun, at der skal anvendes priser og vilkår, som svarer til hvad der ville være opnået, hvis transaktionen var foretaget mellem uafhængige parter. Man kan dermed argumentere for, at en transaktion, der ikke ville være gennemført mellem to uafhængige parter, skal korrigeres i overensstemmelse hermed, hvis den foretages mellem interesseforbundne parter. Det vil sige at, der skal korrigeres så parterne stilles som om, transaktionen slet ikke havde fundet sted.

³² Bjørn, Ole: "Udvalgte afgørelser fra domstolene, Landskatteretten, Skatteministeriet og Told- og Skattestyrelsen", side 3.

³³ Bundgaard, Jakob: "Vilkårskorrektion og omgørelse", side 4.

Vi erkender, at de eksempler på forbindelser mellem parterne, der nævnes i bemærkningerne til lovforslaget, alle er aftalebetingede transaktioner³⁴.

Vi er dog ikke enige i, at dette er ensbetydende med, at det ikke er hensigten med bestemmelsen, at den tillige skal omfatte ensidige dispositioner. Bemærkningerne til lovforslaget angiver nemlig, at bestemmelsen omfatter alle forbindelser mellem parterne, hvorfor de nævnte eksempler ikke kan antages at være udtømmende.

At der eksplicit nævnes alle forbindelser mellem parterne, synes vi taler for, at også ensidige dispositioner kan være omfattet. Vi mener eksempelvis, at et selskabs afholdelse af hovedaktionærens private udgifter også udgør en forbindelse mellem parterne, således at der må korrigeres i overensstemmelse med reglerne i LL § 2. Det er således vores synspunkt, at den indskrænkende fortolkning i administrativ praksis er noget videre end hensigten fra lovgivers side.

Det fremkommer uheldigt, at hverken bestemmelsens ordlyd eller bemærkningerne til lovforslaget giver nogen nævneværdig vejledning i forståelsen af anvendelsesområdet med hensyn til ensidige transaktioner. Uanset om man deler vores synspunkt eller ej, vil det derfor være interessant, hvis Højesteret i fremtiden får lejlighed til at tage stilling til den sprogligt indskrænkende fortolkning af ordlyden i § 2, stk. 1, som administrativ praksis har anlagt.

8.2.1.3. Korrektionsmekanismen for vilkårskorrektioner

Transaktioner, der falder indenfor såvel det objektive som det subjektive anvendelsesområde for Ligningslovens § 2, kan altså korrigeres ved en såkaldt vilkårskorrektion. I en situation hvor interesseforbundne parter ikke har handlet på armslængdevilkår, har skattemyndighederne derfor mulighed for, rent skattemæssigt, at tilsidesætte aftalen ved at foretage korrektion af den selvangivne indkomst.

Da Ligningslovens § 2 er en korrektionsbestemmelse, er det beskatningshjemlen i de respektive skattelove, hvorfra de skattemæssige konsekvenser udledes. Hjemlen til beskatning findes primært i Statsskattelovens § 4-6 og Ligningslovens § 16A. En vilkårskorrektion forudsætter, at den pågældende transaktion i øvrigt er skattepligtig eller

³⁴ Levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv.

fradragsberettiget³⁵. Nedenfor vil vi gennemgå primær-, korresponderende og sekundærkorrektion, som er de tre overordnede trin i en vilkårskorrektion.

Primærkorrektion

I tilfælde hvor interesseforbundne juridiske personer har handlet uden for armslængdevilkår gennem reducerede afståelsespriser, forhøjede anskaffelsessummer og forhøjede betalinger mv., har skattemyndighederne i første omgang adgang til at foretage en korrektion hos den part, som opnår en skattemæssig fordel ved transaktionen.

Korrektionen betegnes som "primærkorrektion" og har til formål at korrigere transaktionen skattemæssigt, som om der var handlet på armslængdevilkår. Den primære korrektion vil være en indkomstforhøjelse hos den part, som har solgt for billigt eller købt for dyrt³⁶. Den primære korrektion foretages dermed hos den part, som har afgivet en formuefordel³⁷.

Korrektionen kan på samme måde betyde en ændring af anskaffelses- og afståelsessummer for handlede aktiver.

Indkomstforhøjelsen forudsætter, at den pågældende transaktion er skattepligtig. For eksempel vil et salg af et anlægsaktiv i kraft af SL § 4 være skattepligtig.

Ovenstående kan illustreres ved følgende eksempel:

Reelle priser og vilkår		Handlet til underpris		Handlet til overpris	
Armslængdepris	100	Salgspris til nærtstående	80	Købspris fra nærtstående	-110
		Skattepligtig indkomst	80	Skattepligtig indkomst	-110
		Primær korrektion	+20	Primær korrektion	+10
		Ny skattepligtig indkomst	100	Ny skattepligtig indkomst	-100

Figur 10 "Primær korrektion" – Kilde: Egen tilvirkning

I figur 10 fremgår det, at den reelle pris på armslængdevilkår er 100. I første eksempel er der dog aftalt et salg til en nærtstående part til 80, men da dette er aftalt til 20 under hvad

³⁵ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing", side 87.

³⁶ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing", side 87.

³⁷ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing", side 90.

prisen mellem uafhængige parter ville have været, skal der foretages en indkomstforhøjelse på 20 hos den sælgende part. Næste eksempel er omvendt hvor der er købt til en for høj pris på -110, hvorved der skal foretages en indkomstforhøjelse på 10 hos den købende part. Dette resulterer i at der sker en begrænsning i fradragsretten på 10. Begge er eksempler på primærkorrektioner.

I princippet forudsætter den primære korrektion, at skattemyndighederne påpeger en konkret afvigelse fra armslængdeprincippet. Heraf kan udledes, at korrektionen i princippet ikke kan foretages på et skønsmæssigt grundlag. Dog vil en vurdering af armslængdeprisen ofte være forbundet med en del usikkerhed, hvorfor et skønsmæssigt element alligevel vil være til stede³⁸.

Derfor er det vigtigt, at man kan dokumentere, at priser og vilkår ved en transaktion mellem interesseforbundne er de samme som ved en transaktion med tredjemand. Skattepligtige skal jf. SKL § 3B i selvangivelsen oplyse om kontrollerede transaktioner, samt have dokumentationen klar, hvis skattemyndighederne ønsker at se den. Den skriftlige dokumentation skal jf. SKL § 3B, stk. 5 være tilstrækkelig informativ til at kunne danne grundlag for, om transaktionens vilkår og priser er de samme, som ville være fremkommet mellem uafhængige parter. Oplysningspligten er ikke strafsanktioneret, men i tilfælde af manglende oplysninger vil skattemyndighederne have hjemmel til at foretage en korrektion ud fra et vurderingsmæssigt skøn. Dermed vil skattemyndighederne uhindret kunne fastsætte en skønsmæssig armslængdepris uden særlig dokumentation. Af SKL § 3B, stk. 5 fremgår det tillige, at dokumentationen ikke skal udarbejdes, såfremt de kontrollerede transaktioner i omfang og hyppighed er uvæsentlige. På samme vis må det antages, at der gælder et væsentlighedskrav for, om skattemyndighederne har adgang til at foretage en primærkorrektion. Dette understøttes af TfS 1987, 60Ø, TfS 1988, 292H og TfS 1997, 392H, hvor skattemyndighedernes korrektioner blev tilsidesat med begrundelse om, at den korrigerede armslængdeindkomst ikke havde den store afvigelse i forhold til den selvangivne indkomst³⁹.

³⁸ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 87.

³⁹ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 88.

Muligheder for modregning

Inden for koncerner vil det være nærliggende at udveksle varer og tjenesteydelser og modregne disse for på den måde at slippe for at fremskaffe den nødvendige likviditet. Dermed vil begge de nærtstående parter slippe for at skulle belaste deres interne likviditetsberedskab. Ved transaktioner mellem to nærtstående parter, navnlig inden for koncerner, kan man derfor vælge, at begge selskaber fakturerer hinanden til lavere priser indbyrdes – dette betegnes som begrebet "set offs". Det vigtige i denne sammenhæng er, at de ikke-fakturerede varer eller tjenesteydelser modsvares ligevægtigt, således at der ikke bliver flyttet værdier fra det ene selskab til det andet.

Denne metode vil der formentlig ikke være mange uafhængige virksomheder, som vil finde naturlig at anvende. Derimod vil det måske for flere koncernselskaber være en fordel at benytte sig af denne fremgangsmåde. Uafhængige parter vil nok anse "set offs" som værende risikobetonet, medmindre det hele klart kan dokumenteres og effektueres. Desuden må det antages, at virksomheder, der indgår "set offs", pålægges bevisbyrden, for at aftalen i sin helhed opfylder armslængdevilkårene.

I Danmark er "set offs" i et vist omfang accepteret, dog må det være afgørende, at en lavere skattepligtig omsætning modsvares af tilsvarende lavere fradragsberettiget omkostninger⁴⁰.

Safe Harbours

Når man som nærtstående parter handler med hinanden, kan man blive i tvivl, om hvordan man sikrer sig, at den påtænkte transaktion opfylder armslængdevilkårs kravet. Som skattepligtig vil det være en fordel, hvis man kunne slå et interval op for den påtænkte transaktion og vide, at skattemyndighederne var nødt til at anerkende transaktionen, såfremt man var inden for intervallet. Denne tankegang omkring en "sikker zone" betegnes "safe harbours". Begrebet "safe harbours" er stort set ikke indarbejdet i de forskellige særlove. OECD fraråder også en sådan indarbejdning⁴¹. Vi mener også, at man bør være varsom med at indarbejde "safe harbours" i lovgivningen. For det første vil det være komplekst, hvis ikke umuligt, at finde et regelsæt, som kan dække enhver transaktion, da disse sjældent kan sammenlignes. Desuden vil et regelsæt blive meget "firkantet" og

⁴⁰ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 89.

⁴¹ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 89.

dermed fjerne skattemyndighedernes mulighed for at foretage skøn, der tager højde for forholdene i den aktuelle transaktion.

Der er dog nogle områder i dansk ret, hvor begrebet "Safe Harbours" synes anvendt. Dette er f.eks. tilfældet omkring låneforhold mellem interesseforbundne parter, hvor man accepterer den aftalte rente, såfremt renteniveauet fremkommer som Nationalbankens diskonto på gældsstiftelsestidspunktet tillagt 4% i risikotillæg⁴².

På samme måde vil nærtstående i op- og nedstigende familieforhold, kunne handle en ejendom indbyrdes til en pris der ligger i intervallet +/- 15% inden for den seneste offentlige vurdering, uden at dette vil kunne anfægtes af skattemyndighederne jf. værdiansættelsescirkulæret fra 1982.

Tidsfrist for korrektion

Skattemyndighederne kan foretage den primære korrektion ved den aktuelle skatteansættelse, men de har også mulighed for at korrigere tidligere års skatteansættelser. I Skattestyrelsesloven § 35, stk. 1, nr. 4 fremgår det, at skattemyndighederne kan foretage en forhøjelse af den skattepligtige indkomst indtil den 1. august i det 6. år efter udløbet af det indkomstår, forhøjelsen vedrører. Derudover er der andre bestemmelser i SSL § 35, som i betydeligt omfang giver skattemyndighederne mulighed for at foretage korrektioner efter udløbet af 6-års fristen.

Korresponderende korrektion

Den primære korrektion er kun den del af armslængdekorrektionen, hvor den ene part i transaktionen får korrigeret sin skattepligtige indkomst eller anskaffelsessum mv., så den svarer til den skattepligtige indkomst, som ville være realiseret, såfremt der var disponeret på markedsvilkår. Hos den anden part skal der tilsvarende foretages en modsatrettet korrektion, som hermed indebærer en indkomstnedsættelse. Denne korrektion kaldes den "korresponderende korrektion" og foretages altså hos den begunstigede part.

Som eksempel kan nævnes et moderselskab, som sælger et produkt til underpris til sit datterselskab. Her skal der først foretages en primær korrektion af moderselskabets skattepligtige indkomst svarende til forskellen op til markedsprisen. Som konsekvens af

⁴² Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing", side 89.

dette skal der tilsvarende foretages en korresponderende korrektion i datterselskabet hvis skattemæssige indkomst, dermed nedsættes. Dette selvfølgelig forudsat at omkostningen i øvrigt er fradragsberettiget. Dette kan illustreres på følgende måde:

Morderselskab		Datterselskab		Koncern	
Salgspris (aftalt)	70	Købspris (aftalt)	-70	Skattepligtig indkomst Moderselsk.	70
Skattepligtig indkomst før korrektion	70	Skattepligtig indkomst før korrektion	-70	Skattepligtig indkomst Datterselsk.	-70
				Skattepligtig indkomst koncern	0
Primær korrektion	+30	Korresponderende korrektion	-30	Primær korrektion moderselskab	+30
Skattepligtig indk. efter korrektion	100	Skattepligtig indk. efter korrektion	-100	Korresponderende korrektion	-30
				Skattepligtig indkomst koncern	0

Figur 11 "Korresponderende korrektion i koncern" – Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående figur 11 har vi vist et eksempel, hvor markedsprisen på armslængdevilkår er sat til 100, men hvor det er aftalt mellem de nærtstående parter, at der handles til en pris på 70 i stedet. Som det er vist i figur 11, sælger moderselskabet en genstand eller tjenesteydelse for 70 til datterselskabet. Da armslængdeprisen er 100, bliver der foretaget en primær korrektion, hvor der tillægges 30 til de 70, således at den skattepligtige indkomst bliver korrigeret til 100. I datterselskabet bliver der foretaget en korresponderende korrektion ved at øge fradraget med 30, således at den skattepligtige indkomst bliver korrigeret til -100. Som det fremgår, bliver koncernens skattepligtige indkomst den samme, da den korresponderende korrektion udligner primærkorrektionen.

Formålet med den korresponderende korrektion er at skabe balance i den samlede korrektion således, at koncernen ikke beskattes for en indtægt, som den ikke også får fradrag for. Den korresponderende korrektion har dermed til formål at undgå en dobbelt beskatning af den samme indtægt, da en primær korrektion ensidigt vil medføre, at den samme indtægt vil blive beskattet hos begge parter. Det er således en forudsætning for både den primære- og den korresponderende korrektion, at der er tale om skattepligtige indtægter og fradragsberettigede omkostninger.

Der er rejst spørgsmål om en korresponderende korrektion forudsætter, at der er foretaget en primær korrektion⁴³. Dette spørgsmål er opstået, da det ikke direkte fremgår af

⁴³ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing", side 90.

lovbestemmelserne. Forfatter Jakob Bundgaard og Jens Wittendorff kommer dog frem til den konklusion, at en korresponderende korrektion forudsætter, at der er foretaget en primær korrektion. Dette er vi helt enige i, da formålet med at korrigere en transaktion til armslængdevilkår ellers vil falde til jorden.

Sekundærkorrektion

Når der er foretaget en primær- og en korresponderende korrektion, vil der rent skattemæssigt være korrigeret, som om der var handlet på armslængdevilkår. Men da der stadig rent regnskabsmæssigt ikke er korrigeret, vil den ene part stadig have opnået en økonomisk fordel. Hvis man ønsker at flytte økonomiske midler fra den ene part til den anden part, vil en primær og en korresponderende korrektion i sig selv ikke være nok til at sikre mod dette. Den ene part vil nemlig stadig have modtaget en økonomisk fordel ved transaktionen. For at løse denne problemstilling har man valgt at indføre den "sekundære korrektion", som medfører at den part, som har modtaget en økonomisk fordel, bliver beskattet af denne.

Dette kan illustreres på følgende måde:

Morderselskab		Datterselskab		Koncern	
Salgspris (aftalt)	70	Købspris (aftalt)	-70	Skattepligtig indkomst Morderselsk.	70
Skattepligtig indkomst før korrektion	70	Skattepligtig indkomst før korrektion	-70	Skattepligtig indkomst Datterselsk.	-70
				Skattepligtig indkomst koncern	0
Primær korrektion	+30	Korresponderende korrektion	-30		
		Sekundær korrektion	+30	Primær korrektion morderselskab	+30
Skattepligtig indk. efter korrektion	100			Korresponderende korrektion	-30
		Skattepligtig indk. efter korrektion	-70	Sekundær korrektion	+30
				Skattepligtig indkomst koncern	+30

Figur 12 "Sekundær korrektion i koncern (før nye tilskudsregler)" – Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår af ovenstående figur 12, bliver den samlede skattepligtige indkomst for koncernen hævet med 30. Dermed bliver koncernen som helhed "straffet" med skatteværdien af de 30, for ikke at have anvendt armslængdevilkår ved deres interne transaktion.

En forudsætning for den sekundære korrektion er, at den skete indkomstoverførsel i sig selv udløser beskatning. Dette har indtil for kort tid siden været tilfældet ved overførsler

mellem søsterselskaber eller fra moderselskabet til datterselskabet (som i figur 12), da det blev betragtet som værende skattepligtige kapitalindskud jf. SL § 4. Med virkning fra 1. januar 2007 er SEL § 31D indført, som foreskriver, at sådanne kapitalindskud ikke længere er skattepligtige, såfremt følgende betingelser er opfyldt:

- Tilskudsyderen skal være direkte eller indirekte moderselskab for tilskudsmodtageren. Tilsvarende gælder hvis tilskudsyderen og tilskudsmodtageren er søsterselskaber og har fælles moderselskab. Begge jf. SEL § 31D, stk. 1.
- Ved tilskud mellem søsterselskaber skal det direkte eller indirekte moderselskab besidde minimum 15 pct. af aktiekapitalen inden for en periode på 1 år, i hvilken periode tilskuddet ydes jf. SEL § 31D, stk. 1⁴⁴.
- Tilskudsyderen og tilskudsmodtageren skal være selskaber og foreninger mv., der sambeskattes efter SEL § 31, eller som sambeskattes efter SEL § 31A (eller som kan sambeskattes efter denne bestemmelse). Tilskudsyderen kan ikke være et investeringsselskab efter aktieavancebeskatningslovens regler. Begge jf. SEL § 31D, stk. 4.

Selskaber, der yder tilskud til koncernforbundne selskaber jf. SEL § 31 C, har ingen fradragsret for det ydede tilskud jf. SEL § 31 D, stk. 3.

I de tilfælde hvor det er datterselskabet, som er tilskudsyderen og moderselskabet, som er tilskudsmodtager, vil tilskuddet også være skattefrit, hvis betingelserne i SEL § 13, stk. 1, nr. 2 ellers er opfyldt – dvs. at moderselskabet skal besidde minimum 15 pct. af aktiekapitalen indenfor en periode på 1 år, i hvilket periode tilskuddet ydes. Denne procentgrænse er nedsat til 10 pct. fra og med indkomståret 2009.

Fra og med 1. januar 2007 er den sekundære korrektion af transaktioner foretaget inden for sambeskattede koncernselskaber dermed blevet virkningsløs. Dette gælder uanset om der gives tilskud fra moderselskab til datterselskab, datterselskab til moderselskab eller mellem søsterselskaber. Det betyder dog ikke, at den sekundære korrektion helt har mistet sin effekt. De nye regler vedrørende tilskudsbeskatning gælder som nævnt kun for

⁴⁴ Fra og med indkomståret 2009 skal moderselskabet blot besidde 10% af aktiekapitalen.

koncernselskaber i Selskabsskattelovens forstand. Eksempelvis vil en økonomisk fordel tilgået en hovedaktionær stadig betyde, at den sekundære korrektion i højeste grad bevarer sin effekt. I et sådan eksempel vil den økonomiske fordel tilgået hovedaktionæren nemlig blive beskattet som maskeret udbytte. Dette kan illustreres således:

Hovedaktionær		Selskab		Samlet	
Salgspris (aftalt)	200	Købspris (aftalt)	-200	Skattepligtig indk. hovedaktionær	0
Skattepligtig indkomst før korrektion	0	Skattepligtig indkomst før korrektion	-200	Skattepligtig indk. selskab	-200
				Skattepligtig indkomst samlet	-200
Korresponderende korrektion	0	Primær korrektion	+100		
Sekundær korrektion	+100			Primær korrektion selskab	+100
		Skattepligtig indk. efter korrektion	-100	Korrespon. korr. hovedaktionær	0
Skattepligtig indk. efter korrektion	100			Sekundær korrektion	+100
				Skattepligtig indkomst samlet	0

Figur 13 "Sekundær korrektion hos hovedaktionær" – Kilde: Egen tilvirkning

I figur 13 sælger hovedaktionæren en privat genstand til sit selskab for 200, som på armslængdevilkår ville have haft en værdi på 100. Der bliver derfor foretaget en primær korrektion hos selskabet på 100, således at den skattepligtige indkomst i selskabet bliver korrigeret til 100, hvorved selskabet mister fradragsretten på de 100. Dernæst skal der umiddelbart foretages en korresponderende korrektion på -100 hos hovedaktionæren, men da den korresponderende korrektion alene kan medføre en reduktion af den skattepligtige indkomst såfremt korrektionen relaterer sig til en skattepligtig indtægt, vil den korresponderende korrektion i dette tilfælde være 0. Det forudsættes altså, at personen ikke skal indkomstbeskattes af salget. Til sidst bliver der foretaget en sekundær korrektion hos hovedaktionæren på 100, som dermed bliver beskattet af den maskerede udlodning. Samlet set resulterer det i, at den samlede skattepligtige indkomst, for hovedaktionær og selskab, bliver ændret fra -200 og til 0 jf. figur 13.

De nye regler i SEL § 31D giver som tidligere nævnt mulighed for skattefrie tilskud mellem koncernforbundne selskaber omfattet af SEL § 31C, såfremt en række øvrige betingelser er opfyldt. Der er dog stadig tilfælde, hvor transaktioner mellem selskaber kan medføre en sekundær korrektion med skattemæssig effekt.

Dette kan eksempelvis opstå i en situation, hvor en fysisk person er hovedaktionær og ejer to forskellige selskaber. Disse selskaber vil ikke være omfattet af bestemmelsen i SEL §

31D, da selskaberne ikke har et fælles moderselskab i overensstemmelse med SEL § 31C. Hvis det ene selskab sælger til en højere pris end armslængdevilkårene, vil dette give anledning til en sekundær korrektion, som medfører skattemæssige konsekvenser.

Dette fremgår af følgende eksempel:

Selskab A		Selskab B		Samlet	
Salgspris (aftalt)	300	Købspris (aftalt)	-300	Skattepligtig indkomst selskab A	300
Skattepligtig indkomst før korrektion	300	Skattepligtig indkomst før korrektion	-300	Skattepligtig indkomst selskab B	-300
				Skattepligtig indkomst samlet	0
Korresponderende korrektion	-50	Primær korrektion	+50		
Sekundær korrektion	+50			Primær korrektion selskab B	+50
		Skattepligtig indk. efter korrektion	-250	Korrespon. korrektion selskab A	-50
Skattepligtig indk. efter korrektion	300			Sekundær korrektion selskab A	+50
				Skattepligtig indkomst samlet	+50

Figur 14 "Sekundær korrektion i selskaber ejet af samme hovedaktionær" – Kilde: Egen tilvirkning

I figur 14 sælger selskab A en genstand til selskab B, hvis armslængdepris kan fastsættes til 250. Selskab B skal derfor foretage en indkomstforhøjende primær korrektion på 50, således at selskabets skattepligtige indkomst bliver -250 i stedet for -300. Dernæst skal selskab A foretage en korresponderende korrektion på -50, så der skabes ligevægt med den primære korrektion. Til sidst skal der foretages en sekundær korrektion hos selskab A på 50, som følge af at dette har modtaget et tilskud fra selskab B. Herved bliver den skattepligtige indkomst hos selskab A korrigeret til 300. Samlet set bliver den skattepligtige indkomst i alt forhøjet med 50 jf. figur 14.

Betalingskorrektion

I de tilfælde hvor der foretages en sekundær korrektion, vil den skattepligtige have en interesse i at undgå korrektionen.

Den skattepligtige kan jf. LL § 2, stk. 5 undgå den sekundære korrektion, ved at forpligte sig til at betale i overensstemmelse med de priser og vilkår som uafhængige personer ville have aftalt. Betingelsen for at anvende en betalingskorrektion er desuden at der er foretaget en korrektion i overensstemmelse med LL § 2, stk. 1⁴⁵.

⁴⁵ Bundgaard, Jakob: "Vilkårskorrektion og omgørelse", side 6.

Selve betalingsforpligtelsen starter fra transaktionstidspunktet, hvilket vil sige at der fra dette tidspunkt påløber renter indtil den indfriende betaling foretages⁴⁶.

Modsvær til betalingskorrektion

Hvis den skattepligtige ikke ønsker at påtage sig betalingsforpligtelsen, er der også en mulighed for at udskyde beskatningen. Dette kan ske som følge af, at den skattepligtige har ret til at ændre sine skattemæssige afskrivninger og i dette tilfælde forhøje dem således, at de helt eller delvist neutraliserer den sekundære korrektion. Denne bestemmelse fremgår af AL § 52, stk. 1, som giver den skattepligtige mulighed for at ændre den selvangivne afskrivningssats i overensstemmelse med denne lov, såfremt dette meddeles til skattemyndighederne senest 3 måneder efter selvangivelsesfristen. Det er også muligt at få ændret afskrivningssatsen efter de 3 måneder, men dette kræver skattemyndighedernes tilladelse jf. AL § 52, stk. 2. Endeligt fremgår det af TSSCIR 2000-34 at skattepligtige, i tilfælde hvor den selvangivne eller ansatte indkomst ændres, inden for visse frister, har adgang til helt eller delvist at udligne den skattemæssige effekt af ansættelsesændringen ved at ændre af- og nedskrivninger⁴⁷.

Denne ændring af afskrivningssatsen medfører blot, at den skattepligtige ændrer på det skattemæssige afskrivningsforløb, hvilket højst kan udskyde beskatningen. Det skal samtidig understreges, at der ikke gives ret til at afskrive mere end de fastsatte grænser i afskrivningsloven, men at den skattepligtige blot har mulighed for at forhøje sine skattemæssige afskrivninger, hvis pågældende inden da ikke har benyttet de maksimalt tilladte afskrivningssatser. Endvidere er det ikke muligt for den skattepligtige at ændre af- og nedskrivningerne, så de overstiger ansættelsesændringen jf. TSSCIR 2000-34 og TfS 1994, 576 – dog kan det ikke afvises, at der gennem en ansøgning til skattemyndighederne vil kunne opnås en sådan ændring.

8.2.1.4. Vilkårskorrektioner uden for LL § 2

Vi har i ovenstående afsnit redegjort for, at mulighederne for at foretage en vilkårskorrektion i overensstemmelse med Ligningslovens § 2, er baseret på en forudsætning om de jure kontrol. Ligningslovens § 2 sigter dermed mod generelle

⁴⁶ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 94.

⁴⁷ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 97.

interessefællesskaber inden for erhvervsforhold.⁴⁸ Derimod tager bestemmelsen ikke hensyn til de situationer, hvor der foreligger de facto kontrol. Eksempelvis en situation hvor en aktionær egentlig i praksis kontrollerer og bestemmer over et selskabs handlinger, uden dog af have hverken stemmerettigheder eller aktier nok til at opfylde betingelserne for bestemmende indflydelse i Ligningslovens § 2, stk. 2. På samme måde kan transaktioner foretaget mellem to parter med konkret interessesammenfald heller ikke korrigeres med hjemmel i Ligningslovens § 2, hvis ikke interessesammenfaldet er omfattet af betingelserne i bestemmelsen. Med konkret interessesammenfald menes en situation, hvor to uafhængige juridiske personer ikke har noget fællesskab ud over sammenfaldende skattemæssige interesser ved en konkret økonomisk aftale.

Som nævnt dækker bestemmelsen heller ikke over transaktioner mellem fysiske personer, hvorfor en transaktion mellem to familiemedlemmer ikke kan korrigeres med hjemmel i Ligningslovens § 2. Bestemmelsen omfatter altså ikke de generelle interessefællesskaber der opstår inden for privatsfæren, herunder familieforhold.

Der er dog i dansk ret også mulighed for, at disse andre typer af transaktioner, der altså falder uden for anvendelsesområdet for Ligningslovens § 2, kan korrigeres ved en vilkårskorrektion. Som nævnt er Ligningslovens § 2 den primære bestemmelse vedrørende vilkårskorrektioner, men bestemmelsen er ikke udtømmende på området⁴⁹.

Udgangspunktet i praksis er, at transaktioner mellem parter med konkret interessesammenfald også kan korrigeres af skattemyndighederne ved en vilkårskorrektion. Korrektionen kan indeholde en tilsidesættelse af den aftalte fordeling af overdragelsessummen, hvilket betegnes som en fordelingskorrektion. Korrektionen kan dog også indeholde en ændring af parternes værdiansættelse, hvilket betegnes som en værdikorrektion. At skattemyndighederne kan korrigere en aftale mellem parterne, forudsætter som minimum et konkret interessesammenfald, hvorfor aftaler mellem parter med modstridende interesser ikke kan anfægtes⁵⁰.

At transaktioner, inden for konkrete interessesammenfald og mellem fysiske personer, kan korrigeres ved en vilkårskorrektion, synes der at være bred enighed om i praksis. Både før

⁴⁸ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 75.

⁴⁹ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 31.

⁵⁰ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 385.

og efter indførslen af Ligningslovens § 2 er det således muligt at finde afgørelser, hvor der er foretaget vilkårskorrektioner i situationer, der ikke ville være omfattet af bestemmelsen, jf. TfS 1996.496 H; TfS 1996.497 H og TfS 2002.967 H. Navnlig den sidste afgørelse er et tydeligt bevis på, at der er mulighed for at foretage vilkårskorrektion af transaktioner inden for familien. I TfS 2002.967 H giver Højesteret skattemyndighederne medhold i, at den klagende skal beskattes af en indtægt svarende til markedsløjen for den, til datteren, udlejede bolig, selvom dette ikke svarer til de aftalte vilkår. Højesteret medgiver altså, at der foretages en vilkårskorrektion af huslejeaftalen mellem familiemedlemmerne.

Litteraturen synes ikke at indeholde de store diskussioner vedrørende hjemlen til den del af vilkårskorrektioner, der betegnes "fordelingskorrektioner". Her henledes eksempelvis til virksomhedsoverdragelser, hvor den samlede overdragelsespris er sammensat af goodwill, driftsmidler mv. og hvor værdifordelingen mellem de enkelte aktivtyper er undergivet skattemyndighedernes prøvelse jf. EBL § 4, stk. 5-7 og AL § 45, stk. 2-4. Dette betyder, at skattemyndighederne har hjemmel til at korrigere de enkelte værdiansættelser ved den samlede overdragelse, såfremt disse ikke er værdiansat på markedsvilkår. Det er i den forbindelse interessant at bemærke, at disse bestemmelser ikke forudsætter et konkret eller generelt interessefællesskab, men blot at den aftalte fordeling og pris afviger åbenbart fra handelsværdien. Manglende modstridende interesser vil dog øge sandsynligheden for fravigelse af handelsværdien, hvorfor skattemyndighederne formentlig vil tillægge det betydning i argumentation for en korrektion.

Større uenighed er der dog at spore når hjemmelen til de vilkårskorrektioner, der betegnes "værdikorrektioner", skal findes uden for Ligningslovens § 2. Værdikorrektioner er betegnelsen for den type korrektioner, der sker ved aktivoverdragelser og som er karakteriseret ved, at parternes værdiansættelse ændres. Vi mener derfor, det er interessant med en diskussion af, hvor hjemmel til denne type korrektioner må antages at findes.

Generelt armlængdeprincip i dansk skatteret

Hjemlen til at foretage værdikorrektioner i tilfælde, der ikke er omfattet af Ligningslovens § 2, har i litteraturen været genstand for omfattende diskussion. Blandt de førende teoretikere på området har der således været stor diskussion om, hvorvidt der af de almindelige principper i Statsskattelovens §§ 4-6 kan udledes et generelt armlængdeprincip. Det har formentlig tidligere i dansk ret været antaget, at

armslængdeprincippet og den hertil knyttede adgang til korrektion, kan udledes af de grundlæggende principper i Statsskattelovens §§ 4-6⁵¹. Argumentationen herfor tager udgangspunkt i, at et hvert skattesubjekt i henhold til SL §§ 4-6 kun skal beskattes af sine egne indtægter, men på den anden side skal beskattes af alle sine indtægter. Det vil sige, at man til den skattepligtige indkomst skal medregne årets samlede skattepligtige indtægter, hverken mere eller mindre⁵². Med udgangspunkt i disse principper er det altså hidtil blevet udledt, at såfremt der foretages transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter, der ikke er sket på armslængde vilkår, vil der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst være mulighed for, at skattemyndighederne kan korrigerer denne. Således kommer indkomsten til at svare til, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde vilkår⁵³. Med andre ord var der tidligere en generel opfattelse af, at der efter de almindelige principper i SL §§ 4-6 er hjemmel til at korrigerer vilkårene i en samhandel mellem interesseforbundne parter, og på baggrund heraf foretage beskatning af ikke-realiserede indtægter – såkaldte fikserede indtægter⁵⁴. Efter Højesteret afgørelsen TfS 1998.199 H er der dog opstået en del diskussion, om hvorvidt SL §§ 4-6 indeholder et generelt armslængdeprincip. I afgørelsen statuerer Højesteret, at der ikke, bortset fra omgørelsestilfælde, er hjemmel i SL § 4 eller andetsteds til at beskatte en renteindtægt, som ikke er realiseret i den konkrete situation, men som vil være realiseret under sædvanlige markedsmæssige forhold. Flere teoretikere har tolket dette, som at højesteret har fjernet det retlige grundlag for at foretage korrektioner af ikke-realiserede indtægter som helhed. En tolkning som betyder, at disse teoretikere ikke mener, der kan udledes et generelt armslængdeprincip i SL §§ 4-6.

Teoretikerne inden for området har altså forskellige synspunkter på mulighederne for at værdikorrigerer transaktioner, der falder uden for anvendelsesområdet for Ligningslovens § 2. Helt overordnet synes uenigheden at stamme fra den forskellige opfattelse af, hvorvidt der i Statsskatteloven kan udledes et generelt armslængdeprincip.

⁵¹ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 29.

⁵² Kerzel, Malene: *"Hovedaktionærdispositioner - i skatteretlig belysning"*, side 84.

⁵³ Kerzel, Malene: *"Hovedaktionærdispositioner - i skatteretlig belysning"*, side 85.

⁵⁴ Eriksen, Claus Hedegaard: *"Myndighedernes adgang til at korrigerer i parternes værdiansættelse"*, side 10.

Argumenter for et generelt armslængdeprincip

Til den opfattelse, at der i SL §§ 4-6 stadig kan udledes et generelt armslængdeprincip, er bl.a. teoretikerne Ole Bjørn og Aage Michelsen⁵⁵. Aage Michelsen argumenterer i sin bog "Læren om indkomstskat" kraftigt for, at transaktioner, der ikke er foretaget på armslængdevilkår, kan korrigeres direkte med hjemmel i Statsskatteloven. Aage Michelsen henviser til udtrykket "den skattepligtiges samlede årsindtægter" fra SL § 4, hvoraf det må antages, at skatteyderen er skattepligtig af de indtægter, som han er rette indkomstmodtager af.

Argumentationen for et generelt armslængdeprincip, som følger af principperne i SL §§ 4-6, hæfter sig meget ved hans tolkning af begrebet "rette indkomstmodtager". Aage Michelsen ser det som naturligt, at "rette indkomstmodtager" er et samlebegreb for de mange problemer, der opstår med at placere indtægter og udgifter hos den rette indkomstmodtager eller udgiftshaver⁵⁶. Desuden argumenterer han for det hensigtsmæssige i, at også spørgsmål vedrørende fikserede indtægter kan indeholdes i begrebet. Aage Michelsen foretager en udvidet fortolkning af begrebet "rette indkomstmodtager", i forhold til hvad andre teoretikere gør, og bruger denne fortolkning som argument for, at værdikorrektioner kan foretages i henhold til SL §§ 4-6, når betingelserne for korrektion i overensstemmelse med LL § 2 ikke er til stede. Med andre ord hævder han altså, at der ud fra princippet om rette indkomstmodtager kan udledes et generelt armslængdeprincip af bestemmelserne i SL §§ 4-6.

Andre forfattere henviser til TfS 1998.199 H som afgørende bevis for, at der ikke er hjemmel i SL §§ 4-6 til at foretage korrektioner af ikke-realiserede indtægter. Denne dom tillægger Aage Michelsen dog ikke den store betydning, da han mener, at dommen skal anses for at være en protestafgørelse fra Højesterets side, der kun omfatter fiksering af renteindtægter. Hermed menes, at Højesteret angiveligt var enig med Landsskatteretten og Vestre Landsret i, at der ikke var tilstrækkelig sikker hjemmel til at beskatte fikserede renteindtægter. Højesteret fulgte derved legalitetskravet ved at statuere, at der ikke var hjemmel til rentefiksering ved et rentefrit lån til en hovedaktionær. Aage Michelsen mener, at Højesteret ved denne afgørelse markerer, at det er lovgivningsmagts og ikke de

⁵⁵ Se Michelsen, Aage m.fl.: "Læren om indkomstskat", side 593.

⁵⁶ Michelsen, Aage m.fl.: "Læren om indkomstskat", side 588.

retsanvendende myndigheders opgave at fastsætte reglerne. Derfor mener han ikke, at denne dom, samt indførelsen af LL § 2, giver belæg for at frakende betydningen af SL §§ 4-6 i værdikorrektionssager⁵⁷. Endvidere mener Aage Michelsen, at når man i forarbejderne til LL § 2 udtrykkeligt angiver, at man ikke ønsker at ændre hidtidig praksis, er det fordi, at Skatteministeriet ikke har haft til hensigt at fjerne korrektionsadgangen i henhold til SL §§ 4-6.

Argumenter imod et generelt armslængdeprincip

Til den opfattelse, at der i SL §§ 4-6 ikke kan udledes et generelt armslængdeprincip, er bl.a. teoretikerne Jan Pedersen⁵⁸, Jens Wittendorff og Jacob Bundgaard⁵⁹. Disse teoretikers argumentation tager udgangspunkt i, at beskatning i henhold til SL §§ 4-6 alene kan foretages af realiserede indtægter, og at der omvendt kun er fradrag for endeligt forpligtende udgifter⁶⁰. De mener altså ikke, at der kan ske beskatning af den blotte indtægtsmulighed, da der ikke foreligger den fornødne hjemmel til beskatning af ikke-realiserede indtægter⁶¹.

Til støtte for deres argumenter inddrager de Højesteret dommen TfS 1998.199 H. Synspunktet er, at selvom denne dom alene omhandler rentefrie lån, må den alligevel have en generel betydning for ethvert prisvilkår i en transaktion, og dermed endeligt statuerer, at der ikke i SL §§ 4-6 er hjemmel til at beskatte ikke-realiserede indtægter. Bag disse teoretikers synspunkt må altså ligge en antagelse om, at der ikke er nogen reel forskel på værdikorrektion og fikseringstankegangen⁶². Tankegangen er den, at en værdikorrektion af en overdragelse, der ikke er sket til handelsværdien, vil indebære beskatning af ikke-realiserede indtægter, da korrektionen netop foretages i forhold til handelsværdien og ikke den realiserede værdi. Ud fra denne synsvinkel argumenteres der for, at når Højesteret i ovennævnte dom fastslår, at der ikke er hjemmel til at beskatte ikke-realiserede indtægter, må det ses som bevis for, at der ikke i SL §§ 4-6 kan udledes et generelt armslængdeprincip.

⁵⁷ Michelsen, Aage m.fl.: *"Læren om indkomstska"*, side 591.

⁵⁸ Pedersen, Jan: *"Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning"*, side 47.

⁵⁹ Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 35.

⁶⁰ Pedersen, Jan: *"Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning"*, side 47.

⁶¹ Pedersen, Jan: *"Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning"*, side 48.

⁶² Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens: *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, side 33.

Denne tankegang adskiller sig markant fra Aage Michelsen opfattelse af værdikorrektioner. Han anfører nemlig, at det klart i lovgivningen er anført, at overdragelse af skatterelevante aktiver skal ske til handelsværdien, og at en overdragelse, der afviger herfra, har den konsekvens, at avancen alligevel skal ses for realiseret på baggrund af handelsværdien og efterfølgende videreoverdraget til modtageren⁶³. Tager man udgangspunkt i denne tankegang, vil der ved værdikorrektioner i princippet være tale om beskatning af realiserede indtægter, som altså kan beskattes efter SL § 4.

Jan Pedersen er den af de tidligere nævnte teoretikere, der har de mest markante holdninger til, at der ikke kan værdikorrigeres i overensstemmelse med SL §§ 4-6. Ifølge ham kan værdikorrektion uden for anvendelsesområdet for LL § 2 kun foretages med hjemmel i kapitalgevinstbeskatningslovene. Han nævner EBL § 3, ABL § 31, KGL § 34, AL § 49, som angiver at ydelse af gaver og arveforskud, udgør en afståelse, og at beskatningen af sådanne afståelser skal ske med udgangspunkt i handelsværdien. Hermed etableres således et armslængdeprincip, da både overdragerens afståelsessum samt modtagerens anskaffelsessum, opgøres i overensstemmelse med handelsværdien⁶⁴. Ovennævnte bestemmelser omfatter alene gave og arveforskud mv. Det vil sige som udgangspunkt gælder det kun transaktioner mellem fysiske personer f.eks. inden for familieforhold. Alligevel mener Jan Pedersen, at der ikke kan være tvivl om, at det hermed lovbestemte armslængdeprincip kan udvides til også at omfatte interessefællesskaber mellem juridiske personer⁶⁵. En værdikorrektion uden for anvendelsesområdet for LL § 2 er således ifølge Jan Pedersen betinget af, at det overdragne er omfattet af kapitalgevinstbeskatningslovene, samt selvfølgelig at transaktionen indeholder et gaveelement.

Vores opfattelse og holdninger til diskussionen

Af ovenstående står det klart, at hjemlen til værdikorrektioner uden for LL § 2 er meget usikker, og efter vores opfattelse er der ikke nogen af de ovennævnte teoretikere, der har

⁶³ Michelsen, Aage m.fl.: "Læren om indkomstskat", side 592.

⁶⁴ Værdien i handel og vandel.

⁶⁵ Pedersen, Jan: "Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning", side 43.

entydigt ret. De har alle gode argumenter for deres synspunkter, og vores holdning indeholder derfor også et kompromis af de forskellige teoretikers synspunkter.

Vi er enige med de teoretikere, der mener, at der ikke kan udledes et generelt armslængdeprincip af SL §§ 4-6. Vi er af den opfattelse, at eksempelvis en forhøjelse af en sælgers afståelsessum vil indeholde beskatning af en ikke-realiseret indtægt, hvorfor der må ligge en fikseringstankegang til grund for sådanne korrektioner.

Dermed mener vi også, at Højesteret dommen TfS 1998.199 H, selvom den egentlig omhandler fiksering af renteindtægter, giver en klar indikation af, at der ikke kan udledes et generelt armslængdeprincip af SL §§ 4-6. Det er vores opfattelse, at såfremt der kunne udledes et generelt armslængdeprincip af disse bestemmelser, skulle resultatet af dommen have været ændret således, at der skete beskatning i overensstemmelse med en objektiv markedsrente. Vi ser i den forbindelse ingen grund til, at man skulle differentiere beskatningen alt efter om transaktionen relaterer sig til renter eller afståelsessummer mv. Endvidere skal det bemærkes, at domstolene aldrig tydeligt har tilkendegivet, at en værdikorrektion i en konkret afgørelse er foretaget ud fra de generelle principper i SL §§ 4-6.

Vi er dog af den opfattelse, at der gælder helt specielle regler for lejefiksering. Vi mener nemlig, at der helt unikt må antages at være hjemmel til fiksering af manglende lejeindtægter i SL § 4, litra b. Dette synspunkt synes bekræftet af Højesteret dommen TfS 2002.967 H, hvoraf der af bemærkningerne fremgår følgende:

”Bestemmelsen i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., om skattepligt af bl.a. indtægt ved udlejning af fast ejendom findes – sammenholdt med bestemmelsen i 2. pkt., hvorefter lejeværdien af bolig i egen ejendom beregnes som indtægt for ejeren, hvad enten denne har gjort brug af sin beboelsesret eller ej – at indeholde tilstrækkeligt hjemmel for, at den ejer af en beboelsesejendom, der vederlagsfrit eller for en leje, der er ikke uvæsentligt lavere end markedsleje, har overladt benyttelsen af ejendommen til en slægtning eller en anden nærtstående person, anses for skattepligtig af en skønnet lejeværdi”.

Der synes ikke at være den store uenighed om, at korrektion af transaktioner mellem fysiske personer kan foretages med hjemmel i kapitalgevinstbeskatningslovene.

Bestemmelserne gælder altså for de generelle interessesammenfald, der opstår inden for privatsfæren, herunder familieforhold. Vi er enige i den betragtning.

Af EBL § 3, ABL § 31, KGL § 34 og AL § 49 fremgår det, at ydelse af gaver og arveforskud mv. udgør en afståelse, samt at beskatning af sådanne afståelser skal foretages med udgangspunkt i den værdi, der er lagt til grund ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat - dvs. værdien i handel og vandel. Da bestemmelsen finder anvendelse uanset, om der handles til over- eller underpris, etableres der på den måde et armslængdeprincip mellem overdrageren og erhververen. Der er vores holdning, at overdragelser mellem fysiske personer, der ikke sker til markedsprisen, altid vil indeholde et gaveelement, hvorfor man altså kan korrigere i overensstemmelse med kapitalgevinstbeskatningslovene – selvfølgelig under forudsætning af at det overdragede aktiv er omfattet af bestemmelserne. Det må dog antages, at korrektion ikke kan forekomme i de tilfælde, hvor værdiansættelsen er fastlagt i overensstemmelse med værdiansættelsescirkulæret fra 1982⁶⁶.

Jan Pedersen argumentation for at kapitalgevinstbeskatningslovene kan undergives en udvidende fortolkning, således at principperne tillige skulle finde anvendelse for juridiske personer, herunder koncernforbundne selskaber, er vi ikke enige i. Os bekendt er disse bestemmelser aldrig blevet anført som argument for korrektion hverken i Højesteretsdomme eller anden praksis på området for konkrete interessefællesskaber. På dette punkt er vi altså enige med teoretikere som Aage Michelsen, der anfører, at kapitalgevinstbeskatningslovene ikke finder anvendelse uden for gave- og arveforskudsområdet⁶⁷.

Vi har ovenfor redegjort for, at kapitalgevinstbeskatningslovene giver mulighed for at korrigere transaktioner mellem fysiske personer, samt hjemler en adgang til at foretage fordelingskorrektion ved samlede overdragelser. Da der som sagt må ligge en fikseringstankegang til grund for værdikorrektioner, mener vi, der er stor usikkerhed omkring hjemlen til at foretage disse ved konkrete interessesammenfald. Altså

⁶⁶ Jf. Cirkulære 1982-11-17 nr. 185 – ”Om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning”.

⁶⁷ Michelsen, Aage m.fl.: ”Læren om indkomstskat”, side 592.

interessesammenfald mellem juridiske personer, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for LL § 2. Af praksis før TfS 1998.199 H fremgår flere afgørelser, hvor der er blevet værdikorrigeret i sager med konkret interessesammenfald⁶⁸.

I forarbejderne til LL § 2 er det udtrykkeligt anført, at det ikke er hensigten at ændre denne praksis, jf. følgende uddrag fra forarbejderne⁶⁹:

”Der kan imidlertid være konkrete situationer, hvor eksempelvis en værdiansættelse er styret af, at to uafhængige parter har manglende skattemæssigt modstridende interesser. Ifølge praksis kan skattemyndighederne i sådanne situationer korrigere eksempelvis en værdiansættelse, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald..... Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre denne praksis”.

Som nævnt, er hjemlen bag denne praksis noget usikker, især når det antages, at der ligger en fikseringstankegang bag. Hverken Højesteretsdommene eller anden praksis på området har givet anledning til at nævne kapitalgevinstbeskatningslovene eller SL §§ 4-6 som hjemmel til at foretage værdikorrektion. Det forekommer dog mest nærliggende, at Højesteret i de konkrete sager har anset hjemmelsgrundlaget som værende SL §§ 4-6. Vores holdning er, at man i dag kan støtte ret på tidligere praksis, således at hjemlen til disse korrektioner kan udledes af retspraksis. Det er derfor vores synspunkt, at Højesteret også fremover vil acceptere værdikorrektioner ved overdragelser af aktiver inden for konkrete interessesammenfald. Hjemlen hertil kan i tidligere praksis måske spores tilbage til SL § 4.

Konsekvenser ved at vilkårskorrektion ikke er omfattet af LL § 2

Af ovenstående kan det udledes, at vilkårskorrektioner også kan foretages for transaktioner mellem parter med konkrete interessesammenfald eller for transaktioner mellem familiemedlemmer. Dette gælder til trods for, at sådanne transaktioner ikke er omfattet af det subjektive anvendelsesområde for LL § 2, stk. 1.

⁶⁸ Se eksempelvis dommene TfS 1996.496 H og 1996.497 H.

⁶⁹ L 101 – lov nr. 432 af 26/6 1998.

Selvom vilkårskorrektionen umiddelbart indebærer samme skattemæssige konsekvens for parterne, uanset om forholdet er omfattet af LL § 2, stk. 1 eller ej, har det alligevel konsekvenser for parterne, om korrektionen sker i overensstemmelse med bestemmelsen. Som tidligere forklaret, kan parterne ved en vilkårskorrektion omfattet af LL § 2, undgå den sekundære korrektion, ved at forpligte sig til at foretage en betalingskorrektion i henhold til LL § 2, stk. 5. Af ordlyden til LL § 2, stk. 5 fremgår følgende:

”Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlovningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser”.

Det kan heraf udledes, at det er en betingelse for anvendelsen af LL § 2, stk. 5, at korrektionen og dermed transaktionen er omfattet af LL § 2, stk. 1. Det betyder, at hvis der foretages vilkårskorrektion for transaktioner mellem parter, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for LL § 2, stk. 1, vil parterne ikke have mulighed for at undgå en eventuel sekundær korrektion ved at forpligte sig til en betalingskorrektion i henhold til LL § 2, stk. 5.

8.2.1.5. Vurderingsgrundlag for armslængdepriser og -vilkår

Af ovenstående gennemgang står det klart, at begrebet ”armslængde vilkår” eller ”armslængdeprincip” er et vigtigt element ved vurderingen af skattemyndighedernes korrektionsmuligheder i en konkret situation.

Begrebet armslængdeprincip eller armslængdevilkår er en betegnelse fra international skatteret, der handler om, at vilkår og priser skal være de samme mellem interesseforbundne parter, som uafhængige parter ville være kommet frem til⁷⁰.

Der er dog en lang række situationer, hvor det kan være svært, at finde ud af om den givne transaktion mellem de interesseforbundne parter er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette skyldes, at det ikke altid er muligt at finde en sammenlignelig transaktion indgået mellem uafhængige parter, hvorpå man kan sammenligne med den foretagne transaktion mellem de interesseforbudne parter.

⁷⁰ Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen mfl., ”Skatteret Speciel Del 2008”, side 566.

Umiddelbart burde vilkår og priser kunne sammenlignes forholdsvis let, og så vil man hurtigt kunne konstatere, om disse er de samme for hhv. interesseforbundne og uafhængige parter. Dog er sammenligningsgrundlaget sjældent det samme.

Lovgivningen i Danmark indeholder ikke regler, om hvordan vilkårene for transaktioner mellem interesseforbundne parter og uafhængige parter skal sammenlignes, så mange vil umiddelbart have svært ved at finde ud af, hvad de reelt skal gøre, når situationen opstår i praksis. Derfor er det relevant at kigge på, hvad der er udgangspunktet, når man skal vurdere, om en konkret situation er foretaget på armslængdevilkår.

Da der som nævnt ikke er regler på området i dansk ret, må det antages, at man skal bruge OECD's retningslinier ved sammenligning af transaktioner mellem interesseforbundne parter og uafhængige parter⁷¹.

Disse retningslinjer indeholder følgende punkter:

- Sammenligne de varer og tjenesteydelserne der indgår i transaktionen
- Foretage en funktionsanalyse
- Sammenligne kontraktvilkår
- Sammenligne de økonomiske omstændigheder i form af markedsvilkår mv.
- Sammenligne forretningsstrategier

Det er relevant først at sammenligne de varer, der indgår i transaktionen. Kan man eksempelvis finde tilsvarende vare handlet for nyligt mellem uafhængige parter, eller er varen mere kompleks således, at man ikke umiddelbart kan finde en tilsvarende vare. Hvis det f.eks. er en handel med grøntsager, kan det være svært at bedømme om kvaliteten er den samme ved de forskellige handler, da det ikke er et standardprodukt, hvor smag og udseende er ens hver gang. Det er derfor vigtigt at kigge på varens kvalitet. Endvidere skal man også finde en transaktion, der har samme omfang og evt. er foretaget på samme tidspunkt af året (såfremt det er en sæsonbetonet vare), da det har en indvirkning på vilkår og pris afhængig af, om man køber samme mængde, og om man køber i højsæsonen, hvor varen er allermest efterspurgt.

Funktionsanalysen handler om at få klarlagt, hvordan opgaver og risiko generelt er fordelt mellem parterne. Den part, der har det meste af risikoen og har de fleste opgaver, må også få belønning for dette ved fastlæggelsen af pris og vilkår. Det samme skal derfor være gældende hos den part af de interesseforbundne parter, som bærer den største risiko og har de fleste opgaver.

I modsætning til den mere generelle funktionsanalyse, er en sammenligning af kontraktvilkårene en mere specifik analyse af den konkrete fordeling af opgaver og ansvar. Hvis det er aftalt eller har været kutyme, at den ene part har alle arbejdsopgaver og hele ansvaret, skal dette naturligvis afspejle sig i den handlede pris, så det kommer til gunst for denne part.

Ved sammenligning af de økonomiske omstændigheder menes, at man bør kigge på hvilke markeder, som der handles på. Til trods for stigende globalisering er alle markeder i verdenen ikke ens, og der kan derfor stadig være en mærkbar forskel på, om man handler på det ene marked eller det andet. Det er derfor ikke umiddelbart til at sammenligne en handel foretaget i et udviklingsland med en handel foretaget i et industrialiseret land.

At sammenligne parternes forretningsstrategier kan lyde lidt underligt, men årsagen er, at forretningsstrategierne kan have en påvirkning på varens pris. En virksomhed som aggressivt forsøger at vinde markedsandele, bruger ofte prisen som parameter. Denne prisnedsættelse for at vinde markedsandele er reelt en markedsføringsomkostning, som afholdes for på længere sigt at få en gevinst ud af det. Virksomheder kan være nødsaget til at bruge dette tiltag for at gøre sig synlige på markedet, og ud fra den betragtning kan den lavere pris ikke nødvendigvis anses for at være en sammenlignelig markedspris.

Først når man har været alt dette igennem for at sammenligne grundlaget for transaktionen, kan man begynde mere specifikt at undersøge om parternes pris og vilkår er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

⁷¹ Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen mfl., "Skatteret Speciel Del 2008", side 567.

OECD foreslår følgende metoder⁷²:

Traditionelle transaktionsbaserede metoder

- Den frie markedspris-metode (CUP-metoden)
- Viderealgpris-metoden
- Kostpris plus avance-metoden

Transaktionsbestemte avancemetoder

- Avancefordelingsmetoden
- Den transaktionsbestemte nettoavancemetode

Der eksisterer altså en lang række metoder, som OECD foreslår til at beregne en korrekt prisfastsættelse. Vi har valgt blot at nævne disse metoder for at give et indtryk af hvilke metoder, man anvender for at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt.

Prisfastsættelsesmetoderne anser vi dog for at være en del af transfer pricing begrebet, hvorfor vi har afgrænset os fra en detaljeret gennemgang heraf.

8.2.2. Dispositionskorrektioner

Vi har tidligere redegjort for, at mulighederne for at foretage en vilkårskorrektion i overensstemmelse med LL § 2 er baseret på en forudsætning om de jure kontrol. Det vil altså sige, at lovgivningens objektive betingelser til den subjektive udstrækning er opfyldt. Sagt på en anden måde gælder det, at to juridiske personer skal være interesseforbundet i henhold til Ligningslovens § 2, hvis skattemyndighederne, med hjemmel i bestemmelserne, ønsker at foretage vilkårskorrektion af en mellem parterne foretaget transaktion.

Derimod dækker bestemmelsen ikke over de situationer, hvor der foreligger de facto kontrol. Eksempelvis en situation hvor en aktionær egentlig i praksis kontrollerer og bestemmer over et selskabs handlinger uden dog af have hverken stemmerettigheder eller aktier nok til at opfylde betingelserne for bestemmende indflydelse i Ligningslovens § 2,

⁷² Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen mfl., "Skatteret Speciel Del 2008", side 569.

stk. 2. På samme måde kan transaktioner foretaget mellem to parter med konkret interessesammenfald heller ikke korrigeres med hjemmel i Ligningslovens § 2, hvis ikke interessesammenfaldet er omfattet af betingelserne i bestemmelsen.

Anvendelsen af LL § 2 giver udelukkende mulighed for at korrigere ved at foretage vilkårskorrektioner. Skattemyndighederne har dog også mulighed for at foretage vilkårskorrektioner i konkrete situationer, selvom parterne ikke er omfattet af anvendelsesområdet for LL § 2. Udover muligheden for at foretage vilkårskorrektioner, kan skattemyndighederne desuden korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter ved en dispositionskorrektion. Dispositionskorrektioner kan både foretages i de situationer, hvor parterne er omfattet af LL § 2, men kan tillige foretages i de situationer, hvor de ikke er. Skattemyndighederne har dermed mulighed for at korrigere andre transaktioner, der ikke nødvendigvis er omfattet af bestemmelsen i LL § 2 ved at foretage en dispositionskorrektion. I begge tilfælde vil en korrektion kun være relevant, hvis transaktionen i øvrigt er skattepligtig eller efter korrektionen vil blive det.

Dispositionskorrektioner og realitetsgrundsætningen

Hjemlen til at foretage de såkaldte dispositionskorrektioner er ikke nær så håndgribelig som hjemlen til at foretage vilkårskorrektioner i henhold til Ligningslovens § 2. Muligheden for at foretage dispositionskorrektioner af en foretaget transaktion, opstår som følger af, at der i dansk ret er udviklet en ulovreguleret domstolsbestemt generalklausul hvorefter transaktioner mellem interesseforbundne parter, der ikke tjener et forretningsmæssigt formål, men alene er skattemæssigt dikteret, kan tilsidesættes⁷³.

Indholdet af generalklausulen, som også benævnes "*realitetsgrundsætningen*", består i et krav om at beskatningen knyttes til en transaktions reelle indhold frem for dens ydre form. Realitetsgrundsætningens hovedområde er således tilfælde hvor transaktionens realøkonomi og realindhold ikke harmonerer med transaktionens ydre formelle form⁷⁴.

En transaktion der tilsidesættes og dermed korrigeres som følge af, at skattemyndighederne ikke anerkender transaktionen som helhed, benævnes altså

⁷³ Eriksen, Claus Hedegaard: "*Myndighedernes adgang til at korrigere i parternes værdiansættelse*", side 4 samt Pedersen, Jan: "*Skatteudnyttelse*", side 435.

⁷⁴ Pedersen, Jan: "*Skatteudnyttelse*", side 435.

”dispositionskorrektion” og er hjemlet i den omtalte realitetsgrundsætning. Den skattemæssige korrektion består i, at der helt ses bort fra den formelt foretagne transaktion, som reelt ikke er gennemført, eller at transaktionen gives en anden retlig form end formelt aftalt⁷⁵.

Ved en dispositionskorrektion er det således selve transaktionens retlige indhold der anfægtes, hvilket kan indebære at den samlede indkomst justeres, med en forøgelse af den skattepligtige indkomst som konsekvens⁷⁶.

Den afgørende forskel på dispositionskorrektioner og de tidligere nævnte vilkårskorrektioner er altså, at dispositionskorrektioner anfægter selve transaktionen som helhed, hvorimod en vilkårskorrektion kun indbefatter en korrektion af transaktionens priser og vilkår. En dispositionskorrektion kan dermed være indkomstskabende, mens en vilkårskorrektion er indkomstfordelene⁷⁷.

Gennem etablering af realitetsgrundsætningen, er der altså i dansk ret, mulighed for via en dispositionskorrektion at korrigere kunstige og fiktive transaktioner, som udelukkende eller i væsentlig grad er begrundet i hensynet til at opnå skattefordele.

Betingelser for dispositionskorrektioner

Ligesom ved vores gennemgang af vilkårskorrektioner er det også for dispositionskorrektioner relevant at kigge på hvilke transaktioner, der kan korrigeres.

Det er almindeligt antaget at, en skattemæssig korrektion forudsætter, at følgende tre betingelser er opfyldt:

1. Skattemyndighederne kan påvise et interessefællesskab.
2. Skattemyndighederne kan bevise eller sandsynliggøre, at den foretagne transaktion ikke har karakter af normale forretningsmæssige transaktioner. Dvs. at indhold eller udformning er usædvanlig i forhold til en normal markedsbestemt transaktion.
3. Det må antages at de usædvanlige forhold netop skyldes interessefællesskabet⁷⁸.

⁷⁵ Pedersen, Jan m.fl.: ”Skatteretten 2”, side 421.

⁷⁶ Pedersen, Jan: ”Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning”, side 38.

⁷⁷ Bundgaard, Jakob ”Vilkårskorrektion og omgørelse”, side 1.

⁷⁸ Pedersen, Jan: ”Skatteudnyttelse”, side 319.

Ovenstående betingelser gælder uanset, om der er tale om dispositionskorrektioner eller vilkårskorrektioner. Ved vilkårskorrektioner, i overensstemmelse med LL § 2, giver dette dog sig selv, da en transaktion ikke kan være omfattet af bestemmelsen uden at opfylde ovenstående betingelser. Betingelserne fremgår direkte eller indirekte af bestemmelsens ordlyd.

Selvom betingelserne om interessefællesskab og usædvanligheden i transaktionerne er en integreret del af Ligningslovens § 2, er der alligevel forskel på betingelsernes omfang for henholdsvis vilkårskorrektioner og dispositionskorrektioner. For dispositionskorrektioner skal kravet om interessefællesskab eksempelvis fortolkes bredere end kontrolkriteriet i Ligningslovens § 2, stk. 2. Skattemyndighederne har således mulighed for at foretage en dispositionskorrektion, hvis blot der er et konkret interessefællesskab mellem to juridiske personer.

Korrektion på baggrund af blot et konkret interessefællesskab er eksemplificeret ved højesteretsdommen SKM 2006.22.HRH. Den omhandler to selskabers handel med smørefedt. I bemærkningerne til dommen nævnes blandt andet:

*”Sagsøger og køber havde et **konkret** interessefællesskab ved gennemførelsen af arrangementet, idet sagsøger opnåede betydelige indtægter, der kunne udnyttes i det skattemæssige underskud fra 1988 og senere kunne fradrages som tab, mens køber opnåede et betydeligt skattemæssigt underskud som følge af nedskrivning for ukurans, der blev udnyttet i moderselskabet.*

*På den baggrund og efter en samlet bedømmelse findes sagsøgers adfærd i så væsentlig grad at afvige fra **normale forretningsmæssigt** begrundede dispositioner, at sagsøgers salg i 1993 og tab i 1996 i det hele må tilsidesættes i skattemæssig henseende”.*

Det skal bemærkes, at selvom selskaberne i afgørelsen umiddelbart er uafhængige, opstår der alligevel et interessefællesskab på grund af transaktionens skattemæssige fordele for begge parter. Det er dette interessefællesskab samt afvigelsen fra normale forretningsmæssige vilkår der er årsagen til tilsidesættelsen.

Det gælder altså, at hvis det, af en anden årsag end interesseforbindelse, står klart, at parterne har haft en konkret påviselig interesse i at fravige armslængdevilkår, så markedsmekanismen af denne årsag er sat ud af kraft, kan dette i sig selv være anledning

nok for skattemyndighederne til at foretage korrektion⁷⁹. Interessefællesskabet kan være så flygtigt, at det opstår som konsekvens af to uafhængige parters manglende modstridende interesser⁸⁰.

Et eksempel på dette kan hentes fra TfS 1996.496 H. Her kom Højesteret, i modsætning til Landsretten, frem til, at skattemyndighederne med rette havde tilsidesat en værdiansættelse i en sag, hvor et sale-and-lease-back-arrangement mellem et interessentskab og et andelsselskab, på flere punkter afveg fra normale forretningsmæssige vilkår ved en finansiel leasing kontrakt. Interessefællesskabet i denne afgørelse bestod i, at de omstændigheder, der normalt fører til at parterne har modstående interesser, ikke forelå.

Som nævnt giver realitetsgrundsætningen mulighed for, at transaktioner mellem interesseforbundne parter, der ikke tjener et forretningsmæssigt formål men alene er skattemæssigt dikteret, kan tilsidesættes. Under forudsætning af at dispositionens indre realitet er forskellig fra den ydre formelle form. Betingelserne vedrørende mangel på forretningsmæssigt formål, som konsekvens af interessefællesskabet (punkt 2 og 3 ovenfor), er ligeledes meget vigtige for korrektionsmuligheden.

En transaktion kan eksempelvis ikke korrigeres, fordi den udelukkende eller overvejende er skattemæssigt begrundet, hvis ikke den afviger fra normale forretningsmæssige formål. Eksempelvis kom Højesteret i U 1999.885 HH frem til, at et aktiesalg og efterfølgende tilbagekøb mellem en aktionær og dennes interesseforbundne selskab ikke kunne tilsidesættes på trods af, at salget klart var motiveret af muligheden for at opnå et tabsfradrag. Selskabet, som købte aktierne af aktionæren, ejede aktierne i to en halv måned, inden de blev tilbagesolgt til aktionæren. Højesteret bemærkede på baggrund af dette, at der *"havde foreligget en reel mulighed for ændringer i kursen, som ikke ville være uden betydning for parterne, selv om disse var interesseforbundne"*, og at tilsidesættelsen dermed ikke kunne foretages *"uanset om salget og tilbagekøbet udelukkende eller fortrinsvist måtte være begrundet i skattemæssige overvejelser"*.

⁷⁹ Werlauff, Erik: *"Selskabsskatteret 2008/09"*, side 394.

⁸⁰ Pedersen, Jan: *"Skatteudnyttelse"*, side 316.

Denne afgørelse tilkendegiver klart, at betingelsen om manglende forretningsmæssigt formål skal være opfyldt, før at en korrektion kan komme på tale uanset transaktionens skattemotiv.

Betingelsen om at en transaktion skal have et normalt forretningsmæssigt formål for at undgå en dispositionskorrektion, synes at være sammenhængende med realitetsgrundsætningens krav om, at beskatningen knyttes til transaktionens reelle indhold frem for dens ydre form. En transaktion, der ikke er forretningsmæssigt begrundet, vil formentlig kun blive foretaget mellem to juridiske parter, hvis det reelle indhold afviger fra det formelle. Skattemyndighederne synes også at lægge vægt på den forretningsmæssige begrundelse, når der skal tages stilling til en eventuel dispositionskorrektion. Argumentet herfor må være, at en transaktion der ikke er forretningsmæssigt begrundet, indikerer at transaktionens reelle indhold afviger fra den ydre formelle form. TfS 2004, 257 Ø er et tydeligt eksempel på en dispositionskorrektion, der foretages, fordi en transaktion ikke er forretningsmæssigt begrundet, og hvis reelle hensigt afviger fra den formelle. Afgørelsen omhandler en hovedanpartshavers salg af en motorbåd til sit eget selskab. Købesummen, som blev afregnet over mellemregningskontoen, var fastsat i overensstemmelse med en bådmæglers vurdering og synes derfor ikke at kunne antastes. Selskabet skulle dog slet ikke benytte båden, og da erhvervelsen dermed ikke havde nogen tilknytning til selskabets drift og dermed ikke var forretningsmæssigt begrundet, tilsidesatte Landskatteretten transaktionen som helhed. Landsskatteretten lægger i afgørelsen vægt på, at salget egentlig var begrundet i et ønske om at udligne hovedanpartshaveren mellemregning med selskabet. Realiteterne (udligning af mellemregningen) var dermed forskellige fra transaktionens formelle form (salg af en båd). Det er interessant at bemærke, at der altså foretages en tilsidesættelse af hele transaktionen og ikke blot en korrektion af priser og vilkår. Landskatteretten foretager altså en dispositionskorrektion, selvom betingelserne for en vilkårskorrektion også er til stedet.

Hvilke transaktionstyper kan korrigeres

Som udgangspunkt gælder det også for dispositionskorrektioner, at disse kan foretages for alle forbindelser mellem parterne. Igen dækker mulighederne for at foretage dispositionskorrektioner dog et større område end muligheden for at foretage vilkårskorrektioner. For eksempel kan dispositionskorrektioner, i modsætning til vilkårskorrektioner, også foretages på ensidige transaktioner mellem parterne, hvor der

ikke foreligger en modydelse, eller som ikke hviler på et aftalegrundlag mellem yderen og modtageren. Det vil sige, at der kan foretages en dispositionskorrektio n i de tidligere nævnte tilfælde, hvor et selskab afholder private udgifter for en hovedaktionær, når selskabet er ude af stand til, at dokumentere at udgifterne er afholdt som led i et aftaleforhold. Et eksempel på dette kan ses i TfS 2001.771 LSR, hvor skattemyndighederne foretager en dispositionskorrektio n af en lejeaftale vedrørende et hus, der udlejes fra selskabet til hovedaktionærens søn, men samtidig fastslår at transaktionen falder uden for anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, stk.1. Sager vedrørende rette indkomstmodtager eller rette omkostningsbærer er i og for sig også ensidige transaktioner, der falder uden for anvendelsesområdet for ligningslovens § 2. Disse kan dog også korrigeres ved en dispositionskorrektio n.

Et eksempel på en dispositionskorrektio n, der foretages, som følge af, at der er uoverensstemmelse mellem det indkomstskabende og det indtægtsførende selskab, kan ses i Landskatteretskendelsen TfS 2001, 176 LSR. I sagen blev der i selskab A faktureret og indtægtsført et konsulentonorar for arbejde udført for selskab B. Told- og skatteregionen fandt dog, at det var selskabernes direktør, der måtte anses som rette indkomstmodtager, hvorfor man forhøjede dennes personlige indkomst, samtidig med at selskab A blev tilskudsbeskattet. Selskab A anmodede efterfølgende, om at undgå tilskudsbeskatningen ved i henhold til LL § 2, stk.5 at forpligte sig til at betale pengene til direktøren. Landsskatteretten afviste dog denne anmodning, begrundet med at korrektionen var en konsekvens af, at det ikke var A, men direktøren, der blev anset som rette indkomstmodtager af honorarindtægten. Korrektionen, herunder tilskudsbeskatningen for A, kunne derfor ikke karakteriseres som korrektio n af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter, hvorfor LL § 2, stk. 5 ikke fandt anvendelse. Med andre ord var der ikke tale om en vilkårskorrektio n men derimod en dispositionskorrektio n.

Der kan, som nævnt også på udgiftssiden, foretages korrektio n, når en skattepligtig afholder udgifter uden at være rette omkostningsbærer. Således var dette tilfældet i TfS 2007.47 LSR, hvor skattemyndighederne tillige fastslog, at transaktionen heller ikke var omfattet af Ligningslovens § 2, stk. 1, hvorfor en betalingskorrektio n ikke kunne finde sted. Der var således også i dette tilfælde tale om en dispositionskorrektio n, og afgørelsen tilkendegiver dermed klart, at også rette omkostningsbærer korrektioner kun kan foretages som dispositionskorrektioner og ikke vilkårskorrektioner.

Konsekvenser ved at foretage dispositionskorrektion frem for vilkårskorrektion

Der er selvfølgelig forskel på, om skattemyndighederne korrigerer en transaktion via en dispositionskorrektion eller via en vilkårskorrektion. Som nævnt gælder det for vilkårskorrektioner, at det er transaktionens priser og vilkår, der korrigeres, men at selve transaktionen anerkendes. En vilkårskorrektion indebærer med andre ord ikke nogen anfægtelse af transaktionens retlige forhold, men derimod udelukkende en anfægtelse af det faktuelle indhold - ofte de aftalte prisvilkår⁸¹.

En dispositionskorrektion foretages derimod som følge af, at skattemyndighederne nægter at anerkende selve overdragelsen og er således en anfægtelse af transaktionens retlige indhold⁸². En dispositionskorrektion anfægter dermed selve transaktionen som helhed.

Den mest betydningsfulde konsekvens ved, at det for dispositionskorrektioner er transaktionens retlige indhold, der anfægtes, er at mulighederne, for betalingskorrektion i henhold til Ligningslovens § 2, stk. 5 ophæves. Muligheden for at undgå beskatning ved at forpligte sig til at foretage en betalingskorrektion med hjemmel i Ligningslovens § 2, stk. 5, forudsætter, at det ikke er selve transaktionen, der tilsidesættes, men derimod vilkårene for transaktionen⁸³.

Dette fremgår af kendelsen TfS 2001, 829 LSR, hvor skattemyndighederne i første omgang korrigerer en transaktion mellem to selskaber med den konsekvens, at der i det ene selskab sker en tilskudsbeskatning. Ejeren af selskaberne forsøger efterfølgende uden held at undgå tilskudsbeskatningen ved at påberåbe sig mulighederne for betalingskorrektion jf. Ligningslovens § 2, stk. 5. I Landskatterettens bemærkninger til afgørelsen ses følgende begrundelse for stadfæstelsen af tilskudsbeskatningen:

"Med hensyn til spørgsmålet om tilskudsbeskatning i D ApS kan ophæves, mod at dette selskab påtager sig betalingsforpligtelse over for det klagende selskab, jf. ligningslovens § 2, stk. 4 (nu stk. 5), jf. stk. 1, finder retten, at nægtelsen af fradragsretten og den hermed forbundne tilskudsbeskatning ikke findes at kunne karakteriseres som en korrektion af

⁸¹ Eriksen, Claus Hedegaard: "Myndighedernes adgang til at korrigere i parternes værdiansættelse", side 5.

⁸² Eriksen, Claus Hedegaard: "Myndighedernes adgang til at korrigere i parternes værdiansættelse", side 5.

⁸³ Falkenberg, Mikkel & Pedersen, Anders Endicott "Vilkårskorrektioner efter Ligningslovens § 2", TfS 2001, 888, side 6.

priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter, hvorved der henses til, at retten ikke tillægger administrationsaftalen skattemæssig betydning....Der er således i princippet ikke tale om en prismæssig korrektion af et administrationsvederlag til armslængdevilkår”

Det fremgår således meget klart, at der skal være tale om en korrektion af priser og vilkår (vilkårskorrektion), hvis muligheden for betalingskorrektion med hjemme i LL § 2, stk. 5 skal bevares.

Dispositionskorrektion eller vilkårskorrektion

Det afgørende for om der i en konkret situation foretages en dispositionskorrektion eller en vilkårskorrektion er selve transaktionens indhold. Det betyder også, at en transaktion der foretages mellem to parter, der opfylder kontrolkriteriet i Ligningslovens § 2, stk. 2, godt kan korrigeres ved en dispositionskorrektion, selv om interessefællesskabet egentlig peger i retning af en vilkårskorrektion. Det vil være tilfældet hvis der er tale om en proforma-agtig transaktion, hvor det reelle indhold afviger fra det formelle.

For at illustrere forskellen på vilkårskorrektioner og dispositionskorrektioner har vi valgt, at inddrage Højesteret dommen UfR 1960.535 H (Aalborg Havnemølle A/S).

I sagen havde Aalborg Havnemølle A/S, der drev møllevirksomhed, udlejet sit korntørreri til et af selskabets aktionærer oprettet interessentskab, I/S Meko. Interessentskabets eneste samhandelspartner var Aalborg Havnemølle A/S, som betalte for interessentskabets ydelser mv. For en ydre betragtning forelå der imidlertid ikke to selvstændige virksomheder, idet I/S Meko's virksomhed foregik i Aalborg Havnemølle A/S' bygninger mod betaling af en omsætningsbestemt leje. Desuden var interessentskabets driftsomkostninger afløftet i samhandelsaftalen, hvilket også indebar, at Aalborg Havnemølle A/S varetog interessentskabets administration mv. Der kunne endvidere ikke formodes at ligge driftsmæssige hensyn bag udskillelsen af korntørreriet.

På denne baggrund fandt Højesteret ikke udskillelsen af korntørreriet forretningsmæssigt begrundet, hvorfor der blev foretaget en dispositionskorrektion. At udskillelsen af korntørreriet blev underkendt resulterede skattemæssigt i, at Aalborg Havnemølle A/S blev beskattet af interessentskabets indvundne overskud, og at selskabets aktionærer blev beskattet af maskeret udbytte. Dispositionskorrektionen indebar dermed, at den samlede indkomst blev forhøjet med interessentskabets overskud.

Til sammenligning ville en vilkårskorrektion i samme situation have indebåret en korrektion af lejeaftalen, så betalingen for leje af korntørreriet var i overensstemmelse med markedslejen (armslængdepriser). Altså en korrektion af priser og vilkår. Skattemæssigt ville det have den betydning, at Aalborg Havnemølle A/S ville blive beskattet af den forhøjede lejeindtægt, men at interessentskabet omvendt ville få et tilsvarende fradrag for lejeudgiften.

Selvom afgørelsen er fra før indførslen af Ligningslovens § 2, synes vi den kan bruges til at illustrere, at skattemyndighederne godt kan foretage en dispositionskorrektion, selvom en transaktion foretages mellem parter, der også jf. LL § 2, stk. 2, skal anses for at være interesseforbundne. Det er ingen tvivl om, at de to selskaber i Havnemølledommen er interesseforbundne i overensstemmelse med kontrolkriteriet i LL § 2, stk.2. Alligevel må det antages, at afgørelsen også i dag ville få samme afgørelse. Det vil sige at skattemyndighederne ville foretage en dispositionskorrektion og ikke en vilkårskorrektion. Det skal begrundes med, at det er selve udskillelsen af korntørreriet som helhed, der underkendes og ikke blot de anvendte priser og vilkår. For at begrunde denne antagelse henses til tidligere nævnte afgørelse fra 2004 (TfS 2004, 257 Ø), hvor der også blev foretaget en dispositionskorrektion mellem to parter, der tillige var interesseforbundne i overensstemmelse med LL § 2, stk. 2.

8.3. Omgørelse og skatteforbehold

I det følgende gennemgås de almindelige omgørelsesregler samt muligheden for at tage et skatteforbehold. Disse regler indeholder den skattepligtiges alternative muligheder for at undgå sekundære korrektioner, i tilfælde hvor betalingskorrektion ikke er muligt.

8.3.1. Almindelige omgørelsesregler

Da omgørelse via en betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 5 kun er muligt for transaktioner omfattet af Ligningslovens § 2, stk. 1, er der som nævnt ikke mulighed for at få omgjort en transaktion, der har ført til en dispositionskorrektion på denne måde. Tillige kan der som nævnt, heller ikke foretages betalingskorrektion ved vilkårskorrektioner uden for anvendelsesområdet af LL § 2. Det er derfor relevant at kigge på hvilket alternative muligheder for omgørelse, der foreligger i dansk ret.

En anden mulighed for at omgøre transaktioner kan findes i skatteforvaltningslovens § 29⁸⁴. Denne giver både mulighed for at omgøre transaktioner, der falder inden for LL § 2 såvel som transaktioner, der falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde. I skatteforvaltningslovens § 29 findes de almindelige bestemmelser for omgørelse af privatretlige dispositioner.

Omgørelse efter disse regler kan deles op i følgende to typer:

- Fuldstændig omgørelse
- Reparationsomgørelse

Som navnet antyder, medfører fuldstændig omgørelse, at den privatretlige disposition helt annulleres. I disse tilfælde er parterne forpligtet til at levere de modtagne ydelser tilbage. Dette vil i langt de fleste tilfælde være fysiske umuligt at gøre, da omgørelsessituationen typisk opstår et væsentligt stykke tid efter transaktionen. Det er derfor i disse situationer udelukket at foretage en fuldstændig omgørelse⁸⁵.

Reparationsomgørelse går derimod ud på, at den privatretlige disposition opretholdes, og at der alene foretages ændringer i vilkårene⁸⁶. Muligheden for reparationsomgørelse svarer reelt til muligheden for at foretage en betalingskorrektion i overensstemmelse med LL § 2, stk. 5. Reparationsomgørelse har dermed alene effekt for den kreds af skattepligtige, som ikke har mulighed for en betalingskorrektion. Der er dog den forskel at betalingskorrektion er en ubetinget ret hos den skattepligtige for transaktioner omfattet af LL § 2, hvorimod man skal have tilladelse til reparationsomgørelse, herunder opfylde en række betingelser, som beskrevet nedenfor.

Omgørelsesadgangen for både reparations- og fuldstændig omgørelse omfatter alle privatretlige dispositioner, dog er der to grundlæggende krav til den privatretlige disposition foruden dem som fremgår af SFL § 29, stk. 1, jf. nedenfor. For det første skal den

⁸⁴ Tidligere hjemmel er skattestyrelseslovens § 37C.

⁸⁵ TfS 2000, 740SKATLR, side 4.

⁸⁶ TfS 2000, 740SKATLR, side 4.

privatretlige disposition være gyldig for, at den kan omgøres. Dernæst skal dispositionen være viljebestemt, hvilket er ensbetydende med, at der ikke må være tale om en fejlposition. Hvis dispositionen hverken er gyldig eller viljebestemt, kan dispositionen ikke behandles efter omgørelsesreglerne i skatteforvaltningslovens § 29⁸⁷.

Betingelserne for at anvende omgørelsesreglerne efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er jf. denne bestemmelse at:

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 er pålagt den, som anmoder om tilladelse til omgørelse at godtgøre, at ovenstående betingelser er opfyldt.

Betingelse nr. 1 om at dispositionen ikke i overvejende grad må være båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter, tilsigter at indskrænke anvendelsesområdet for omgørelsesinstituttet. Stort set alle skattepligtige dispositioner vil en rationel tænkende skattepligtig forsøge at skatteminimere eller udskyde. Det er dog ikke alle disse dispositioner, som man forsøger at ramme, men snarere en værnsregel mod at tillade omgørelse af helt åbenlyse dispositioner med dette formål. Et eksempel på et område, hvor man kunne nægte omgørelse, er udbudte skattemotiverede pakkeløsninger, hvor investorerne udelukkende har en passiv rolle i forhold til projektet⁸⁸.

⁸⁷ TfS 2000, 740SKATLR, side 3.

⁸⁸ TfS 2000, 740SKATLR, side 3.

Betingelse nr. 2 om at dispositionen skal have væsentlige utilsigtede skattemæssige virkninger, handler om, at man skal have foretaget dispositionen i "god tro", og at den utilsigtede skattemæssige virkning ikke burde have været forudset. Endvidere skal dispositionens skattemæssige konsekvenser være af væsentlig karakter.

Betingelse nr. 3 om at dispositionen skal være lagt klart frem for myndigheder, skal forstås således, at parterne ikke må have forsøgt at skjule transaktionen, så myndighederne har svært ved at gennemskue det, uden at foretage en dybdegående undersøgelse.

Betingelse nr. 4 om at de privatretlige virkninger for dispositionsændringen skal være enkle og overskuelige, er ensbetydende med, at der kan nægtes tilladelse til omgørelse, såfremt de privatretlige konsekvenser bliver komplekse. Ligeledes hvis der f.eks. mangler dokumentation for den mellemliggende periode således at det i et væsentligt omfang, er nødvendigt at foretage skøn.

Betingelse nr. 5 om at dem der skatteretligt bliver berørt af tilladelsen til omgørelse skal tiltræde omgørelsesanmodningen, er selvforklarende og vil derfor ikke blive uddybet nærmere.

En situation, hvor omgørelse kan komme på tale, kan eksempelvis ske i successionstilfælde. En transaktion, der indebærer succession, kan sagtens være båret af andre forretningsmæssige hensyn, end ønsket om at udskyde skatten. Det vil sige, at omgørelsen ikke bliver nægtet ved anvendelse af successionsreglerne til trods for, at disse netop benyttes for at udskyde skat. Selvom formålet med succession er at udskyde skatten, betyder det ikke at betingelse nr. 2 (jf. ovenfor) vil være opfyldt. Har man derfor foretaget en transaktion med succession, som efterfølgende har vist sig at have utilsigtede skattemæssig virkning, kan man altså søge om omgørelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 29. Se som eksempel TfS 2006.925 H.

Som det fremgår af ovenstående, er der en lang række af betingelser, som skal være opfyldt, for at man kan anmode om tilladelse til omgørelse efter de almindelige regler. Det er dermed langt nemmere at foretage en betalingskorrektion jf. Ligningsloven § 2, stk. 5 frem for at søge om omgørelse via de almindelige omgørelsesregler. Omgørelse via en

betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 5 kræver dog, at transaktionen falder inden for bestemmelserne i Ligningslovens § 2.

Frister for omgørelse

Muligheden for at søge om tilladelse til omgørelse udløber senest 3 år efter angivelsesfristen for transaktionen jf. SFL § 31. I særlige tilfælde kan der afviges fra 3-årsfristen jf. SFL § 32.

Diskussion af adgangen til betalingskorrektion

Som nævnt, er der kun hjemmel til at foretage betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 5 ved vilkårskorrektioner som er omfattet af LL § 2, stk. 1. Betalingskorrektionen giver den skattepligtige mulighed for at betale det beløb som afviger fra armslængdeprisen, for derved at slippe for en sekundær korrektion. Dermed ændrer den skattepligtige blot transaktionen så den stemmer overens med skattemyndighedernes vurdering af armslængdeprincippet.

Muligheden for at anvende betalingskorrektion er en ubetinget ret, den skattepligtige har ved vilkårskorrektioner omfattet af LL § 2, stk. 1 til sikring mod den sekundære korrektion. I alle andre tilfælde end ved vilkårskorrektioner inden for LL § 2, stk. 1 har den skattepligtige ikke mulighed for at anvende betalingskorrektion. De transaktioner, som falder uden for LL § 2, stk. 1 og dermed også stk. 5, kan dog ansøge om reparationsomgørelse, som reelt er det samme. Den væsentligste forskel er dog, at betalingskorrektion er en ubetinget ret, hvorimod reparationsomgørelse er noget man skal ansøge om at få tilladelse til. Man har dermed gjort det langt nemmere for den skattepligtige at undgå de sekundære korrektioner for transaktioner der falder inden for LL § 2, stk. 1. Hermed gælder for alle andre transaktioner, at den skattepligtige er nødsaget til, at ansøge om omgørelse for at undgå en sekundær korrektion.

Ovenstående giver anledning til at spekulere over, om en sådan forskelsbehandling, har været hensigten fra lovgivers side - og med hvilken begrundelse.

Vi kan godt forstå, at man fra skattemyndighedernes side gerne vil gøre det mere besværligt at undgå følgeændringer, for de transaktioner som ender med dispositionskorrektioner. Dette begrundes vi med, at det på baggrund af de manglende realiteter, er selve transaktionen som helhed der anfægtes ved dispositionskorrektionen. Ved disse typer af transaktioner er det ikke kun priserne og vilkårene der skal korrigeres,

men derimod hele transaktionens indhold. Det er vores opfattelse, at transaktioner der korrigeres ved dispositionskorrektioner er udtryk for en grovere indkomstforvridding i forhold til vilkårskorrektioner, og reelt har karakter af skatteunddragelse. Dette begrundes med, at proforma-agtige transaktioner indikerer at parterne forsøger at holde det reelle indhold skjult fra skattemyndighederne.

Det er vores opfattelse at skattemyndighederne har samme synspunkt, og at dette er begrundelsen for, at der for disse transaktioner ikke gives samme ubetingede ret til at undgå følgeændringer ved betalingskorrektion.

Desuden mener vi, at skattemyndighederne er opmærksomme på, hvilket praktisk problem, det er for interesseforbundne parter at komme frem til en prisdannelse, som stemmer overens med armslængdeprincippet, når interessekonflikten ikke er til stede. Hvorfor vilkårskorrektioner ikke nødvendigvis indeholder samme skjulte dagsorden.

Interesseforbundne parter kan jo sagtens have en hensigt om at transaktionen skal forløbe i overensstemmelse med armslængdeprincippet, men dog være usikker på om den reelt gør det.

Muligheden for at anvende betalingskorrektionen er dog forbeholdt vilkårskorrektioner, der falder inden for LL § 2. Dermed er der ikke hjemmel for vilkårskorrektioner uden for LL § 2 til at anvende en betalingskorrektion, og man er i stedet nødsaget til at ansøge om reparationsomgørelse som alternativ.

Vi har svært ved at forstå, hvorfor interesseforbundne parter der ikke er omfattet af LL § 2, ikke har samme mulighed for at undgå sekundære korrektioner. Efter vores opfattelse burde reglerne være ens for alle interesseforbundne parter, så længe der er tale om vilkårskorrektioner. Hvorvidt man er interesseforbundet i henhold til LL § 2 eller ej, burde efter vores synspunkt ikke have indvirkning.

Deler man vores opfattelse, kan man argumentere for rimeligheden i, at det kun er ved vilkårskorrektioner, der gives mulighed for betalingskorrektion. Vi begrundet forståelsen af denne forskelsbehandling med, at den skjulte dagsorden bag transaktioner, der korrigeres ved dispositionskorrektioner, er afgørende for at disse transaktioner er udtryk for en grovere indkomstforvridding. At det umiddelbart synes at være den skjulte dagsorden der afgør, at dispositionskorrektion og vilkårskorrektioner ikke behandles ens med hensyn til muligheden for betalingskorrektion, syntes vi, man kan bruge som argumentation for, at

mulighederne for betalingskorrektio n måske skal fjernes i de situationer, hvor interesseforbundne parter har foretaget kontrollerede transaktioner, uden at overholde oplysningspligten jf. SKL § 3 B.

Når parterne undlader at overholde oplysningspligten i SKL § 3 B, er det efter vores opfattelse en mulig indikation af, at parterne forsøger at holde transaktionerne skjult for skattemyndighederne. Årsagen til dette kan være at parterne godt ved, der ikke er handlet på armslængdevilkår, og at skattemyndighederne derfor formentlig vil korrigere transaktionen.

8.3.2. Skatteforbehold

Udover de almindelige omgørelsesregler er det også muligt at få omgjort en transaktion ved at tage et skatteforbehold. Et skatteforbehold betyder, at transaktionens nærmere vilkår er betinget af, at visse skattemæssige følger indtræder. Det vil sige, at parterne har mulighed for at tilbagetræde transaktionen, hvis skattemyndighederne ændrer væsentligt på det forudsatte i aftalegrundlaget. Dermed bliver parterne ikke tvunget til at opretholde en transaktion, hvis den efterfølgende viser sig at have utilsigtede konsekvenser. Det er naturligvis et krav, at skatteforbeholdet er indbefattet i aftalegrundlaget, og man kan derfor ikke efterfølgende tage et skatteforbehold. Skatteforbehold kan foretages med hjemmel i Skatteforvaltningsloven § 28. Et skatteforbehold kan dog afvises såfremt de privatretlige virkninger ikke er klare og overskuelige jf. Skatteforvaltningsloven § 28, stk. 2.

Ved transaktioner mellem interesseforbundne parter skal prisen fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Da der ikke eksisterer en interessekonflikt mellem parterne vil prisfastsættelsen ofte have et skønsmæssigt element. Dette skøn vil ofte skabe en usikkerhed omkring de skattemæssige konsekvenser, såfremt skattemyndighederne har en anden vurdering af skønnet. Netop det, at der er et vist skønsmæssigt element, er en forudsætning for at skatteforbeholdet godkendes⁸⁹. Dermed er det oplagt ved transaktioner mellem interesseforbundne parter at tage et skatteforbehold, da netop disse transaktioner stort set altid vil være underlagt et vist skønsmæssigt element - og tillige være i skattemyndighedernes søgelys.

⁸⁹ Pedersen, Jan: "Skatteudnyttelse", side 443.

8.4. Sammenfatning

Vi har nu via en teoretisk tilgang til emnet, beskrevet regelsættet for korrektioner mellem interesseforbundne parter. Vi har beskrevet, at der ved transaktioner mellem nærtstående parter ikke er den interessekonflikt, der normalt danner grundlag for fastsættelse af priser og vilkår. Når denne interessekonflikt ikke er til stede, kan nærtstående parter have en tilbøjelighed til at fravige markedsprisen, for i stedet at tilrettelægge transaktionen, så den minimerer de skattemæssige konsekvenser. Derfor har det været nødvendigt, at fastlægge nogle bestemmelser for, hvordan der skal handles ved transaktioner mellem nærtstående parter. Det er endvidere nødvendigt, at myndighederne har beføjelser til at korrigere, såfremt transaktioner mellem interesseforbundne ikke er foretaget på markedsvilkår. Det må desuden antages, at det høje skattetryk i Danmark, medfører et øget incitament for nærtstående parter til at fravige markedsprisen til skattemæssig gunst for dem selv.

Vi har forklaret, at skattemyndighedernes korrektionsmulighed for en foretaget transaktion består i enten at foretage en vilkårskorrektion eller en dispositionskorrektion.

Hjemlen til at foretage vilkårskorrektioner, fremgår primært af LL § 2 og det er således noget usikkert hvor hjemlen til at foretage vilkårskorrektioner uden for den bestemmelse findes. For at en transaktion kan være omfattet af ligningslovens § 2, skal den først og fremmest være foretaget mellem parter, der opfylder kontrolkriteriet i ligningslovens § 2, stk. 2. Vi har skildret, at det er begrebet "bestemmende indflydelse", der er udslagsgivende for, om to parter i henhold til ligningslovens § 2 skal opfattes som værende interesseforbundne. Bestemmende indflydelse kan enten opnås via et flertal af stemmerettighederne eller gennem ejerskab af mere end halvdelen af aktiekapitalen. Vi har desuden forklaret, hvordan både direkte og indirekte andele eller stemmerettigheder skal tælles med ved opgørelsen af stemmerettigheder og aktieandele.

Vi er kommet frem til, at det af administrativ praksis kan udledes, at ikke alle transaktionstyper anses for at være omfattet af anvendelsesområdet for ligningslovens § 2. Selvom udgangspunktet er, at bestemmelsen finder anvendelse for alle forbindelser mellem parterne, har vi argumenteret for, at administrativ praksis opsætter den betingelse, for anvendelsen af ligningslovens § 2, at korrektionen foretages på en transaktion, hvor der har fundet en modydelse sted.

Vi har således med udgangspunkt i relevante afgørelser forklaret at ensidige dispositioner, eksempelvis vilkårlige indkomstoverførsler uden en tilsvarende modydelse, ikke kan korrigeres med hjemmel i bestemmelsen. Denne indskrænkende fortolkning af anvendelsesområdet for LL § 2, mener vi dog ikke er i overensstemmelse med intentionerne fra lovgivers side.

Med hensyn til selve korrektionen har vi redegjort for, at det ved en vilkårskorrektion kun er transaktionens priser og vilkår, der kan korrigeres, men at selve transaktionen, som helhed må anerkendes. Vi har tillige beskrevet, hvordan en vilkårskorrektion kan siges at indeholde 3 trin; en primær korrektion, en korresponderende korrektion og en sekundær korrektion. Vi har forklaret, at en primær korrektion typisk vil blive foretaget som en indkomstforøgelse hos den part, som har solgt til underpris eller købt til overpris, og at den korresponderende korrektion sker i form af en tilsvarende nedsættelse af indkomsten hos den anden part. Dermed vil den primære og den korresponderende korrektion sørge for, at transaktionerne skattemæssigt er behandlet, som om de i første omgang var foretaget på armslængdevilkår. Da dette imidlertid ikke er tilfældet regnskabsmæssigt, vil transaktionen dog fortsat have tilført den ene part en økonomisk fordel. Denne økonomiske fordel vil dog blive reguleret af den sekundære korrektion selvfølgelig under forudsætning af, at den skete indkomstoverførsel i sig selv udløser beskatning.

Netop den betingelse, at den skete indkomstoverførsel skal udløse beskatning, har betydet, at de nye tilskudsregler for koncernforbundne selskaber resulterer i, at den sekundære korrektion for disse selskaber har mistet sin betydning.

Vi har forklaret, at ligningsloven indeholder et såkaldt "armslængde princip", der betyder, at der mellem interesseforbundne parter skal handles til priser og vilkår, som uafhængige parter ville nå frem til. Vi har desuden forklaret, at det i nogle situationer kan være svært, at vurdere om transaktion er foretaget på armslængdevilkår. Der er ingen lovgivning i Danmark for, hvordan man konkret handler på armslængdevilkår, men i praksis antager man, at OECD's retningslinjer kan anvendes.

Skattemyndighedernes anden mulighed for korrektion af en transaktion mellem interesseforbundne parter er de såkaldte dispositionskorrektioner. Dispositionskorrektioner kan både foretages i de situationer, hvor der er et interessesammenfald i

overensstemmelse med ligningslovens § 2, men kan tillige foretages i situationer, hvor der ikke er – eksempelvis ved konkrete interessefællesskaber.

Et konkret interessefællesskab antages at opstå i situationer, hvor to uafhængige juridiske personer ikke har noget fællesskab udover sammenfaldende skattemæssige interesser ved en konkret økonomisk transaktion. Dispositionskorrektioner kan altså både foretages for transaktioner, der falder inden for det subjektive anvendelsesområde for ligningslovens § 2 og for transaktioner, der falder uden for.

Dispositionskorrektioner kan dermed foretages for alle transaktioner mellem parterne, men det er en klar forudsætning for disse korrektioner, at transaktionens indre reelle realitet afviger fra den ydre formelle fremtoning. Det vil ofte være tilfældet når en transaktion mangler normal forretningsmæssig begrundelse for begge parter isoleret set.

Konsekvenserne af dispositionskorrektioner er, at der beskattes efter transaktionens reelle indhold i stedet for den formelle form. Da det ved dispositionskorrektioner er selve transaktionens retlige indhold, der anfægtes, kan en sådan korrektion indebære, at den samlede indkomst justeres med en forøgelse af den skattepligtige indkomst som konsekvens.

En transaktion, der korrigeres ved en dispositionskorrektion, kan ikke undgå yderligere følgeændringer på samme måde som ved en vilkårskorrektion i overensstemmelse med LL § 2, stk. 1. Med andre ord finder ligningslovens § 2, stk. 5 (betalingskorrektion) ikke anvendelse for transaktioner, der korrigeres ved en dispositionskorrektion. Det samme gør sig gældende i de situationer, hvor der foretages vilkårskorrektion for transaktioner mellem parter, der ikke er omfattet af LL § 2, stk. 1. Omgørelse i disse tilfælde må derfor søges i de normale omgørelsesregler i skatteforvaltningslovens § 29.

9. Praktisk analyse

I afsnittet ”Teoretisk analyse” har vi gennemgået regelsæt og praksis på området inden for transaktioner mellem interesseforbundne parter. I vores gennemgang har vi indtil videre forklaret, hvordan vi tolker lovreguleringen på området og til støtte for vores argumenter, har vi fokuseret på tilstedeværende praksis. I det følgende vil vi med udgangspunkt i nogle opstillede scenarier bruge den teoretiske gennemgang til at foretage en mere praktisk orienteret analyse.

Fordelen ved at inddrage scenarier er, at vi herved får underbygget vores teoretiske analyse med en praktisk tilgang til området. Desuden mener vi, at den teoretiske gennemgang på denne måde bliver tydeliggjort. Vi mener samtidig, at der ved opstilling af scenarier nemmere kan redegøres for nogle af de grænsetilfælde, hvor konklusionen afhænger meget af, hvilken måde situationen tolkes. Desuden kan det tydeliggøres, at der er tilfælde, hvor lovens umiddelbare korrektionsmuligheder, viger for præjudikatværdien fra tidligere praksis⁹⁰.

De opstillede scenarier bruger vi desuden til at demonstrere, at vi med udgangspunkt i det gennemgåede er i stand til at give et velargumenteret bud på, hvordan de forskellige situationer vil blive løst i praksis. For at gøre det ekstra interessant har vi i vidt omfang forsøgt at opstille scenarier, hvor de skattemæssige konsekvenser ikke vil være entydige.

Vi har valgt at opdele vores praktiske analyse under fire hovedoverskrifter.

Det er således vores opfattelse at afsnittet naturligt kan opdeles i følgende grupperinger:

- Transaktioner inden for familien
- Transaktioner i relation til hovedaktionær
- Transaktioner mellem kontrollerede selskaber
- Transaktioner ved konkret interessesammenfald

⁹⁰ Se eksempelvis scenariet omkring fiksering af løn.

Vores opfattelse af, at afsnittet naturlig kan deles op under disse fire hovedoverskrifter, skyldes vores holdning om, at transaktioner mellem interesseforbundne parter i praksis, typisk vil opstå på baggrund af disse relationer.

De fleste vil nok have let ved at forstå, at transaktioner mellem interesseforbundne parter naturligt vil indbefatte transaktioner mellem familiemedlemmer, transaktioner fra selskabet i relation til hovedaktionær og transaktioner mellem kontrollerede selskaber.

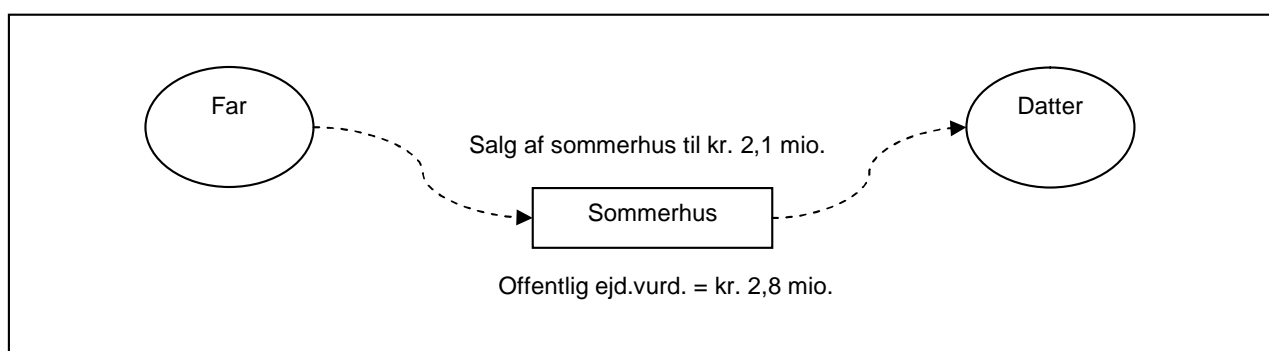
I disse tilfælde er der meget synlige relationer mellem parterne.

Som det fremgår af vores teoretiske analyse, vil man i praksis også kunne støde på korrektionstilfælde i de situationer, hvor transaktionerne er foretaget mellem ellers uafhængige parter, men som i situationen har et konkret interessesammenfald. Det er derfor i høj grad relevant, at vores praktiske analyse også omfatter disse tilfælde.

9.1. Transaktioner inden for familien

Scenarierne i dette afsnit, er opstillet således, at vi skal forholde os til situationer, hvor der sker transaktioner mellem parter der er interesseforbundet via familierelationer.

Scenarie 1



Figur 15 "Salg af sommerhus til familiemedlem" – Kilde: Egen tilvirkning

I dette scenarie har en far besluttet at sælge sit sommerhus til sin datter. Det er aftalt, at datteren køber sommerhuset for kr. 2,1 mio. til trods for, at den seneste offentlige ejendomsvurdering er kr. 2,8 mio. Faderen købte huset for mange år siden til en væsentlig lavere pris og vil derfor gerne give datteren muligheden for at gøre en god handel.

Der er i dette scenarie ingen tvivl om, at handlen er foretaget mellem interesseforbundne parter, da far og datter er nærtstående jf. LL § 16 H, stk. 6.

Det er derfor nødvendigt at undersøge, om salgsprisen svarer til handelsværdien. Det fremgår ikke, hvad handelsværdien er i det pågældende tilfælde, men da salgsprisen ligger væsentlig under den seneste offentlige ejendomsvurdering, er der indikationer for, at salgsprisen ikke svarer til handelsværdien.

Antages det, at salget ikke er sket til handelsværdien, vil skattemyndighederne konstatere, at faderen har givet datteren en gave – svarende til forskellen mellem salgsprisen og handelsværdien. Det fremgår af EBL § 3, at den værdi, der ligger til grund for gaveafgiftsberegningen, skal betragtes som afståelsessummen.

Ved salg af fast ejendom mellem far og datter er det muligt at benytte værdiansættelsescirkulæret fra 1982⁹¹. Cirkulæret tillader, at en værdiansættelse, der ligger inden for +/- 15% af den seneste offentlige ejendomsvurdering, skal accepteres som grundlag ved beregning af gaveafgiften.

Det betyder i denne sammenhæng, at det foretagne salg af sommerhuset vil blive vilkårskorrigeret af skattemyndighederne på følgende måde:

Seneste offentlige ejendomsvurdering:	kr. 2.800.000
Lavest mulige afståelsessum jf. 1982-cirkulæret ⁹² :	kr. 2.380.000
Aftalt salgspris:	kr. 2.100.000
Gaveafgiftsgrundlag:	kr. 280.000

Faderen vil skattemæssigt blive anset for at have solgt sommerhuset til kr. 2,38 mio., som tilsvarende bliver datterens anskaffelsessum. Forskellen mellem den korrigerede skattemæssige salgspris og den aftalte salgspris vil derfor blive betragtet som en gave fra far til datter. Rent økonomisk vil det betyde, at der skal betales 15% i gaveafgift jf. BAL § 23, stk. 1, dog vil de første kr. 56.800 være afgiftsfrie jf. BAL § 22.

Ovenstående korrektion kan dog undgås, såfremt faderen kan dokumentere, at handelsværdien reelt er kr. 2,1 mio. Faderen skal dog kunne argumentere for, hvorfor salgsprisen er aftalt lavere, end hvad 1982 cirkulæret tillader. Sådanne argumenter kan

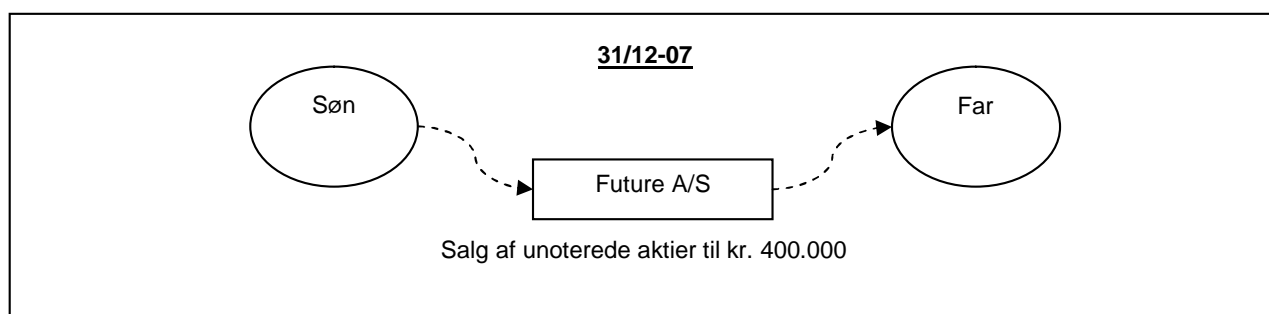
⁹¹ Cirkulære 1982-11-17 nr. 185.

⁹² Fremkommer således: 2.800.000 – 15% = 2.380.000.

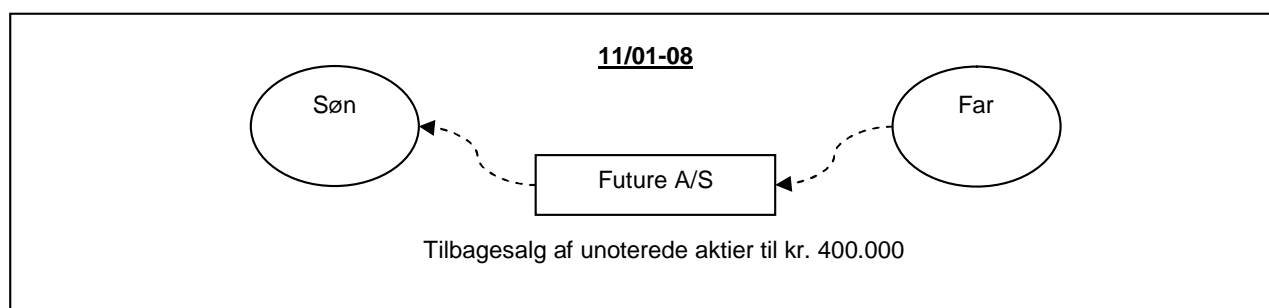
eksempelvis være en markant faldende prisudvikling siden den senest offentlige ejendomsvurdering.

En aftalt handelsværdi, der ligger mere end 15% under den seneste offentlige ejendomsvurdering, kan dermed accepteres af skattemyndighederne, såfremt afvigelsen er velbegrundet.

Scenarie 2



Figur 16 "Salg af aktier fra søn til far" – Kilde: Egen tilvirkning



Figur 17 "Tilbagesalg af aktier fra far til søn" – Kilde: Egen tilvirkning

Dette scenarie omhandler to aktiehandlende mellem far og søn. Af figur 16 fremgår det, at sønnen sælger en andel af sine unoterede aktier i Future A/S til sin far den 31. december 2007. Aktieandelen bliver solgt for kr. 400.000 til trods for, at de oprindeligt er anskaffet for kr. 1 mio. Salgsprisen antages at være i overensstemmelse med handelsværdien.

Samme andel aktier sælger faderen tilbage til sin søn den 11. januar 2008 til samme pris jf. figur 17. Sønnen har i indkomståret 2007 haft en betydelig aktieavance ved salg af andre unoterede aktier.

Formålet med ovenstående transaktioner er sønnens ønske om at udskyde beskatningen på de aktieavancer, som han tidligere har realiseret i indkomståret 2007. Ved at realisere et tab på aktieandelen i Future A/S, kan han modregne dette i aktieavancerne fra samme

år. Dermed reduceres årets aktieavancer med kr. 600.000, hvorved årets skattebyrde mindskes.

Tilbagesalget af de samme aktier den 11. januar 2008, sker som følge af sønnens ønske om fortsat at beholde aktierne i selskabet Future A/S. Sønnen har en forventning om, at aktierne på sigt vil stige.

Begge transaktioner er initieret af sønnens ønske om at få konstateret et tab til modregning i hans aktieavancer uden reelt at afhænde aktierne i Future A/S.

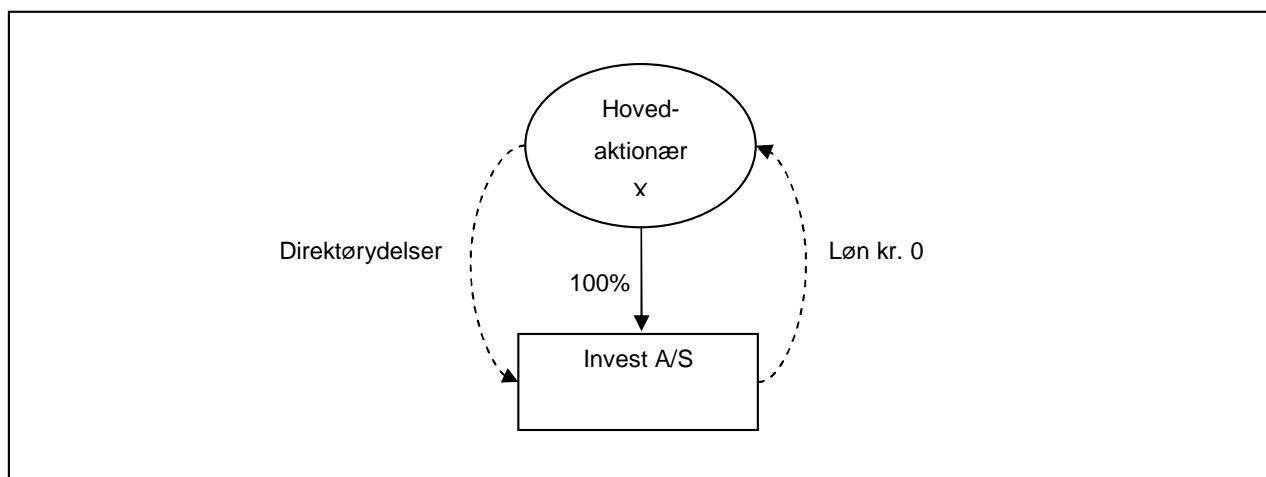
Transaktionerne medfører ingen skattemæssige konsekvenser for faderen, da han køber og sælger aktierne til samme pris. Sønnen derimod får nedbragt sin anskaffelsessum i Future A/S fra kr. 1 mio. til kr. 400.000 foruden førnævnte mulighed for at modregne et tab. Hvis samme andel aktier sælges senere til en pris på kr. 1 mio. eller derover, vil sønnen blot have udskudt beskatningen.

Da begge transaktioner er foretaget til handelsværdien, udelukker det skattemyndighedernes muligheder for at foretage vilkårskorrektion. Det er vores vurdering, at skattemyndighederne derimod vil foretage en dispositionskorrektion af ovenstående salg og tilbagesalg. Årsagen til dette skyldes den korte periode, der ligger mellem salget og tilbagesalget, hvorfor risikoen for kursændring er stærkt begrænset. Desuden har sønnen reelt ikke haft til hensigt at sælge aktierne men blot forsøgt skatteudnyttelse. Vi mener dermed, at transaktionernes reelle indhold i overvejende grad er drevet af skattemæssige formål, og derved afviger fra det umiddelbare civilretlige indhold.

Konsekvenserne ved at der foretages en dispositionskorrektion vil være, at både aktiesalget og tilbagesalget anses for ikke at være foretaget. Dette betyder, at sønnen ikke vil kunne modregne et aktietab, samt at den oprindelige anskaffelsessum på kr. 1 mio. bevares.

9.2. Transaktioner i relation til hovedaktionær

Scenarierne i dette afsnit, er opstillet således, at vi skal forholde os til situationer, hvor der sker transaktioner fra et selskab i relation til dets hovedaktionær.

Scenarie 1**Figur 18 "Fikseret løn til hovedaktionær" – Kilde: Egen tilvirkning**

I dette scenarie ejer hovedaktionær X selskabet Invest A/S, som han også er direktør for. Selskabet er nystartet, og hovedaktionæren har ikke tænkt sig, at udbetale løn til sig selv fra selskabet. Person X kender reglerne i LL § 2, og er derfor interesseret i at vide, om han risikerer at blive beskattet af en fikseret løn, idet han jo er interesseforbundet med sit selskab jf. LL § 2, stk. 1.

Det er ingen tvivl om, at selskabet og hovedaktionæren er interesseforbundne parter i overensstemmelse med LL § 2, stk. 1. Derfor kan man umiddelbart foranlediges til at tro, at hovedaktionæren vil blive beskattet af en fikseret løn, svarende til hvad en uafhængig tredjemand ville opnå som direktør for selskabet. Altså en løn i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Vi mener dog ikke dette er tilfældet, da der gælder specielle regler for fikseret løn.

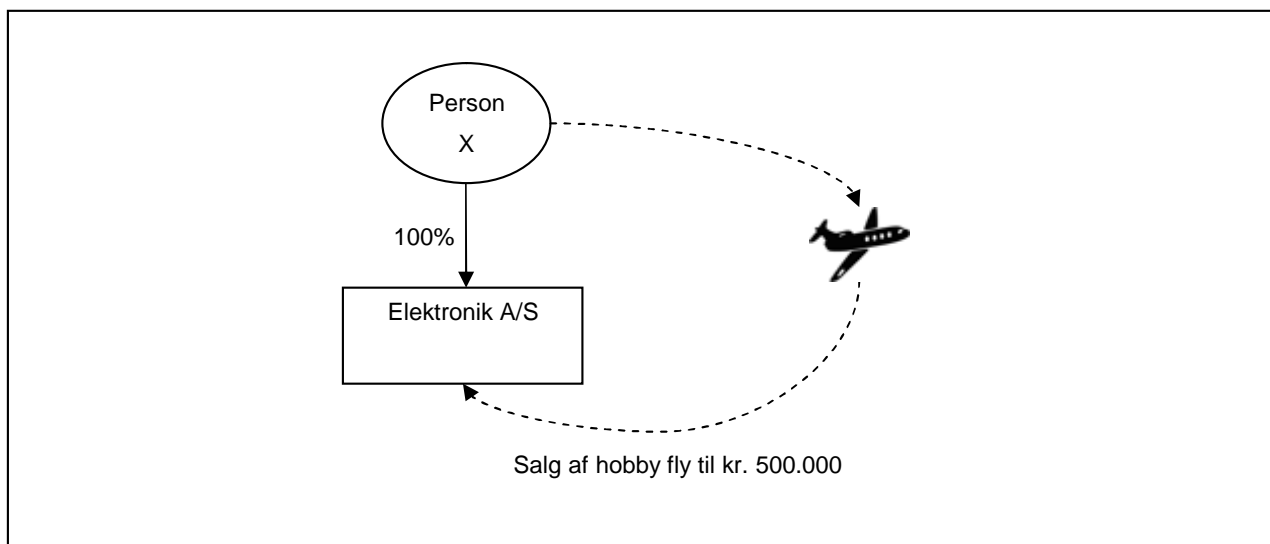
Inden indførslen af LL § 2 har Landsskatteretten i flere tilfælde afvist, at der i dansk ret skulle være grundlag for, eller hjemmel til at fikse en løn til beskatning jf. LSR 1974.6, LSR 1975.36, LSR 1975.142 og TfS 1996.750. Desuden har Skatteministeren i TfS 1997.80 DEP redegjort for den administrative praksis om fiksering af løn i hovedaktionærforhold. Det fremgår af redegørelsen, at der har været en helt klar

administrativ praksis om, at der som absolut altovervejende hovedregel ikke blev foretaget fiksering af løn⁹³. Af Ligningsvejledningen fremgår endvidere følgende:

Vedrørende spørgsmålet om fiksering af løn indeholder lov nr. 432 af 26. juni 1998⁹⁴ (Lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering) ikke noget nyt i forhold til gældende ret. Den hidtidige praksis er lovfæstet⁹⁵.

Det må betyde, at der heller ikke efter indførslen af LL § 2, er hjemmel til at fiksere en løn til en hovedaktionær, der samtidig er direktør for sit selskab. Man må altså i almindelighed acceptere det mellem parterne aftalte vederlag også i de tilfælde, hvor vederlaget er kr. 0. Person X kan dermed undlade at betale en direktørløn fra sit selskab til sig selv uden at frygte en skattemæssig korrektion.

Scenarie 2



Figur 19 "Salg af hobby fly fra hovedaktionær til selskab" – Kilde: Egen tilvirkning

Person X, der er hovedaktionær i Elektronik A/S, ejer et privat hobby fly. Da flyet trænger til en omfattende renovation, sælger X flyet til Elektronik A/S for dermed at kunne

⁹³ LV 2008 S.F.4.

⁹⁴ Underforstået Ligningslovens § 2.

⁹⁵ LV 2008 S.F.4.

fratrække renovationsomkostningerne. Person X retfærdiggør dette salg til selskabet ved at argumentere for, at flyet efter renovationen kan bruges til repræsentative formål.

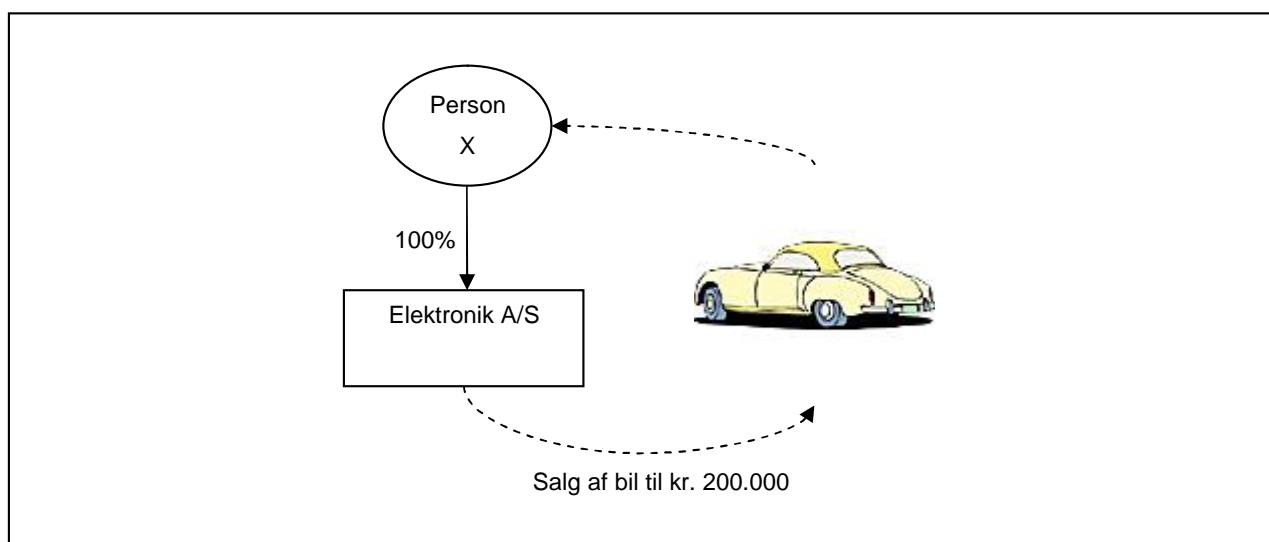
Person X sælger flyet til Elektronik A/S for kr. 500.000, hvilket ifølge en ekspertvurdering er en overpris, da flyet kun reelt er kr. 350.000 værd i sin nuværende stand.

Person X gennemfører alligevel salget af flyet.

Umiddelbart kan man foranlediges til at mene, at skattemyndighederne vil foretage en vilkårskorrektio n i ovenstående situation, da der ikke er handlet på armslængdevilkår. Dette vil i så fald medføre, at den fradragsberettigede anskaffelsessum for selskabet vil ændres til kr. 350.000 samt, at hovedaktionæren ved den sekundære korrektio n vil blive beskattet af maskeret udbytte for kr. 150.000.

Uanset at transaktionen i princippet er omfattet af både det subjektive og det objektive anvendelsesområdet for LL § 2, mener vi, at korrektio nen i dette scenarie vil blive foretaget som en dispositionskorrektio n. Det virker ikke sandsynligt, at købet af flyet er forretningsmæssigt begrundet for selskabet. Vi mener reelt, der er tale om, at hovedaktionæren vil belaste selskabet med sine private udgifter, og at købet derfor ikke er driftsmæssigt begrundet for selskabet. Det er vores opfattelse, at skattemyndighederne vil tilsidesætte salget som helhed. Konsekvenserne heraf vil være, at hovedaktionæren rent skattemæssigt ikke vil anses for at have solgt flyet, men derimod at have modtaget maskeret udbytte på kr. 500.000.

Vores vurdering hviler på en forudsætning om, at flyet ikke har noget driftsmæssig begrundelse i selskabet. Kan selskabet dokumentere, at flyet kan gavne selskabet og dermed være forretningsmæssigt begrundet, vil transaktionen i stedet skulle korrigeres til markedsprisen via en vilkårskorrektio n.

Scenarie 3**Figur 20 "Salg af bil fra selskab til hovedaktionær" – Kilde: Egen tilvirkning**

Person X, der er hovedaktionær i Elektronik A/S, vælger at købe sin firmabil ud af selskabet. Selskabet sælger bilen til person X for kr. 200.000, som er den regnskabsmæssige værdi efter afskrivninger på salgstidspunktet. Selskabet har dog valgt en regnskabsmæssig afskrivningsperiode på bare 5 år, hvorfor den regnskabsmæssige værdi hurtigt er faldet. En ekspertvurdering har derimod vurderet bilen til at have en værdi på kr. 280.000 på salgstidspunktet.

Salget af bilen er et salg mellem interesseforbundne parter jf. LL § 2, stk. 1, da hovedaktionæren ejer alle aktierne i Elektronik A/S. Desuden overholder transaktionen også kriterierne for det objektive anvendelsesområde i LL § 2.

Vi anslår, at ekspertvurderingen må være udtryk for handelsværdien. At bilen i selskabet er nedskrevet til værdien kr. 200.000, er blot et udtryk for selskabets valgte regnskabspraksis, og ikke den pris en uafhængig tredjemand vil betale. Bilen er dermed solgt for kr. 80.000 under handelsværdien, og skal dermed korrigeres ved en vilkårskorrektion i overensstemmelse med LL § 2. Der synes ikke at være nogen begrundelse for, at skulle anfægte transaktionen som helhed, hvorfor en dispositionskorrektion ikke kommer på tale.

Vilkårskorrekturen vil få følgende konsekvenser:

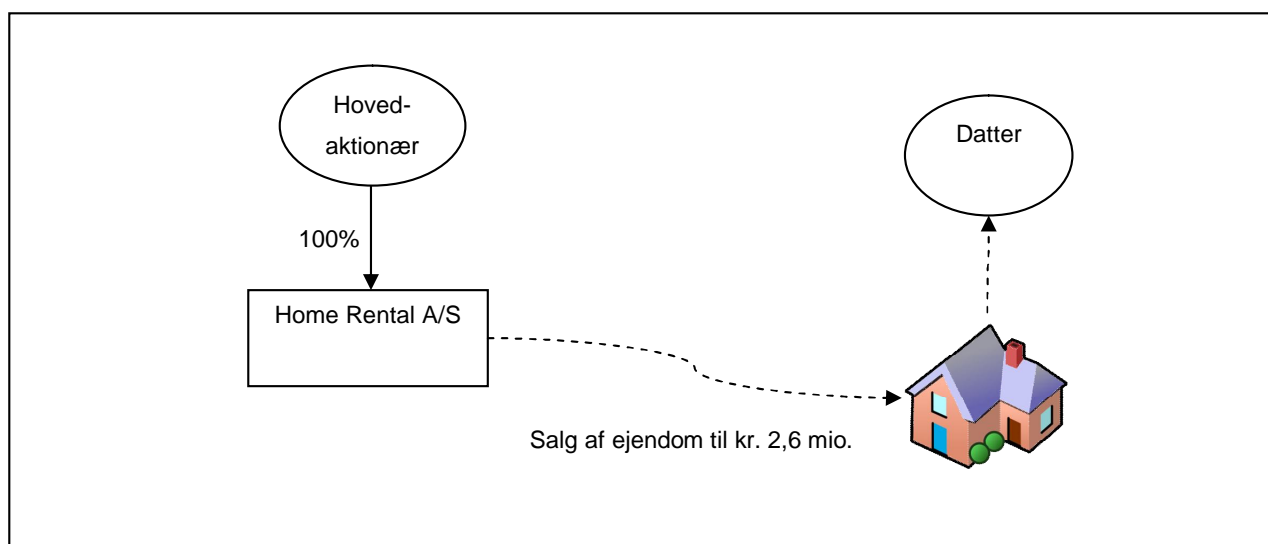
Primærkorrektur: Selskabets afståelsessum på bilen forhøjes med kr. 80.000.

Korresponderende korrektur: Person X's anskaffelsessum på bilen forhøjes tilsvarende med kr. 80.000. Dette har dog ingen skattemæssig konsekvens, da X, som privatperson, ikke kan fradrage bilkøbet.

Sekundær korrektur: Person X beskattes af maskeret udbytte på kr. 80.000.

Den sekundære korrektur kan, som tidligere nævnt, undgås hvis X forpligter sig til at betale i overensstemmelse med armlængdeprisen jf. LL § 2, stk. 5.

Scenarie 4



Figur 21 "Salg af ejendom fra hovedaktionærselskab til datter" – Kilde: Egen tilvirkning

I dette scenarie sælges der en ejendom fra hovedaktionærens selskab til dennes datter. Der er således tale om et salg mellem interesseforbundne parter jf. tidligere afsnit. Selskabet Home Rental A/S sælger ejendommen for kr. 2,6 mio. til hovedaktionærens

datter. Den seneste offentlige ejendomsvurdering på salgstidspunktet er fastsat til kr. 3 mio., men ejendommens reelle handelsværdi udgør kr. 4 mio.

Hovedaktionæren mener ikke, at salgsprisen kan anfægtes, da der er handlet inden for 15% af den seneste offentlige ejendomsvurdering. Hovedaktionæren mener derved, at han kan støtte ret på værdiansættelsescirkulæret fra 1982.

Dette synspunkt er vi ikke enige i, idet der er tale om salg fra et selskab, som ikke er omfattet af 1982-cirkulæret. Da der således er solgt til en pris under handelsværdien, mener vi, at skattemyndighederne vil korrigere aftalen ved en vilkårskorrektion efter LL § 2. Det afgørende for de skattemæssige konsekvenser er dermed hvilken pris, der antages at være handelsværdien. I TSS-cirkulære 2000-5 tilkendegives det, at den offentlige ejendomsvurdering som udgangspunkt kan anvendes som udtryk for handelsværdien. Dog forudsættes det, at den offentlige ejendomsvurdering giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi på tidspunktet for aftalens indgåelse. Det vil sige, at den offentlige ejendomsvurdering ikke kan anvendes, såfremt denne er fejlbehæftet, eller hvis der er foretages ændringer på ejendommen siden vurderingen.

Det forekommer dermed usikkert, i hvilket omfang man kan støtte ret på den seneste offentlige vurdering ved ejendomsoverdragelse omfattet af TSS-cirkulæret 2000-5.

Da boligmarkedet de seneste år har været præget af store prisudsving, som ikke er synkroniseret med de offentlige vurderinger, mener vi ikke, at man kan støtte ret på TSS-cirkulæret 2000-5. Der vil efter vores opfattelse ofte være stor forskel på den offentlige ejendomsvurdering og den reelle handelsværdi.

I ovenstående situation er der ligeledes stor forskel på mæglervurderingen og den offentlige ejendomsvurdering. Vi mener derfor, at der skal korrigeres i overensstemmelse med mæglervurderingen, da denne må antages at være den reelle handelsværdi.

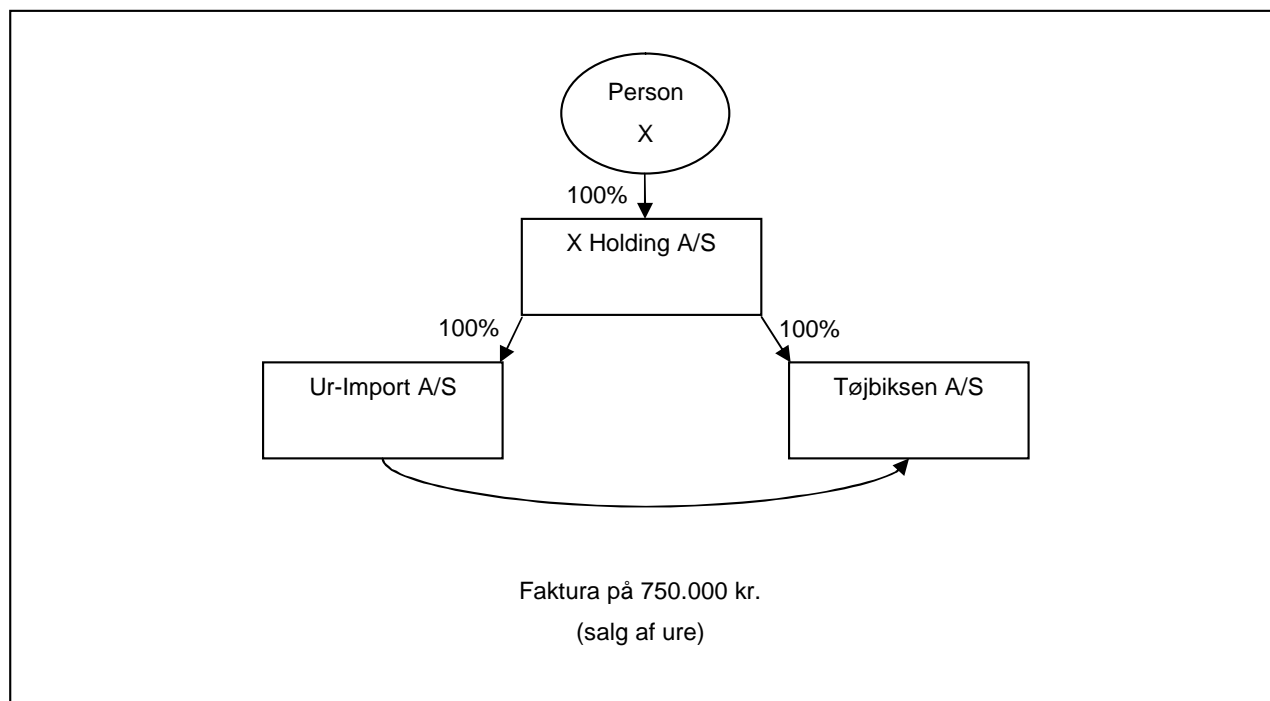
Vilkårskorrekturen vil få følgende konsekvenser:

Primærkorrektur:	Selskabets afståelsessum på ejendommen forhøjes fra kr. 2,6 mio. til kr. 4 mio.
Korresponderende korrektur:	Anskaffelsessum på ejendommen forhøjes tilsvarende fra kr. 2,6 mio. til kr. 4 mio.
Sekundær korrektur:	Hovedaktionær beskattes af maskeret udbytte på kr. 1,4 mio., svarende til forskellen mellem kr. 2,6 mio. og kr. 4 mio. Datteren anses samtidig for at have modtaget en afgiftspligtig gave på kr. 1,4 mio. fra sin far jf. BAL § 22.

Antages det, at man kan bruge den offentlige vurdering som et udtryk for handelsværdien, er konsekvenserne de samme, dog vil korrektionerne begrænse sig til forskellen mellem den aftalte pris på kr. 2,6 mio. og den offentlige vurdering på kr. 3 mio.

9.3. Transaktioner mellem kontrollerede selskaber

Scenarierne i dette afsnit, er opstillet således, at vi skal forholde os til situationer, hvor der sker transaktioner mellem kontrollerede selskaber.

Scenarie 1**Figur 22 "Salg af ure til søsterselskab" – Kilde: Egen tilvirkning**

Person X ejer en koncern, hvori søsterselskaberne Ur-Import A/S og Tøjbiksen A/S indgår. De to selskaber er koncernforbundne via X Holding A/S jf. LL § 2, stk. 3. Selskaberne anses dermed for at være interesseforbundne jf. LL § 2.

X købte i 2005 Ur-Import A/S gennem sit holdingselskab X Holding A/S. Ur-Import A/S har haft svingende resultater og har derfor et stort uudnyttet skattemæssigt underskud fra før overtagelsen. Efter overtagelsen indgår Ur-Import A/S i koncernens sambeskatning. Da det uudnyttede skattemæssige underskud er opstået uden for sambeskatningen, er det et særunderskud, som kun kan modregnes i selskabets egne fremtidige overskud.

Ur-Import A/S har siden overtagelsen i 2005 haft skattemæssige resultater, der lå omkring kr. 0 hvert år, og særunderskuddene er derfor ikke blevet udnyttet. Underskuddene opstod i perioden 2002-2004 og kan derfor fremføres ubegrænset. For at udnytte særunderskuddet skal Ur-Import A/S have skattepligtige indtægter.

Søsterselskabet Tøjbiksen A/S er derimod en god forretning, hvor der er store skattemæssige overskud hvert år. Ur-Import A/S har et stort lager af ure og påtænker

derfor at sælge et stort parti af de ældre modeller til søsterselskabet Tøjbiksen A/S for kr. 750.000.

En transaktion som denne vil have den afledte effekt, at særunderskuddet i Ur-Import A/S vil blive udnyttet, hvorved koncernens som helhed vil opnå en skattebesparelse.

Dette scenarie kan efter vores opfattelse tolkes på 2 forskellige måder med hver deres korrektionstype som konsekvens.

Tolkning som indebærer vilkårskorrektion

Hvis man vurderer, at ure har en naturlig tilknytning til søsterselskabet Tøjbiksen A/S, vil transaktionen i og for sig ikke kunne anfægtes som helhed. Det er vores opfattelse, at en tøjbutik naturligt kan udvide sit forretningsområde til også at omfatte salg af ure. Det ses således ofte, at tøjbutikker også sælger ure.

Der bliver dog i eksemplet solgt et parti ældre ure, og man kan derfor stille spørgsmålstegn ved om de gamle modeller bliver solgt til handelsværdien. Når Ur-Import A/S samtidig har et uudnyttet særunderskud, er det nærliggende at antage, at selskabet bevist vælger at sælge de mest ukurante ure over i det overskudsgivende søsterselskab Tøjbiksen A/S. Der er hermed et incitament for at sælge til overpris i forhold til handelsværdien.

Hvis den aftalte pris reelt er et udtryk for handelsværdien, mener vi ikke, at transaktionen skal korrigeres. Er der derimod tale om, at Ur-Import A/S åbenlyst har solgt urene til en overpris i forhold til handelsværdien, skal der foretages en vilkårskorrektion i overensstemmelse med LL § 2.

En vilkårskorrektion vil indebære følgende:

Primærkorrektion:	Tøjbiksen A/S får nedsat sit fradrag på købet fra kr. 750.000 til den lavere handelsværdi.
Korresponderende korrektion:	Ur-Import A/S får nedsat sin skattepligtige indkomst tilsvarende som følger af, at handlen skal ses som indgået til handelsværdien.
Sekundær korrektion:	Grundet de nye tilskudsregler for koncernforbundne selskaber jf. SEL § 31D, vil der ikke blive foretaget en sekundær korrektion i dette tilfælde, da tilskud mellem koncernforbundne selskaber ikke længere er skattepligtige. Efter de tidligere regler ville Ur-Import A/S skulle tilskudsbeskattes af forskellen mellem handelsværdien og de kr. 750.000.

Da der således ikke foretages en sekundærkorrektion i ovenstående tilfælde, vil betalingskorrektion i overensstemmelse med LL § 2, stk. 5 ej heller komme på tale.

Tolkning som indebærer dispositionskorrektion

Scenariet kan også tolkes ud fra den betragtning, at salget er en proforma-agtig transaktion, hvis egentlige hensigt er at flytte overskud fra det ene selskab til det andet. Det er tidligere nævnt, at der er tale om salg af ældre ure, og såfremt Ur-Import A/S har solgt alle de ukurante og usælgelige modeller til Tøjbiksen A/S, må det være en åbenlys indikation for, at realindholdet i transaktionen afviger fra dens formelle ydre form. Formålet med transaktionen er dermed ikke, at Tøjbiksen A/S skal købe ure af Ur-Import A/S til videresalg med en fortjeneste, men blot at koncernen som helhed skal spare skat ved at flytte overskud mellem søsterselskaberne. Anskuer man scenariet fra denne synsvinkel, vil der skulle foretages en dispositionskorrektion.

En dispositionskorrektion vil have den konsekvens, at salget fra Ur-Import A/S til Tøjbiksen A/S ikke vil blive skattemæssigt accepteret. Ur-Import A/S vil dermed have modtaget et

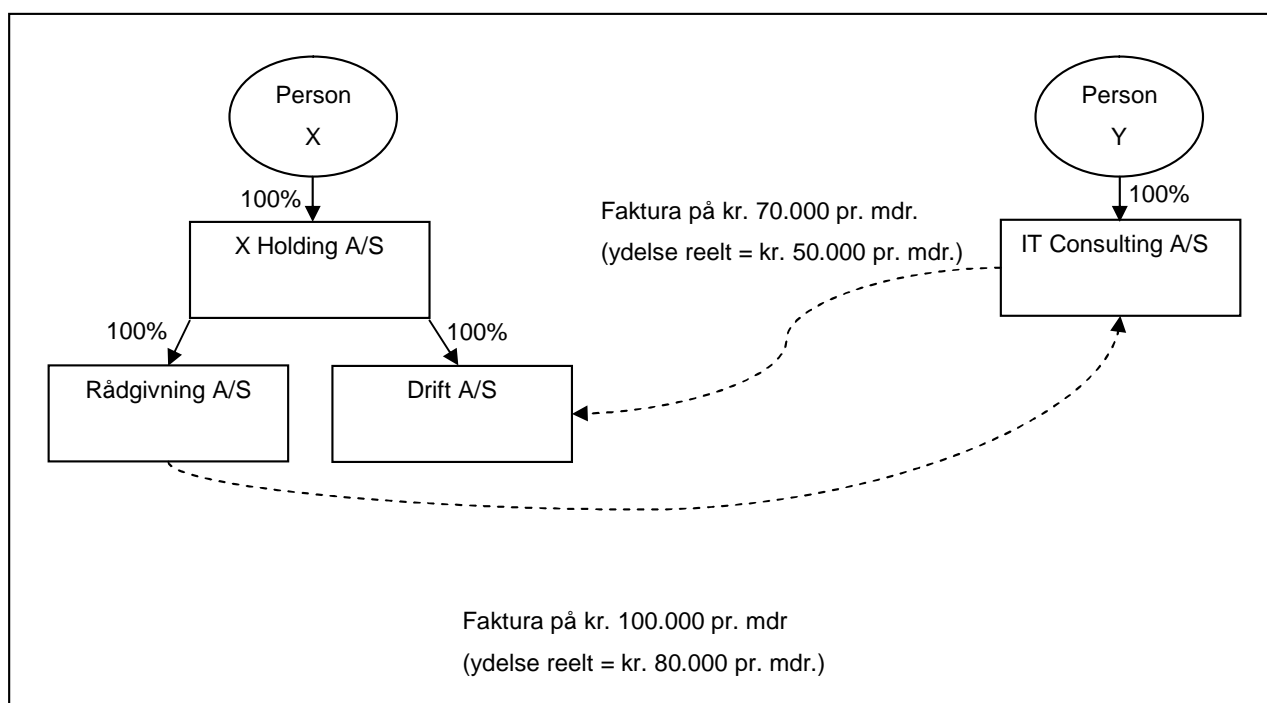
tilskud på kr. 750.000 fra Tøjbjksen A/S, som ikke skal medregnes i selskabets skattepligtige indkomst. Modsat har Tøjbjksen A/S haft en omkostning, som ikke kan fradrages i selskabets skattepligtige indkomst.

Da der dermed ikke bliver flyttet overskud mellem selskaberne, bliver det skattemæssige særunderskud i Ur-Import A/S ikke udnyttet, og koncernen bliver skattemæssigt stillet, som om transaktionen ikke er gennemført.

9.4. Transaktioner ved konkret interessesammenfald

Scenarierne i dette afsnit, er opstillet således, at vi skal forholde os til situationer, hvor der sker transaktioner mellem parter der er interesseforbundet via et konkret interessesammenfald.

Scenarie 1



Figur 23 "Udnyttelse af særunderskud ved konkret interessesammenfald" – Kilde: Egen tilvirkning

Person X ejer, gennem sit holdingselskab X Holding A/S, datterselskaberne Rådgivning A/S og Drift A/S. Selskabet Drift A/S er et veldrevet firma, som hvert år genererer fine skattemæssige overskud. Selskabet Rådgivning A/S, som blev købt ind i koncernen for nyligt, har derimod ikke haft samme succes. Allerede inden overdragelsen havde Rådgivning A/S således et uudnyttet skattemæssigt underskud. I årene efter

overdragelsen har selskabet ikke været i stand til at udnytte det skattemæssige særunderskud.

Drift A/S har i den seneste periode haft en konsulentaftale med IT Consulting A/S, der er ejet af person Y. Aftalen indebærer, at IT Consulting A/S varetager alt IT hos Drift A/S for et månedligt honorar på kr. 50.000. Det blev desuden aftalt, at Rådgivning A/S skulle bistå IT Consulting A/S med løbende rådgivning for et fast månedligt honorar på kr. 80.000. Person X og Y har ingen andre relationer til hinanden foruden selskabernes indbyrdes handlen.

Person X foreslår Y, at både rådgivningshonoraret og IT-konsulenthonoraret, skal forhøjes med kr. 20.000 pr. mdr. uden dog at ændre ydelsernes indhold. Person Y forstår ikke grundlaget for ændringen, men accepterer forslaget, da det rent økonomisk og skattemæssigt umiddelbart er neutralt for hans selskab.

Prisændringen medfører, at begge honorarer bliver hævet ubegrundet, og den manglende indsigt fra person Y må antages at skyldes de manglende skattemæssige modstående interesser ved ændringsaftalen. Der foreligger derved intet incitament for parterne til at holde prisen på armslængdevilkår. Vi mener derfor, at der er tale om et konkret interessesammenfald mellem parterne.

Formålet med aftaleændringen må antages at skyldes et ønske fra person X om at udnytte særunderskuddet i Rådgivning A/S. Ved den aftalte konstruktion flyttes der reelt overskud fra Drift A/S til Rådgivning A/S, og den samlede skat for koncernen nedbringes.

Efter vores opfattelse betyder aftaleændringerne nu, at der foretages transaktioner mellem selskaberne, der ikke foregår på armslængdevilkår. I og med, at det ligger til grund for prisændringerne, at ydelsernes indhold ikke skal ændres, må det antages, at de tidligere aftalte priser er udtryk for handelsværdierne.

Det fremgår af scenariet, at transaktionerne mellem person X og Y's selskaber ikke er enkeltstående transaktioner, men at handel mellem selskaberne har stået på over længere tid. Før aftaleændringerne tyder alt på, at der er tale om reelle forretningsmæssigt begrundede transaktioner på armslængdevilkår.

Vi mener derfor, at transaktionerne i hele perioden er driftsmæssigt begrundet i selskaberne, men at de blot fra aftaleændringens tidspunkt, begynder at afvige fra armslængdeprincipperne. Vi vurderer, at der derfor ikke bør foretages en dispositionskorrektur, da det kun er priserne, der skal ændres og ikke hele transaktionen, som skal anfægtes. Det må derfor antages, at der i dette tilfælde i stedet skal foretages en korrektur af de aftalte priser og vilkår. Der foretages altså en vilkårskorrektur på trods af, at parterne ikke er omfattet af LL § 2. Da der foretages to transaktioner, skal der foretages vilkårskorrektur for dem begge.

En vilkårskorrektur af rådgivningsaftalen mellem Rådgivning A/S og IT Consulting A/S vil indebære følgende for den månedlige ydelse:

Primærkorrektur: IT Consulting A/S får nedsat deres fradrag for det månedlige honorar, så det svarer til armslængdeprisen, dvs. kr. 80.000.

Korresponderende korrektur: Rådgivning A/S får tilsvarende nedsat deres skattepligtige indkomst, med forskellen på de aftalte kr. 100.000 og armslængdeprisen kr. 80.000.

Sekundær korrektur: Rådgivning A/S tilskudsbeskattes af kr. 20.000 jf. SL § 4.

En vilkårskorrektur af konsulentaftalen mellem IT Consulting A/S og Drift A/S vil indebære følgende for den månedlige ydelse:

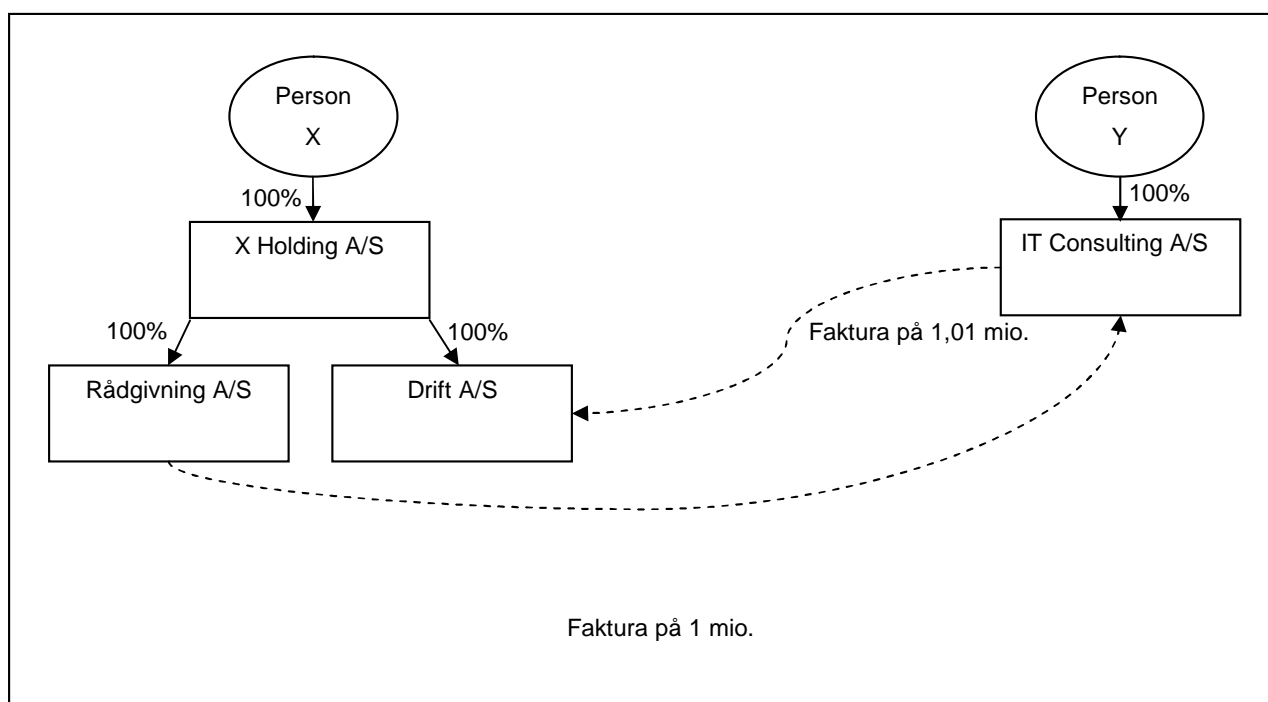
Primærkorrektur: Drift A/S får nedsat deres fradrag for det månedlige honorar, så det svarer til armslængdeprisen, dvs. kr. 50.000.

Korresponderende korrektur: IT Consulting A/S får tilsvarende nedsat deres skattepligtige indkomst, med forskellen på de aftalte kr. 70.000 og armslængdeprisen kr. 50.000.

Sekundær korrektion: IT Consulting A/S tilskudsbeskattes af kr. 20.000 jf. SL § 4.

Det skal bemærkes, at transaktionerne ikke er omfattet af LL § 2, hvorfor selskaberne ikke kan undgå den sekundære korrektion ved at påtage sig en betalingskorrektion. Ønsker de at undgå den sekundære korrektion, kan der altså kun ansøges om omgørelse via de normale omgørelses regler.

Scenarie 2



Figur 24 "Proforma fakturering ved konkret interessesammenfald" – Kilde: Egen tilvirkning

Scenarie 2 tager udgangspunkt i scenarie 1, hvor der før aftaleændringerne blev faktureret i overensstemmelse med armlængdeprincipperne. Situationen er altså som udgangspunkt den samme, dog aftaler selskaberne, at der laves to ekstraordinære transaktioner.

De ekstraordinære transaktioner aftales således:

- Rådgivning A/S fakturerer IT Consulting A/S kr. 1.000.000
- IT Consulting A/S fakturerer Drift A/S kr. 1.010.000

Der er tale om rene proforma faktureringer forstået på den måde, at der ikke ligger nogen modydelser bag. Formålet med transaktionerne er, at Rådgivning A/S kan få udnyttet sit skattemæssige særunderskud på samme vis som ved scenarie 1. Altså ved at der flyttes overskud fra Drift A/S til Rådgivning A/S.

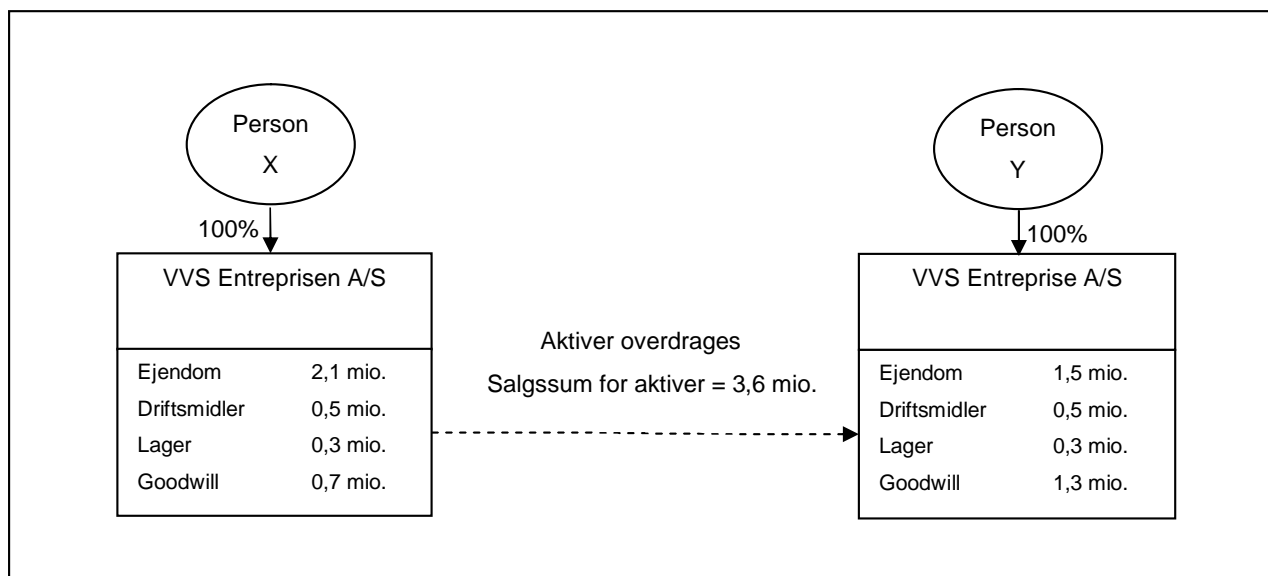
Person Y kan godt se incitamentet fra X's side, og da IT Consulting A/S tjener kr. 10.000 uden at skulle levere nogen ydelser, accepterer han aftalen.

Vi mener igen, at der er tale om konkret interessesammenfald mellem parterne, da de ved ovenstående aftale ikke har modstående interesser. Prisfastsættelsen er ikke underlagt den selvregulerende effekt, der normalt vil opstå mellem uafhængige parter.

Det er vores opfattelse, at der i ovenstående tilfælde vil skulle foretages en dispositionskorrektur. Dette begrundes med, at der foreligger en klar uoverensstemmelse mellem transaktionens indre realitet, og den ydre formelle fremtoning. Reelt er der tale om, at X konstruerer en aftale for at spare skat i sin koncern. At der er tale om ensidige transaktioner uden modydelse taler endvidere for, at transaktionerne udelukkende har proforma karakter.

En dispositionskorrektur vil betyde, at transaktionerne tilsidesættes som helhed. Dermed stilles selskaberne som om transaktionerne aldrig har fundet sted. Hvis pengevandringen allerede er foretaget, må det antages, at disse vil blive betragtet som lån hos de modtagne selskaber. Dette resulterer derved i, at Rådgivning A/S ikke få udnyttet sit skattemæssige særunderskud. Person X opnår dermed heller ikke den skattemæssige besparelse i koncernen, som var formålet med hele konstruktionen.

Scenarie 3



Figur 25 "Fordelingskorrektion ved aktivoverdragelse" – Kilde: Egen tilvirkning

Person X er hovedanpartshaver i VVS Entreprisen A/S men ønsker at sælge virksomheden - enten ved salg af hele selskabet eller ved at sælge aktiviteten/aktiverne. Handelsværdien for VVS Entreprisen A/S antages at være kr. 3,6 mio., hvoraf ejendommen udgør kr. 2,1 mio., driftsmidler kr. 0,5 mio., lager kr. 0,3 mio. og goodwill kr. 0,7 mio.

Person Y er interesseret i VVS Entreprisen A/S, men ønsker ikke at købe hele selskabet, da der er mange gamle debitorfordringer. Person Y ønsker derfor ikke at løbe nogen risiko ved at overtage debitorfordringerne, men vil først og fremmest gerne købe den goodwill, herunder den faste kundekreds mv. som VVS Entreprisen A/S har opbygget gennem mange år. Person Y tilbyder derfor at købe ejendommen, driftsmidlerne, lageret samt goodwill.

Det aftales, at person Y stifter et tomt selskab, som navngives VVS Entreprise A/S, og efterfølgende via dette selskab køber de førnævnte aktiver til en samlet pris på kr. 3,6 mio. Person Y betinger dog følgende for at acceptere den samlede pris på kr. 3,6 mio.:

- Prisen på ejendommen nedsættes med kr. 600.000.
- Prisen på goodwill forhøjes med kr. 600.000.

Formålet med denne ændring i værdiansættelserne er, at Person Y's nye selskab VVS Entreprise A/S får et større skattemæssigt afskrivningsgrundlag. Person X har intet imod dette, da det vigtigste for ham er, at salget gennemføres til de aftalte kr. 3,6 mio. Aftalen gennemføres som skitseret.

Da Person X og Y ikke har modstående interesser vedrørende fordelingen af værdiansættelserne på de enkelte aktiver, mener vi, at der er tale om et konkret interessesammenfald.

Det er vores opfattelse, at der skal foretages en korrektion af fordelingssummerne, da det tydeligt fremgår, at parterne ikke har haft modstridende interesser ved fordelingen af værdiansættelserne på de enkelte aktiver.

Korrektionen vil medføre, at værdiansættelsen på ejendommen og goodwill vil ændres i overensstemmelse med handelsværdierne. Det vil sige, at anskaffelses- og afståelsessummerne for ejendommen og goodwill ændres til hhv. kr. 2,1 mio. og kr. 0,7 mio.

10. Konklusion

Formålet med denne kandidatafhandling er, at undersøge hvordan og i hvilke situationer skattemyndighederne kan korrigere transaktioner foretaget mellem interesseforbundne parter.

Vi er kommet frem til, at der eksisterer to overordnede korrektionstyper i dansk ret. Skattemyndighedernes muligheder for at korrigere transaktioner mellem interesseforbundne parter, består hermed i at foretage enten en vilkårskorrektion eller en dispositionskorrektion.

En vilkårskorrektion indebærer en skattemæssig korrektion af transaktionens aftalte priser og vilkår, så parterne stilles som om der er handlet på armslængdevilkår. Det er således ikke det retlige indhold i de korrigerede transaktioner der antastes, men derimod udelukkende det faktuelle indhold – typisk de aftalte prisvilkår.

Vilkårskorrektioner indeholder som udgangspunkt tre trin: en primær korrektion, en korresponderende korrektion og en sekundær korrektion. Den primære korrektion foretages hos den part der har modtaget en skattemæssig fordel, og vil typisk indebære en indkomstforhøjelse hos den part der har solgt til underpris eller købt til overpris.

Den korresponderende korrektion foretages som en modsatrettet indkomstkorrektion, hos den anden part. Den korresponderende korrektion skaber dermed balance i forhold til den primære korrektion, således at samme indtægt ikke beskattes hos begge parter. Rent skattemæssigt sørger den primære og den korresponderende korrektion dermed for, at transaktionerne ændres til armslængdevilkår. Da der stadig er overført en økonomisk fordel fra den ene part til den anden, foretages der en sekundær korrektion hos den part der har modtaget den økonomiske fordel. Nye tilskudsregler tillader dog koncernforbundne selskaber at foretage skattefrie indkomstoverførsler indbyrdes, og den sekundære korrektion har derfor mistet sin betydning i disse tilfælde.

En dispositionskorrektion indebærer modsætningsvis en korrektion af transaktionen som helhed. Det betyder, at transaktionen ved skatteansættelsen tillægges et andet retligt indhold, end hvad transaktionens ydre form tilsiger. Endvidere kan en dispositionskorrektion indebære, at der helt ses bort fra den foretagne transaktion.

Vilkårskorrekationer kan først og fremmest anvendes i situationer, der er omfattet af Ligningslovens § 2. For at en transaktion kan være omfattet af LL § 2, skal den være foretaget mellem parter der opfylder kontrolkriteriet jf. LL § 2, stk. 2. Vi har konstateret at det er begrebet bestemmende indflydelse, som er afgørende for om kontrolkriteriet er opfyldt. Vi er desuden kommet frem til, at der også kan foretages vilkårskorrekationer uden for LL § 2, dog er hjemlen hertil usikker. Det er vores opfattelse, at der i dansk ret ikke eksisterer et generelt armslængdeprincip, men at man i disse situationer antages at kunne støtte ret på tidligere praksis.

Vi er kommet frem til, at administrativ praksis udelukker ensidige dispositioner fra anvendelsesområdet for LL § 2. Denne indskrænkende fortolkning mener vi ikke er i overensstemmelse med lovgivers hensigt. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår det, at bestemmelsen omfatter alle forbindelser mellem parterne, og det er vores holdning at dette også må omfatte ensidige dispositioner.

Adgangen til at foretage dispositionskorrekationer, er ikke på samme måde betinget af et objektivt kontrolkriterium. Dispositionskorrekationer kan som udgangspunkt anvendes i alle situationer, hvor der er foretaget transaktioner mellem interesseforbundne parter. Det vil sige at også ensidige dispositioner, kan korrigeres ved en dispositionskorrektion. Den afgørende betingelse for skattemyndighedernes mulighed for at korrigere via en dispositionskorrektion, er derimod, at transaktionens indre realitet afviger fra den ydre formelle form. Det vil ofte være tilfældet, hvis en transaktion ikke er forretningsmæssigt begrundet. Skyldes en korrektion således, at transaktionens formelle form afviger fra de indre realiteter, vil der være tale om en dispositionskorrektion, uanset om kontrolkriteriet i LL § 2 er opfyldt. Vi konkluderer dermed, at dispositionskorrekationer også kan foretages i de situationer, hvor en transaktion opfylder de subjektive betingelser for LL § 2.

Vi har forklaret, at den mest betydningsfulde konsekvens ved at en korrektion ikke sker i overensstemmelse med LL § 2 er, at muligheden for betalingskorrektion bortfalder. Det betyder, at i de situationer, som omfatter parter der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for LL § 2, samt i de situationer der har resulteret i en dispositionskorrektion, har parterne ikke mulighed for at undgå den sekundære korrektion ved at påtage sig en betalingsforpligtelse. I disse situationer, kan parterne således udelukkende undgå den sekundære korrektion, hvis der er taget et skatteforbehold efter

Skatteforvaltningslovens § 28 eller hvis der opnås tilladelse til omgørelse efter Skatteforvaltningslovens § 29.

Endeligt har vi konkluderet at der gælder specielle regler for lejefiksering samt for fiksering af løn til en hovedaktionær der også er direktør for sit selskab.

For lejefiksering er vi kommet frem til, at skattemyndighederne med hjemmel i SL § 4, litra b, har mulighed for at korrigere en aftale, så der via en fikseret lejeindtægt, sker beskatning i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Som det er skildret i vores praktiske analyse, må det konkluderes, at selvom en hovedaktionær er direktør i det selskab han har bestemmende indflydelse over, kan han ikke beskattes af en fikseret direktørløn på armslængdevilkår.

Selvom en teoretisk gennemgang af LL § 2 må tale for, at hovedaktionæren beskattes af en direktørløn på armslængdevilkår, har man altså valgt at følge tidligere praksis. Man undlader i disse situationer at foretage armslængdekorrektioner, selvom transaktionerne egentlig er omfattet af både det subjektive og det objektive anvendelsesområde for LL § 2.

11. Figuroversigt

- Figur 1 "Opgavestruktur", side 10
- Figur 2 "Direkte ejerandele", side 20
- Figur 3 "Indirekte ejerandele 1 af 2", side 21
- Figur 4 "Indirekte ejerandele 2 af 2", side 22
- Figur 5 "Nærtstående ejerandele", side 23
- Figur 6 "Indirekte stemmerettigheder", side 24
- Figur 7 "Direkte og indirekte stemmerettigheder", side 25
- Figur 8 "Nærtstående stemmerettigheder", side 26
- Figur 9 "Interesseforbundet via sammenfald i ledelsen", side 28
- Figur 10 "Primær korrektion", side 38
- Figur 11 "Korresponderende korrektion i koncern", side 42
- Figur 12 "Sekundær korrektion i koncern (før nye tilskudsregler)", side 43
- Figur 13 "Sekundær korrektion hos hovedaktionær", side 45
- Figur 14 "Sekundær korrektion i selskaber ejet af samme hovedaktionær", side 46
- Figur 15 "Salg af sommerhus til familiemedlem", side 80
- Figur 16 "Salg af aktier fra søn til far", side 82
- Figur 17 "Tilbage salg af aktier fra far til søn", side 82
- Figur 18 "Fikseret løn til hovedaktionær", side 84
- Figur 19 "Salg af hobby fly fra hovedaktionær til selskab", side 85
- Figur 20 "Salg af bil fra selskab til hovedaktionær", side 87
- Figur 21 "Salg af ejendom fra hovedaktionærselskab til datter", side 88
- Figur 22 "Salg af ure til søsterselskab", side 91
- Figur 23 "Udnyttelse af særunderskud ved konkret interessesammenfald", side 94
- Figur 24 "Proforma fakturering ved konkret interessesammenfald", side 97
- Figur 25 "Fordelingskorrektion ved aktivoverdragelse", side 99

12. Litteraturliste

Bøger og artikler

- Andersen, Ib: *"Den skinbarlige virkelighed – om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne"*, Forlaget Samfundslitteratur, 3. udgave 2005 (ISBN nr.: 87-593-1140-1)
- Bjørn, Ole *"Udvalgte afgørelser fra domstolene, Landskatteretten, Skatteministeriet og Told- og Skattestyrelsen"*, SR-Skat online (SR.2001.0311), Forlaget Thomson A/S
- Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens (2001): *"Armslængdeprincippet & Transfer Pricing"*, Magnus Informatik A/S, 1. udgave, 2. oplag (ISBN nr.: 87-7762-348-7)
- Bundgaard, Jakob: *"Vilkårskorrektion og omgørelse"*, Forlaget Thomson, artikel 2003
- Dam, Henrik mfl.: *"Skatteret – Almen del 2008"*, Magnus Informatik A/S, 9. udgave, 1. oplag (ISBN nr.: 978-87-7762-678-4)
- Dam, Henrik mfl.: *"Skatteret – Special del 2008"*, Magnus Informatik A/S, 8. udgave, 1. oplag 2008 (ISBN nr.: 978-87-7762-673-9)
- Eriksen, Claus Hedegaard: *"Myndighedernes adgang til at korrigere i parternes værdiansættelse"*, Rettid 2005
- Falkenberg, Mikkel & Pedersen, Anders Endicott *"Vilkårskorrektioner efter Ligningslovens § 2"*, TfS 2001, 888
- Kerzel, Malene: *"Hovedaktionærdispositioner – i skatteretlig belysning"*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave 2000 (ISBN nr.: 87-574-0197-7)
- Magnus Informatik: *"Skattelovsamling for studerende 2008/1"*, Magnus Informatik, 16. udgave, 1. oplag (ISBN nr.: 978-87-7762-686-9)
- Michelsen, Aage m.fl.: *"Lærebog om indkomstskaft"*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 11. udgave 2005 (ISBN nr.: 87-574-1236-7)
- Nielsen, Ruth & Tvarnø, Christina D.: *"Retskilder & retsteorier"*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag 2005 (ISBN nr.: 87-574-1199-9)
- Nilausen, Karin Skov: *"Anvendelsesområdet for ligningslovens § 2"*, TfS 2005, 573
- Pedersen, Jan m.fl.: *"Skatteretten 2"*, Forlaget Thomson, 4. udgave, 1. oplag 2005 (ISBN nr.: 87-619-1041-4)

- Pedersen, Jan m.fl.: "*Skatteretten 1*", Forlaget Thomson, 4. udgave, 1. oplag 2004 (ISBN nr.: 87-619-0946-7)
- Pedersen, Jan: "*Skatteudnyttelse*", GEC Gads Forlag, 2. oplag 1989 (ISBN nr.: 87-12-01941-0)
- Pedersen, Jan: "*Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning*", Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag 1998 (ISBN nr.: 87-574-7030-8)
- Pedersen, Jan "*Skattemæssige problemer ved værdiansættelse*", Kapitel i bogen: "*Festskrift til Ole Bjørn*", Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag 2004 (ISBN nr.: 87-574-0047-4)
- Skatteministeriet: "*Transfer Pricing – kontrollerede transaktioner*"
- Told- og Skattestyrelsen & Dansk industri (2004): "*Transfer Pricing – Hvordan fastsættes og dokumenteres prisen, når virksomheder handler internt*", Februar 2004, Salogruppen
- Werlauff, Erik: "*Selskabsskatteret 2007/08*", Forlaget Thomson, 9. udgave, 2. oplag 2008 (ISBN nr.: 978-87-619-1895-6)

Afgørelser, meddelelser m.v.

- UfR 1960.535 H
- LSR 1974.6
- LSR 1975.36
- LSR 1975.142
- TfS 1987. 60 Ø
- TfS 1988. 292 H
- TfS 1996.496. H
- TfS 1996.497 H
- TfS 1996.750
- TfS 1997.80 DEP
- TfS 1997.392 H
- TfS 1998.199H, U.1998.584HH
- U 1999.885 HH
- TfS 2000.740 SKATLR

- TfS 2001.176 LSR
- TfS 2001.769 LSR
- TfS 2001.771 LSR
- TfS 2001.829 LSR
- TfS 2002.967 H
- TfS 2004.97 Ø
- TfS 2004.257 Ø
- TfS 2004.314 LSR
- SKM 2006.22 HRH
- SKM 2006.629 HRH
- TfS 2007.47 LSR
- Cirkulære 1982-11-17 nr. 185 – *Om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.*
- TSS-cirkulære 2000-5 - *Om overdragelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter.*
- Forarbejderne til Ligningsloven § 2 (L 101 – lov nr. 432 af 26/6 1998)
- LV 2008 S.F.4

Webadresser

- <http://www.skat.dk>
- <http://www.magnus.dk>
- <http://www.thomson.dk>
- http://www.folketinget.dk/doc.aspx?/Samling/19972/lovforslag_oversigtsformat/L101.htm