

Copenhagen Business School

Master i skat

Juridisk masterafhandling

BESKATNING AF FIKSERET JAGTLEJE

Henriette Lied Viskinge Jensen

April 2017

INDHOLDSFORTEGNELSE

1.	INDLEDNING	3
1.1.	English summary.....	3
1.2.	Baggrund og motivation.....	3
1.3.	Metode.....	5
1.4.	Problemformulering	5
1.5.	Afhandlingens disposition.....	6
1.6.	Afgrænsning.....	7
2.	DOMMEN I SKM 2016.337.BR	7
3.	ANALYSE AF STATSSKATTELOVENS § 4	10
3.1.	Indledning	10
3.2.	Generelt om statsskattelovens § 4	10
3.3.	Rentefiksering	16
3.4.	Huslejefiksering	20
3.4.1.	Personers udlejning til nærtstående	22
3.4.2.	Selskabers udlejning	24
3.4.3.	Erhvervsvirksomheders udlejning	27
3.5.	Fiksering af jagtleje.....	27
3.6.	Opsummering	29
4.	ANALYSE AF LIGNINGSLOVENS § 2	30
4.1.	Indledning	30
4.2.	Historisk kontekst.....	31
4.3.	Skatteretlig kontekst.....	31
4.4.	Internationale aspekter	33
4.5.	Fortolkning af ligningslovens § 2.....	34
4.5.1.	Parter omfattet af ligningslovens § 2	35
4.5.2.	Transaktioner omfattet af ligningslovens § 2.....	35
4.6.	Opsummering	41
5.	VÆRDIKORREKTIONER EFTER STATSSKATTELOVEN OG SÆRLOVGIVNINGEN ...	42
5.1.	Indledning	42
5.2.	Værdikorrektioner efter statsskattelovens §§ 4-6.....	42
5.3.	Kulbrinteskatteloven § 6 A	46
5.4.	Opsummering.....	47
6.	KONKLUSION	47
6.1.	Indledning	47
6.2.	Konklusion vedrørende statsskattelovens § 4	48
6.3.	Konklusion vedrørende ligningslovens § 2	50
6.4.	Samspillet mellem ligningslovens § 2 og statsskattelovens § 4	51
6.5.	Domsanalysen	52
6.6.	Retspolitiske overvejelser	53
	ANVENDTE KILDER	54

1. INDLEDNING

1.1. English summary

This thesis addresses the issue of whether the Danish State Tax Act, Section 4, and/or the Danish Assessment of Tax Act, Section 2, provide the legal basis for fixation of company income for tax purposes in respect of the value of a hunting lease, as has been established by a recent city court judgment (reported in SKM 2016.337).

Thus, the thesis focuses on an analysis of the scope of the State Tax Act, Section 4, and the Assessment of Tax Act, Section 2. As part of the analysis of the State Tax Act, Section 4, a distinction will be drawn between the taxation of current income and the taxation of value adjustments. When analysing the Assessment of Tax Act, Section 2, it is relevant to distinguish between adjustments of prices/terms and of actions/qualifications.

In addition, the Hydrocarbon Taxation Act, Section 6 A, is analysed in the thesis. This provision provides an independent legal basis for the fixation of income for tax purposes in certain situations and may contribute to the delimitation of the scope of the State Tax Act, Section 4, and the Assessment of Tax Act, Section 2.

The thesis concludes that the State Tax Act, Section 4, does not allow for the fixation of taxable income in respect of a hunting lease, unless a financial benefit has been transferred to the tax payer. Further, it is concluded that the Assessment of Tax Act, Section 2, probably only permits adjustments of terms but not of actions/qualifications.

1.2. Baggrund og motivation

I en byretsdom refereret i SKM 2016.337.BR er spørgsmålet om anvendelsesområdet for fiksering af indtægter i et selskab på ny blevet berørt. Byretsdommen stadfæstede en afgørelse fra Landskatteretten. Hovedanpartshaverens sag er refereret i SKM 2016.400.BR.

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt et selskab, som ejede en 114 ha fredskov med en mindre jagt, skulle beskattes af en fikseret jagtleje i indkomstårene 2010-2012. Jagtarealet var stillet til rådighed for ægtefællen til selskabets hovedaktionær og et jagtkonsortium, som ægtefællen var deltager i. Selskabet havde indgået en aftale med jagtkonsortiet om, at medlemmerne kunne udføre arbejde for selskabet i stedet for at betale kontingent. Det var oplyst under sagen, at der var indgået en aftale mellem datterselskabet og selskabet om drift af skoven. Der blev herved henvist til en aftale af 5. oktober 2003 mellem selskabet og datterselskabet med allonge af 10. juli 2008.

Der var ikke selvangivet indkomst i datterselskabet i indkomstårene 2010 og 2011. Det blev oplyst, at jagtlejen ikke blev selvangivet, idet den havde modsvaret beplantningsudgiften. I ind-

komståret 2012 blev lejen indtægtsført i datterselskabet, medens lejen for indkomståret 2013 var blevet selvangivet.

Skatteministeriet fik i byretten medhold i, at selskabet kunne beskattes af en fikseret leje i medfør af statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2. Skatteministeriet havde i sin procedure henvist til praksis vedrørende beskatning i medfør af statsskattelovens § 4, litra b. Det blev lagt til grund i sagen, at der rent faktisk ikke var sket betaling for konsortiets udnyttelse i form af reelle pengestrømme. Selskabet blev herefter beskattet af den *mulige indkomst*, som en udleje af jagten eventuelt ville kunne give.

Byrettens dom blev anket til Vestre Landsret, men sagen blev afvist, jf. SKM 2016.465.VL, idet der ikke var søgt om tilladelse til anke hos Procesbevillingsnævnet. Henset til den lave skatteværdi for selskabet, skulle der have været givet tilladelse til anke, jf. retsplejelovens § 368, stk. 1, 2. pkt.

Dommen giver anledning til en række overvejelser:

For det *første* om der kan ske beskatning af en fikseret lejeindtægt i relation til jagt, jf. statsskattelovens § 4, litra b. Spørgsmålet om fiksering af lejeindtægter i medfør af statsskattelovens § 4, litra b i relation til ejendomme har været genstand for mange afgørelser og teoretiske overvejelser.

Dernæst som det *andet* om der reelt er hjemmel i ligningslovens § 2 til at beskatteselskabet af den aftale, som var indgået med jagtkonsortiet, hvorefter medlemmer kunne arbejde for selskabet ved at vedligeholde jagten i stedet for at betale jagtleje. Selskabet gjorde forgæves gældende i sagen, at datterselskabet var rette indkomstmodtager af den fikserede jagtleje, idet dette datterselskab forestod driften af jagtarealer. Der var indgået en aftale mellem selskabet og datterselskabet, om at datterselskabet skulle varetage driften af skoven. I de efterfølgende indkomstår havde datterselskabet ligeledes selvangivet indtægter fra jagtleje. Det kan i den forbindelse overvejes, om der med dommen i SKM 2016.337.BR i realiteten foretages en dispositionskorrektio n i medfør af ligningslovens § 2, hvorfor det bliver relevant at undersøge, om ligningslovens § 2 indeholder hjemmel til at foretage dispositionskorrektioner. Dispositionskorrektionen består i, at selskabet og ikke datterselskabet anses for rette indkomstmodtager af den fikserede jagtleje.

Endelig og som det *tredje*, hvorvidt statsskattelovens § 4, litra b og ligningslovens 2 kan anvendes parallelt, som skattemyndighederne gjorde gældende og som byretten syntes at følge i SKM 2016.337.BR. Det fremgår af ligningslovens § 1, at loven udgør et supplement til statsskattelov-

vens bestemmelser. Ligningslovens § 2 blev netop indsat for at afhjælpe den manglende hjemmel til fiksering efter statsskattelovens § 4 litra e¹.

Statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2 er centrale bestemmelser i skatteretten. Statsskattelovens § 4 afgrænser positivt den skattepligtige bruttoindkomst. Ligningslovens § 2 er den materielle transfer pricing bestemmelse. Det er derfor retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at der på ny er opstået usikkerhed om anvendelsesområdet for disse bestemmelser.

Som følge af de ovennævnte forhold er det relevant og interessant nærmere at undersøge anvendelsesområdet for statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2.

1.3. Metode

Der tages i nærværende afhandling udgangspunkt i den retsdogmatiske metode² til at udlede gældende ret.

Afhandlingen tager udgangspunkt i en analyse af statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2. Ordlyden af bestemmelserne og forarbejderne til disse bidrager imidlertid kun i begrænset omfang til en afklaring af anvendelsesområdet i relation til afhandlingens emne.

Det er derfor relevant at inddrage den ganske omfattende praksis og teori, der findes vedrørende de pågældende bestemmelser.

Som fortolkningsbidrag inddrages endvidere andre lovbestemmelser, som indeholder hjemmel til skattemæssig fiksering.

Der vil i de opsummerede afsnit nedenfor forekomme retspolitiske betragtninger, hvor det retssikkerhedsmæssigt betænkelige ved den manglende afgrænsning af anvendelsesområdet for statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2 berøres.

1.4. Problemformulering

Det overordnede formål med afhandlingen er at vurdere, om retsanvendelsen i SKM 2016.337.BR er i overensstemmelse med gældende ret.

Afhandlingen er baseret på den hovedtese, at afgørelsen ikke er udtryk for gældende ret. Af væsentlig betydning herfor er, at anvendelsesområdet for såvel statsskattelovens § 4 som ligningslovens § 2 i høj grad synes at være præget af Højesterets fokus på legalitetsprincippet (kravet om klar lovhjemmel) ved fortolkningen af disse bestemmelser.

¹ Jf. TfS 1998.199.

² Christina Tvarnø og Ruth Nielsen, Retskilder & Retsteorier, 4. udgave, 2014, side 23.

Det er dernæst tesen, at statsskattelovens § 4 ikke indeholder hjemmel til at beskatte en fikseret indtægt, hvis den skattepligtige ikke har opnået en økonomisk fordel. Endvidere giver bestemmelsen ikke hjemmel til at beskatte en fikseret lejeindtægt fra en jagt, idet en udleje af en jagt ikke kan sidestilles med udleje af ejendomme, jf. statsskattelovens § 4, litra b.

Det er endvidere tesen, at ligningslovens § 2 ikke indeholder hjemmel til at korrigere dispositionsvilkår, hvilket må antages at være realiteten i den korrektion, der foretages i dommen.

Det er endelig tesen, at ligningslovens § 2 er et supplement til statsskattelovens § 4, hvorfor der ikke skal anvendes en henvisning til begge bestemmelser som hjemmel.

Afhandlingen er dermed centreret om en analyse af anvendelsesområdet for henholdsvis statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2.

1.5. Afhandlingens disposition

Afhandlingens kapitel 2 indeholder en nærmere beskrivelse af dommen i SKM 2016.337.BR, som er udgangspunktet for afhandlingen. I kapitel 3 søges anvendelsesområdet for statsskattelovens § 4 afgrænset. Der er taget udgangspunkt i ordlydsfortolkning af bestemmelsen. I den forbindelse vil det søges afklaret, om beskatning af en fikseret indtægt i medfør af statsskattelovens § 4 kræver, at den skattepligtige har modtaget en økonomisk fordel. Derefter redegøres der for praksis og teori i relation til rentefiksering og lejefiksering. Det vil afslutningsvist blive undersøgt, om der er hjemmel til at beskatte en fikseret jagtlejeindtægt.

Dernæst vil anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 blive analyseret i kapitel 4. Der vil i den forbindelse blive redegjort for, om bestemmelsen indeholder hjemmel både til vilkårskorrektioner og dispositionskorrektioner.

I kapitel 5 redegøres først for praksis i relation til værdikorrektioner i medfør af statsskattelovens §§ 4-6. Herefter redegøres der for kulbrinteskattelovens § 6 A, som er en særbestemmelse, der indfører hjemmel til fiksering af indtægter. Denne bestemmelse medtages, idet de forudsætninger, der er indlagt i forbindelse med indførelsen af bestemmelsen, kan anvendes som fortolkningsbidrag i relation til spørgsmålet om fiksering af indtægter i medfør af statsskattelovens §§ 4-6.

Afhandlingens konklusion fremgår af kapitel 6, hvor det vil blive søgt at sammenfatte retsstillingen på det i afhandlingen behandlede anvendelsesområde for statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2. Det vil herunder blive konkluderet, hvorvidt retsanvendelsen i SKM 2016.337.BR kan anses for at være udtryk for gældende ret. I sidste afsnit i konklusionen vil der blive fremført nogle retspolitiske overvejelser.

Det bemærkes, at afhandlingen ikke søger at foretage en fuldstændig gennemgang af de nævnte bestemmelsers anvendelsesområde. Der skal herved henses til, at særligt afgrænsningen af anvendelsesområderne for statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2 har været genstand for mange teoretiske overvejelser gennem tiden.

1.6. Afgrænsning

Med henblik på at sikre den fornødne dybde i afhandlingen har det været nødvendigt at foretage en del afgrænsninger. Fiksering af indtægter i medfør af statsskattelovens § 4 er et omfattende område, som har været behandlet hyppigt i såvel praksis som teori. Afhandlingen vedrører alene fiksering af løbende indtægter og blandt disse alene rente- og lejeindtægter. Spørgsmålet om fiksering af arbejdsvederlag og om omgåelse falder dermed uden for afhandlingen. Ligesom spørgsmålet om fiksering af indtægter i medfør af bestemmelsen om agerbrug, skovbrug m.v., jf. statsskattelovens § 4, litra a ikke er medtaget.

Værdikorrektioner i medfør af statsskattelovens § 4 er kort nævnt, men dette område er ikke afhandlingens hovedfokus.

Beskatning efter kapitalgevinstbeskatningslovgivningen er heller ikke medtaget men blot nævnt kort i gennemgangen nedenfor. De særlige fikseringsbestemmelser i virksomhedsskattelovens § 4 b og ligningslovens § 16 E er heller ikke behandlet.

Ligningslovens § 2 er den materielle transfer pricing bestemmelse, som har været genstand for en meget omfattende interesse. Analysen i afhandlingen vedrører derfor alene afgrænsningen af hvilke typer af transaktioner, jf. § 2, stk. 1, som bestemmelsen må antages at regulere. Kontrolbegrebet i § 2, stk. 1 eller de andre stykker i bestemmelsen analyseres ikke.

Det internationale aspekt af ligningslovens § 2 er heller ikke medtaget i afhandlingen, som således udelukkende fokuserer på dansk lovgivning.

Afhandlingen behandler dermed kun de emner, der er relevante for at analysere, om retsanvendelsen i SKM 2016.337.BR må anses for at være udtryk for gældende ret.

2. DOMMEN I SKM 2016.337.BR

I dette afsnit beskrives byretsdommen refereret i SKM 2016.337.BR, hvorved en skatteyder reelt blev beskattet af en fikseret lejeindtægt. Dommen indeholder en række juridiske problemstillinger.

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt et selskab, som ejede en mindre jagt, skulle beskattes af en fikseret jagtleje. Selskabet havde stillet jagtarealet til rådighed for ægtefællen til selskabets

hovedaktionær og et jagtkonsortium, som ægtefællen var deltager i. Selskabets havde indgået en aftale med jagtkonsortiet om, at medlemmerne kunne udføre arbejdet for selskabet i stedet for at betale kontingent. Driften af skoven var overdraget til datterselskabet, som også i de senere indkomstår havde selvangivet en jagtleje fra konsortiet. Under byrettens behandling af sagen blev aftalen mellem moder- og datterselskabet vedrørende driften af skoven fremlagt. I den forbindelse oplyste hovedanpartshaverens ægtefælle, at selskabet aldrig havde stået for driften. Han oplyste, at det var en fejl, at selskabet var påført som udlejer. Selskabet havde dog afholdt udgifter til foder til vildtet.

Landsskatteretten anførte følgende i præmisserne:

”Ifølge statsskattelovens § 4 betragtes som skattepligtig indkomst den skattepligtiges samlede årsindtægter bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi.

...

Ifølge ligningslovens § 2, stk. 1 skal skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, ved opgørelsen af skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med nævnte juridiske personer i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Bestemmelsen medfører bl.a., at i tilfælde, hvor et selskab stiller jagtarealer til rådighed for hovedaktionæren til jagt, skal der betales sædvanlig jagtleje. I modsat fald kan der fikseres en leje, som er skattepligtig hos selskabet, og som også beskattes hos aktionæren som maskeret udbytte, idet godet anses for at have passeret hans økonomi, jf. ligningslovens § 16 A.”

Landsskatterettens detaljerede præmisser henviser til bestemmelsen i ligningslovens § 2, og det må derfor antages, at den indledende henvisning til statsskattelovens § 4 ikke nødvendigvis skal tillægges væsentlig betydning.

Landsskatterettens afgørelse blev indbragt for byretten. Det er interessant, at Skatteministeriet v/Kammeradvokaten her gjorde gældende, at der er hjemmel til beskatning af en fikseret lejeindtægt ved jagtleje i såvel ligningslovens § 2 som statsskattelovens § 4. Kammeradvokaten henviste til praksis vedrørende fiksering af leje i medfør af statsskattelovens § 4, litra b.

Ifølge domsreferatet anførte Kammeradvokaten følgende:

”Al indkomst er som udgangspunkt skattepligtig, jf. statsskattelovens § 4. Der er derfor hjemmel i statsskattelovens § 4 til ved opgørelsen af sagsøgerens skattepligtige indkomst for indkomstårene 2010, 2011 og 2012 at medregne en fikseret jagtleje for sagsøgerens rådighedsstillelse af jagtarealer til JS m.fl. svarende til, hvad en uafhængig tredjemand skulle have betalt.

Af retspraksis, herunder UfR 2009³, 113 H, UfR 2006, 238 H (SKM2005.418.HR), UfR 2003, 150 H (SKM2002.547.HR) og UfR 1984, 534 H, følger, at der i statskattelovens § 4 er hjemmel til, at der ved skatteberegningen medtages en skønnet (leje)indtægt i de tilfælde, hvor ejeren af et gode stiller godet til rådighed for en nærtstående uden vederlag eller mod et vederlag, der ligger væsentligt under den leje, som ville kunne opnås på almindelige markedsvilkår.

Højesteret har senest i UfR 2009, 113 H fastslået, at det i medfør af både statskattelovens § 4 og ligningslovens § 2 var berettiget at medregne en lejeindtægt i selskabets skattepligtige indkomst svarende til den fortjeneste, som selskabet ville have opnået ved udlejning af det pågældende gode til en uafhængig tredjemand.

Hjemlen til at foretage en forhøjelse af sagsøgeren indkomst for indkomstårene 2010-2012 fremgår således også af ligningslovens § 2, stk. 1, hvorefter de af bestemmelsen omfattede interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, der er i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var gennemført mellem uafhængige parter. Det følger derfor også af denne bestemmelse, at der ved opgørelsen af sagsøgerens skattepligtige indkomst kan medregnes en fikseret jagtleje for indkomstårene 2010, 2011 og 2012 svarende til, hvad en uafhængig tredjemand skulle have betalt for en tilsvarende jagtret.”

Kammeradvokaten gjorde subsidiært gældende, at selskabet kunne beskattes i medfør af statskattelovens § 4, litra a af udeholdte indtægter.

Byretten stadfæstede Landsskatterettens afgørelse og anførte følgende i præmisserne:

”Sagsøgeren S Holding ApS har valgt at lade jagtmulighederne på sin ejendom udnytte ved at lade sit produktionsselskab indgå aftale med C om udnyttelse af jagtmulighederne. I konsortiet er eneanpartshaverens ægtefælle A deltager og har endvidere enkelte særlige aftaler om udnyttelse af jagten. De særlige vilkår i aftalen med konsortiet, hvorefter dettes deltagere kan udføre arbejde for besidderen i stedet for betaling af kontingent indicerer, at der rent faktisk ikke har været betaling for deltagelse i konsortiets udnyttelse i form af reelle pengestrømme. Vidnet H er således efter det oplyste pensionist. Arrangementet findes herefter at fremtræde som en maskeret betaling af jagtleje.

Under disse omstændigheder finder retten, at sagsøgeren bør beskattes af den mulige indkomst som en udleje af jagten eventuelt ville kunne give.”

Byrettens præmisser indeholder ingen hjemmelshenvisning, men resultatet blev, at selskabet blev beskattet af en fikseret lejeindtægt – det vil sige den mulige indkomst, som en udleje af jagten kunne give. Skatteministeriet fik dermed medhold i den principale påstand.

³ SKM 2008.824.

Dommen – læst i lyset af Landsskatterettens afgørelse og Kammeradvokatens argumentation for byretten – giver anledning til at undersøge, om statsskattelovens § 4 og/eller ligningslovens § 2 giver hjemmel til fiksering af en lejeindtægt i forbindelse med jagtleje⁴.

Dommen blev anket til Vestre Landsret, men ankesagen blev afvist, idet der ikke forelå tilladelse fra Procesbevillingsnævnet. Tilladelse var påkrævet, da den økonomiske værdi⁵ af sagen ikke oversteg 20.000 kr., jf. retsplejelovens § 368.

3. ANALYSE AF STATSSKATTELOVENS § 4

3.1. Indledning

Lov om Formue og Indkomstskat – også benævnt statsskatteloven – blev vedtaget i 1903 som en del af en større skattereform, hvor skatterne for første gang blev omlagt fra skat på jord og bygninger til skat på indkomst.

Statsskattelovens §§ 4-6 udgør hovedprincipperne for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Lovens § 4 indeholder ikke en udtømmende angivelse af de skattepligtige indtægter. Lovens § 5 oplister de formueforøgelser, som ikke er skattepligtige. Statsskattelovens § 6 regulerer fradragsberettigede udgifter. Bortset fra enkelte ændringer har bestemmelserne fortsat samme ordlyd, som da de oprindeligt blev vedtaget i 1903. De må derfor anvendes i en anden samfundsmæssig kontekst end den, der gjorde sig gældende på vedtagelsestidspunktet.

I afsnit 3.2 nedenfor vil der blive foretaget en generel analyse af statsskattelovens § 4. Analysen vil være centreret om, i hvilket omfang bestemmelsen indeholder hjemmel til at fikse løbende indtægter, herunder om der skal være tilgået den skattepligtige en økonomisk fordel, før der er hjemmel til at beskatte. Eftersom praksis og teori om bestemmelsen gennem tiden er blevet ganske omfattende, vil gennemgangen derefter være afgrænset til fiksering af renteindtægter og husleje- og jagtlejeindtægter. Fiksering af renteindtægter vil blive behandlet i afsnit 3.3, mens fiksering af huslejeindtægter vil blive behandlet i afsnit 3.4. I afsnit 3.5 omtales fiksering af jagtleje.

3.2. Generelt om statsskattelovens § 4

Statsskattelovens § 4 har følgende ordlyd⁶:

”Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks:

⁴ Jane Bolander i SR SKAT 2017.1.

⁵ Skal opgøres som den skattemæssige værdi.

⁶ Lov nr. 149 af 10. april 1922.

a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabriksdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;

b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlege eller urørlege gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;

c) af et embede eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelse, emolument, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsesrente, aftægt og deslige;

d) af tiender;

e) af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning. Som udbyttet af aktier og andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende selskab er udbetalt aktionærer eller andelshavere som en del af det af selskabet i sidste eller i tidligere regnskabsår indtjente overskud, hvad enten udbetalingen finder sted som dividende, som udlodning ved selskabets likvidation eller lignende eller ved udstedelse af friaktier. Friaktier, der tildeles et selskabs aktionærer, bliver at henregne til modtagerens indkomst med et beløb, svarende til deres pålydende, og i tilfælde, hvor aktier udstedes mod vederlag, som dog er mindre end deres pålydende, skal et beløb, svarende til forskellen mellem tegningskursen og aktiernes pålydende, ligeledes medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.

f) af lotterispil, samt andet spil og væddemål.”

Bestemmelsen indeholdt en positiv, men ikke udtømmende opregning af de indtægter, som skulle anses for at være skattepligtige. Det fremgår af ordlyden af bestemmelsen, at som skattepligtig indkomst medregnes den skattepligtiges samlede årsindtægter bestående af penge eller formuegoder af pengeværdi, dog med de undtagelser og begrænsninger, som følger af opregningen.

Udgangspunktet er de samlede årsindtægter, hvorefter det præciseres, at disse kan bestå af penge eller formuegoder af værdi. Formuleringen synes at indikere, at der skal være foretaget en overdragelse af økonomisk fordel til den skattepligtige, før der kan ske beskatning. Såfremt der ligeledes skulle ske beskatning af fikserede vederlag, og dermed beskatning af ikke opnåede vederlag, ville det rent lovteknisk have været naturligt at fremhæve dette i umiddelbar sammenhæng med, at det præciseres, at formuegoder af pengeværdi kan beskattes.

Opregningen af de enkelte indtægtskilder kan ikke anses for at være udtømmende, idet der inden opregningen, anføres ”således f.eks.”. Heller ikke den foretagne opregning i litra a-f giver en nærmere afklaring af, om bestemmelsen indeholder hjemmel til at fikse en indtægt og dermed beskatte et vederlag, der ikke er opnået. Det præciseres dog, at vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods beskattes. Dette er imidlertid i overensstemmelse med, at det indledningsvist anføres i bestemmelsen, at også formuegoder af værdi beskattes.

Det eneste sted, hvor der kan siges at være udtrykkelig hjemmel til fiksering af indtægt, er i relation til § 4, litra b, 2. pkt. Det fremgår heraf, at ”*Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt*”.

Bestemmelsen hjemler adgang til at fikse en lejeindtægt ved brug af egen bolig. Det forhold, at det præcises i opregningen, at der skal ske beskatning af en fikseret lejeindtægt ved brug af egen bolig, kan siges at understøtte, at der ikke gælder en generel hjemmel til at fikse indtægter i statsskattelovens § 4.

Det fremgår dermed ikke klart af ordlyden af bestemmelsen, at der skulle være hjemmel til beskatning af fikserede indtægter.

Eftersom det ikke klart fremgår af ordlyden, om der er hjemmel til at fikse en indtægt, udover i tilfælde af leje af bolig, er det nærliggende at anvende forarbejderne som fortolkningsbidrag.

Forslag til lov om indkomst- og formueskat blev vedtaget af Landstinget den 6. april 1903⁷. Lovforslaget blev herefter fremsat til behandling i Folketinget, hvor det blev stadfæstet i overensstemmelse med det af Landstinget vedtagne lovforslag den 6. maj 1903⁸.

Bestemmelsen fik i 1903 følgende ordlyd:

”Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrøre her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saasom :

a. af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Handel, Haandværk, Fabrikdrift, Søfart, Fiskeri eller hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for

⁷ RT 1902/1903, Tillæg C, spalte 1937-76 fremsat som lovforslag i Landstinget den 8. oktober 1902, jf. RT 1902/1903 spalte 2355-59.

⁸ RT 1902/1903, Tillæg C, spalte 1338-1342, spalte 1566 – stadfæstet af kongen den 15. maj 1903.

eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art;

b. af Bortforpagtning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørilige eller urørilige Gods. Den Lejlighed, som en Ejer selv har beboet, beregnes som Indtægt forham efter den Leje, han ved Udleje deraf maatte have kunnet faa;

c. af et Embede eller en Bestilling, såsom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelser, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6 b), samt Pension, Ventepenge, Gaver, Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelsesrente, Aftægt og deslige ;

d. af Tiender;

e. af Rente eller Udbytte af alle slags Obligationer, Aktier og andre inden- eller udenlandske Pengeeffekter, saa og af udestaaende Fordringer og af Kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden Pant, mod eller uden Forskrivning.

f. af Lotterispil, samt andet Spil og Væddemål.

For de i § 2 Nr. 3-5 nævnte skattepligtige bliver kun den Indtægt tage i Betragtning, der hidrører fra de under Nr. 3 og 4 nævnte kilder”

I forbindelse med første behandling af det af Landstinget vedtagne lovforslag af 16. april 1903⁹ i Folketinget blev følgende fremført af Højre-medlemmet N. Andersen:

”Jeg tror, at i al Fald for Landbefolkningens vedkommende er det ubestrideligt saa, at enhver vil lettere kunne opgøre nogenlunde samvittighedsfuldt og korrekt, hvor stor hans Formue er, end han kunne opgøre, hvor stor aarlige Indtægt er, fordi der vel sagtens vil gaa Generationer hen, inden Befolkningen, i det mindste på Landet, opdrages til at forstå, at det er en skattepligtig Indtægt at hente en Kurv Æg ind fra Hønsehuset og spise dem eller bringe saa og saa mange Sække korn til Mølle og faa det formalet og senere bage brød af det, og at det er en skattepligtig Indtægt at tage en Spand Mælk fra Kostalden og bruge den i Huset. Den slags Ting ville Folk ikke kunne forstå, forinden de opdrages hertil, og det er dog Lovens mening og Lovens princip, at alle den Slags Ting er Indtægter, som kommer ind under Indkomstbeskatningen og som Følge heraf skal angives og beskattes.”

Det anførte illustrerer den historiske kontekst, som statskattelovens § 4 nødvendigvis må læses i lyset af. Der havde ikke tidligere eksisteret en formue- og indkomstskat, hvorfor den almindelige borger havde vanskeligt ved at forholde sig til denne nye beskatningsform. Det blev forventet, at selv den simple opgørelse af indtægterne ville medføre vanskeligheder. I betragtning af denne kontekst er det nærliggende at antage, at det ikke derudover var tilsigtet med bestemmelsen at

⁹ RT 1902/1903, Folketinget, spalte 4528.

beskatte fikserede indtægter. Det ville være for vanskeligt at håndtere for skatteydere og skattemyndigheder.

N. Andersen anførte endvidere følgende i forbindelse med 1. behandling i Folketinget¹⁰:

”Jeg har i det hele taget imod den Ubehagelighed, at fremmede Mennesker skulle have lovlig Ret til at blande sig ind i hvert enkelt af Danmarks Befolknings mest intime Livsforhold. Thi hvad er det, man her vil, hvorledes vil denne Skat komme til at virke? Jeg skal fremdrage et lille Eksempel paa, hvad det er der kan blive beskattet efter Indkomst. Jeg forudsætter, at en æret Kollega og jeg bo ved Siden af hinanden paa Landet og eje hver en lille Gaard, der kan drives med et Spand Heste. Min Nabo sidder lidt smaat i det, og han har tillige det Uheld, at ligesom han skal begynde at høste og køre Sæden ind, bliver den ene af hans Heste syg og ubrugelig. Han kommer over til mig. Jeg har tilfældigvis en Reservehest, jeg ikke har Brug for, og jeg siger til ham : Vær saa god, tag den med hjem og behold den, indtil Kornet er bragt hjem, og Efteraarssæden er lagt i Jorden. Jeg har ingen Brug for den, mig generer det ikke, du skal kun føde den, så længe du bruger den. Jeg viser ham altså en Tjeneste ; men saa kommer Skattekommissionen og spørger: Hvordan skal vi vurdere den Indtægt, du har haft derved, at du har haft en fremmed mands Hest til Brug uden at betale leje af den. Den Indtægt, der derved fremkommer, er nemlig skattepligtig. (Modsigelse). Jo, mine Herrer vil maaske studse over en saadan Fortolkning, men jeg henviser til Lovforslaget om Formue- og Indkomstskat til Staten § 4 b, hvor det staar at læse med rene tydelige Ord. Der staar, at til den skattepligtige Indtægt beregnes ”vederlagsfri Benyttelse af andres rør- lige eller urørlige Gods”. Jeg spørger, om der saa er nogen Mulighed for, at den Mand, der har haft en Hest til Laans i et par Maaneder, og som har haft Gavn af dens Benyttelse, kan undgaa at betale Skat af den fordel, som derved er tilført ham ? Jeg spørger yderligere, er det ikke et Bevis paa, at de Institutioner, der skulle paaligne os Skatterne, have Ret til paa den mest pinagtige Maade at blande sig ind i de intimeste af vores Livsforhold?”

Det ovenfor citerede eksempel kan skatteretligt analyseres både i relation til låneren og udlåneren af hesten. Det er korrekt som anført, at der er hjemmel til at beskatte låneren af hesten i medfør af statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. Der er netop tale om vederlagsfri benyttelse af en andens rør- lige gods. Eftersom hesten anvendes til at generere en skattepligtig indkomst, kan det overvejes, om der kunne ydes et fradrag til udgifter afholdt til hesten.

Det interessante i denne sammenhæng er imidlertid udlåneren af hesten. Der skal i den forbindelse henses til, at N. Andersen tydeligvis ikke er fortalere for lovforslaget. Det må derfor forventes, at han vil fremføre samtlige kritikpunkter ved sit eksempel. Han nævner imidlertid ikke den mulighed, at udlåneren eventuelt kunne blive beskattet af en fikseret leje. Det kan skyldes, at hesten ikke sædvanligvis blev anvendt til udleje, og der dermed ikke gik en lejeindtægt tabt. Men det havde alligevel været nærliggende at kommentere denne problemstilling i eksemplet, hvis den havde været relevant. Det ville yderligere understøtte N. Andersens pointe om, at lovforslaget var for vidtgående.

¹⁰ RT 1902/1903, Folketinget, spalte 4657.

Statsskattelovens gennemgik nogle ændringer i 1912 og 1922. Disse ændringer bidrager ikke yderligere til forståelsen af, om bestemmelsen indeholder hjemmel til beskatning af fikserede indtægter. I 1922 blev det præciseret, at statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. indeholdt hjemmel til beskatning af værdi af egen bolig, hvad enten denne blev anvendt eller ej.

Spørgsmålet om, hvilke former for indtægter, der har været omfattet af statsskattelovens § 4, har også været genstand for behandling i litteraturen. I en kommentar til statsskattelovens § 4 fra 1922 fremgik følgende definition af indkomstbegrebet¹¹:

”Opregningen i Lovens § 4 er ikke at anse for udtømmende i den Forstand, at Indkomster fra andre end de udtrykkelig nævnte Indtægtskilder skulde være udelukkede fra at komme i Betragtning. Enhver Indtægt, den skattepligtige har haft, maa medregnes, men på den anden Side, er det kun den egentlige Indkomst, der beskattes, ikke Ombytning af Værdi mod Værdi; saaledes veil F.eks., naar en Mands sælger sin Gaard eller sin Forretning, Købesummen ikke være at betragte som Indkomst. En sparet Udgift kan ikke betragtes som Indtægt for den paagældende og derfor kan den omstændighed, at en skattepligtig sparer en Udgift ved selv at udføre et Arbejde, som man i Almindelighed lader udføre ved andre, ikke bevirke, at den paagældende til sin Indkomst skal medregne det beløb, som det vilde have kostet at lade Arbejdet udføre ved en anden, og ligeledes skal F.eks. ej heller medregnes, hvad en skattepligtig Lærer kan have sparet derved, at hans Børn har Skolegang helt gratis eller for nedsat betaling.”

Det er den helt overordnede definition af indkomstbegrebet i statsskattelovens § 4, der var søgt redegjort for ved ovennævnte. Der var heller ikke herved taget stilling til spørgsmålet om en fikseret indtægt.

I en artikel i UfR 1972 B, 201 tager professor Thøger Nielsen stilling til fikseringsproblematikken i relation til beskatning af den blotte indtægtsmulighed. I den forbindelse præciseres det på side 202:

”Ikke desto mindre er der grund til at fastslå, at indkomst for at kunne beskattes hos et givent skattesubjekt må have manifesteret sig som en formuefordel for dette – eventuelt som en formuefordel, dette skattesubjekt atter har sluppet og ladet andre nyde godt af, men der må i tilfælde, hvor skatteyderen aldrig har været i besiddelse af fordelene, være et meget klart grundlag for at fastslå, at det i virkeligheden har passeret vedkommende økonomi.”

Det ovenfor citerede er netop det centrale i relation til problemstillingen om fiksering af indtægter. Der skal foreligge en konstaterbar formueændring, som der kan disponeres over, for at der kan ske beskatning efter statsskattelovens § 4. Den blotte potentielle indkomstmulighed kan ikke beskattes, idet den ikke indebærer en indtægtsforøgelse.

¹¹ Noter og Henvisninger til Judiciel og Administrativ Praksis til statsskatteloven, 1922 ved V. Anthon, Kontorchef ved Landsskatteraadet.

Som det fremgår af det ovenfor anførte, er der ingen af de citerede historiske bidrag, som reelt understøtter, at det med statsskattelovens § 4 var tiltænkt at skabe hjemmel til at beskatte den skattepligtige af en fikseret indtægt. Såvel ordlyd som forarbejder samt den tidligere litteratur synes at forudsætte, at beskatning kræver, at der er tilgået den skattepligtige en form for økonomisk fordel. Denne konklusion understøttes af, at der i relation til beskatningen af værdi af egen bolig er skabt særskilt hjemmel til fiksering af leje af egen bolig i statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt.

I det følgende vil der blive redegjort nærmere for fiksering af rente- og lejeindtægter.

3.3. Rentefiksering

I begyndelsen af 1970'erne begyndte skattemyndighederne at beskatte fikserede renter¹². Skattemyndighederne var af den opfattelse, at statsskattelovens § 4, litra e gav adgang til rentefiksering. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”e) af Rente eller Udbytte af alle slags Obligationer, Aktier og andre inden- eller udenlandske Pengeeffekter, saa og af udestaaende Fordringer og af Kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden Pant, mod eller uden Forskrivning.”

Landsskatteretten og domstolene¹³ tiltrådte ikke synspunktet, men skattemyndighederne fastholdt til dels synspunktet, jf. Cirkulære nr. 437 af 5. november 1975, som vedrørte fiksering af arbejdsvederlag, lejeindtægter og renteindtægter mellem selskaber og hovedaktionærer. Af cirkulæret fremgik følgende:

”Her kan der blive tale om at overføre et yderligere beløb til beskatning som arbejdsvederlag hos aktionæren /anpartshaveren, så vederlaget svarer til den betaling, der måtte anses for muligt at opnå i et almindeligt arbejdsforhold af tilsvarende art og omfang. Selskabets skattepligtige indkomst nedsættes i så fald med det samme beløb, som er tillagt personens skattepligtige indkomst som yderligere arbejdsvederlag, idet det forudsættes, at beløbet udbetales til eller godskrives aktionæren i tilknytning til den stedfundne beskatning. For at sikre, at sådanne sager kun rejses, når betingelserne herfor er til stede, skal disse sager indberettes til statens ligningsdirektorat. Tilsvarende regler gælder ved lave rente- eller lejeindtægter. Det anførte medfører ingen ændring i reglen om, at beskatningen ved salg af aktiver til underpris til at af sælgeren domineret selskab skal ske på grundlag af aktivets værdi i handel og vandel.”

I Højesterets dom refereret i TfS 1996.492.H fik Højesteret lejlighed til at tage stilling til cirkulære nr. 437 af 5. november 1975. Sagen vedrørte en skattepligtig, der drev en personligt ejet virksomhed. Han stiftede et selskab med det formål at eje sejlskibe eller andre fartøjer og drive udlejnings- og chartervirksomhed m.v. I forbindelse med stiftelsen fik han et tilgodehavende i selska-

¹² Lærebog om Indkomstskat af Aage Michelsen m.fl., 16. udgave, 2015, side 677.

¹³ Jf. bl.a. retsanvendelsen i Vestre Landsret dom af 5. april 1974 og Landsskatterettens kendelse 1975.42, jf. Lærebog om Indkomstskat side 677.

bet, der ikke skulle forrentes. Skatteankenævnet tiltrådte, at den skattepligtige skulle beskattes af fiskeret rente i 1989-1991. Ansættelsen blev stadfæstet af Landsskatteretten og senere af landsretten, som fandt at betingelsen for beskatning af en fiktiv rente var opfyldt.

Dette blev imidlertid ikke tiltrådt af Højesteret, som anførte følgende i præmisserne:

”Spørgsmålet om den skattemæssige behandling af rentefri og lavt forrentede lån fra hovedaktionærer har - som det fremgår af en delredegørelse af 19. oktober 1995 fra Skatteministeriets retssikkerhedsudvalg (Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1996, s. 78ff) - givet anledning til betydelig tvivl såvel med hensyn til hjemmelsgrundlaget som den nærmere gennemførelse af beskatningen.

I mangel af en særlig lovregulering kan tilsidesættelse af rentefriheden for Freddy Riisgaard Jørgensens tilgodehavende hos Rederianpartsselskabet FRJ for indkomstårene 1989-91 ikke ske i videre omfang end angivet i de administrativt fastsatte retningslinier, som gjaldt for de pågældende indkomstår....

Under disse omstændigheder finder Højesteret, at der - uanset de skattemæssige fordele, der kan være forbundet med ordningen - ikke er fornødent grundlag for at tilsidesætte rentefriheden mellem hovedanpartshaveren og selskabet. Som følge heraf tager Højesteret Freddy Riisgaard Jørgensens principale påstand til følge.”

Der var på dette tidspunkt – slutningen af 1990’erne – fokus på legalitetsprincippet. Skatteministeriet havde i 1996 tabt en række sager ved Højesteret, hvilket medførte, at Skatteministeriet iværksatte en undersøgelse af Højesterets praksis i sager, hvor myndighederne havde anvendt udvidende fortolkninger uden direkte støtte i loven eller forarbejderne. Undersøgelsen blev offentliggjort og kommenteret i TfS 1998.137¹⁴. Departementets konklusion var, at Højesteret syntes at have indskærpet kravet om klar hjemmel ved beskatning, således at der ikke kunne fortolkes i skærpende retning udover, hvad lovens tekst og eventuelle forarbejder klart tilkendegav. Der fremgik bl.a. følgende af redegørelsen:

”Den væsentligste hovedkonklusion er, at Højesteret synes at have indskærpet kravet om klar hjemmel til beskatning i lovgivningen. Synspunktet er formentlig, at er der tvivl om hjemmelsgrundlaget, er dette ubetinget myndighedernes problem. Heri ligger ikke blot, at der ikke kan fortolkes i skærpende retning, ud over hvad lovens tekst – og eventuelt klare lovmotiver – berettiger til; men tillige, at usikkerhed om rækkevidden af en hjemmel trækker i retning af en udvidende fortolkning, hvor dette er til gunst for skatteyderen”

Som det fremgår af det ovenfor citerede havde Højesteret på daværende tidspunkt fokus på, at myndighederne overholdt legalitetsprincippet, hvilket da også kom til udtryk i TfS 1998.199.H.

¹⁴ Redegørelsen er dateret den 9. januar 1998.

Højesterets dom refereret i TfS 1998.199.H vedrørte en skatteyder, der blev beskattet af en fikseret rente af tilgodehavender, som han havde opnået ved salg af en række udlejningsejendomme til anpartsselskaber, hvis anparter tilhørte et af ham ejet aktieselskab. Skatteyderen lod de betydelige tilgodehavender henstå uforrentede. Spørgsmålet i sagen var, om den skattepligtige skulle beskattes af en skønnet fikseret rente, som følge af den blotte renteindtægtsmulighed.

Skattedirektoratet forhøjede den skattepligtiges indkomst med 3.180.000 kr. svarende til en fikseret rente af tilgodehavendet (opgjort som diskontoen tillagt 4 %). Beløbet var skønnet til at svare til den manglende forretning af hans tilgodehavender i de anpartsselskaber, som var ejet af det aktieselskab, han var hovedaktionær i. Skattedirektoratets afgørelse blev påklaget til Skatteankenævnet, som stadfæstede afgørelsen.

Skatteankenævnets afgørelse blev herefter påklaget til Landsskatteretten. Landsskatteretten nåede dog ikke at træffe afgørelse inden 6 måneder, hvorfor sagen blev indbragt for Østre Landsret i medfør af overspringsreglen i den dagældende § 31 i skattestyrelsesloven.

Under sagen for landsretten procederede Kammeradvokaten¹⁵ hovedsageligt på, at der var tale om en indkomstforvridning, og at rentefriheden ikke var et sædvanligt forretningsmæssigt vilkår,

Landsretten fandt, at skattemyndighederne havde været berettigede til at tilsidesætte skatteyderens dispositioner i henhold til statskattelovens § 4, idet det ikke var godtgjort, at det usædvanlige arrangement var forretningsmæssigt begrundet.

Men dette var Højesteret ikke enig i. Ved en enstemmig dom gav Højesteret skatteyderen medhold. Der fremgår blandt andet følgende af præmisserne:

”Efter statskattelovens § 4, litra e, betragtes renter af udestående fordringer som skattepligtig indkomst. Hverken ved denne bestemmelse eller i skattelovgivningen i øvrigt er der taget stilling til, hvorvidt og i givet fald under hvilke omstændigheder aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes i en situation som den foreliggende...

...

Beskatning hos långiveren af en fikseret renteindtægt må herefter forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.

...

¹⁵ På vegne af Skatteministeriet.

Under disse omstændigheder finder Højesteret, at der ikke er hjemmel til at tilsidesætte aftalen mellem appellant og anpartsselskaberne om rentefrihed. Højesteret tager derfor appellantens principale påstand til følge.”

Højesterets indleder med at fastslå, at der ikke i statsskattelovens § 4, litra e eller i skattelovgivningen i øvrigt er taget stilling til, om aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes.

Denne indledning er interessant og fremstår central for den generelle fastlæggelse af anvendelsesområdet for statsskattelovens § 4. Temaet vil jo ofte være, at eftersom loven er fra 1903, vil en række af de problemstillinger, der opstår i et moderne samfund, ikke have været overvejet på tidspunktet for bestemmelsens vedtagelse.

Derefter åbner Højesteret dog for beskatning i de situationer, hvor der er tale om, at skatteyderen har tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.

Højesteret afslutter med at konkludere, at der under de foreliggende omstændigheder ikke er hjemmel til at tilsidesætte aftalen om rentefrihed.

Højesterets dom synes at være i tråd med den konklusion på Højesterets praksis, som Skatteministeriet var kommet frem til i redegørelsen refereret i TfS 1998.137.H. Nemlig at foreligger der tvivl om hjemmelsgrundlaget, er dette myndighedernes problem. En skærpende fortolkning kræver klar støtte i ordlyden og eventuelt klare lovmotiver.

TfS 1998.199.H. blev fulgt op af Højesterets dom refereret i TfS 1998.238.H. Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt der var hjemmel til beskatning hos långiveren af en fikseret renteindtægt i den situation, hvor et moderselskab rentefrit havde ydet et lån til sit datterselskab. Låntager var blevet beskattet af et skattepligtigt tilskud, som var opvejet af et korresponderende rentefradrag. Vestre Landsret havde givet Skatteministeriet medhold. Der fremgik følgende af præmisserne fra landsretten:

”Efter statsskattelovens § 4 betragtes renter, der kunne være indvundet, som skattepligtig indkomst, og sagsøgerne, som er interesseforbundne, har ikke godtgjort, at aftalen om rentefriheden på lånet stort 2.100.000 kr. er forretningsmæssigt begrundet.”

Kammeradvokaten havde for landsretten blandt andet gjort gældende, at det fulgte af statsskattelovens § 4, at der til den samlede skattepligtige årsindtægt også skulle medregnes *et potentielt afkast af et aktiv* og dermed ikke kun en realiseret økonomisk fordel.

Som følge af Højesterets dom refereret i TfS 1998.199.H, tog Skatteministeriet imidlertid bekræftende til genmæle for Højesteret. Herefter tog Højesteret appellantens påstand til følge, og långiver blev dermed ikke beskattet af en fikseret renteindtægt.

Afsigelsen af TfS 1998.199.H medførte, at lovgiver vedtog ligningslovens § 2 ved lov nr. 432 af 26. juni 1998, jf. kapitel 4.

Efter TfS 1998.199.H kan der som udgangspunkt ikke foretages rentefiksering uden for anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, med mindre der foreligger omgåelse¹⁶.

3.4. Huslejekfiksering

Det fremgår af statsskattelovens § 4, litra b, at der til den skattepligtige indkomst medregnes indtægter:

”b) af Bortforpagtning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;”

Bestemmelsen fik sin nuværende ordlyd ved lov nr. 149 af 10. april 1922¹⁷, idet den ovennævnte formulering i litra b, 2. pkt. blev indsat i stedet for *”den Lejlighed, som en Ejer selv har beboet, beregnes som Indtægt for ham efter den Leje, han ved Udleje deraf maatte have kunnet faa”*.

I forarbejderne til ændringsforslaget til § 4¹⁸ er det anført, at det skulle præciseres, at skattepligten foreligger, selvom den pågældende lejlighed har henstået ubenyttet.

Der er dermed skabt en særskilt hjemmel til beskatning af værdi af egen bolig og dermed til at beskatte en fikseret huslejeindtægt i relation til egen anvendelse af egen bolig. Der skal således sondres mellem beskatning af en fikseret lejeindtægt og beskatning af værdi af egen bolig, idet der i statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt., 1 komma er særskilt hjemmel til at beskatte lejeværdi af egen bolig.

I de tidligere gældende bestemmelser i ligningslovens § 12 A¹⁹ og §§ 15 A-I²⁰ havde lovgiver taget stilling til spørgsmålet om beskatning af huslejeindtægter. Der var vedtaget særregulering om beregning af lejeværdi af egen bolig i to forskellige situationer. Ligningslovens § 12 A regulerede den situation, hvor den skattepligtige stillede sin egen bolig til rådighed for en pårørende uden at opkræve en leje. Ligningslovens §§ 15 A-15 I indeholdt regler om beregning af lejeværdi af egen bolig.

¹⁶ Lærebog om Indkomstskat af Aage Michelsen m.fl., 16. udgave, 2015, side 700-701.

¹⁷ RT 1921/22, tillæg C, spalte 525 ff.

¹⁸ RT 1921/22, tillæg A, spalte 3172/3173.

¹⁹ Lov nr. 490 af 24. juni 1992.

²⁰ Lov nr. 303 af 14. juni 1974.

Ligningslovens § 12 A blev indsat ved lov nr. 490 af 24. juni 1992. Formålet med bestemmelsen var, at en skattepligtig ikke skulle betale skat af den del af egen bolig, eller en bolig i tilknytning hertil, som uden betaling eller mod en mindre betaling blev stillet til rådighed for forældre, bedsteforældre eller lign. Hovedprincippet var, at ejeren, der uden eller mod delvis betaling stillede en bolig til rådighed, alene blev beskattet, som beboede han selv boligen.

Inden lovforslaget²¹ blev fremsat havde skatteministeren, Anders Fogh Rasmussen besvaret nogle spørgsmål foranlediget af en artikel i Jyllandsposten. Det fremgik af artiklen, at en mand, der havde sin ældre moder boende i en selvstændig lejlighed, blev beskattet af en fiktiv lejeindtægt. Spørgsmål og svar er refereret i TfS 1991.455²². Der blev stillet spørgsmål om beskatningen af den fiktive lejeindtægt. Skatteministeren besvarede spørgsmålet som følger:

”Efter de gældende lejeværdiregler skal en skatteyder, der f.eks. har sin gamle moder boende i sin ejendom, beskattes af en beregnet lejeværdi. Skatteministeren er enig med forespørgerne i, at det skal kunne betale sig at passe de ældre familiemedlemmer frem for at lade det offentlige overtage opgaven gennem dyre plejehjemspladser. En eventuel løsning gennem ændring af skattereglerne må dog ikke gøre disse mere indviklede.

Baggrunden for det problem, som spørgeren nævner, skal søges i reglerne om beskatning af lejeværdi af egen bolig. Lejeværdien af egen bolig i den skattepligtiges egen ejendom medregnes ved indkomstopgørelsen. Dette gælder, hvad enten der er gjort brug af beboelsesretten eller ej. For ejendomme, der indeholder en selvstændig lejlighed, der tjener til bolig for ejeren, beregnes lejeværdien efter procentreglerne. I et enfamilieshus beregnes lejeværdien af hele huset, selv om f.eks. husets 1. sal bebos af en ældre slægtning.

For tofamilieshuse, hvor ejeren bebor den ene lejlighed, beregnes lejeværdi for denne som nævnt ovenfor. Er tofamilieshusets anden lejlighed udlejet, beskattes ejeren af lejeindtægter fratrukket standardfradrag. Udlejes der vederlagsfrit eller til en leje, der er mindre end markedslejen, beskattes ejeren af forskellen mellem den eventuelt modtagne leje og markedslejen.

Baggrunden for disse regler er, at ejeren ved at acceptere ingen eller en lav husleje i realiteten oppebærer et beløb, som straks tilbagegives til modtageren”

Det var dermed lagt ind som en forudsætning for bestemmelsen, at ejeren af ejendommen skulle beskattes af den del af friboligen, som vederlagsfrit blev stillet til rådighed for familiemedlemmet. Det var herved lagt til grund, at hjemlen til beskatning fremgik af statskattelovens regler om beskatning af egen bolig, jf. § 4, stk. 1, litra b, 2 pkt., idet det fremgår heraf, at ejeren af boligen beskattes af værdien af egen bolig, hvad enten han anvender den eller ej. Der blev derved foretaget en udvidende fortolkning af bestemmelsen ved at sidestille manglende anvendelse af egen bolig

²¹ LFF nr. 217 af 30. januar 1992.

²² Spørgsmål 860 og 871 af 4. november 1991 af Kofoed-Svendsen (KFP) og Ole Donner refereret i TfS 1991.455.

med den situation, hvor boligen blev stillet til rådighed til en lav eller ingen husleje til nærtstående til ejeren.

Ved lov nr. 425 af 26. juni 1998 blev reglerne om beregning af lejeværdi af egen bolig erstattet af ejendomsværdiskatteloven. Dermed blev beskatningshjemlen fjernet fra indkomstskattesystemet og underlagt ejendomsværdibeskatning. Ligningslovens § 12 A blev ændret samtidig. Efter ændringen blev grundbeløbet, som ejeren af ejendommen maksimalt skulle beskattes af, opgjort med udgangspunkt i ejendomsværdiskatten. Statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. var ikke længere beskatningshjemmel i relation til de tilfælde, der var omfattet af ejendomsværdiskattelovens anvendelsesområde²³.

Ligningslovens § 15 A blev oprindeligt indsat ved lov nr. 303 af 14. juni 1974, og den blev ændret i forbindelse med vedtagelsen af ejendomsværdiskattelovens vedtagelse, idet der blev indsat en henvisning til ejendomsværdiskatteloven. Såvel den nuværende som den daværende bestemmelse indeholder en præcisering af, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregnes en lejeværdi af bolig i egen ejendom, jf. statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. Bestemmelsen kan bedst betegnes som en beregningsregel for opgørelse af værdi af egen bolig²⁴. Efter vedtagelsen af ejendomsværdiskatteloven er det hovedsagelig denne lovs bestemmelser, der regulerer forholdet²⁵.

I det følgende vil praksis i relation til beskatning af fikserede lejeindtægter blive gennemgået i forhold til personer, selskaber og erhvervsdrivende.

3.4.1. Personers udlejning til nærtstående

Sagen i SKM 2002.547.H drejer sig om beskatning af en skønsmæssigt ansat udlejningsværdi. Skatteyderen og dennes søster havde arvet en ejerlejlighed, som de udlejede til skatteyderens datter for en månedlig leje på 3.200 kr. Markedslejen udgjorde 4.500 kr. Skatteyderen var blevet anset for skattepligtig af hendes andel af en skønsmæssigt ansat udlejningsværdi fastsat til markedslejen.

Der var dissens hos Landsskatteretten. Der fremgik følgende af præmisserne:

”Landsskatteretten bemærker, at indtægter ved udlejning af fast ejendom er indkomstskattepligtige og skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b, 1. pkt.

²³ Jane Bolander, Huslejekfiksering i SPO 2002.395.

²⁴ Tidligere i samspillet med bestemmelserne i ligningslovens § 15B-15I.

²⁵ Den kommenterede ligningslov af Mette Klingsten, 2000, side 591.

To retsmedlemmer, herunder retsformanden finder, at dersom ejeren af en fast ejendom overlader benyttelsen af denne eller en del af denne til en slægtning eller en anden nærtstående person enten vederlagsfrit eller for en lavere leje end den objektive udlejningsværdi, kan ejeren beskattes af differencen op til det beløb, som ejendommen kan indbringe ved udlejning til tredjemand, jf. statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b, 1. og sidste pkt. og UfR 1983.16 H.....

Et retsmedlem finder, at der ikke er hjemmel til at beskatte klageren af den fiktive lejeindtægt, jf. statsskattelovens § 4, litra b, og voterer derfor for at give klageren medhold.” ...

”Det er i retspraksis antaget, at der i statsskattelovens § 4, litra b, er hjemmel til under visse betingelser at foretage beskatning hos ejeren af en ejendom, som udlånes eller lejes ud for en husleje, der ligger under markedslejen.

Ved afgørelsen af, om der i det foreliggende tilfælde kan ske beskatning af en fikseret lejeindtægt, finder vi, at der må lægges vægt på, at sagsøgeren ejede den pågældende lejlighed sammen med sin søster – der ikke er blevet beskattet af nogen fikseret lejeindtægt – og på, at forskellen mellem den aftalte leje og markedslejen udgør et beløb af ret begrænset størrelse.

Vi finder herefter, at der ikke har været tilstrækkeligt grundlag for efter statsskattelovens § 4, litra b, som sket at foretage beskatning hos sagsøgeren af en lejeindtægt, hun ikke har oppebåret.

Vi har herved også taget i betragtning, at praksis om beskatning af fikseret leje efter vores opfattelse i dag må vurderes i lyset af Højesterets dom af 11. september 1998 (Ugeskrift for Retsvæsen 1998, side 584²⁶)”

En landsdommer dissenterede og var af den opfattelse, at der var hjemmel i statsskattelovens § 4 til at beskatte en fikseret lejeindtægt. Han anførte følgende:

”Sagsøgeren og hendes søster har overladt benyttelsen af ejendommen til sagsøgerens datter for en leje, der må anses for væsentligt lavere end markedslejen, og som må antages at være fastsat på baggrund af det nære slægtskabsforhold. 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 tilstrækkelig hjemmel for i et tilfælde som det foreliggende at anse sagsøgeren for skattepligtig af en skønnet lejeværdi. Jeg stemmer derfor for at tage sagsøgtens påstand om frifindelse til følge”

Højesteret fandt, at fiktionsbeskatningen havde hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, om skattepligt af bl.a. indtægt ved udlejning af fast ejendom sammenholdt med bestemmelsens 2. pkt. om

²⁶ Henvisning til TfS 1998.199 H.

lejeværdi af egen bolig, ligesom Højesteret fraveg Landsrettens øvrige præmisser. Skatteministeriet blev herefter frifundet. Højesteret anførte 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 tilstrækkelig hjemmel for, at den ejer af en beboelsejendom, der vederlagsfrit eller for en leje, der er ikke uvæsentligt lavere end markedslejen, har overladt benyttelsen af ejendommen til en slægtning eller en anden nærtstående person, anses for skattepligtig af en skønnet lejeværdi.”

Højesteret kom dermed frem til, at der skulle foretages en beskatning hos udlejer af en fikseret husleje i medfør af statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. sammenholdt med § 4, litra b, 2. pkt. Dermed blev statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. om udleje af urørligt gods udvidet til ligeledes at vedrøre den situation, hvor udlejeren ikke havde modtaget hele den økonomiske fordel, som blev beskattet – nemlig differencen op til markedslejen. Ligesom anvendelsesområdet for statsskattelovens § 4, litra b, hvorefter ejeren beskattes af værdi af egen bolig, også hvis han ikke anvender den, blev udvidet til at vedrøre den situation, hvor ejeren af lejligheden havde udlejet den. Det må antages, at det ved Højesterets dom i SKM 2002.547 blev fastslået, at der i statsskattelovens § 4, litra b, 1 pkt. sammenholdt med 2. pkt. er hjemmel til beskatning af en fikseret indtægt ved udlejning til nærtstående til en lavere leje end markedslejen²⁷.

3.4.2. Selskabers udlejning

I en Højesteretssag refereret i UfR 1983.16.H. var spørgsmålet, om et selskab kunne beskattes af en fiktiv huslejeindtægt efter statsskattelovens § 4, litra b. Sagen omhandlede en dansker bosat i Schweiz. Han var hovedaktionær i en koncern, hvor et selskab havde udlånt et beløb rentefrit til et datterselskab. For det lånte beløb havde datterselskabet købt et fritidshus, som oprindeligt havde været købt af det selskab, der lånte datterselskabet pengene. Hovedaktionæren anvendte fritidshuset mod betaling af en mindre leje. Ligningsmyndighederne havde beskattet selskabet af en skønnet lejeværdi i medfør af statsskattelovens § 4, litra b. Såvel landsret som Højesteret var af den opfattelse, at der kunne ske beskatning. Der fremgik følgende af Højesterets præmisser:

”Indstævnte, der ikke bestrider, at appellanten må betragtes som et selvstændigt skattesubjekt, har til støtte for sin påstand – foruden til statsskattelovens § 4 b, 2. punktum, eller dennes analogi – henvist til bestemmelsens 1. punktum.

Under hensyn til den nære forbindelse mellem direktør Schmitz og appellanten og til vilkårene for og formålet med appellantens erhvervelse af ejendommen findes ligningsmyndighederne at have været berettiget til at ansætte lejeværdien som sket, og det tiltrædes, at der i hvert fald under de foreliggende omstændigheder ikke er grundlag for ved ansættelsen at

²⁷ Huslejefiksering af Jane Bolander SPO 2002.395 – kritisk over for dommen Aage Michelsen i RR. SM 2008.147.

tage hensyn til den renteudgift, som appellantten ville have haft, hvis det lån, som appellantten via Gardisette A/S har modtaget fra Schmitz, ikke havde været rentefrit.”

Højesteret medgiver dermed, at der kan ske beskatning af en fikseret leje i medfør af statskattelovens § 4, litra b eller dennes analogi. Således som præmisserne er formuleret synes det imidlertid som om, at det særligt er hovedaktionærens interesse i selskabets erhvervelse af ejendommen, som Højesteret er fokuseret på. Dommen kan formentlig tages til indtægt for, at der kan ske beskatning af et selskab med en fikseret lejeværdi, jf. statskattelovens § 4, litra b.

I TfS 1984.272.H tog Højesteret stilling om, om skattemyndighederne havde været berettiget til at forhøje et selskab med en yderligere lejeindtægt som følge af interessefællesskabet mellem selskabet og lejerne. Selskabets to helårshuse og sommerhus blev udlejet til hovedaktionæren og dennes to sønner, der ejede de øvrige aktier i selskabet. Huslejerne havde i en årrække været uændrede, indtil skattemyndighederne ansatte selskabets og skatteyderens indkomster efter en højere lejeværdi.

Højesteret fandt, at lejeaftalerne mellem selskabet ikke kunne sidestilles med lejeaftaler omfattet af boligreguleringslovens begrænsninger i adgangen til lejeforhøjelser, idet de ikke var indgået mellem kontraktpartnere med et sådant indbyrdes interessefællesskab, at lejeaftalerne ikke kunne danne grundlag for den skattemæssige ansættelse af lejeværdien. Lejeværdierne kunne herefter fastsættes ud fra et skøn over den til enhver tid værende udlejningsværdi.

I en Højesteretssag refereret i SKM 2005.418.H tog Højesteret stilling, om der – før indførelsen af ligningslovens § 2 – var hjemmel til at beskatte et selskab af en skønsmæssigt fastsat lejeindtægt som følge af, at selskabet havde stillet en lejlighed til rådighed for eneanpartshaveren, og at eneanpartshaveren havde ladet sin datter bebo lejligheden en del af året.

Lejligheden var beliggende i den ejendom, hvorfra selskabet drev sin vvs-virksomhed. Den blev i det pågældende indkomstårs første 6 måneder udlejet til anpartshaverens datter vederlagsfrit. Højesteret fandt, at der ikke var hjemmel til at beskatte selskabet alene på grundlag af, at det havde stillet lejligheden til rådighed for eneanpartshaveren, da hjemmelen til beskatning af lejeværdi af boliger, jf. statskattelovens § 4, litra b, 2. pkt., i medfør af selskabsskattelovens § 8, stk. 1 ikke omfatter selskaber. Derimod fandt Højesteret, at der kunne ske beskatning efter statskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. for den periode, hvor lejligheden havde været benyttet af datteren. Højesteret fandt herefter, at selskabet kunne beskattes af halvdelen af den for indkomståret fikserede markedsleje²⁸. Det kan formentlig udledes af dommen, at der er hjemmel til at fikserede leje, hvor skat-

²⁸ Dommen er kommenteret af Aage Michelsen i RR. SM 2008.147.

teyderen giver afkald på en indtægt, uden at dette har nogen forretningsmæssig begrundelse udover en begunstigelse af lejeren²⁹.

Sagen refereret i SKM 2008.824.H³⁰ vedrørte beskatningen et selskab, der havde udlejet sin franske ejendom til sin eneaktionær. Spørgsmålet var, om selskabet skulle medregne en lejeindtægt svarende til den fortjeneste, som selskabet ville have opnået ved udlejning til uafhængig tredje-
mand.

Landskatteretten anførte følgende i præmisserne:

”Et selskab, der stiller en bolig til rådighed for dets hovedaktionær enten vederlagsfrit eller for en lavere husleje end boligens udlejningsværdi, er skattepligtig af såvel de faktisk oppebårne lejeindtægter som af differencen op til den objektive udlejningsværdi af ejendommen, jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

Ved skønnet over den objektive udlejningsværdi af ejendommen tages der udgangspunkt i den leje, det lovligt kan opkræves efter lejelovgivningens regler. Der er ikke grundlag for at opgøre den objektive udlejningsværdi, der skal medregnes ved selskabets skatteansættelse, efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 5. Disse regler vedrører alene opgørelsen af den værdi af fri sommerbolig, der skal medregnes ved opgørelsen af indkomsten for den personkreds, der er omfattet af ligningslovens § 16. Hjemlen til beskatning af selskabet af en leje er derfor ligningslovens § 2, stk. 1. Den objektive udlejningsværdi må derfor ansættes til 8% af ejendomsværdien af ejendommen, hvis der mangler sikre holdepunkter for, hvad der ville kunne opnås ved udleje til fremmede, jf. TfS 1984.272 H.”

Landsretten anførte følgende:

*”Realiteten har således været, at H, uden for sommersæsonen, har kunnet disponere over ejendommen, og at han også faktisk har gjort dette, i et omfang der svarer til en ejers, hen-
set til ejendommens beliggenhed og hans arbejdsmæssige forhold.*

Der er således for årene 1996 og 1997 hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., og for årene 1999 og 2000 i ligningslovens § 2 til ved opgørelsen af resultatet for ejendommen i Frankrig at medregne en lejeindtægt svarende til, hvad en uafhængig tredjemand skulle have betalt.”

Højesteret anførte følgende i præmisserne:

”Af de grunde, der er anført af landsretten, tiltræder Højesteret, at det er lagt til grund, at H har haft rådighed over ejendommen i Frankrig i de perioder, hvor den ikke var udlejet til anden side. Ved opgørelsen af resultatet af ejendommen for de omhandlede indkomstår er der herefter hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., og for årene 1999 og 2000 tilli-

²⁹ TfS 2006.660, Omgåelse og fiksering af indkomst af dr.jur. Søren Mørup.

³⁰ UfR 2009.113.

ge i ligningslovens § 2, til at medregne en lejeindtægt svarende til den fortjeneste, som selskabet ville have opnået ved helårsudlejning til en uafhængig tredjemand, jf. herved Højesterets dom i U 2005.658”

Højesteret fandt, at der var hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. i de indkomstår, hvor ligningslovens § 2 endnu ikke var trådt i kraft, og derefter tillige i ligningslovens § 2. Dommen kan forstås således, at der gælder en dobbelt hjemmel og dermed kan foretages en hjemmelsangivelse til både statsskattelovens § 4, litra b og ligningslovens § 2. Men dommen kan også tages til indtægt for, at såfremt der altid har været hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, så ændres dette ikke ved, at ligningslovens § 2 er trådt i kraft. En sådan forståelse af dommen synes at være i overensstemmelse med såvel lex specialis og lex posterior princip, hvorfor den rette hjemmels-henvisning alene er ligningslovens § 2, hvis transaktionen er omfattet af denne bestemmelse. En samtidig anvendelse af begge bestemmelser ville udvande anvendelsesområderne for dem begge og være retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

3.4.3. Erhvervsvirksomheders udlejning

I en Højesterets dom refereret i SKM 2007.438.H fandt Højesteret, at der var hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. til at beskatte differencen til markedslejen ved udlejning af erhvervslokaler til en samlever. Højesteret anførte følgende i præmisserne.

”Højesteret tiltræder, at en ejer af erhvervslokaler – ligesom en ejer af beboelseslokaler – i medfør af statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., kan beskattes af en skønnet lejeværdi i tilfælde, hvor ejeren vederlagsfrit eller for en leje, der er ikke uvæsentligt lavere end markedslejen, har overladt benyttelsen af lokalerne til en nærtstående, jf. herved Højesterets domme i UfR 2003 s. 150 og UfR 2006 s. 238.”

Bestemmelsen fandtes således at indebære, at der kunne ske beskatning af vederlagsfri benyttelse af alle typer ejendomme.

3.5. Fiksering af jagtleje

I en Højesterets sag refereret i TfS 1999.778.H. havde skattemyndighederne anset to direktører og hovedaktionærer i et aktieselskab for skattepligtige af værdien af jagtretten i selskabets plantage.

Højesteret lagde til grund, at disse skatteydere havde rådighed over selskabet og dermed over jagtretten, og at de begge var aktive jægere. Der fandtes derfor at være en formodning for, at de havde udøvet jagtretten. Den ene af skatteyderne havde i 1992 og 1993 deltaget i selskabsjagter og flere gange skudt et større antal dyr, og landsrettens dom blev stadfæstet for denne skatteyder.

Den anden skatteyder var i 1992 holdt op med at gå på jagt, da han på grund af hustruens helbred opholdt sig meget hjemme, og Højesteret fandt, at han havde afkræftet formodningen om, at han havde udnyttet jagtretten.

Højesteret anførte følgende i præmisserne:

”Statsskattelovens § 4, litra b, indeholder efter sin ordlyd hjemmel til at beskatte den økonomiske fordel, der kan ligge i vederlagsfri benyttelse af andres jagtret.

...

Det er ubestridt, at Svend Aage Jensen og Helge Bruno Jensen i årene 1992 og 1993 havde rådighed over selskabet og dermed over jagtretten i Broesbøl Plantage og over jagtgården. De har ikke oplyst nogen årsag til, at selskabet ikke udlejede jagtretten. De havde begge været aktive jægere i en årrække.

På denne baggrund finder Højesteret, at der er en formodning for, at Svend Aage Jensen og Helge Bruno Jensen har udnyttet jagtretten og jagtgården i privat øjemed.

Helge Bruno Jensen var fortsat aktiv jæger. Ud over deltagelse i selskabsjagterne havde han i 1992 og 1993 sammen med skovfoged Anders Peter Jørgensen flere gange skudt et større antal dyr i plantagen. På denne baggrund - og uanset det forklarede om karakteren af denne aktivitet - finder Højesteret, at han ikke har afkræftet den nævnte formodning.

Svend Aage Jensen er født i 1920 og har forklaret, at hans hustrus helbred kræver, at han for det meste opholder sig hjemme. Han var derfor i 1992 holdt op med at gå på jagt og deltog heller ikke i de årlige selskabsjagter som skytte. Højesteret finder herefter, at Svend Aage Jensen har afkræftet formodningen for, at han har udnyttet jagtretten og jagtgården i privat øjemed.

...

Højesteret stadfæster herefter dommen for så vidt angår Helge Bruno Jensen og tager Svend Aage Jensens påstand til følge”

Som det fremgår af Højesterets præmisser ville der være hjemmel til at beskatte en værdi af en jagt leje i medfør af statsskattelovens § 4, litra b, hvis der var vel og mærke var tilgået jægeren en økonomisk fordel. Derfor blev alene den jæger, der reelt havde benyttet jagten beskattet af rådigheden.

I Landsskatterets afgørelse af 29. september 2000, j.nr. 2-2-1822-1036 tog Landsskatteretten stilling til, om et selskab kunne beskattes af en fikseret jagtleje. Et selskab var ejet af 215 anpartshavere, hvor ingen rådede over mere end 5 %. Selskabet ejede et skovareal, hvor der hvert år blev afholdt fire jagter. Anpartshaverne kunne deltage i jagterne uden betaling. Skattemyndighederne havde fundet, at anpartshaverne skulle beskattes af den fri anvendelse af skovarealerne til jagt som maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A. Der blev dog set bort herfra som følge af den lave værdi.

I sagen udtaler Landsskatteretten herefter:

“Efter SL § 4, b, 1. pkt., beskattes indtægt af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørlig og urørlig gods, såvel som vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods.

Landsskatteretten finder ikke, at der er hjemmel i SL § 4 b, 1. pkt., til at beskatte selskabet af en fikseret lejeindtægt af den omhandlede jagtret, idet denne bestemmelse efter sin ordlyd alene hjemler beskatning af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods, men retten skal med henvisning til højesteretsdom af 11. februar 1998 samt til højesteretsdom af 3. marts 1998 bemærke, at beskatning af selskabet af den fikserede lejeindtægt af jagtrenten efter SL § 4 b må forudsætte, at der med den foretagne disposition er tilsigtet en klar indkomstforvridning eller omgåelse af skattelovgivningen. Da disse betingelser for fiksering af en lejeindtægt ikke er opfyldt i det foreliggende tilfælde, og da betingelserne for LL § 2 for korrektion af samhandelsvilkår ikke kan anses for opfyldt, nedsættes ansættelserne efter selskabets principale påstand.”

Landsskattens kendelse indleder med at redegøre for, at lejeindtægter beskattes og vederlagsfri benyttelse af andres gods beskattes i medfør af statsskattelovens § 4, litra b. Hvorefter Landsskatteretten konkluderer, at der ikke er hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. til at fikse en lejeindtægt af jagtlejen, medmindre der er omgåelse eller klar indkomstforvridning, jf. TfS 1998.199.H.

Kendelsen kan formentlig tages til indtægt for, at der ikke er hjemmel til at beskatte selskabet, idet der ikke er tilgået selskabet en økonomisk fordel. Landsskatterettens henvisning til statsskattelovens § 4, litra b, må formentlig forstås således, at det er rettens opfattelse, at en jagtleje ikke kan sidestilles med en bolig, hvorfor bestemmelsen ikke finder anvendelse. Ligningslovens § 2 var ikke trådt i kraft i de pågældende år, og kontrolbestemmelsen var heller ikke opfyldt, hvorfor bestemmelsen ikke kunne finde anvendelse³¹.

3.6. Opsummering

Det kan sammenfattende konstateres, at der hverken i henhold til ordlyden af statsskattelovens § 4 eller forarbejderne til denne umiddelbart kan udledes, at bestemmelsen indeholder hjemmel til beskatning af fikserede indtægter. Bestemmelsens anvendelsesområde synes at være centreret om de situationer, hvor den skattepligtige har modtaget en økonomisk fordel, og der dermed er tilgået den skattepligtige en indtægtsforøgelse, eller den skattepligtige i det mindste har haft mulighed for at disponere over en økonomisk fordel.

Fortolkes statsskattelovens § 4 i et historisk lys, understøtter det opfattelsen af, at det ikke i forbindelse med vedtagelsen af bestemmelsen har været overvejet, at fikserede indtægter skulle beskattes. Den blotte mulighed for en indtægt synes dermed ikke at kunne medføre beskatning efter

³¹ SR-Skat 2003.220 Bent Ramskov.

statsskattelovens § 4. En eventuel fiksering af indtægter vil derfor fordre, at der foreligger omgåelse.

Højesterets præmisser i TfS 1998.199.H synes at tiltræde dette synspunkt i relation til beskatning af fikserede renteindtægter. Henset hertil forekommer det mest nærliggende at antage, at der ikke efter statsskattelovens § 4 kan foretages fiksering af indtægter, med mindre der foreligger omgåelse. Det eneste, der kan understøtte, at der kan foretages fiksering af indtægter i medfør af statsskattelovens § 4 kan være, at opregningen i bestemmelsen ikke skal anses for udtømmende.

Statsskattelovens § 4, litra b gør indtægter ved udlejning skattepligtig. Bestemmelsen indeholder ikke en nærmere afklaring af, hvad der gør sig gældende, hvis udlejningen er vederlagsfri. Det er imidlertid i praksis, jf. domsgennemgangen, antaget, at der er hjemmel til beskatning af fikseret leje af ejendomme, hvis udlejningen ikke sker på markedsvilkår. Det er formentligt, fordi anvendelsesområdet for beskatning af værdi af egen bolig, jf. statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. er udvidet. Bestemmelsen indeholder særskilt hjemmel til at fikserer en lejeværdi, også hvor ejeren ikke anvender boligen. Bestemmelsen er anvendt i samspil med statsskattelovens § 4, litra b, 1 pkt.

I praksis har statsskattelovens § 4, litra b hjemlet beskatning af en fikseret lejelindtægt i relation til såvel personer som selskaber og også ved udlejning af erhvervslokaler til en nærtstående.

Ved beskatning af en vederlagsfri jagtleje i medfør af statsskattelovens § 4, litra b, tillagde Højesteret det betydning om, der var tilgået den skattepligtige en økonomisk fordel. Ligesom det kan konstateres, at Landsskatteretten tidligere har lagt til grund, at statsskattelovens § 4, litra b ikke indeholdt hjemmel til beskatning af en fikseret lejeindtægt ved jagtleje.

4. ANALYSE AF LIGNINGSLOVENS § 2

4.1. Indledning

Nærværende kapitel 4 indeholder en nærmere redegørelse for anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, stk. 1 med fokus på hvilke typer af transaktioner, der må anses for omfattet af bestemmelsen.

Inden ligningslovens § 2 analyseres, redegøres der for bestemmelsens historiske, internationale og skatteretlige kontekst.

4.2. Historisk kontekst

Ligningslovens § 2 blev indsat ved lov nr. 432 af 26. juni 1998. Baggrunden for indførelsen af bestemmelsen var, at Højesteret i en principiel dom refereret i TfS 1998.199.H³² havde statueret, at der hverken i statsskattelovens § 4, litra e eller i skattelovgivningen i øvrigt var hjemmel til at beskatte en långiver af en fikseret rente ved rentefrie lån mellem interesseforbundne parter, med mindre der forelå omgåelse. Med dommen blev en længerevarende praksis, hvorefter skattemyndighederne havde fikseret renteindtægter mellem interesseforbundne parter i medfør af statsskattelovens § 4, litra e, anset for uhjemlet. Dommen er gennemgået ovenfor.

Indtil ligningslovens § 2 trådte i kraft i 1998, indeholdt selskabsskattelovens § 12³³ et almindeligt armslængdeprincip. Det fremgik af ordlyden af bestemmelsen, at den alene vedrørte korrektion af samhandelsvilkår mellem danske selskaber eller foreninger, som var kontrolleret af en udenlandsk virksomhed. På trods af, at bestemmelsen efter ordlyden ikke omfattede dispositioner mellem et dansk moderselskab og dets udenlandske eller danske datterselskab, var der i teorien enighed om, at transfer pricing princippet i bestemmelsen i almindelighed var gældende inden for koncerner³⁴. Selskabsskattelovens § 12 havde imidlertid kun haft et begrænset virkeområde³⁵. Bestemmelsen blev ophævet i 1998 samtidig med indførelsen af ligningslovens § 2.

4.3. Skatteretlig kontekst

Efter Højesterets afsigelse af TfS 1998.199.H blev forslaget til ligningslovens § 2 fremsat den 2. juni 1998³⁶.

Det fremgår af forarbejderne³⁷, at formålet med lovforslaget var at få lovfæstet, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der tilsvarende de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte. Interesseforbundne parter skal altså handle ud fra armslængdeprincippet på markedsvilkår. Formålet med vedtagelsen af bestemmelsen var at forhindre fortsat tvivl om adgangen til at foretage korrektioner mellem interesseforbundne parter.

Det præciseres endvidere i forarbejderne, at det hidtil – altså indtil Højesterets dom refereret i TfS 1998.199.H – har været lagt til grund, at principperne i statsskattelovens § 4-6 om, at enhver *kun* skal beskattes af sine egne indtægter, men af *alle* sine skattepligtige indtægter, skulle fortol-

³² Højesterets dom blev afsagt den 11. februar 1998 – jf. gennemgang ovenfor.

³³ Indsat ved lov nr. 255 af 11. juni 1960.

³⁴ Se Transfer Pricing i international skatteretlig belysning af Jan Pedersen, 1. udgave, 1998, side 54 og 55. Se også Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret af Jens Wittendorff, 1. udgave, 2009, side 266-268. Se ligeledes LFF nr. 101 af 2. juni 1998.

³⁵ Se bl.a. Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 16. udgave, 2015, side 1168.

³⁶ LFF nr. 101 af 2. juni 1998.

³⁷ LFF nr. 101 af 2. juni 1998 under de ”Almindelige bemærkninger”.

kes således, at skattemyndighederne kunne korrigere den skattepligtige indkomst, hvis der ikke var handlet på armslængdevilkår.

Lovgiver er tilbageholdende med at fremkomme med generelle bemærkninger om betydningen af TfS 1998.199.H i forarbejderne. Der anes en vis modstand mod fuldt ud at anerkende, at dommen skulle gøre endeligt op med, at statsskattelovens §§ 4-6 ikke hjemler en generel adgang til fiksering af indtægter. Det anføres således under de almindelige bemærkninger, at det er tvivlsomt, hvilken rækkevidde Højesterets dom har for korrektioner af priser og vilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem interesseforbundne parter. Det fremgår videre i den forbindelse, at lovforslaget tilsigter at fjerne denne usikkerhed med hensyn til skattemyndighedernes adgang til at foretage korrektioner af priser og vilkår ved transaktioner mellem interesseforbundne parter. Dermed tilsigtes det en gang for alle i de transaktioner, der er omfattet af ligningslovens § 2, at der bliver gjort op med usikkerheden vedrørende anvendelsen af statsskattelovens § 4 som hjemmel ved korrektion af priser og vilkår mellem interesseforbundne parter.

I den forbindelse er det væsentligt at være opmærksom på samspillet mellem ligningsloven og statsskatteloven. Det fremgår af ordlyden af ligningslovens § 1, at udgangspunktet for påligning af indkomstskat til staten er statsskattelovens bestemmelser med de ændringer og tilføjelser, der fastsættes i ligningsloven. Ligningslovens § 1 henviser til lov nr. 149 af 10. april 1922, statsskatteloven, som grundlag for dansk indkomstbeskatning. Hovedreglerne i statsskattelovens §§ 4-6 er således grundlaget for den skattepligtiges indkomst, mens ligningsloven *supplerer og ændrer* statsskattelovens udgangspunkt i en række konkrete situationer³⁸, der er defineret i lovens bestemmelser.

Statsskattelovens §§ 4-6 suppleres dermed af ligningslovens § 2, som ud fra et *lex specialis* synspunkt er rette hjemmel, hvis der skal korrigeres transaktioner mellem interesseforbundne, således som disse er defineret i bestemmelsen. I henhold til den klassiske fortolkningslære har *lex specialis* fortrinsret fremfor *lex generalis*³⁹. Samme resultat følger af *lex posterior* princippet, hvorefter en nyere lov går forud for en ældre lov.

Ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3 B⁴⁰ er begge centrale bestemmelser i relation til transfer pricing korrektioner. Ligningslovens § 2 vedrører den materielle transfer pricing lovgivning, mens skattekontrollovens § 3 B vedrører den formelle del.

Skattekontrollovens § 3 B har til formål at sikre, at skattemyndighederne får behørigte oplysninger om, hvorvidt der foreligger koncerninterne transaktioner, jf. ligningslovens § 2. Bestemmelsen

³⁸ Se Ligningsloven med kommentarer af Mette Klingsten m.fl., 2000, 1. udgave, side 67.

³⁹ Se Retskilder og Retsteorier af Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, 4. udgave, 2014 side 251.

⁴⁰ Indsat ved lov nr. 131 af 25. februar 1998.

skal tillige sikre, at virksomhederne sørger for, at der foreligger behørig dokumentation for de koncerninterne transaktioner, således at skattemyndighederne har mulighed for at vurdere, om der er handlet på armslængdevilkår.

Skattekontrollovens § 3 B etablerede ikke en selvstændig hjemmel til beskatning, men bestemmelsen var baseret på en forudsætning om, at der fandtes en hjemmel til korrektioner af transaktioner mellem interesseforbundne i medfør af statsskattelovens § 4 – en hjemmel, som Højesteret i TfS 1998.199.H kom frem til reelt ikke bestod. I forarbejderne til ligningslovens § 2 er en del af forarbejderne til skattekontrollovens § 3 B⁴¹ derfor citeret.

Det fremgår af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5⁴², at der gælder en forlænget ansættelsesfrist for skattepligtige omfattet af blandt andet skattekontrollovens § 3.

Fortolkningen af skattekontrollovens § 3 B og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 har vist sig at få betydning i relation til fortolkningen af ligningslovens § 2, jf. nedenfor under afsnit 4.5.

4.4. Internationale aspekter

Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens 2, at principper for korrektioner svarer til de grundlæggende OECD-principper for transfer pricing⁴³. I forarbejderne til skattekontrollovens § 3 B fremgår det, at skattemyndighederne ved ligningen vil anvende principperne i OECD's retningslinjer for transfer pricing⁴⁴.

I OECD's modeloverenskomst er armslængdeprincippet defineret i artikel 9. OECD har udskilt kommentarerne til artikel 9 i en særskilt rapport, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration", kaldet OECD's TP Guidelines.

Siden 2013 har OECD og G20-landene arbejdet med et projekt vedrørende de multinationale koncerners skattemæssige adfærd; det såkaldte BEPS-projekt med en tilhørende handlingsplan. Handlingsplanen består af 15 punkter eller 'actions', hvoraf 4 vedrører transfer pricing problemstillinger. Action 13 vedrører dokumentationspligten⁴⁵.

Der har internationalt været et øget fokus på transfer pricing korrektioner, herunder både på beskatningen af de multinationale selskaber og på fordelingen af de betalte skatter. Dette har haft den betydning, at der nationalt har været et øget fokus på den nationale transfer pricing lovgivning.

⁴¹ LFF nr. 84 af 14. november 1997.

⁴² Tidligere skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 videreført i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

⁴³ LFF 101 af 2. juni 1998, Under de "Almindelige bemærkninger, afsnit "Lovfæstelse af armslængdeprincippet.

⁴⁴ LFF nr. 84 af 14. november 1997, under de "Almindelig bemærkninger".

⁴⁵ Rapporten vedrørende action 13 blev offentliggjort på OECDs hjemmeside den 5. oktober 2015.

I den forbindelse er det væsentligt at være opmærksom på, at dobbeltbeskatningsoverenskomster alene regulerer fordelingen af beskatningsretten mellem de kontraherende stater: De indeholder ikke selvstændig hjemmel til beskatning. Dette princip bliver i litteraturen kaldt den gyldne regel. Det følger heraf, at uanset om et land har fået tildelt beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, forudsætter beskatning altid intern hjemmel til at beskatte en given indkomst⁴⁶. Rækkevidden af anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 er derfor af afgørende betydning i relation til transfer pricing sagerne, idet bestemmelsen indeholder den interne nationale hjemmel til beskatning i disse sager.

Det er herefter relevant at analysere ligningslovens § 2, stk. 1 med henblik på at få afklaret, hvilke typer af transaktioner, der skal anses for omfattet af bestemmelsen.

4.5. Fortolkning af ligningslovens § 2

Ligningslovens § 2 er helt overordnet en værnsregel, som giver myndighederne hjemmel til at korrigere priser og vilkår i kontrollerede transaktioner, således at de tilsvarende, hvad der kunne aftales mellem uafhængige parter – altså til markedsvilkår.

Ligningslovens § 2 blev indsat ved lov nr. 432 af 26. juni 1998. Af bestemmelsens stk. 1 fremgår følgende:

”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,*
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller*
- 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknøttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,*

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlovningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (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 m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt”

⁴⁶ Se Den internationale skatteret i dansk perspektiv af Peter Koerver, Michael Telle og Katja Dyppel, 1. udgave 2015, side 81.

Bestemmelsen regulerer alene korrektion af en særlig type transaktioner mellem en nærmere defineret kreds af interesseforbundne parter. Det skal derfor for det *første* afklares, mellem hvilke parter transaktionerne skal være foretaget⁴⁷. For det *andet* skal det afklares, hvilke typer transaktioner, der er omfattet af bestemmelsen⁴⁸.

Uden for anvendelsesområdet af bestemmelsen regulerer enten særlovgivning eller statsskattelovens § 4, om der kan foretages korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne eller ej. Det bemærkes i den forbindelse, at med mindre der foreligger et generelt eller konkret interessefællesskab har det formodningen for sig, at der handles til markedspriser og dermed på armslængdevilkår.

4.5.1. Parter omfattet af ligningslovens § 2

I henhold til ordlyden af ligningslovens § 2 skal transaktionerne være foretaget mellem skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over hinanden for, at bestemmelsen finder anvendelse. Der skal være en form for interessefællesskab. Det er nærmere defineret i ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 1-6, mellem hvilke parter, transaktionerne skal være indgået.

Selve den nærmere afgrænsning af kontrolbegrebet i ligningslovens § 2, stk. 1 ligger uden for denne afhandlings emneområde, hvorfor det blot skal konstateres, at anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 er kontrollerede transaktioner. Der skal helt overordnet være tale om et interessefællesskab, hvor en part udøver bestemmende indflydelse over en anden part, en såkaldt vertikal forbindelse. Alternativt skal der foreligge et interessefællesskab, hvor parterne er koncernforbundne, en såkaldt horisontal forbindelse. Kravene til bestemmende indflydelse er nærmere defineret i ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 1-6 sammenholdt med § 2, stk. 2

Det skal bemærkes, at bestemmelsen alene regulerer korrektioner af transaktioner inden for erhvervsforhold mellem interesseforbundne parter, således som disse er defineret i bestemmelsen. Korrektioner inden for privatsfæren, herunder i familieforhold, er ikke omfattet af bestemmelsen⁴⁹.

4.5.2. Transaktioner omfattet af ligningslovens § 2

Det fremgår af ordlyden af ligningslovens § 2, stk. 1, at bestemmelsen for de omfattede interesseforbundne juridiske og fysiske personer vedrører *priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner*.

⁴⁷ Jf. afsnit 4.5.1.

⁴⁸ Jf. afsnit 4.5.2.

⁴⁹ Se Armslængdeprincippet og Transfer Pricing af Jakob Bundgaard, Jens Wittendorff, 1. udgave, 2001, side 75

Eftersom det ikke nærmere er defineret i loven, hvad der skal forstås ved priser og vilkår i handelsmæssige og økonomiske transaktioner, henses herom til forarbejderne.

I forarbejderne til de enkelte bestemmelser fremgår af § 1, som vedrører stk. 1-3⁵⁰:

”De i 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.”

Sammenholdes bestemmelsens ordlyd med det ovenfor citerede fra forarbejderne, forekommer anvendelsesområdet for bestemmelsen ganske bredt. Dette er da også i tråd med det overordnede formål med bestemmelsen, som netop var at søge at kontrollere, at der ikke skete en udhulning af skattebasen.

Såvel forarbejderne til ligningslovens § 2 som skattekontrollovens § 3 B indeholder en henvisning til armslængdeprincippet i OECD's retningslinjer. I OECD's TP Guidelines fra 1995 og 2010 er udgangspunktet, at armslængdevurderingen skal foretages på baggrund af den faktiske transaktion, og at skattemyndighederne kun i særlige tilfælde kan tilsidesætte den faktiske transaktion⁵¹.

Det forhold, at der skal foreligge en handelsmæssig eller økonomisk transaktion, medfører, at rene selskabsretlige beslutninger ikke anses for omfattet af ligningslovens § 2, idet det ikke er en handelsmæssig eller økonomisk transaktion⁵². I Ligningsvejledningen for 1999⁵³, som for første gang introducerede ligningslovens § 2, var forarbejderne blot citeret, og det var ikke nærmere angivet, hvilke typer af transaktioner, som SKAT fandt skulle være omfattede.

Bestemmelsen gav anledning til en række sager både hos Landsskatteretten og ved domstolene.

I Landsskatterettens sag refereret i SKM 2001.38.LSR tog landsskatteretten stilling til anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, stk. 1. I sagen var der foretaget en overførsel af konsulenthonorar fra et selskab til selskabets ejer. Ejeren var anset for at være rette indkomstmodtager. Som følge heraf ønskede ejeren, at der skulle foretages en betalingskorrektur i medfør af ligningslovens § 2, stk. 4 og anmodede om genoptagelse, men det afslog Landsskatteretten. Der fremgår blandt andet følgende af Landsskatterettens præmisser:

”Retten finder, at de ændringer, som er foretaget af told- og skatteregionen ved kendelser af 22. juli 1998, uanset at disse er foretaget efter den 28. juni 1998, ikke kan begrunde genoptagelse efter ligningslovens § 2, stk. 4, af indkomstansættelsen for A ApS for skatteåret

⁵⁰ LFF nr. 101 af 2. juni 1998.

⁵¹ Dispositionskorrekationer i lyset af BEPS (1) af Arne Møllin m.fl. SU 2016.60.

⁵² Se Vilkårskorrekationer af Anders Endicott og Mikkel Falkenberg, Tfs2001.888f.

⁵³ Ligningsvejledningen af 1. januar 2000 for 1999, afsnit S.I.

1995/96 allerede af den grund, at ændringerne ikke findes omfattet af anvendelsesområdet for lovens § 2, stk. 1.

Der er herved henset til, at de ændringer, som er foretaget ved kendelser af 22. juli 1998, og som der ikke har været rejst indvendinger imod, er sket som konsekvens af, at det ikke er A ApS, men C, som er anset som rette indkomstmotager af den honorarindtægt på 90.000 kr., som selskabet modtog fra D A/S, og at disse ændringer, herunder tilskudsbeskatningen for A 1990 ApS, ikke findes at kunne karakteriseres som korrektion af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter.”

Landsskatteretten fandt dermed, at ligningslovens § 2, stk. 1 ikke omfattede spørgsmålet om hvem, der skulle anses for at være rette indkomstmotager. En stillingtagen til dette forhold var ikke udtryk for en korrektion af priser og vilkår for handelsmæssige transaktioner mellem interesseforbundne parter.

I en tilsvarende sag refereret i TfS 2001.769.LSR tog Landsskatteretten ligeledes stilling til anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, stk. 1. Sagen vedrørte en ejendomsmægler, som indgik aftale om projektering af et byggeri og modtog et vederlag på 3 mio. kr. Han overførte en del af vederlaget til et af ham ejet selskab. Landsskatteretten fandt ikke, at betalingen til selskabet var en transaktion omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1 og der kunne ikke ske betalingskorrektion efter § 2, stk. 4. Landsskatteretten anførte følgende i præmisserne:

”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. Der er herved henset til, at selskabet ikke er part i aftalen om projekteringsarbejdet, at selskabet ifølge sit formål alene beskæftiger sig med kapitalanbringelse i fast ejendom samt anden investering, og at selskabet ikke i øvrigt har godtgjort at have ydet en modydelse for det modtagne projektudviklingshonorar. Betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 4, er derfor ikke mulig. Den påklagede skatteansættelse stadfæstes.”

Her præciserede Landsskatteretten, at der ikke kunne ske korrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 1, når der ikke var erlagt en modydelse.

I henhold til Landsskatterettens praksis indeholdt ligningslovens § 2 således hjemmel til at foretage vilkårskorrekationer. Problemstillingen var herefter afgrænset til, hvorvidt der var tale om en vilkårskorrektion eller en dispositionskorrektion. Vilkårskorrekationer vedrører indkomstoverførsler, der gennemføres ved vilkår, der ikke er markedskonforme. Dispositionskorrekationer derimod vedrører en ændring af indkomstens retlige betegnelse, retlige eksistens eller retlige adkomsthaver⁵⁴.

⁵⁴ Se Jan Pedersen, skatteretten 2, 5. udgave, 2015, side 388 og samme i Transfer Pricing i international skatteretlige belysning, 1. udgave, 1998 s 16 og 38.

I en dom refereret i SKM 2006.45.Ø tog Østre Landsret ligeledes stilling til spørgsmålet om, hvilke typer af korrektioner, der var omfattet af ligningslovens § 2. Landsskatteretten havde anført følgende i sine præmisser:

”... Retten bemærker videre, at bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 4, heller ikke giver grundlag for at pålægge den kommunale skattemyndighed at genoptage ansættelserne, allerede fordi spørgsmålet om, hvorvidt selskabet kan anses for rette indkomstmodtager, ikke kan karakteriseres som en korrektion af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter. Denne del af ansættelserne er dermed ikke omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, og der er derfor ikke adgang til at foretage korrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 4.”

Østre Landsret tiltrådte ovennævnte ved i præmisserne blot at henvise til Landsskatterettens begrundelse.

Indtil Højesterets dom refereret i SKM 2012.92.H og kendelse refereret i SKM 2012.221.H var der overvejende enighed i teorien om, at vilkårskorrektioner skulle anses for omfattet af ligningslovens § 2, mens dispositionskorrektioner ikke var omfattet af ligningslovens § 2 men i stedet af statsskattelovens § 4⁵⁵.

I dommen refereret i SKM 2012.92.H tog Højesteret stilling til anvendelsesområdet for den dagældende skattestyrelseslovens § 34, stk. 5, som indeholder hjemmel en udvidet ansættelsesfrist for kontrollerede transaktioner for skattepligtige efter skattekontrollovens § 3 B.

Sagens nærmere omstændigheder var, at SKAT havde korrigeret en låneaftale mellem et dansk selskab og dets amerikanske holdingselskab. Det var mellem de to selskaber aftalt, at vederlaget for låneaftalen skulle ske i form af kursgevinster. SKAT havde efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist i den dagældende skattestyrelseslov § 34, stk. 1 foretaget en forhøjelse i medfør af den dagældende skattestyrelseslov § 34, stk. 5. Landsskatteretten var enig med SKAT i, at lånet burde korrigeres; men Landsskatteretten fandt, at SKAT havde foretaget ansættelsesændringen for sent, idet skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 ikke kunne finde anvendelse. Der fremgår følgende af Landsskatterettens begrundelse:

”Den udvidede ansættelsesfrist⁵⁶ gælder efter bestemmelsens ordlyd alene kontrollerede transaktioner for skattepligtige efter skattekontrollovens § 3 B, hvorved bemærkes, at »kontrollerede transaktioner« vedrører priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, jf. ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 5.”

⁵⁵ Se Jane Bolander i SR 2016.9 og Armslængdepincippet af Jens Wittendorff og Jakob Bundgaard, side 76.

⁵⁶ Efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 5

Landskatteretten var dermed af den opfattelse, at transaktionen ikke kunne anses for omfattet af ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3 B.

Skatteministeriet indbragte Landskatterettens kendelse for domstolene i medfør af den dagældende § 48 i skattestyrelsesloven. Sagen blev henvist til Østre Landsret i henhold til retsplejelovens § 226, idet den var principiel. Kammeradvokaten gjorde på vegne af Skatteministeriet gældende, at SKATs korrektionsadgang ikke alene er begrænset til korrektioner af de af parterne anvendte priser og vilkår, men tillige omfattede den skattepligtiges retlige kvalifikation af den kontrollerede transaktion og dermed transaktionens art.

Landsretten var enig med Skatteministeriet og anførte følgende i præmisserne:

”Holdingselskabet kontrolleres af Moderselskabet og er således omfattet af skattekontrollovens § 3 B, og parternes låneaftale er en kontrolleret transaktion. Den korrektion, som SKAT har foretaget med hensyn til spørgsmålet om, fra hvilket tidspunkt låneaftalen kan tillægges skattemæssig virkning, er dermed omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 5. Der er således hverken i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder støtte for en indskrænkende fortolkning, hvorefter den udvidede ansættelsesfrist alene skulle gælde i forbindelse med transfer pricing-korrektioner foretaget med hjemmel i ligningslovens § 2.”

Som det fremgår af præmisserne forholdt landsretten sig ikke til anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, men anførte, at den udvidede ansættelsesfrist ikke skulle begrænses til at kun at vedrøre transfer pricing korrektioner efter ligningslovens § 2.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom og fremkom med følgende obiter dictum i præmisserne:

”Højesteret bemærker, at bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for så vidt angår kontrollerede transaktioner skal anvendes priser og vilkår, der er i overensstemmelse med »armslængdeprincippet«, ifølge bestemmelsens forarbejder omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter, f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv. Efter bestemmelsen kan skattemyndighederne foretage korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter, når en transaktion ikke er i overensstemmelse med, hvad der ville være opnåeligt mellem uafhængige parter. Korrektionsadgangen omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, herunder også f.eks. forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen. En aftale om lån på nul kupon-vilkår indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevirkende kraft vil således kunne korrigeres af skattemyndighederne med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1.”

Højesterets henvisning til, at korrektionsadgangen efter ligningslovens § 2 ligeledes vedrørende den retlige kvalifikation medførte, at der opstod tvivl om, hvorvidt dispositionskorrektioner nu

skulle anses for omfattet af ligningslovens § 2. Dette ville, som anført ovenfor, være i strid med den generelle opfattelse i teorien.

I SKM 2012.221.H tog Højesteret på ny stilling til anvendelsesområdet for den udvidede ansættelsesfrist. Sagen vedrørte skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, men skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 er videreført i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, så problemstillingen var overordnet den samme som i SKM 2012.92, bortset fra at der var tale om skattemæssige korrektioner efter princippet om rette indkomstmodtager.

Sagen vedrørte blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 kunne finde anvendelse i en situation, hvor en hovedaktionær – og ikke et selskab – kunne anses for rette indkomstmodtager af et honorar. Skatteyderen gjorde under sagen for landsretten gældende, at kontrollerede transaktioner i skattekontrollovens § 3 B er sammenfaldende med de kontrollerede transaktioner, der henvises til i ligningslovens § 2. Derfor måtte anvendelse af den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 forudsætte, at der var tale om en korrektion med hjemmel i ligningslovens § 2. I sagen var dette ikke tilfældet, idet den foretagne ændring var sket med hjemmel i statskattelovens § 4.

Landsretten fandt, at den af SKAT foretagne korrektion var omfattet af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Højesteret tiltrådte Landsrettens kendelse med en henvisning til Højesterets kendelse refereret i SKM 2012.92.

Det blev herefter i teorien drøftet, om anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 var udvidet til at omfatte dispositionskorrektioner⁵⁷ ved Højesterets dom og kendelse.

I en dom refereret i SKM 2015.717.H fik Højesteret lejlighed til at tage stilling til ligningslovens § 2 på ny. Sagen vedrørte blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt der i sager om rette indkomstmodtager er adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Skatteyderen fik ikke medhold i sin påstand om, at der kunne foretages betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5. Højesteret anførte følgende i sine præmisser:

”... Højesteret har i dom af 2. februar 2012 (UfR 2012.1642) anført, at korrektionsadgangen efter ligningslovens § 2, stk. 1, omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen. Som anført af landsretten har Højesteret imidlertid hverken ved denne dom eller ved kendelsen af 23. marts 2012 (TfS 2012, 305) taget stilling til, om sager vedrørende rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2.

⁵⁷ Se bl.a. Aage Michelsen i RR 2013.2, Tommy V. Christiansen i UK 2015.48.

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at den foretagne ændring, der har hjemmel i statsskattelovens § 4, ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kan foretages betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.”

Dermed kom Højesteret frem til, at sager om rette indkomstmotager ikke skulle anses for omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1. Hjemlen må i stedet antages at være statsskattelovens § 4. Ligesom Højesteret fik præciseret, at der ikke ved dommen refereret i SKM 2012.92.H. og kendelsen refereret i SKM 2012.221.H var taget stilling til, om sager vedrørende rette indkomstmotager var omfattet af anvendelsesområdet. Det må antages, at dommens anvendelsesområde kan udvides til ligeledes at omfatte dispositionskorrektioner⁵⁸. Dette er i overensstemmelse med den tidligere forståelse, nemlig at anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 var begrænset til at omfatte vilkårskorrektioner. Det må herefter afvente nærmere afklaring i praksis, hvad der forstås ved transaktioner af retlig karakter, jf. det anførte i SKM 2012.92.H.

4.6. Opsummering

Det kan herefter konstateres, at der fortsat er tvivl om, hvilke transaktioner der skal anses for omfattet af ligningslovens § 2.

Den tidligere praksis, hvorefter alene vilkårskorrektioner blev anset for omfattet af ligningslovens § 2, kan således ikke længere lægges til grund. Selvom det med SKM 2015.717.H synes at være afklaret, at sager om rette indkomstmotager ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, så savnes der fortsat en afklaring af, hvad der nærmere skal forstås ved transaktioner af retlig karakter. Den nærmere afgrænsning af bestemmelsens anvendelsesområde må udformes i fremtidig praksis.

Det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at anvendelsesområdet for bestemmelsen endnu ikke er afklaret. Særligt henset til, at bestemmelsen udgør den materielle del af transfer pricing lovgivningen og dermed er hjemmelsgrundlag for de meget betydelige forhøjelser, der foretages i forbindelse med transfer pricing korrektioner.

Ligningslovens § 2 må ud fra et *lex specialis* synspunkt være rette hjemmel, hvis der skal korrigeres transaktioner mellem interesseforbundne, således som disse er defineret i bestemmelsen. I henhold til den klassiske fortolkningslære har *lex specialis* fortrinsret fremfor *lex generalis*. Samme resultat følger af *lex posterior* princippet, hvorefter en nyere lov går forud for en ældre lov.

⁵⁸ Malene Kerzel i TfS 2016.64.

5. VÆDIKORREKTIONER EFTER STATSSKATTELOVEN OG SÆRLOVGIVNINGEN

5.1. Indledning

I nærværende afsnit vil der blive redegjort for, om det må antages, at der i medfør af statsskattelovens §§ 4-6 generelt er hjemmel til, at skattemyndighederne kan foretage en værdikorrektion i forhold til aktiver og passiver, når parterne har sammenfaldende interesser, jf. afsnit.

Der er i kulbrinteskattelovens § 6 A, ligningslovens §§ 2 og 16 E og virksomhedsskattelovens § 4 b skabt særskilt hjemmel til beskatning af fikserede indkomster. Den nærmere behandling af ligningslovens § 16 E og virksomhedsskattelovens § 4 b er uden for nærværende afhandlings område, hvorfor der ikke vil blive redegjort yderligere herfor. Ligningslovens § 2 er gennemgået i kapitel 4.

Kulbrinteskattelovens § 6 A indeholder i forarbejderne en kort angivelse af lovgivers opfattelse af, hvorvidt der gælder en generel hjemmel til beskatning af værdikorrektioner i medfør af statsskattelovens §§ 4-6. Derfor gennemgås denne bestemmelse i afsnit 5.3 som fortolkningsbidrag til spørgsmålet, om der generelt gælder en hjemmel til at foretage en værdikorrektion i statsskattelovens §§ 4-6.

Der er endvidere hjemmel i kapitalgevinstbeskatningslovgivningen til at foretage værdikorrektioner. Det fremgår overordnet af disse bestemmelser, at i de situationer, hvor det i loven omhandlede aktiv overdrages eller erhverves ved arv eller gave, skal værdien fastsættes til den værdi, gaveafgiften eller arveafgiften beregnes af. Den nærmere behandling af disse bestemmelser er ligeledes uden for nærværende afhandlings område, hvorfor der ikke vil blive redegjort yderligere herfor.

5.2. Værdikorrektioner efter statsskattelovens §§ 4-6

Det er relevant at undersøge, om der er en generel hjemmel til at foretage værdikorrektioner ved salg af aktiver i statsskattelovens §§ 4-6⁵⁹.

Som det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 2⁶⁰, så må det antages, at lovgiver har været af den opfattelse, at der kunne foretages en værdikorrektion, hvor parterne havde et konkret interessesammenfald. Der fremgår følgende af lovforslaget:

”Den angivne kreds tilsigter at omfatte de generelle interessefællesskaber indenfor erhvervsforhold. Der kan imidlertid være konkrete situationer, hvor eksempelvis en værdiansættelse er styret af, at to uafhængige parter har manglende skattemæssigt modstridende in-

⁵⁹ Se Rette Indkomstmottager af Henrik Dam, 1. udgave, 2005 side 743-745.

⁶⁰ LFF nr. 101 af 2. juni 1998 bemærkninger til § 1

teresser. Ifølge praksis kan skattemyndighederne i sådanne situationer korrigere eksempelvis en værdiansættelse, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1996, 496 H og 497 H, eller en fordeling af en overdragelsessum begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1993, 32 V. Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre denne praksis.”

Tilsvarende fremgår af forarbejderne til kulbrinteskattelovens § 6 A⁶¹, hvor lovgiver valgte at indføre særskilt hjemmel i bestemmelsen på trods af, at lovgivers opfattelse var, at:

”Ifølge praksis kan skattemyndighederne i sådanne situationer korrigere eksempelvis en værdiansættelse, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1996, 496 H og 497 H, eller en fordeling af en overdragelsessum begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1993, 32”

I praksis har Højesteret taget stilling til problemstillingen i to domme refereret i TfS 1996.496 H og TfS 1996.497 H. Sagen refereret i TfS 1996.497.H vedrørte værdiansættelse af nogle driftsmidler, som var omfattet af et sale- and leaseback-arrangement. Skattemyndighederne havde ændret den af parterne foretagne værdiansættelse. Landsretten fandt det ikke sandsynliggjort, at den værdi, som driftsmidlerne var overdraget til, afveg fra den markedsbestemte værdi i en sådan grad, at der var grundlag for at korrigere værdiansættelsen, således som skattemyndighederne havde gjort. Højesteret var imidlertid ikke enig med landsretten og anførte følgende i præmisserne:

“Af de grunde, der er anført af Skatteministeriet, finder Højesteret, at aftaleparterne i sale-and-lease-back arrangementet har haft en fælles interesse i en høj værdiansættelse af de overdragne driftsmidler.

I denne situation har indstævnte ikke krav på at få den aftalte overdragelsessum lagt til grund for skatteansættelsen, hvis overdragelsessummen væsentligt afviger fra, hvad parter uden en sådan fælles interesse må antages at ville have haft.”

Højesteret tilsidesatte dermed parternes værdiansættelse med den begrundelse, at der ikke reelt havde eksisteret modstridende interesse, hvorfor aftalen mellem parterne kunne tilsidesættes af skattemyndighederne.

Højesterets dom refereret i TfS 1996.497.H vedrørte ligeledes værdiansættelse af driftsmidler i et sale-and lease back-arrangement. Højesteret tilkendegav indledningsvist enstemmigt, at i en situation, hvor parterne ikke havde modstridende interesser, kunne der ske en korrektion af overdragelsessummen. Højesteret gentog de ovenfor refererede præmisser fra TfS 1996.496.H.

⁶¹ LFB nr. 62 af 11. december 2003, bemærkninger til § 1

Der var herefter dissens, idet to dommere fandt, at skattemyndighederne ikke havde sandsynliggjort, at overdragelsessummen oversteg, hvad der kunne forventes, hvis aftalen havde været indgået mellem parter med modstridende skattemæssige interesser. Flertallet på syv dommere var imidlertid af den opfattelse, at overdragelsessummen ikke tilsvarende markedsværdien og gav Skatteministeriet medhold.

I en Højesterets sag refereret i SKM 2003.318.H tog Højesteret ligeledes stilling til spørgsmålet om korrektion af en overdragelsesaftale mellem parter uden skattemæssige modstridende interesser. Sagen vedrørte salg af anparter mellem to interesseforbundne parter. Overdragelsen var foretaget i 1994, og dermed inden ligningslovens § 2 trådte i kraft. Dommen blev imidlertid afsagt efter TfS 1998.199⁶², hvorfor retsanvendelsen i denne sag kunne have påvirket resultatet, hvis Højesteret var af den opfattelse, at der ikke gjaldt en generel hjemmel til at foretage værdikorrektioner i medfør af statsskattelovens §§ 4-6. Højesteret anførte følgende i præmisserne:

“Overdragelsen den 5. januar 1994 til Setco A/S af appellantens anparter i Ejendomsselskabet Haraldshus skete mellem interesseforbundne parter, og salgssummen på 610.000 kr. kan derfor ikke uden videre lægges til grund som handelsværdien.”

Herefter tiltrådte Højesteret, at skattemyndighederne havde været berettigede til skattemæssigt at korrigere salgssummen.

Tilsvarende fremgår af en Højesteretsdom refereret i SKM 2005.137.H. Sagen vedrørte et salg af en ejendom til underpris til eneanpartshaverens søn. Der var dissens i sagen men ikke vedrørende spørgsmålet om, at markedsværdien skulle lægges til grund. Højesterets tre dommere anførte følgende i præmisserne:

“Ved skatteansættelsen skal der som anført af landsretten tages udgangspunkt i ejendommens handelsværdi ved salg mellem uafhængige parter på overdragelsestidspunktet. Vi finder ikke grundlag for, at der ved denne vurdering skal tages hensyn til omkostninger, som skønnes at ville være afholdt ved et sådant salg.”

To dommere udtalte herefter:

“Vi er enige med flertallet i, at der, når skattemyndighederne vil ændre en selvangiven indkomst, skal tages udgangspunkt i ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.”

Højesteret tiltrådte dermed, at der skulle tages udgangspunkt i markedsværdien og dermed kunne foretages en værdikorrektion.

⁶² Afsagt den 11. februar 1998.

Der har i teorien været uenighed om, hvorvidt der reelt var hjemmel til at foretage værdikorrekturer i medfør af statsskattelovens §§ 4-6.

Professor dr. jur. Jan Pedersen m.fl. har på den ene side anført, at indførelsen af ligningslovens § 2 har medført, at der ikke længere kan foretages værdikorrektion med hjemmel i statsskattelovens §§ 4-6, hvorfor der ikke er hjemmel til at beskatte en fikseret salgssum, medmindre der er hjemmel til det i ligningslovens § 2, eller situationen omfattes af en kapitalgevinstlov, der fastslår, at afståelse ved gave skal sidestilles med afståelse ved salg. I RR.SM 2013.21⁶³ anfører Jan Pedersen således:

”Her må skattemyndighederne – som udgangspunkt – anerkende det aftalte afståelsesvederlag og må gennemføre beskatningen i forhold til den faktisk realiserede indkomst. Den omstændighed, at skatteyderen burde og normalt ville have realiseret en større eller mindre indkomst, indeholder ikke i sig selv det fornødne retsgrundlag for at foretage beskatningen på grundlag af en ikke eksisterende men blot fiktiv indkomst. Dette kan udledes direkte af SL § 4, der alene hjemler ret til beskatning af den netop realiserede indkomst. Hverken mere eller mindre. Se hertil den epokegørende rentefikseringsdom, TfS 1999.198 H. Dette krav om indkomstens realisering brydes af lovgivningens særregler om vilkårskorrektion – navnlig den generelle transfer pricing regel i LL § 2 og kapitalgevinstbeskatningens særregler..”

Heroverfor har såvel professor Ole Bjørn⁶⁴ som professor Aage Michelsen⁶⁵ anført, at der er hjemmel i statsskattelovens §§ 4-6 til at foretage værdikorrektion og korrektion i forhold til forkerte prisafregninger. Ligningslovens § 2 gælder fortsat med de forudsætninger, der er lagt til grund for bestemmelsen, og med den praksis, der knytter sig til bestemmelsen. Det er heller ikke tilsigtet at ændre den ovenfor beskrevne praksis, der er begrundet i parternes konkrete interesse-sammenfald.

På baggrund af ovennævnte højesteretsdomme refereret i TfS 1996, 496.H og 1996.497.H må det antages, at der i medfør af statsskattelovens §§ 4-6 generelt er hjemmel til, at SKAT kan foretage en værdikorrektion i forhold til aktiver/passiver og dermed beskatte et fiktivt afståelsesvederlag. Tilsvarende må antages at gøre sig gældende efter vedtagelsen af ligningslovens § 2 i 1998, jf. SKM 2003.318.H og SKM 2005.137.V.

⁶³ I en kommentar til udvalgte afgørelser.

⁶⁴ Ole Bjørn i SpO 1999.54.

⁶⁵ Se Lærebog om Indkomstskat af Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander m.fl., 16. udgave, 2015 side 678-681.

5.3. Kulbrinteskatteloven § 6 A

Kulbrinteskatteloven giver hjemmel til beskatning af indkomst i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning, indvinding af kulbrinte og dertil knyttet virksomhed⁶⁶.

Kulbrinteskattelovens § 6 A blev indsat ved lov nr. 1216 af 27. december 2003 for at præcisere, at armslængdeprincipperne, som fremgår af ligningslovens § 2, ligeledes skulle gælde for kulbrinteskattepligtige omfattet af loven. Det fremgår af ordlyden af bestemmelsen, at ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, skal den skattepligtige ved handelsmæssige og økonomiske transaktioner mellem en nærmere defineret personkreds⁶⁷ anvende priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionen var foretaget mellem uafhængige parter.

Der fremgår følgende af udvalgsbetænkningen⁶⁸:

”Bestemmelserne vedrørende transfer pricing kan således gøres gældende ved handel mellem koncernforbundne selskaber. Af bemærkningerne til det lovforslag (L 101, 1997-98, 2. samling), jf. lov nr. 432 af 26. juni 1998, hvorved ligningslovens § 2 blev indført, fremgår, at »Den angivne kreds tilsigter at omfatte de generelle interessefællesskaber inden for erhvervsforhold. 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, jf. TfS 1996, 496 H og 497 H, eller en fordeling af en overdragelsessum begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1993, 32 V. Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre denne praksis.« Ved fremsættelsen af L 62 er det forudsat, at domspraksis som beskrevet ovenfor tager højde for situationer blandt selskaber, herunder kulbrinteskattepligtige, hvor der måtte være konkrete interessesammenfald. I pressen er en manglende bestemmelse herom i L 62 imidlertid blevet betegnet som et »skattehul«...

For at fjerne enhver tvivl om regeringens vilje til at sætte ind over for muligheder for misbrug af skattelovgivningen foreslås på denne baggrund en bestemmelse i kulbrinteskattelovgivningen, der pålægger kulbrinteskattepligtige at anvende markedsprisen ved økonomiske transaktioner med andre selskaber, hvormed den kulbrinteskattepligtige samarbejder om udnyttelse af en koncession, eller med selskaber, der kontrollerer, kontrolleres af eller er koncernforbundet med en koncessionshaver, eller disse i fællesskab. Det foreslås, at kontrol defineres på samme måde som i ligningslovens § 2

...

Ligningslovens § 2 gælder fortsat med de forudsætninger, der er lagt til grund for bestemmelsen, og med den praksis, der knytter sig til bestemmelsen. Det er heller ikke sigtet at

⁶⁶ Jf. § 1 i lovbekendtgørelse nr. 62. af 5. november 2003.

⁶⁷ Afgrænsningen af personkredsen er uden for afhandlingens område, men den omfattede kreds fremgår af kulbrinteskattelovens § 6 A, stk. 1 sammenholdt med stk.2.

⁶⁸ LFB nr. 62 af 11. december 2003, bemærkningerne til § 1 i ændringsforslaget.

ændre den oven for beskrevne praksis, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald.”

Det ovenfor citerede synes at kendetegne fikseringslovgivningen på rammende vis. Lovgiver er egentlig af den opfattelse, at der er hjemmel til værdikorrektion, jf. statsskattelovens §§ 4-6 uden for anvendelsesområdet af ligningslovens § 2. Usikkerheden herom medfører imidlertid, at lovgiver vælger for en sikkerheds skyld at indføre en særhjemmel i kulbrinteskattelovens § 6 A⁶⁹.

5.4. Opsummering

Det kan herefter konstateres, at der også på området for fiksering af et afståelsesvederlag forekommer en vis usikkerhed om, hvorvidt der findes en generel hjemmel hertil i medfør statsskattelovens §§ 4-6. Det er ikke hensigtsmæssigt, at lovgiver tilkendegiver i forarbejderne til kulbrinteskattelovens § 6 A at være af den opfattelse, at der gælder en generel hjemmel til beskatning efter statsskattelovens §§ 4-6, men på trods heraf indføres der en særskilt hjemmel. Dette indikerer, at lovgiver ikke selv er sikker på, hvad der er gældende ret.

6. KONKLUSION

6.1. Indledning

Formålet med nærværende afhandling har været at foretage en domsanalyse af SKM 2016.337.BR. Dette med henblik på at undersøge, om dommen kan anses for at være i overensstemmelse med gældende ret.

Analysen angår for det *første*, om statsskattelovens § 4, litra b indeholder den fornødne hjemmel til at beskatte et selskab af en fikseret jagtleje.

Dernæst og – for det *andet* – om ligningslovens § 2 indeholder hjemmel til at beskatte dispositionskorrektioner. Dette er relevant, fordi forhøjelsen af selskabet – ikke datterselskabet – i SKM 2016.337.BR kan anses at være forårsaget af en dispositionskorrektion.

Endelig – for det *tredje* – om statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2 kan anvendes parallelt, således som byretten synes at have gjort i SKM 2016.337.BR

Men henblik på at besvare på at besvare afhandlingens problemformulering og dermed konkludere på de ovennævnte fremsatte teser, har afhandlingen taget udgangspunkt i at redegøre for gældende ret i relation til beskatning af fikserede lejeindtægter. Ligesom der er redegjort for anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 og de af denne bestemmelse omfattede transaktioner.

⁶⁹ Se ligeledes Torben Bagge i RR. 2013.66 og Aage Michelsen i RR.3.2013.2.

For at foretage den samlede bedømmelse synes det hensigtsmæssigt at opdele konklusionen i tre afsnit, inden der foretages en samlet konklusion på domsanalysen. Det første afsnit indeholder dermed konklusionen på, om statsskattelovens § 4, litra b indeholder hjemmel til at beskatte et selskab af en lejeindtægt fra en jagt. Det andet afsnit indeholder en konklusion på, hvilke transaktioner, der må anses for at være omfattet af ligningslovens § 2. Det tredje afsnit konkluderer på samspillet mellem de to bestemmelser.

6.2. Konklusion vedrørende statsskattelovens § 4

Statsskattelovens § 4 indeholder en positiv, men ikke udtømmende opregning af de indtægter, som skulle anses for at være skattepligtige. Det fremgår af ordlyden af bestemmelsen, at som skattepligtig indkomst medregnes den skattepligtiges samlede årsindtægter bestående af penge eller formuegoder af pengeværdi, dog med de undtagelser og begrænsninger, som følger af opregningen.

Udgangspunktet er de samlede årsindtægter, hvorefter det præciseres, at disse kan bestå af penge eller formuegoder af værdi. Formuleringen synes at indikere, at der skal være foretaget en overdragelse af *økonomisk fordel* til skattepligtige, før der kan ske beskatning. Såfremt der ligeledes skulle ske beskatning af fikserede vederlag, og dermed beskatning af ikke opnåede vederlag, ville det lovteknisk have været naturligt at fremhæve dette i umiddelbar sammenhæng med, at det præciseres, at formuegoder af pengeværdi kan beskattes. Hverken lovens ordlyd eller forarbejder lægger op til, at der kan fikseres indtægter i medfør af statsskattelovens § 4. Det eneste modargument kunne være, at opregningen af indtægter i statsskattelovens § 4 ikke skal anses for at være udtømmende.

Det eneste sted, hvor der kan siges at være hjemmel til fiksering af indtægt, er i relation til statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt., hvor det bestemmes, at *”Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt”*. Bestemmelsen hjemler adgang til at fikseres en lejeindtægt ved brug af egen bolig. Det forhold, at det præcises i opregningen, at der skal ske beskatning af en fikseret lejeindtægt ved brug af egen bolig, kan siges at understøtte, at der ikke gælder en generel hjemmel til at fikseres indtægter i statsskattelovens § 4.

Det kan sammenfattende konstateres, at det hverken i henhold til ordlyden af statsskattelovens § 4 eller forarbejderne til denne umiddelbart kan udledes, at bestemmelsen giver hjemmel til beskatning af fikserede indtægter. Bestemmelsens anvendelsesområde synes at være centreret om de situationer, hvor den skattepligtige har modtaget en økonomisk fordel, og der dermed er tilgået den skattepligtige en indtægtsforøgelse, eller den skattepligtige i det mindste har haft mulighed for at disponere over en økonomisk fordel. Fortolkes statsskattelovens § 4 i et historisk lys, understøt-

ter det opfattelsen af, at det ikke i forbindelse med vedtagelsen af bestemmelsen har været overvejet, at fikserede indtægter skulle beskattes – bortset fra ved fiksering af leje af egen bolig, som der er særskilt hjemmel til i § 4, litra b, 2. pkt. Den blotte mulighed for en indtægt synes dermed ikke at kunne medføre beskatning efter statsskattelovens § 4. Tilsvarende har været gjort gældende af bl.a. Thøger Nielsen i UfR 1972.201 B.

Det centrale i relation til problemstillingen om fiksering må antages at være, at der skal foreligge en konstaterbar formueændring, som der kan disponeres over, for at der kan ske beskatning efter statsskattelovens § 4. Den blotte potentielle indkomstmulighed kan ikke beskattes, idet den ikke indebærer en indtægtsforøgelse. Højesterets præmisser i TfS 1998.199.H synes at tiltræde dette synspunkt i relation til beskatning af fikserede renteindtægter.

Tilsvarende gør sig imidlertid ikke gældende ved beskatning af fikseret husleje i medfør af statsskattelovens § 4, litra b. Det fremgår af TfS 2002.967 H, at såfremt den aftalte husleje for et boliglejermål er væsentlig lavere end markedslejen, kan der ske beskatning af en fiktiv lejeindtægt svarende til, hvad der kunne være opnået ved udleje til tredjemand. Beskatning sker efter et samspil mellem statsskattelovens § 4, litra b, 1. og 2. pkt. Dermed er anvendelsesområdet for fiksering af leje af egen bolig, hvad enten den anvendes eller ej udvidet til at omfatte, at boligen stilles til rådighed til nærtstående til en ikke markedskonform husleje.

I TfS 2005.851.H fandt Højesteret, at der ikke var hjemmel til at beskatte et selskab alene på grundlag af, at det havde stillet en lejlighed til rådighed for eneanpartshaveren, da hjemlen til beskatning af lejeværdi af boliger, jf. statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. i medfør af selskabsskattelovens § 8, stk. 1, ikke omfatter selskaber. Højesteret fandt, at der kunne ske beskatning efter statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., for den periode, hvor lejligheden havde været benyttet af datteren.

I en Højesterets dom refereret i SKM 2007.438.H fandt Højesteret, at der var hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. til at beskatte differencen til markedslejen ved udlejning af erhvervslokaler til en samlelever. Højesteret præciserede i præmisserne, at der gjaldt det samme ved udleje af erhvervslokaler som ved beboelsesejendomme.

Det kan derfor sammenfattende konstateres, at statsskattelovens § 4, litra b i praksis er anset for at indeholde hjemmel til at beskatte en udlejer af en objektiv lejeindtægt af en ejendom. Det må imidlertid antages, at denne retsstilling ikke umiddelbart er anvendelig inden for andre områder, såsom ved udleje af en jagt.

Dette er i overensstemmelse med retsanvendelsen i Landsskatterettens kendelse af 29. september 2000. Kendelsen kan formentlig tages til indtægt for, at der ikke er hjemmel til at beskatte selskabet, idet der ikke er tilgået selskabet en økonomisk fordel. Landsskatterettens henvisning til stats-

skattelovens § 4, litra b må formentlig forstås således, at det er rettens opfattelse, at en jagtleje ikke kan sidestilles med en anvendelse af egen bolig, hvorfor statsskattelovens § 4, litra b, 2 pkt. ikke kan anvendes som hjemmel til beskatning af en fikseret jagtleje. Tilsvarende synes at kunne udledes af retsanvendelsen i TfS 1999.877, hvor Højesteret indledningsvist anfører, at der skal være tilgået en økonomisk fordel for at beskattes af vederlagsfri benyttelse af en jagt i medfør af statsskattelovens § 4, litra b.

6.3. Konklusion vedrørende ligningslovens § 2

Det fremgår af ordlyden af ligningslovens § 2, stk. 1, at bestemmelsen for de omfattede interesseforbundne juridiske og fysiske personer vedrører *priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner*.

I forarbejderne til bestemmelsen er det ganske bredt defineret, idet de kontrollerede transaktioner herefter skal omfatte alle forbindelser mellem parterne. Som eksempel herpå kan nævnes levering af tjenesteydelser, låneforhold og overførsel af aktiver. Det har i tidligere praksis fra Landsskatteretten, jf. bl.a. SKM 2001.38. LSR og TfS 2001.769.LSR, været lagt til grund, at der ikke kunne ske korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1, hvis der ikke var erlagt en modydelse. I henhold til Landsskatterettens praksis indeholdt ligningslovens § 2 således hjemmel til at foretage vilkårskorrektioner. Problemstillingen var herefter afgrænset til, hvorvidt der var tale om en vilkårskorrektion eller en dispositionskorrektion. Vilkaarskorrektioner vedrører indkomstoverførsler, der gennemføres ved vilkår, der ikke er markedskonforme. Dispositionskorrektioner derimod vedrører en ændring af indkomstens retlige betegnelse, retlige eksistens eller retlige adkomsthaver. Tilsvarende blev lagt til grund af Østre Landsret i SKM 2006.45.Ø.

Indtil Højesterets dom refereret i SKM 2012.92.H og kendelse refereret i SKM 2012.221.H var der overvejende enighed i teorien om, at vilkårskorrektioner skulle anses for omfattet af ligningslovens § 2, mens dispositionskorrektioner ikke var omfattet af ligningslovens § 2 men i stedet af statsskattelovens § 4.

I SKM 2012.92 kom Højesteret med dette obiter dictum i præmisserne: ”*Korrektionsadgangen omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, herunder også f.eks. forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen. En aftale om lån på nul kupon-vilkår indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevirkende kraft vil således kunne korrigeres af skattemyndighederne med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1.*”

Højesterets henvisning til, at korrektionsadgangen efter ligningslovens § 2 ligeledes vedrørte den retlige kvalifikation medførte, at der opstod tvivl om, hvorvidt dispositionskorrektioner nu skulle anses for omfattet af ligningslovens § 2. Dette ville, som anført ovenfor, være i strid med den generelle opfattelse i teorien. I SKM 2012.221.H tog Højesteret på ny stilling til anvendelsesområdet

for den udvidede ansættelsesfrist. Sagen vedrørte skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, men skat-testyrelseslovens § 34, stk. 5 er videreført i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, så problemstillingen var overordnet den samme som i SKM 2012.92.H, bortset fra at der var tale om skattemæssige korrektioner efter princippet om rette indkomstmottager. Højesteret tiltrådte Landsrettens dom med en henvisning til Højesterets dom refereret i SKM 2012.92.H.

Det blev efter de to Højesterets domme drøftet i teorien, om anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 hermed var udvidet til at omfatte dispositionskorrektioner

I SKM 2015.717.H fik Højesteret lejlighed til at tage stilling til ligningslovens § 2's anvendelsesområde på ny. Sagen vedrørte blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt der i sager om rette indkomstmottager er adgang til betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Skatteyderen fik ikke medhold i sin påstand om, at der kunne foretages betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5.

Højesteret kom frem til, at sager om rette indkomstmottager ikke skulle anses for omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1. Hjemlen må i stedet antages at være statsskattelovens § 4. Ligesom Højesteret fik præciseret, at der ikke ved dommen refereret i SKM 2012.92.H og kendelsen refereret i SKM 2012.221.H var taget stilling til, om sager vedrørende rette indkomstmottager var omfattet af anvendelsesområdet.

Det må antages, at dommens anvendelsesområde kan udvides til at omfatte dispositionskorrektioner. Det svarer til den tidligere opfattelse i praksis, inden Højesterets domme i SKM 2012.92.H og SKM 2002.221.H. Det må herefter afvente nærmere afklaring i praksis, hvad der forstås ved transaktioner af retlig karakter, jf. det anførte i SKM 2012.92.H.

På baggrund af ovennævnte må det konkluderes, at SKM 2015.717.H formentligt kan tages til indtægt for, at dispositionskorrektioner ikke kan anses for omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1.

6.4. Samspillet mellem ligningslovens § 2 og statsskattelovens § 4

Ligningslovens § 2 blev indført for at sikre hjemmel til at foretage korrektioner i kontrollerede transaktioner. Bestemmelsen blev indført efter, at Højesteret i TfS 1998.199.H havde fundet, at statsskattelovens § 4, litra a ikke indeholdt hjemmel til at fiksere renter. I den forbindelse er det væsentligt at være opmærksom på samspillet mellem ligningsloven og statsskatteloven. Det fremgår af ordlyden af ligningslovens § 1, at udgangspunktet for påligning af indkomstskat til staten, er statsskattelovens bestemmelser med de ændringer og tilføjelser, der fastsættes i ligningsloven. Ligningslovens § 1 henviser til lov nr. 149 af 10. april 1922, statsskatteloven, som grundlag for dansk indkomstbeskatning. Hovedreglerne i statsskattelovens §§ 4-6 er således grundlaget for den

skattepligtiges indkomst, mens ligningsloven *supplerer* og *ændrer* statsskattelovens udgangspunkt i en række konkrete situationer⁷⁰, der er defineret i lovens bestemmelser.

Statsskattelovens §§ 4-6 suppleres dermed af ligningslovens § 2, som ud fra et *lex specialis* synspunkt er rette hjemmel, hvis der skal korrigeres transaktioner mellem interesseforbundne, således som disse er defineret i bestemmelsen. Ligesom ligningslovens § 2 må have fortrinsret ud fra et *lex posterior* princip⁷¹.

I SKM 2008.824 anførte Højesteret i, at der var hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. i de indkomstår, hvor ligningslovens § 2 endnu ikke var trådt i kraft, og derefter *tillige* i ligningslovens § 2. Dommen kan forstås således, at der gælder en dobbelthjemmel og dermed kan foretages en hjemmelsangivelse til både statsskattelovens § 4, litra b og ligningslovens § 2. Men dommen kan også tages til indtægt for, at såfremt der altid har været hjemmel i statsskattelovens § 4, litra b, så ændres dette ikke ved, at ligningslovens § 2 er trådt i kraft. En sådan forståelse af dommen synes at være i overensstemmelse med såvel *lex specialis* og *lex posterior* princippet, hvorfor den rette hjemmelshenvisning alene er ligningslovens § 2, hvis transaktionen er omfattet af denne bestemmelse. En samtidig anvendelse af begge bestemmelser ville udvande anvendelsesområderne for dem begge og være retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

På baggrund af ovennævnte konkluderes det, at såfremt en korrektion af en kontrolleret transaktion er omfattet af ligningslovens § 2, så må det antages, at den rette hjemmelshenvisning alene er denne bestemmelse.

6.5. Domsanalysen

Det kan sammenfattende konkluderes, at retsanvendelsen i SKM 2016.337.BR ikke kan antages at være i overensstemmelse med gældende ret. Det må antages, at en jagtleje ikke kan sidestilles med en bolig, og at statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt. ikke generelt kan hjemle en fiksering af lejeindtægter.

Som det fremgår af byrettens præmisser bliver selskabet beskattet af en ”mulig jagtleje” og ikke en reelt modtaget jagtleje. Det er dermed lagt til grund, at selskabet ikke har opnået en økonomisk fordel. I den situation kan der ikke ske beskatning efter statsskattelovens § 4, litra b, jf. Højesterets præmisser i TfS 1999.877.H og Landsskatterettens kendelse af 29. september 2000.

Det kan endvidere konkluderes, at der ikke kan ske beskatning efter ligningslovens § 2, hvis den foretagne forhøjelse er baseret på en dispositionskorrektion. Selskabet havde indgået en aftale med konsortiet om leje af jagen, men driften af skoven var overdraget til datterselskabet. I de

⁷⁰ Se Ligningsloven med kommentarer af Mette Klingsten m.fl., 2000, 1. udgave, side 67.

⁷¹ RR.SM.2013.2 Regelkollision mellem korrektionsregler i SL §§ 4-6 og LL § 2 Aage Michelsen.

efterfølgende år havde datterselskabet indtægtsført jagtleje fra konsortiet. Det blev under sagen gjort gældende, at datterselskabet – og ikke selskabet – var rette indkomstmodtager. Såfremt det måtte lægges til grund, at datterselskabet var rette indkomstmodtager, ville det være en dispositionskorrektur at forhøje selskabet i stedet for datterselskabet. En sådan dispositionskorrektur kan ikke efter SKM 2015.717.H anses for at være omfattet af ligningslovens § 2.

Det kan ligeledes sammenfattende konstateres, at det ud fra et *lex specialis* og *lex posterior* princip må lægges til grund, at statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 2 ikke kan anvendes sammen. Hvis kontrolbestemmelserne er opfyldt, er ligningslovens § 2 rette hjemmelshenvisning.

Dommen kan dermed ikke anses for at være udtryk for gældende ret. Desværre blev anken af dommen afvist af Vestre Landsret⁷², idet der ikke var søgt om tilladelse til anke hos procesbevillingsnævnet. Tilladelse var nødvendig på grund af sagens lave skattemæssige værdi.

6.6. Retspolitiske overvejelser

Det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at der hersker så stor tvivl om anvendelsesområdet for henholdsvis ligningslovens § 2 og statsskattelovens § 4.

I særlovgivningen har det vist sig, at i relation til værdikorrektioner i medfør af statsskattelovens § 4 er lovgiver af den opfattelse, at der er hjemmel i statsskattelovens §§ 4-6. På trods heraf indføres der særlovgivning, hvor lovgivers opfattelse tilkendegives i forarbejderne, jf. bl.a. kulbrinteskattelovens § 6 A.

Det er et vigtigt formål at forebygge skatteunddragelse, men løsningen på dette problem må nødvendigvis ramme en rimelig balance i forhold til den byrde, der pålægges de skattepligtige. Rets-tilstanden skal være forudsigelig, og den bør ikke være afhængig af klageinstanser og domstolens forskellige vægtning af legalitetsprincippet.

⁷² SKM 2016.465.VL.

ANVENDTE KILDER

Lovgivning m.v.

Statsskatteloven (lov om indkomst- og formueskat til staten), lov nr. 149 af 10. april 1922 med senere ændringer

Ligningsloven (lov om påligningen af indkomstskat til staten), lovbekendtgørelse nr. 1162 af 1. september 2016 med senere ændringer

Selskabsskatteloven, lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 med senere ændringer

Skattekontrolloven, lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013 med senere ændringer

Skatteforvaltningsloven, lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015 med senere ændringer

Kulbrinteskatteloven, lovbekendtgørelse nr. 826 af 19. juni 2014 med senere ændringer

Retsplejeloven, lovbekendtgørelse nr. 1257 af 13. oktober 2016 med senere ændringer

Tidligere love

Skattestyrelsesloven, lovbekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004

Lov nr. 303 af 14. juni 1974 – ligningslovens §§ 15 A-I

Lov nr. 490 af 24. juni 1992 – ligningslovens § 12 A

Lov nr. 432 af 26. juni 1998 – ligningslovens § 2

Lov nr. 425 af 26. juni 1998 - ejendomsværdiskatteloven

Forarbejder

Statsskattelovens § 4

RT 1902/1903, Tillæg C, spalte 1937-76 fremsat som lovforslag i Landstinget den 8. oktober 1902, RT 1902/1903, Tillæg A, spalte 2355-59.

RT 1902/1903, Tillæg C, spalte 1338-1342, spalte 1566 – stadfæstet af kongen den 15. maj 1903.

RT 1902/1903, Folketinget, spalte 4528

RT 1921/22, tillæg C, spalte 525 ff.

RT 1921/22, tillæg A, 3172/3173.

Andre bestemmelser

LFF nr. 217 af 30. januar 1992 – ligningslovens § 12 A.

TfS 1991.455 – spørgsmål og svar til skatteministeren

LFF nr. 84 af 14. november 1997 – skattekontrollovens § 3 b

LFF nr. 101 af 2. juni 1998 – ligningslovens § 2

LFB nr. 62 af 11. december 2003 – Kulbrinteskatteloven § 6 A

Vejledninger m.v.

Noter og Henvisninger til Judiciel og Administrativ Praksis til statsskatteloven, 1922 ved V. Anthon, Kontorchef ved Landsskatteraadet.

Cirkulære nr. 437 af 5. november - 1975

OECD's TP Guidelines fra 1995

OECD's TP Guidelines fra 2010

Ligningsvejledningen af 1. januar 2000 for indkomståret 1999

OECDs modeloverenskomst vedrørende art. 9

BEPS projekt med handlingsplan offentliggjort på OECDs hjemmeside den 15. oktober 2015

Domme og afgørelser

LSRM 1975.42. LSR

Vestre Landsret dom af 5. april 1974.

UfR 1983.16.H

UfR 1984.272.H

TfS 1996.492.H

TfS 1996.496.H

TfS 1996.497.H

TfS 1998.199 H

TfS 1998.238 H

TfS 1998.731.H

TfS 1999.778.H

Landsskatterets kendelse af 29. september 2000, j.nr. 2-2-1822-1036

SKM 2001.38.LSR

TfS 2001.769.LSR

SKM 2002.547.H.

SKM 2003.318.H

SKM 2005.137.H

SKM 2005.418 H

SKM 2006.45.ØL

SKM 2007.438.H

SKM 2008.85 H

SKM 2008.824 H

SKM 2012.92. H

SKM 2012.221.H

SKM 2015.717.H

SKM 2016.367.BR

SKM 2016.400.BR

SKM 2016.465.VL

Østre Landsrets dom (6. afdeling) af 20. december 2016

Litteratur

Skatteministeriets redegørelse, TfS 1998.137

Transfer Pricing i international skatteretlig belysning af Jan Pedersen, 1. udgave, 1998

Armslængdeprincippet og Transfer Pricing af Jakob Bundgaard, Jens Wittendorff, 1. udgave, 2001
Rette Indkomstmodtager af Henrik Dam, 1. udgave, 2005
Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret af Jens Wittendorff, 1. udgave, 2009
Ligningsloven med kommentarer af Mette Klingsten m.fl., 2000, 1. udgave
Retskilder & Retsteorier af Christina Tvarnø og Ruth Nielsen, 4. udgave, 2014
Den internationale skatteret i dansk perspektiv af Peter Koerver, Michael Telle og Katja Dyppel, 1. udgave 2015,
Lærebog om Indkomstskat af Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander m.fl., 16. udgave, 2015
Skatteretten 2 af Jan Pedersen, 5. udgave, 2015

Artikler

Thøger Nielsen, UfR 1972. 201.B.
Ole Bjørn, SpO 1999.54
Jane Bolander i SPO 2002.395
Bent Ramskov, SR SKAT 2003.220
Anders Endicott og Mikkel Falkenberg, TfS2001.888f
Aage Michelsen, RR 2013.2
Jan Pedersen, RR.SM 2013.21
Torben Bagge, TfS 2013.66
Tommy V. Christiansen, UK 2015.48
Tommy V. Christiansen, UK 2015.50
Jane Bolander, SR SKAT 2016.9
Arne Møllin m.fl., SU 2016.60
Malene Kerzel, TfS 2016.64
Jane Bolander SR SKAT 2017.1