

DOM

Afsagt den 28. november 2014 af Østre Landsrets 14. afdeling
(landsdommerne Lone Kerrn-Jespersen, Bodil Dalgaard Hammer og Anja Kim Gudbergesen
(kst.)).

14. afd. nr. B-2621-13:

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Steffen Sværke)

mod

Speciallægeselskabet X ApS

(advokat Poul Bostrup)

og

14. afd. nr. B-3017-13:

A

(advokat Poul Bostrup)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Steffen Sværke)

Indledning og parternes påstande

Disse sager angår for det første spørgsmålet om, hvorvidt A er rette indkomstmodtager af vederlag udbetalt fra Privathospitalet Y A/S til Speciallægeselskabet X ApS (sagen B-3017-13).

Dernæst er det spørgsmålet, om der, hvis A er rette indkomstmodtager, kan ske omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 eller betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5, (sagen B-2621-13).

Spørgsmålet om betalingskorrektion angår, om en ændring af den skattemæssige ansættelse ud fra et synspunkt om rette indkomstmottager er en korrektion omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, og i givet fald om § 2, stk. 5, finder anvendelse.

Sagen om omgørelse/betalingskorrektion er anlagt ved Retten i Odense den 4. april 2013 og ved kendelse af 7. august 2013 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen om rette indkomstmottager er anlagt ved Retten i Odense den 5. april 2013 og efter landsrettens udtalelse efter retsplejelovens § 254, stk. 2, ved kendelse af 25. september 2013 henvist til landsretten til behandling i forbindelse med sagen om omgørelse/betalingskorrektion.

Sagerne har været behandlet samlet.

B-3017-13 (rette indkomstmottager)

A har nedlagt påstand om, at hans skattepligtige indkomst i hvert af indkomstårene 2007-2009 (begge inkl.) nedsættes med 2.200.000 kr., subsidiært at der sker hjemvisning til ligningsmyndighederne.

Skatteministeriet har heroverfor nedlagt påstand om frifindelse.

B-2621-13 (omgørelse/betalingskorrektion)

Skatteministeriet har nedlagt påstand om, at Speciallægeselskabet X ApS for hvert af indkomstårene 2007, 2008 og 2009 skal anerkende, at selskabet ikke kan foretage betalingskorrektion i form af tilbageførsel af honorar på netto 2,2 mio. kr. udbetalt fra Privathospitalet Y A/S til Speciallægeselskabet X ApS.

Speciallægeselskabet X ApS (herefter X ApS) har principalt nedlagt selvstændig påstand om, at Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at der kan ske skattemæssig omgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 29, for så vidt angår honorar udbetalt fra Privathospitalet Y A/S (herefter Y A/S) til X ApS. Subsidiært har X ApS nedlagt påstand om stadfæstelse af landsskatterettens afgørelse.

Skatteministeriet har over for X ApS' selvstændige påstand nedlagt påstand om frifindelse.

Sagsfremstilling

Landsskatteretten afsagde kendelse i begge sager den 7. januar 2013.

Landsskatterettens kendelse i sagen om rette indkomstmodtager

Af denne kendelse fremgår blandt andet:

”Klagen skyldes, at klageren, der er overlæge, er anset skattepligtig af honorarindtægter udbetalt fra et af klageren [ejet] selskab til et andet af klageren ejet selskab.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomståret 2007

SKAT har anset klageren for skattepligtig af udbetaling fra Y Klinikken A/S med netto

2.200.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Indkomståret 2008

SKAT har anset klageren for skattepligtig af udbetaling fra Y Klinikken A/S med netto

2.200.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Indkomståret 2009

SKAT har anset klageren for skattepligtig af udbetaling fra Y Klinikken A/S med netto

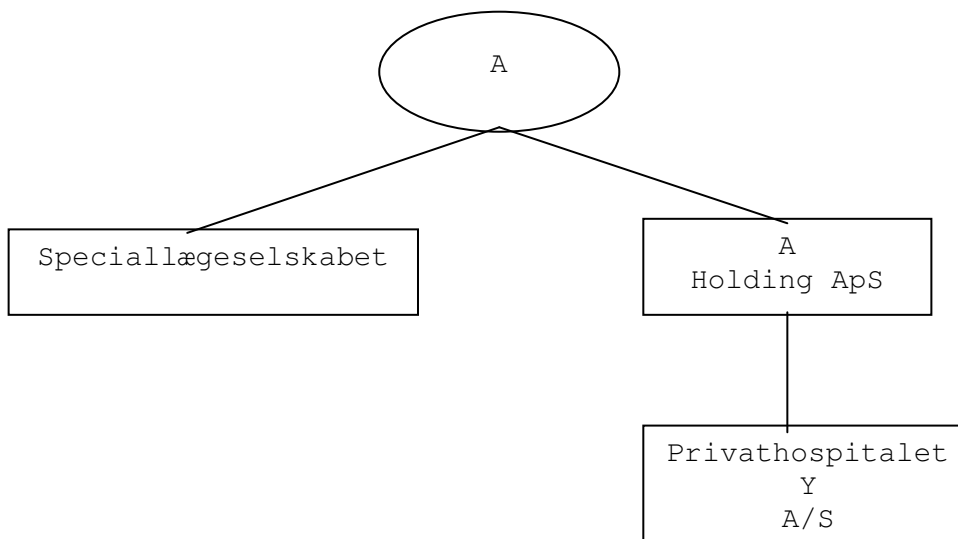
2.200.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

...

Sagens oplysninger

A (klageren), der er speciallæge, er enejer af selskabet Y A/S (herefter Y) via selskabet A Holding ApS. Endvidere er han enejer af selskabet Speciallægeselskabet X ApS. Selskabskonstruktionen ser således ud:



Om Privathospitalet Y A/S er oplyst, at klinikken åbnede i 1995 og siden har udviklet sig til at have 6 sengepladser. Klinikken tilbyder behandling indenfor 15 specialer. I de første 4-5 år var aktierne ejet ligeligt mellem klageren og en partner. I 2009 havde selskabet en omsætning på 21,6 mio. kr. og en egenkapital på 29 mio. kr. Selskabet har tilknyttet ca. 20 speciallæger, som for fleres vedkommende sideløbende med arbejdet på klinikken også har arbejde på offentlige sygehuse. Klageren er direktør i selskabet.

Om Speciallægeselskabet X ApS (herefter X ApS) er oplyst, at selskabet blev stiftet i 1992 og modtog i 1993 og 1994 honorarer fra Z, Mølholm og Siens Siensen. I 1998 erhvervede selskabet diverse driftsmidler i forbindelse med Zs konkurs. I 1999, hvor klageren havde overtaget samtlige aktier i Y, blev en del af driftsmidlerne overdraget til Y. Selskabet har herefter leveret lægefaglige ydelser udelukkende til Y. Sideløbende hermed er foretaget investeringer i værdipapirer. Klageren er selskabets direktør og eneste ansatte.

Den 30. juli 2001 indgik X ApS og Y samarbejdskontrakt på følgende vilkår:

§ 1

Samarbejdskontrakten er i sin helhed gældende fra 1. august 2001 og fortsætter indtil den skriftligt opsiges af en af parterne med 6 måneders varsel til den første i en måned.

§ 2

X ApS foretager plastikkirurgiske operationer for Y, idet X ApS stiller speciallæge A til rådighed for Y.

X ApS er således forpligtet til at udføre alle aktuelle operationer og al lægefaglig rådgivning, der falder indenfor det plastikkirurgiske område.

X ApS stiller desuden bil til rådighed for arbejdets udførelse, men kun til erhvervmæssig kørsel.

§ 3

Det årlige honorar andrager 600.000 kr., skriver sekshundredetusinde, der erlægges månedsvis bagud med 50.000 kr. pr. måned, første gang den 31. august 2001.

Da aftalen vedrører lægefaglige ydelser er ydelsen excl. moms.

X ApS afholder lønsumsafgift af ydelsen, som er Y uvedkommende.

Parterne er enige om, at den årlige honorering skal tages op til drøftelse hvert år, når selskabernes årsregnskaber er godkendt af selskabernes ledelse. Første gang i år 2002.

Samme dag, den 30. juli 2001, indgik Y og klageren direktørkontrakt bl.a. på følgende vilkår:

§ 1

Direktøren ansættes i selskabet fra den 1. august 2001.

§ 2

Det påhviler direktøren at lede selskabets drift under iagttagelse af Anparts-selskabslovgivningens regler, selskabets vedtægter og i øvrigt efter de almindelige og specielle retningslinier, som måtte være fastlagt af selskabets bestyrelse.

Direktøren har pligt til løbende at holde bestyrelsen underrettet om selskabets drift og er pligtig til, inden væsentlige beslutninger træffes, at konferere sådanne med bestyrelsen.

Direktøren ansætter og afskediger selskabets personale, ligesom han fastsætter personalets lønforhold, dog efter forudgående drøftelse i bestyrelsen. Direktøren fastsætter personalets arbejdsområder og beføjelser for det overordnede personales vedkomne.

§ 3

Den årlige gage andrager 240.000 kr., skriver tohundredogfiretitalusinde.

Lønnen udbetales månedsvis bagud med 20.000 kr. pr. måned.

Eventuel regulering finder sted hvert år, når selskabets årsregnskab er godkendt på generalforsamlingen. Første gang i år 2002.

§ 4

Direktøren har krav på at få stillet bil til rådighed til såvel erhvervsmæssig som privat kørsel. Direktøren beskattes heraf efter gældende regler.

...

§ 11

Der er mellem selskabet og Speciallægeselskabet X ApS, som ejes af direktør A, indgået aftale om honorering af speciallægeydelser i form af operationer mv., hvortil henvises.

Aktiviteten i Y er gradvist steget, hvilket har medført, at klageren nu bruger al sin arbejdstid på klinikken. Klageren er registreret hos sundhedsstyrelsen som virksomhedsansvarlig læge ved Y.

For indkomstårene 2007, 2008 og 2009 er der ydet følgende vederlag:

<u>Indkomstår</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>
Honorar fra Y til X ApS	2.400.000	2.400.000	2.400.000
Løn fra Y til A	241.424	241.498	241.320
Løn fra X ApS til A	200.000	200.000	200.000

Honorarindtægterne fra Y udgør hele omsætningen i X ApS for de anførte år.

X ApS har ifølge regnskaberne for 2007, 2008 og 2009 afholdt følgende driftsudgifter til telefon, telefaks, revision, kontingenter, fragt og porto, faglitteratur, forsikring, lønsumsafgift og autodrift (personbil):

<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>
122.062 kr.	129.466 kr.	154.855 kr.

Regnskabsmæssig afskrivning, personbil:

<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>
128.395 kr.	128.395 kr.	32.413 kr.

I 2009 indgår der en avance fra salg af bil på 117.587 kr. i de regnskabsmæssige afskrivninger, hvorfor der reelt er afskrevet 150.000 kr.

X ApS har ingen driftsmidler ud over den personbil, der ifølge samarbejdskontrakten med Y stilles til rådighed for erhvervmæssig kørsel.

SKATs afgørelse

SKAT har anset klageren for rette indkomstmottager af honoraret fra Y. Klageren er herefter beskattet i 2007 af honorar udbetalt fra Y på netto 2.200.000 kr., i 2008 på netto 2.200.000 kr. og i 2009 på netto 2.200.000 kr. Hertil kommer reguleringer i relation til den bil, som X ApS har stillet til rådighed for Y.

Som begrundelse for afgørelsen om rette indkomstmottager er henvist til statskattelovens § 4, samt til cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1 om afgrænsningen mellem lønmottagere og selvstændige erhvervsdrivende og Ligningsvejledningen, afsnit S.C.1.1.1.

Det er SKATs opfattelse, at honorarerne ifølge samarbejdskontrakten mellem Y og X ApS må anses for vederlag for As personlige arbejde i tjenesteforhold, og at A derfor skal beskattes som lønmodtager, jf. statsskattelovens § 4.

...

Klagerens påstand og argumenter

...

- Klageren har været ansat som speciallæge fra 19.. til 20.. på Odense Universitetshospital, og derefter i X ApS, og fra 2011 i Y.

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til statsskattelovens § 4 betragtes som skattepligtig indkomst den skattepligtiges samlede årsindtægter bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi. Indkomsten henføres til beskatning hos den, der har oppebåret indkomsten.

Ifølge ligningslovens § 2, stk. 1 skal skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, ved opgørelsen af [den] 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.

Afgrænsningen mellem selvstændige erhvervsdrivende mv. og lønmodtagere skal i skattemæssig henseende foretages på baggrund af de kriterier, der er angivet i pkt. 3.1.1 i cirkulære, nr. 129 af 4/7 1994 til personskatteloven. Som udgangspunkt anses en person herefter som lønmodtager, hvis vedkommende modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold efter hvervgivers anvisninger og for dennes regning og risiko. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. I tvivlstilfælde må afgrænsningen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem hvervgiver og hvervtager.

A, der er speciallæge, er eneejer af selskabet Y A/S (Y) via selskabet A Holding ApS. Han er endvidere eneejer af selskabet Speciallægeselskabet X ApS (X ApS).

Mellem X ApS og Y blev der pr. 1. august 2001 indgået en samarbejdskontrakt bl.a. på vilkår, jf. § 2, at X ApS foretager plastikkirurgiske operationer for Y, idet X ApS stiller speciallæge A til rådighed for Y. X ApS er således forpligtet til at udføre alle aktuelle operationer og al lægefagligt rådgivning, der falder indenfor det plastikkirurgiske område. I 2007, 2008 og 2009 er der udbetalt honorar med 2.400.000 kr. pr. år. fra Y til X ApS, i hvilke år A har været selskabets eneste ansatte, idet han har brugt al sin arbejdskraft i klinikken.

Under disse omstændigheder, hvor klageren som eneejer af selskaberne Y og X ApS har stillet al sin arbejdskraft til rådighed for det ene selskab Y (klinikken) samtidig med, at honoreret for det udførte arbejde er udbetalt til det andet selskab

X ApS, bærer klageren bevisbyrden for, at udbetalingen fra Y ikke skulle have været udbetalt til ham personligt som lønindkomst. Klageren har ikke løftet denne bevisbyrde.

Ved afgørelsen er lagt vægt på, at klagerens arbejde for Y udgjorde hans hovedbeskæftigelse, at arbejdet blev honoreret med et fast månedligt beløb, og at klinikkens personale og lokaler blev benyttet uden betaling herfor. Klagerens arbejde indgik som en løbende og integreret del af klinikkens virksomhed, og han fremstod overfor patienterne som ansat i klinikken. Det må lægges til grund, at det var klinikken, der stod for den overordnede tilrettelæggelse af arbejdet mv., ligesom klagerens ansvar for eventuelle fejl må anses for at have været det samme uden hensyn til, om arbejdet blev udført i stillingen som ansat eller ej.

SKATs afgørelse om at anse ham som rette indkomstmodtager af vederlaget fra Y stadfæstes hermed. Det er i den forbindelse uden betydning, han formelt ikke har været begrænset i sit arbejde for andre, når han faktisk ikke har udført arbejde for andre og i øvrigt heller ikke har haft mulighed herfor på grund af arbejdets omfang.

Da der ikke er rejst talmæssige indsigelser, stadfæstes SKATs afgørelse herefter.”

Landsskatterettens kendelse om omgørelse/betalingskorrektion

Af denne kendelse fremgår – udover de faktiske omstændigheder, der er gengivet i ovennævnte kendelse – bl.a.:

”Som konsekvens af at A er anset for rette indkomstmodtager af honorar udbetalt fra Privathospitalet Y A/S til Speciallægeselskabet X ApS ønskes omgørelse af dispositionerne i henhold til skatteforvaltningslovens § 29.

Landsskatterettens afgørelse

2007

SKAT har ikke imødekommet anmodning om omgørelse / betalingskorrektion i form af tilbageførsel af honorar på netto 2,2 mio. kr. udbetalt fra Privathospitalet Y A/S til Speciallægeselskabet X ApS.

Landsskatteretten ændrer afgørelsen.

2008

SKAT har ikke imødekommet anmodning om omgørelse / betalingskorrektion i form af tilbageførsel af honorar på netto 2,2 mio. kr. udbetalt fra Privathospitalet Y A/S til Speciallægeselskabet X ApS.

Landsskatteretten ændrer afgørelsen

2009

SKAT har ikke imødekommet anmodning om omgørelse / betalingskorrektion i form af tilbageførsel af honorar på

netto 2,2 mio. kr. udbetalt fra Privathospitalet YA/S til Speciallægeselskabet X ApS.

Landsskatteretten ændrer afgørelsen.

...

Sagens oplysninger

SKAT har ved afgørelse af 5. april 2011 for indkomstårene 2007, 2008 og 2009 anset A, der er speciallæge, og ikke hans 100 % ejede selskab Speciallægeselskabet X ApS (X ApS), for rette indkomstmotager af indtægt fra Privathospitalet Y A/S (Y). For indkomståret 2010 har X ApS ifølge indgivne selvangivelser viderebetalt den modtagne indtægt fra Y til A som løn, idet selskabet har fratrukket betalingen. SKAT har ikke korrigeret indkomsten.

...

Honorarindtægterne fra Y udgør hele omsætningen i X ApS for de anførte år.

Ved den af SKAT foretagne indkomstansættelse for indkomstårene 2007, 2008, 2009 og 2010 er A personligt blevet beskattet af netto 2,2 mio. kr. pr. år.

Ifølge repræsentanten betyder SKAT's afgørelse reelt, at de nævnte beløb på 2,2 mio. kr. pr. år både vil blive beskattet hos A og i X ApS, og senere igen vil beløbene blive beskattet hos A som løn eller udbytte. Samlet vil indkomsten således blive beskattet med 112,5 %.

På den baggrund er der ansøgt om tilladelse, jf. skatteforvaltningslovens § 29, subsidiært betalingskorrektion, jf. ligningslovens § 2, stk. 5.

Ifølge anmodningen ønskes omgørelsen primært foretaget således, at X ApS forpligter sig til at betale de modtagne beløb på 2,2 mio. kr. pr. år til Y. For X ApS vil omgørelsen betyde, at selskabet ikke anses for at have modtaget betalingerne fra Y. For A vil omgørelsen betyde, at han ikke beskattes af udbetalinger.

Hvis omgørelsen ikke kan godkendes gennemført som anført, ønskes omgørelsen subsidiært foretaget således at X ApS forpligter sig til at betale de modtagne beløb på 2,2 mio. kr. pr. år til A. For X ApS vil omgørelsen betyde, at selskabet ikke anses for at have modtaget betalingerne fra Y. For A vil omgørelsen betyde, at han beskattes af udbetalingerne fra Y.

SKATs afgørelse

SKAT har givet afslag både på anmodning om omgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 29, og på tilladelse til betalingskorrektion, jf. ligningslovens § 2, stk. 5.

...

Klagerens påstand og argumenter

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ifølge skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, kan der – i det omfang en skatteansættelse hviler på en privatretlig disposition – gives tilladelse til, at en efterfølgende ændring af

dispositionen lægges til virkning for skatteansættelsen (omgørelse), hvis følgende 5 betingelser er opfyldt:

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

Landsskatteretten har i en kendelse samtidig hermed ... truffet afgørelse for A om, at han må anses for rette indkomstmottager af honorarer fra Y til det af ham ejede selskab X ApS.

Af afgørelsen fremgår, at A for sin arbejdsindsats i Y alene modtog et mindre vederlag, medens et større honorar blev placeret i X ApS. Ved at placere honorarerne i X ApS, frem for at lade sig personligt beskatte heraf, foretog han en disposition, der i overvejende grad må antages for båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter. Der er herved henset til, at honorarerne blev beskattet mere lempeligt i X ApS end hos A personligt.

Det er således ikke godtgjort, at dispositionerne ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.

Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er således ikke opfyldt, hvorfor anmodningen om omgørelse, hverken efter den primære eller efter den subsidiære påstand kan imødekommes.

Det forhold, at A evt. kunne have ladet sig beskatte af et mindre beløb med et større overskud i selskabet til følge er uden betydning for bedømmelsen, idet det er de faktiske forhold, herunder honoreringen, der er afgørende.

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. Ved ændringen i ansættelsen af indkomsten efter stk. 1 kan den skattepligtige i medfør af § 2, stk. 5 undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer), ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Det følger af ordlyden af § 2, stk. 5, at den skattepligtige alene kan foretage betalingskorrektion i medfør af denne bestemmelse, når SKAT forinden har foretaget en forhøjelse af den skattepligtiges ansættelse til markedsværdien efter § 2, stk. 1.

Ifølge skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 udløber fristerne efter lovens § 26, stk. 1 og 2 først i det 6. år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Højesteret har i dom af 23. marts 2012, offentliggjort i SKM2012.221, afgjort, at skattemæssig korrektion efter praksis om rette indkomstmottager, er omfattet af 6-års fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. I dommens præmisser er henvist til Højesterets dom af 2. februar 2012, offentliggjort i SKM2012.92, hvoraf fremgår, at enhver ansættelsesændring vedrørende skattepligtiges kontrollerede transaktioner er omfattet af fristen. I dommen er henvist til forarbejderne til bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 1, hvoraf fremgår, at bestemmelsen omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter.

I nærværende sag er ændringerne af As skatteansættelser for indkomstårene 2007-2009 ændret efter praksis om rette indkomstmottager. Disse ændringer er herefter omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, hvorfor der er mulighed for korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Speciallægeselskabet X ApS kan herefter undgå følgeændringer i form af beskatning af tilførslerne via A som skattepligtigt tilskud, hvis selskabet forpligter sig til at betale de modtagne beløb til klageren. As skatteansættelse for indkomstårene 2010 er ikke ændret af SKAT, hvorfor der ikke er mulighed for betalingskorrektion for dette år.

SKATs afgørelse ændres i overensstemmelse hermed.”

Øvrige oplysninger

Af årsrapporterne for Y A/S fremgår bl.a.:

	2007	2008	2009
	t.kr.	t.kr.	t.kr.
Bruttofortjeneste	8.580	8.523	10.272
Personaleomkostninger	3.902	4.366	4.710
Afskrivninger	627	462	277
Driftsresultat	4.051	3.695	5.283

Det fremgår af en note i årsrapporten for 2009, at posten personaleomkostninger på i alt 4.710.412 kr. omfatter ”Løn og gager” opgjort til i alt 3.678.111 kr.

Af klinikkens kontoudtog vedrørende ”Gager læger” for perioden 1. januar til 31. december 2009 fremgår, at der månedligt er konteret et honorar på 200.000 kr., i alt 2,4 mio. kr. med teksten ”Honorar Pi ApS” og derefter månedsangivelse.

Som det fremgår af landskatterettens kendelse modtog A i 2007 241.424 kr. fra Y A/S og 200.000 kr. fra X ApS. Det fremgår af R 75 for 2007, at begge beløb er A-indkomst. Det er

oplyst, at differencen på 1.424 kr. i forhold til det honorar, der fremgår af As direktørkontrakt med Y A/S, skyldes, at Dataløn har lavet en fejl.

Af ledelsesberetningen i årsrapporterne for X ApS for de relevante år fremgår, at selskabets aktiviteter er drift af plastikkirurgisk speciallægepraksis. Af resultatopgørelserne fremgår, som det er nævnt i landsskatterettens ovenfor gengivne kendelse i sagen om rette indkomstmodtager, at nettoomsætningen var 2,4 mio. kr. i såvel 2007, 2008 og 2009, og at denne bestod i honorarindtægter fra Y A/S. Det fremgår endvidere, at der var en person ansat i selskabet. Egenkapitalen var pr. 31. december 2007 opgjort til ca. 10,4 mio. kr., mens den pr. 31. december 2009 var steget til ca. 12 mio. kr. Endelig fremgår det af årsrapporterne, at der havde været samhandel med søsterselskabet Y A/S, og det var angivet, at samhandlen var foregået på markedsmæssige vilkår.

X ApS har fremlagt en forsikringspolice for erhvervsansvarsforsikring udstedt den 1. december 2011 af Runa Forsikring A/S til Speciallægeselskabet af ... ApS, hvilket er Y A/S' tidligere navn. Forsikringen dækker virksomheden og de deri beskæftigede personer.

Under sagernes behandling i landsretten har Skatteministeriet opfordret A til at fremlægge samtlige direktør- og ansættelseskontrakter mellem ham og X ApS, herunder en kontrakt, som efter det oplyste skulle være indgået i 2003.

Til besvarelse heraf oplyste As revisor, Richard Andersen, i et brev af 19. september 2013, at der var udarbejdet og underskrevet ansættelseskontrakt mellem X ApS og A. Kontrakten var en del af selskabets stammateriale, der var samlet i et særligt ringbind. Materialet blev efter ønske fra SKATs sagsbehandler forelagt i forbindelse med SKATs indledende besøg i virksomheden. Herefter har aftalen ifølge revisoren ikke kunnet findes i virksomheden.

SKAT har hertil i en e-mail af 14. november 2013 oplyst, at der ikke under SKATs besøg i virksomheden blev forelagt nogen ansættelseskontrakt mellem X ApS og A, ligesom SKAT ikke efterfølgende har modtaget kopi af en sådan ansættelseskontrakt.

Revisor Richard Andersen har i sin e-mail af 19. september 2013 oplyst, at A modtager vederlaget på 200.000 kr. fra X ApS for at stille hele sin arbejdskraft som speciallæge i plastikkirurgi til rådighed for X ApS.

Revisor Richard Andersen har endvidere i et brev af 23. oktober 2013 oplyst følgende:

”...

- 2) A har i de relevante år ydet fuldtids arbejdsindsats.
- 3) A erhvervede selskabet i 1992. Selskabet var på erhvervelsestidspunkt uden aktivitet. ... Selskabet anskaffede komplet plastikkirurgisk udstyr, og aktiviteten har herefter i perioden 1993-1998 bestået i plastikkirurgiske ydelser for privathospitaler i Danmark samt udfærdigelse af attester, alt udført af A som ansat i Speciallægeselskabet X ApS, sideløbende med hans ansættelse som overlæge på Odense Universitetshospital. Herefter har aktiviteten i alt overvejende grad bestået i plastikkirurgiske ydelser for søsterselskabet Privathospitalet Y A/S.

A modtog mundtlig rådgivning fra statsautoriseret revisor Fl. Hoyer, BDO i forbindelse med etableringen af Speciallægeselskabet. Formålet med selskabsmodellen var, at indtægten ved hans erhvervsmæssige bibeskæftigelse løbende kunne opspares i selskabet som alternativ til opsparing i privat regi ved anvendelse af virksomhedsskatteordningen, og modellen gav endvidere mulighed for på et tidspunkt eventuelt at erhverve et ydernummer og drive praksis i selskabsform.

Ved etableringen af Privathospitalet Y A/S blev A ikke eneaktionær i dette selskab. Denne omstændighed samt ønsket om at nedtone Klinikens reelle indtjening overfor de tilknyttede (ikke aktieejende) læger betød, at det ikke var hensigtsmæssigt at placere aktiviteten i Klinikken direkte i Speciallægeselskabet X ApS. Søsterselskabsmodellen blev derfor valgt.

Også ved etableringen af Privathospitalet Y A/S modtog A mundtlig rådgivning fra statsautoriseret revisor Fl. Hoyer, BDO. Det var revisors vurdering, at den valgte model var forretningsmæssigt velbegrunder, og at den skattemæssigt ville give samme muligheder som alternativt ville kunne opnås ved anvendelse af virksomhedsskatteordningen i privat regi eller ved begrænset/ingen hævning af løn ved drift af virksomhed i selskabsform.”

I et processkrift afgivet af A er det anført, at vederlaget til X ApS er fastsat ud fra, at Y A/S afholder personaleudgifter, lokaleudgifter mv. Det er endvidere oplyst, at den omsætning, som As eget arbejde via X ApS medførte for Y A/S i de omhandlede år var på henholdsvis 8,5 mio. kr., 7,6 mio. kr. og 11,6 mio. kr.

Retsgrundlaget

Skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

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

(Der er sket enkelte ændringer i bestemmelsens ordlyd i forhold til den ordlyd, der var gældende i de pågældende indkomstår, men disse ændringer er uden betydning for sagen.)

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 C. Af forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 C, jf. Folketingstidende 1998-99, Tillæg A, side 4567, fremgår bl.a. følgende:

”...

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 1, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, der primært er båret af andre hensyn end skattebesparende eller skatteudskydende. Omgørelse vil således normalt ikke kunne tillades af dispositioner i form af f.eks. overdragelse af aktiver til en åbenbar over- eller underkurs mellem en hovedaktionær og det af denne beherskede selskab. På den anden side vil omgørelse normalt kunne tillades af dispositioner, der indebærer succession, selvom successionen indebærer en skatteudskydelse, fordi en sådan disposition må antages i overvejende grad at være båret af andre hensyn end at udskyde skatten.

Ved § 37 C, stk. 1, nr. 2, foreslås, at adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, hvor den skattepligtige utvivlsomt ikke har forudset de skattemæssige virkninger af dispositionen, og disse virkninger er væsentlige. I kravet om væsentlighed ligger ikke et krav om væsentlighed i relation til den pågældende disposition, men et generelt krav om, at de uforudsete skattemæssige virkninger er væsentlige.

...

Det påhviler den skattepligtige at dokumentere, at betingelserne for omgørelse er opfyldte.”

Ligningslovens § 2, stk. 1 og 5, har følgende ordlyd:

”§ 2. 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 kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,
- skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter...

Stk. 5. Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår...”

Ligningslovens § 2 blev indsat i loven ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 (Lovfæstelse af armlængde princippet og værn mod tynd kapitalisering). I de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. Folketingstidende 1997-98, 2. samling, tillæg A, side 2454-2456, hedder det bl.a.:

”Indledning

Formålet med lovforslaget er at få lovfæstet, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armlængde princippet).

...

Lovfæstelse af armlængde princippet

Af de almindelige skatteretlige principper – indeholdt i statsskattelovens §§ 4-6 – følger, at ethvert skattesubjekt kun skal beskattes af sine egne indtægter, men skal beskattes af alle sine skattepligtige indtægter. Af disse principper er hidtil blevet

udledt, at såfremt der foretages transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter, der ikke er sket på armslængde vilkår, vil der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst være mulighed for at skattemyndighederne kan korrigere denne, således at indkomsten kommer til at svare til, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde vilkår. Disse principper svarer til de grundlæggende OECD-principper for transfer pricing, dvs. handel mellem interesseforbundne parter over grænserne.

Ved låneforhold mellem interesseforbundne parter, hvor den beregnede rente afviger fra, hvad der ville have været fastsat mellem to uafhængige parter, er der hidtil sket korrektion af denne rente. Den 11. februar 1998 afsagde Højesteret imidlertid en dom i en sag vedrørende rentekorrektion, der stiller spørgsmålstegn ved selve adgangen til at foretage rentekorrektion (HD af 11. februar 1998, gengivet i TfS 1998.199).

Sagen vedrørte spørgsmålet, om der for 1989 kunne fastsættes en fikseret rente af et tilgodehavende, som skatteyderen havde opnået ved salg af en række udlejningsejendomme til anpartsselskaber, hvis anparter tilhørte et af skatteyderen ejet aktieselskab. Skatteyderen solgte udlejningsejendommene i 1987, og i forbindelse med handleerne opnåede skatteyderen betydelige kontante tilgodehavender, som skatteyderen lod henstå uforrentet. Skattemyndighederne fastsatte herefter en rente. Højesteret udtalte imidlertid, at der hverken i statskattelovens § 4, litra e, eller i skattelovgivningen i øvrigt er 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 lejeindtægt må herefter forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen. I den foreliggende sag var der herefter ikke grundlag for at tilsidesætte aftalen om rentefrihed. Ved dommen blev der ikke fastlagt kriterier for, hvornår der vil være tale om omgåelse.

Efter Højesterets dom er der behov for en lovfæstelse af det almindeligt anerkendte princip om anvendelse af armslængde vilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Lov nr. 131 af 25. februar 1998, Lov om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven (Oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner), der blev vedtaget den 3. februar 1998 vedrører transaktioner mellem interesseforbundne parter over landegrænserne (L 84). Ved loven blev der indført en udvidet selvangivelsespligt samt en pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Lovens formål er at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne.

Loven berører imidlertid ikke de materielle regler for armslængde princippet. Loven forudsætter, at skattemyndighederne har adgang til at korrigere priser og vilkår, såfremt disse ikke svarer til, hvad uafhængige parter ville have fastsat i en lignende situation...

Det er et internationalt anerkendt princip, at interesseforbundne parter skal handle på armslængde vilkår. OECD har udsendt retningslinier om hvilke principper og fremgangsmåder, som internationalt kan anerkendes ved ligningen i transfer pricing sager. Disse retningslinier er baseret på armslængde princippet. Samtlige OECD-lande – herunder Danmark – har tilsluttet sig disse retningslinier. De nye danske regler indført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven er således også i overensstemmelse med OECD's retningslinier.

Som tidligere nævnt er det tvivlsomt, hvilken rækkevidde Højesterets dom har for korrektioner af priser og vilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem interesseforbundne parter. Lovforslaget vil imidlertid - ved at lovfæste armslængdeprincippet - fjerne denne usikkerhed med hensyn til skattemyndighedernes adgang til at foretage korrektioner af priser og vilkår ved transaktioner mellem interesseforbundne parter. Lovforslaget sikrer således materielle regler svarende til dem, der var forudsat ved Folketingets vedtagelse af L 84 (lov nr. 131 af 25. februar 1998).

Lovforslagets bestemmelse om en lovfæstelse af armslængde princippet vil få virkning på en række forskellige områder. Interesseforbundne parter kan indgå aftaler eller foretage andre dispositioner på tilsvarende vis som alle andre, medmindre der på et særligt område er et udtrykkeligt forbud herimod, jf. eksempelvis det selskabsretlige forbud mod aktionærlån.

Praksis for korrektioner i låneforhold vil blive berørt af lovforslaget, hvorfor praksis for forskellige låneforhold inden Højesterets dom er kort beskrevet nedenfor. Principperne for denne praksis tilsigtes opretholdt ved nærværende lovforslag.

Ved lån mellem interesseforbundne parter er der hidtil, såfremt den fastsatte rente ikke har svaret til den rente uafhængige parter ville have fastsat i en tilsvarende situation, sket korrektion af renten (rentekorrektion/rentefiksering). Rentekorrektion indebærer, at der fastsættes en rente svarende til markedsrenten, dvs. den rente to uafhængige parter ville have fastsat i et tilsvarende låneforhold. Den administrative praksis for rentekorrektion varierer alt efter, hvilken relation lånet er ydet i. Såfremt der foretages en rentekorrektion, er der som hovedregel sket beskatning hos långiver af den korrigerede renteindtægt, medens låntager får et tilsvarende fradrag ved indkomstopgørelsen.

Som en afledt effekt af rentekorrektionen er der endvidere hidtil foretaget en skattemæssig vurdering af den økonomiske fordel, som rentefriheden eller den lave forrentning indebærer for låntager. Beskatningen af rentefordelen hos låntager afhænger af, hvordan rentefordelen skattemæssigt kvalificeres, idet der kan være tale om gave, tilskud, udbytte eller løn. Den skattemæssige kvalificering af rentefordelen har dermed også en afledt betydning for, om långiver kan få fradrag for den ydede rentefordel ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

...

Ved lån fra en hovedaktionær til vedkommendes selskab betragtes en rentefordel, der ikke er forretningsmæssigt begrundet, som et skattepligtigt tilskud for det låntagende selskab. For det låntagende selskab er nettovirkningen derfor, at der ikke sker nogen ændring af den skattepligtige indkomst, idet det skattepligtige tilskud neutraliseres af det indrømmede rentefradrag. For hovedaktionæren (långiver) bliver nettovirkningen en beskatning af den fikserede renteindtægt (kapitalindkomst), idet der ikke er fradragsret for det ydede tilskud.

Ved lån fra et datterselskab til et moderselskab vil en eventuel rentefordel normalt blive anset for udbytte, der kan være skattefrit for det låntagende selskab (moderselskabet) efter de nærmere bestemmelser herom i selskabsskattelovens § 13 eller § 17. For det låntagende selskab (moderselskabet) vil nettovirkningen derfor typisk blive, at moderselskabet indrømmes et rentefradrag af samme størrelse som den rente, der beskattes hos det långivende selskab (datterselskabet). For långiver vil der ikke være fradragsret for ydelse af en rentefordel, der betragtes som udbytte. Nettovirkningen for långiver vil derfor blive en beskatning af den fikserede renteindtægt.

Ved lån fra et moderselskab til et datterselskab og ved lån mellem søsterselskaber betragtes en rentefordel som et skattepligtigt tilskud. For det låntagende selskab er nettovirkningen derfor, at der ikke sker nogen ændring af den skattepligtige indkomst, idet det skattepligtige tilskud neutraliseres af det indrømmede rentefradrag. For det långivende selskab er nettovirkningen også her beskatning af den fikserede renteindtægt, idet der ikke er fradrag for ydelse af tilskud.”

I de specielle bemærkninger til forslaget (side 2459), hedder det bl.a.:

”Til stk. 1-3:

Kravet om anvendelse af pris og vilkår for de kontrollerede transaktioner ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, omfatter skattepligtige, der kontrolleres af fysiske eller juridiske personer, eller kontrollerer juridiske personer, eller er koncernforbundet med en juridisk person, eller har et fast driftssted i udlandet eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark. De skattepligtige, der kan være omfattet, er fysiske personer, selskaber, fonde, dødsboer, faste driftssteder m.v.

Afgrænsningen af de skattepligtige, der er omfattet af den foreslåede nye § 2 i ligningsloven, svarer til den afgrænsning af skattepligtige, der er foretaget i skattekontrollovens § 3 B, som indført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998. Til forskel fra skattekontrollovens § 3 B forudsætter den foreslåede § 2 imidlertid ikke et grænseoverskridende element (undtagen for så vidt angår faste driftssteder). Ved handel mellem to interesseforbundne parter, der begge er skattepligtige i Danmark, vil de begge have pligt til ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at fastsætte pris og vilkår for deres handel i overensstemmelse med, hvad der kunne have været opnået, hvis handelen var foregået mellem to uafhængige parter. Den foreslåede bestemmelse omfatter – forudsat begge parter

er skattepligtige i Danmark – såvel sælger som køber i et handelsforhold, långiver som låntager i et låneforhold m.v.

Såfremt der mellem to interesseforbundne parter er etableret et rentefrit lån, der ikke ville have været etableret på tilsvarende vilkår såfremt parterne havde været uafhængige, vil skattemyndighederne kunne fastsætte en rente svarende til markedsrenten. Långiver vil derefter blive beskattet af den pågældende renteindtægt og låntager vil få et tilsvarende rentefradrag. Låntager har imidlertid tillige modtaget en rentefordel ved ikke at have skullet betale rente. Såfremt der eksempelvis er tale om et låneforhold mellem to selskaber, hvor moderselskabet er långiver, vil denne rentefordel være at betragte som et skattepligtigt tilskud, jf. statskattelovens §§ 4-6.

...

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.

...

Til stk. 4 [nu stk. 5]:

Det foreslås, at ved ændringer i ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Denne adgang finder imidlertid alene anvendelse for en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

Såfremt et moderselskab har ydet et datterselskab et rentefrit lån og der efter stk. 1 er fastsat en rente på armslængde vilkår, vil korrektionen efter stk. 1 indebære at moderselskabet beskattes af dette rentebeløb og datterselskabet får et tilsvarende rentefradrag. Datterselskabet vil imidlertid efter gældende dansk praksis tillige blive beskattet af et tilskud fra moderselskabet. Dette tilskud svarer til den sparede rente, der ikke er betalt til moderselskabet. Såfremt datterselskabet ønsker at undgå denne sekundære justering af den skattepligtige indkomst, kan datterselskabet i medfør af stk. 4 forpligte sig til betaling af det i overensstemmelse med stk. 1 fastsatte rentebeløb til moderselskabet.

...

En sekundær justering betyder, at man justerer for det forhold, at der ikke er sket betaling svarende til den pris, der er fastsat i overensstemmelse med armslængde princippet. Betegnelsen ”sekundær justering” anvendes tillige af OECD i deres retningslinier for transfer pricing (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). ...”

Forklaringer

Der er afgivet forklaring af A og Richard Andersen.

A har forklaret blandt andet, at han blev færdiguddannet som læge i 19.. og som plastikkirurg i 19... Efter at han var blevet læge, var han først ansat på forskellige hospitaler i Danmark og et enkelt i Sverige, hvorefter han var uddannet som plastikkirurg og blev overlæge på Odense Universitetshospital. Han havde en del erhvervmæssige operative aktiviteter ved siden af ansættelsen på offentlige sygehuse. Fra 1992 til omkring 2002 foregik disse aktiviteter via X ApS. Han stiftede Y A/S i 1995, idet han ville etablere en plastikkirurgisk klinik og derved udnytte ressourcerne bedre. Han ejede selv 80 % af aktiekapitalen og en kollega fra Odense Universitetshospital, B, ejede de resterende 20 %.

Han var i 2001 blevet enejer af selskabet, idet B var trådt ud. X ApS udførte også forud for 2001 ydelser for Y A/S. Samarbejdskontrakten af 30. juli 2001 var således en videreførelse af samarbejdet. Alle hans ydelser, der ikke var tilknyttet det offentlige sygehusvæsen, foregik gennem X ApS, og det var i overensstemmelse hermed via X ApS, at han foretog plastikkirurgiske operationer for Y A/S. Vederlaget for operationerne på Y var fastsat svarende til det vederlag, som de andre plastikkirurger på klinikken fik. Hans revisor fortalte ham, at vederlaget skulle fastsættes på markedsvilkår, og det samlede vederlag på 2,4 mio. kr. i hvert af de tre omhandlede år svarer til, hvad de andre plastikkirurgiske speciallæger modtog i vederlag. Honoreringen ligger på ca. 25 % af den omsætning, som han genererede. De andre plastikkirurgiske læger havde ikke en lige så stor omsætning, som han havde. Han omsatte således for 8-10 mio. kr., hvilket de andre ikke gjorde. Vederlaget på 25 % af omsætningen er fastsat ud fra, hvad der er normalt i branchen. På de offentlige sygehuse har han dog fået en enhedspris for den enkelte operation. Her var det sygehuset, der afholdt de faste udgifter til lokaler m.v.

Han kan ikke forklare, hvorfor vederlaget til X ApS for hans operationer er angivet som "løn og gager" i Y A/S' årsregnskab for 2009.

Der var til Y frem til 2009 tilknyttet ca. 20 læger, som kom og udførte arbejde som selvstændigt erhvervsdrivende, hvorefter det ikke længere kunne lade sig gøre. Nogle af

lægerne drev aktiviteten i selskabsform. De var alle overlæger på offentlige sygehuse. De fik som anført 25 % af den skabte omsætning i vederlag, og de sendte kvartalsvis regninger for det udførte arbejde. Fra 1995 til 2009 var det således stort set alle lægerne, der arbejdede som selvstændigt erhvervsdrivende. Han kan ikke sige, om enkelte var lønmodtagere. Det var hans bogholder, der attesterede regningerne fra lægerne. Det er hovedsageligt de samme læger, der har været med siden 1995. Der er i dag 4-5 læger, som er godkendt til at arbejde som selvstændigt erhvervsdrivende på Y.

X ApS sendte også regninger til Y A/S. Samarbejdsaftalen med X ApS blev bl.a. indgået for at give et mere retvisende økonomisk billede af forholdene i Y A/S, idet X ApS sendte regninger til Y A/S på samme måde, som tilfældet var for de øvrige lægers ydelser. ...-Avis har bl.a. skrevet om Y A/S' omsætning og overskud, og selskabets indtjening er ikke retvisende, hvis hans honorering ikke er taget ud.

Direktørkontrakten af 30. juli 2001 indebar, at han skulle tage sig af det administrative arbejde i Y A/S. Han fik en løn for dette arbejde, der var fastsat svarende til det administrative arbejde, der var i selskabet.

Efter at Z var gået konkurs, købte han i 1994 det kirurgiske udstyr for ca. 150.000 kr. Det udstyr, som han købte af Z, ejes af X ApS. Det er det udstyr, der i dag bruges på Y. Det var planen, at udstyret skulle føres over i Y A/S, men det er aldrig blevet gjort, bortset fra nogle få ting. Dette skyldes, at der i starten var underskud i Y A/S. Klinikken har ikke betalt leje for brugen af det pågældende udstyr, bortset fra honoreringen af ham. Han har opfattet det sådan, at betalingen for brugen af udstyret var indeholdt i det aftalte honorar. De andre læger på Y anvender klinikkens udstyr, forudsat de synes, at det er tilstrækkeligt. Det er ikke omtalt i samarbejdsaftalen, at X ApS stiller udstyr til rådighed for Y A/S. Inden for plastikkirurgi opererer man med samme slags udstyr, som dengang han blev uddannet. Hvis udstyret skulle genanskaffes, ville det koste over 1 mio. kr. Der er siden etableringen investeret i andet udstyr i Y A/S, men dette er primært til brug for de andre specialer.

Det overordnede formål med at drive virksomhed i X ApS var at udføre plastikkirurgi. Han fik rådgivning om, at det var hensigtsmæssigt at udføre det i et selskab. De penge, som han har tjent i X ApS, er brugt til indskud i Y A/S. Han har haft og har fortsat planer om

investering i andre aktiviteter. Formålet med holdingselskabet A Holding ApS er at reducere en risiko, og han har forstået på sin revisor, at det er en hensigtsmæssig konstruktion, når klinikken skal sælges ved hans pensionering.

Samarbejdsaftalen hindrer ikke, at han kan udføre arbejde for andre, og han har da også udført arbejde på andre sygehuse, bl.a. Aalborg Sygehus, mens han har haft Y A/S. Han medbragte udstyr og en operationssygeplejerske i forbindelse med arbejdet på Aalborg Sygehus. Aalborg Sygehus modtog fakturaer for arbejdet fra X ApS. Det var ikke sædvanligt, at han havde en sygeplejerske med, idet det normalt er den pågældende klinik, der sørger for dette. Han har dog medbragt sygeplejerske i nogle tilfælde. Hvis stedet, hvor han skal operere, har det nødvendige udstyr, medbringer han heller ikke udstyr. Klinikkerne har oftest det nødvendige udstyr. Han har udført samme slags operationer på Hjertecenter V. X ApS har ikke annonceret efter kunder.

I 2007-2009 udførte han ikke så meget andet arbejde end arbejdet for Y A/S. Han har i perioden haft arbejde for forskellige forsikringsselskaber med at udfærdige attester. Honorarerne skulle være indgået i X ApS, men det kan godt være, at de er blevet bogført i Y A/S i stedet for. Det har han ikke tidligere været opmærksom på. Han udfylder attesterne således, at de kommer fra X ApS. Den samlede årlige omsætning lå på omkring 20 mio. kr., og det kan godt passe, at omsætningen for hans arbejde på klinikken i de omhandlede år var 8,5 mio. kr., 7,6 mio. kr. og 11,6 mio. kr. Han har ikke tal på, hvor mange operationer hans omsætning angår. Med hensyn til klinikkens personale var der i 2007-2009 tilknyttet ca. 20 læger, der kom og arbejdede som selvstændigt erhvervsdrivende, og herudover var der 11-12 ansatte – sygeplejersker, rengøringspersonale m.v. Det var Y A/S, der afholdt udgifterne til det faste personale. X ApS afholdt udgifterne til hans løn, operationsudstyret, forsikring for ham, faglitteratur, fri bil og telefon. Øvrige udgifter blev afholdt af Y A/S.

Han modtager ikke instruktion og er ikke under tilsyn, men arbejder som selvstændig læge. Hans arbejdsuge på klinikken er fuld tid, dvs. ca. 40 timer. Han udfører plastikkirurgiske operationer, herunder operation mod poser over og under øjne, brystforstørrelse og brystreduktion, ansigtsløftning, hageplastik, stritøre, fedtsugning, refertilisation mv. Herudover administrerer han lidt i weekenden. Inden hans ansættelse på Odense Universitetshospital ophørte i 20.., fik han ca. 500.000 kr. årligt i løn.

Han blev fra 2011 ansat i Y A/S på grund af denne sag, idet den tidligere konstruktion ikke blev godkendt. Han får de aftalte 240.000 kr. for at administrere selskabet.

Richard Andersen har forklaret blandt andet, at han er statsautoriseret revisor og har arbejdet hos BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab i 28 år, heraf 25 år som partner. Han har nu deponeret sin beskikkelse.

Den månedlige betaling på 200.000 kr. fra Y A/S til X ApS er i regnskabet en delmængde af posten løn og gager. De øvrige lægers honorarer er bogført som honorarudgifter, der er fratrukket bruttoresultatet. X ApS blev købt, mens A stadig var ansat på Odense Universitetshospital. Ideen med selskabet, der var ejet 100 % af A, var at drive en sideløbende virksomhed. Da Y A/S skulle ejes af flere, blev der stiftet et nyt selskab. Han så ikke noget problem i den etablerede konstruktion. Der er ingen varige skattebesparelser ved konstruktionen. Det blev overvejet, om virksomheden skulle etableres i personligt regi under anvendelse af virksomhedsskatteordningen. Han mener ikke, at der er noget usædvanligt i, at der er anvendt flere selskaber i den foreliggende situation. Der vil ske en beskatning med 112,5 %, hvis Skatteministeriet får fuldt medhold i denne sag.

X ApS afholdt udgiften til ansvarsforsikring, mens Y A/S afholdt udgiften til forsikring af medarbejdere. Vederlaget på 2,4 mio. kr. svarer til ca. 25 % af omsætningen. Man har forsøgt at fastsætte en pris ud fra, hvad der i forhold til markedet var fornuftigt.

Der er ikke mødereferater fra den mundtlige rådgivning, som A modtog fra statsautoriseret revisor Flemming Hoyer ved etableringen af Y A/S. Der er heller ingen skriftlige redegørelser. Flemming Hoyer kommer stadig hos BDO en gang om ugen, så vidnet har været i løbende dialog med ham. Man nedtonede indtjeningen ved at lægge honorarerne over i X ApS, således at overskuddet i Y A/S blev mindre.

Procedure

B-3017-13 (rette indkomstmodtager)

A har til støtte for den principale påstand anført, at han ikke er rette indkomstmodtager af de omhandlede vederlag, som Y A/S har udbetalt til X ApS. Vederlagene tilkommer X ApS i

henhold til den indgåede samarbejdskontrakt. Dansk skatteret er underlagt civilretten, og det er X ApS og ikke ham, der er aftalepart i henhold til den indgåede aftale. Der er ingen tvivl om, at de pågældende vederlag tilkommer X ApS civilretligt. Det er Skatteministeriet, der skal godtgøre, at der er grundlag for at se bort fra de civilretligt gældende aftaler, og det er således Skatteministeriet, der skal løfte bevisbyrden for, at der ikke er tale om selskabsindkomst. Skatteministeriet har ikke løftet denne bevisbyrde.

Der er ikke indgået nogen ansættelsesaftale om udførelse af det omhandlede operationsarbejde mellem A og Y A/S, men en aftale om udførelse af ledelsesopgaver.

A har – bortset fra sit virke som lønmodtager ved Odense Universitetshospital – udøvet al sin virksomhed som speciallæge gennem X ApS. Selskabet har således samarbejdet med Z, der gik konkurs i 19.., Mølholm og andre privathospitaler.

Baggrunden for indgåelse af samarbejdsaftalen var, at As virke som speciallæge også tidligere var sket via selskabet, hvorfor det var naturligt at fortsætte hermed. A ønskede endvidere at foretage opsparring i selskabet frem for i klinikken med henblik på mulige køb af andre virksomheder. Selskabet erhvervede en række driftsmidler ved Zs konkurs, herunder håndværktøj. Disse driftsmidler er nedskrevet til 0 kr. i selskabets regnskab, men anvendes fortsat ved selskabets udførelse af sine opgaver for klinikken. X ApS betaler endvidere erhvervsansvarsforsikringen for A.

Vederlaget til X ApS er fastsat ud fra, at klinikken afholder personaleudgifter, lokaleudgifter mv. Den omsætning, som As eget arbejde via X ApS medførte for klinikken, var i de omhandlede år 8,5 mio. kr., 7,6 mio. kr. og 11,6 mio. kr.

Størstedelen af kriterierne for, om der er tale om selvstændig virksomhed eller lønmodtagerforhold, jf. cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven, taler for, at der er tale om selvstændig virksomhed og ikke lønmodtagerforhold.

Det vederlagte arbejde består i højt kvalificerede og specialiserede lægeydelser med plastikkirurgi. Hvis sådanne ydelser skulle præsteres af en lønmodtager, måtte det have til forudsætning, at arbejdsgiveren i tjenesteforholdet havde tilsvarende eller højere

kvalifikationer, idet der ellers ikke var mulighed for at udøve de tilsyns- og instruktionsbeføjelser, som er karakteristisk for et lønmodtagerforhold. Der er ikke i nærværende sag tale om en sådan arbejdsgiver og – følgelig – ikke et sådant tjenesteforhold. A træffer selv alle beslutninger vedrørende patienten og operationerne, hvilket ikke er til hinder for, at virksomheden kan udøves i selskabsform.

Virksomhed som speciallæge i plastikkirurgi kan utvivlsomt udøves i selskabsform civilretligt og skatteretligt. Dette gælder også for enkeltmandsvirksomheder, ligesom man kan drive enkeltmandsvirksomhed som konsulent eller advokat. Der er ikke hjemmel i dansk skatteret til at træffe en afgørelse som den omhandlede, hvorved speciallæger i plastikkirurgi forhindres i at drive virksomhed i selskabsform, idet man ser bort fra selskabsdannelsen og anser personen for rette indkomstmotager. Ministeriets argumentation svarer til retsstillingen før UfR 1998.1314 H, hvor Højesteret tilsidesatte en årelang praksis, hvorefter kunstnere ikke kunne drive virksomhed i selskabsform. Det gør ingen forskel, at medkontrahenten i denne sag er et andet selskab ejet af A. Vederlagene mellem selskaberne må endvidere anses for at være ydet på markedsvilkår, jf. ligningslovens § 2.

Hertil kommer, at der ikke ligger skattemæssige motiver bag aftalen mellem X ApS og Y A/S. Der er ingen varig skattebesparelse for skatteyder ved selskabskonstruktionen. Der er tale om den samme midlertidige fordel som ved enhver selskabsdannelse eller anvendelse af den skattemæssige virksomhedsordning, nemlig at der kan foretages en opsparring og konsolidering i selskabet/virksomheden til en lavere skattesats, og således at der først sker beskatning som personlig indkomst, når midlerne udbetales.

De foretagne indkomstansættelser har nærmest pønål karakter og kan i virkeligheden side-stilles med fiksering af lønvederlag til hovedaktionærdirektører. Landsskatteretten har for mange år siden afvist, at der er hjemmel hertil. Skatteministeren har i TfS 1997.80 redegjort for den administrative praksis om lønfiksering i hovedaktionærforhold og præciseret, at der som absolut overvejende hovedregel ikke skal foretages lønfiksering, jf. tilsvarende Den juridiske vejledning 2014-2 afsnit C.B.3.7.

Uanset faste månedlige honorarer, opsigelsesvarsel, arbejde for en enkelt hvervgiver og dennes afholdelse af en betydelig del af de med udførelsen af arbejdsopgaverne forbundne

omkostninger er karakteristisk for de fleste lønmodtagerforhold, kan det ikke lægges til grund, at de nævnte forhold – hver for sig eller tilsammen – ikke kan forekomme ved samarbejdsaftaler mellem to selskaber, således som tilfældet er i nærværende sag.

Det må også lægges til grund, at X ApS med indgåelsen af samarbejdskontrakten har påtaget sig et betydeligt ansvar for aftalens overholdelse i form af levering af højt kvalificerede lægeydelser af en forventet standard, og at A ikke har været afskåret fra at levere tilsvarende ydelser til andre (selv om det rent faktisk ikke er sket i de omhandlede år).

Såfremt Skatteministeriet gives medhold, vil dette derfor kunne resultere i, at skattemyndighederne vil kunne underkende et betragteligt antal samarbejdsaftaler af tilsvarende art, f.eks. inden for de liberale erhverv, hvor skatteyderne i stedet for at vælge virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen har valgt at udøve virksomhed i selskabsform.

Der er ingen hensyn eller hjemmel til at tilsidesætte en i øvrigt fuldt ud lovlige og gældende selskabsdannelse i dette tilfælde.

A har endvidere bestridt forhøjelsen beløbsmæssigt.

Til støtte for den subsidiære hjemvisningspåstand er det anført, at såfremt retten finder, at A ikke skal beskattes af 2,2 mio. kr. om året, men af et mindre beløb, skal sagen hjemvises til ligningsmyndighederne til udøvelse af den beløbsmæssige opgørelse.

Skatteministeriet har til støtte for den nedlagte frifindelsespåstand anført, at A er rette indkomstmottager af de i X ApS indtægtsførte honorarer på 2,2 mio. kr. for hvert af indkomstårene 2007-2009.

Højesteret har fastslået, at lønmodtagere ikke kan sætte sig selv på aktier, jf. UfR 2002.1008 H og UfR 2008.861 H. Honorarerne udgør vederlag for As personlige arbejde i et tjenesteforhold og dermed lønindkomst i skattemæssig henseende. Dette skyldes grundlæggende, at As arbejde for Y A/S blev udført for hospitalets regning og risiko og ikke for egen regning og risiko. Der henvises også til, at A udelukkende har udført behandlinger for Y A/S, at hospitalet har betalt en fast, månedlig ydelse som vederlag for det arbejde, A har

udført, at dette vederlag er nettovederlag, og at der er aftalt et opsigelsesvarsel. Disse omstændigheder medfører, at A er lønmodtager, jf. også punkt 3.1.1 i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven.

Hverken X ApS eller A har således båret en sådan økonomisk risiko eller haft en sådan kontrol og et sådant ansvar, som kan sidestilles med, hvad en selvstændig erhvervsdrivende påtager sig.

Det er A, der skal dokumentere, at de honorarer, som hans selskab, X ApS, har fået udbetalt fra Y A/S, som han kontrollerer, og hvori han er direktør og bestyrelsesmedlem, ikke er vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Som følge af interessefællesskabet mellem ham og selskaberne er hans bevisbyrde skærpet, jf. UfR 2007.2379 H. A har ikke løftet denne bevisbyrde.

Vedrørende de angivne kriterier for tjenesteforhold har Skatteministeriet uddybende anført:

Y A/S har afholdt samtlige omkostninger forbundet med behandlingerne, herunder udgifter til lokaleleje, udstyr, materialer m.v., ligesom Y A/S må formodes at have sørget for det yderligere personale, der var nødvendigt for arbejdets udførelse. A har således ikke selv afholdt udgifter til de nødvendige faciliteter, materialer eller medarbejdere – ej heller af administrativ karakter. Udgifterne afholdt af X ApS i forbindelse med arbejdet har været begrænset til det sædvanlige for ansatte læger og fører således ikke til, at A kan anses for selvstændig.

Hertil kommer, at det er hospitalet, der har kontakten til patienterne, og som står for alt det administrative arbejde i forhold til dem. Hvis en patient udebliver, ikke overholder sin betalingsforpligtigelse mv., lider hverken X ApS eller A et tab herved.

Det er endvidere hospitalet, der ejer det udstyr, der skal benyttes til at foretage de plastikkirurgiske behandlinger. Det er dermed hospitalet, der bærer risikoen for at måtte afholde udgifter uden at være sikret en indtægt.

I de omtvistede indkomstår har A udelukkende udført behandlinger for Y A/S, hvilket også afspejles i indtægterne, som – når bortses fra det honorar han har oppebåret direkte fra Y A/S – udelukkende kommer fra X ApS, der alene udførte behandlinger for Y A/S. X ApS har ikke haft uafhængige hvervgivere.

Som vederlag for det arbejde, A har udført for Y A/S, har hospitalet betalt en fast, månedlig ydelse, som det er almindeligt i lønmodtagerforhold. Vederlaget erlægges og beregnes således ikke efter regning, hvilket omvendt ville have været sædvanligt for selvstændige erhvervsdrivende.

Ingen af As indsigelser fører til, at X ApS kan anses for rette indkomstmotager af honorarerne.

Det bestrides, at der ved honorarfastsættelsen skulle have været taget højde for de af Y A/S afholdte udgifter. Dette fremgår hverken af de fremlagte aftaler eller forholdene i øvrigt. Det ligger uanset dette fast, at vederlaget er et nettovederlag. X ApS har således ikke løbet nogen risici ved arrangementet.

As oplysninger om, at X ApS har erhvervet en række driftsmidler ved Zs konkurs i 1994, herunder håndværktøj, bestrides som udokumenteret. Konkursen indtrådte 13-15 år før de omtvistede indkomstår, og værdien af de pågældende driftsmidler må derfor være meget beskedne, jf. også at disse efter det oplyste er nedskrevet til 0 kr. i selskabets regnskab.

Det forhold, at X ApS angiveligt har afholdt udgifter til en erhvervsansvarsforsikring i de pågældende indkomstår, fører heller ikke til, at der ikke er tale om et lønmodtagerforhold. Forholdet er uden betydning for sagen, og A har endvidere ikke fremlagt dokumentation herfor, men alene fremlagt en police af 1. december 2011, som er indgået mellem Speciallægeselskabet af 94 ApS (som var Y A/S' registrerede navn frem til den 24. august 2005) og Runa Forsikring.

Det er korrekt, at en speciallægevirksomhed både civilretligt og skatteretligt kan udøves i selskabsform, men A overser imidlertid, at speciallægevirksomheden udøves i selskabsform, nemlig i Y Klinikken A/S. A ønsker, at der skal være to selskaber, der udøver aktiviteten.

Det er ikke korrekt, at de foretagne indkomstansættelser får en ”nærmest pønalt karakter” og kan sidestilles med lønfiksering. Der sker alene en beskatning i overensstemmelse med de konstruktioner, som A er eneansvarlig for.

B-2621-13 (Omgørelse og betalingskorrektur)

Skatteministeriet har vedrørende spørgsmålet om omgørelse til støtte for den nedlagte frifindelsespåstand overordnet gjort gældende, at X ApS ikke har løftet den selskabet påhvilende bevisbyrde for, at betingelserne for omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er opfyldt.

I det omfang en skatteansættelse hviler på en privatretlig disposition, kan det alene tillades, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for skatteansættelsen (omgørelse), hvis X ApS kan dokumentere, at bl.a. følgende to betingelser er opfyldt:

1. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
2. Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.

X ApS har ikke dokumenteret, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 og nr. 2, er opfyldt.

X ApS har således ikke dokumenteret, at dispositionen, hvorved honorarindtægterne fra Y A/S blev udbetalt til X ApS, ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter, jf. § 29, stk. 1, nr. 1.

A var som fastslået af Landsskatteretten rette indkomstmodtager af honorarerne udbetalt til X ApS for indkomstårene 2007-2009. Det udbetalte honorar fra Y A/S til X ApS på 2,4 mio. kr. er løn til A, idet det er hans arbejde, der begrundes indtægterne.

A har i de omtvistede indkomstår alene modtaget 200.000 kr. i løn årligt fra X ApS og ca. 241.000 kr. årligt fra Y A/S i kraft af sin egenskab af direktør i selskabet. En løn på 200.000 kr. eller 441.000 kr. er ekstremt lav for en person med As lægefaglige kvalifikationer, og han

har efter egen oplysning ydet en ”fuldtidsindsats”. Der er altså tale om en usædvanlig aftale med den meget lave løn.

Også af den grund skal det lægges til grund, at beslutningen om at lade honoraret tilgå selskabet har været båret af hensynet til at udskyde skatter. I hvert fald har A ikke løftet den ham påhvilende bevisbyrde for, at dette ikke er tilfældet.

Omgørelse af dispositioner i forbindelse med, hvem der er rette indkomstmodtager, bliver normalt ikke tilladt, jf. SKATs juridiske vejledning 2014-2, afsnit A.A.14.1.2, og der er i nærværende sag ikke grundlag for at fravige dette udgangspunkt.

Selskabsbeskatningen i X ApS er lavere end den personbeskatning, der ville være sket, såfremt honorarerne var tilgået A som rette indkomstmodtager. Der er derfor utvivlsomt sket en udskydelse af skatten.

Det er uden betydning, om A ville være blevet udbyttebeskattet, såfremt selskabet havde valgt at udbetale midlerne.

X ApS har heller ikke dokumenteret, at dispositionen utvivlsomt har haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.

Det er klart, at honorarerne er løn for As arbejde i Y A/S og ikke for arbejde for X ApS, og at den løn, han har fået fra X ApS, er langt mindre end den løn, læger med tilsvarende kvalifikationer som hans, oppebærer. X ApS har dermed ikke dokumenteret, at det er utvivlsomt, at den foretagne disposition har haft en utilsigtet væsentlig skattemæssig virkning.

Skatteministeriet har vedrørende spørgsmålet om betalingskorrektion til støtte for den nedlagte påstand overordnet gjort gældende, at X ApS ikke opfylder betingelserne for betalingskorrektio

n i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5. Det skyldes for det første, at skattemyndighedernes afgørelse af, at A var rette indkomstmodtager af honorarerne udbetalt til X ApS for indkomstårene 2007-2009 ikke er en primær korrektio

n, der er sket med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1. For det andet resulterer korrektio

n under alle

omstændigheder ikke i sekundære justeringer, der kan betalingskorrigeres i medfør af § 2, stk. 5.

Ved betalingskorrektio n kan interesseforbundne parter, hvor en indbyrdes betaling er bragt i overensstemmelse med armslængdeprisen, undgå skattemæssige følgeændringer heraf ved at efterbetale prisforskellen, så den skattemæssige indkomstfordeling bringes i overensstemmelse med den faktiske. Afgørende for adgangen til betalingskorrektio n er, om der er foretaget en primær korrektio n, der har resulteret i en korresponderende korrektio n, og som kan korrigeres ved en sekundær justering.

Efter ligningslovens § 2, stk. 5, er det således en betingelse for at opnå betalingskorrektio n, at skattemyndighederne har foretaget en primær korrektio n efter § 2, stk. 1, og at denne har resulteret i yderligere sekundære følgeændringer.

Bestemmelsen i ligningslovens § 2 regulerer alene forholdet mellem de to interesseforbundne parter, hvis kontrollerede transaktion SKAT undersøger. Betalingskorrektio n sker efter bestemmelsen i anledning af ændringer af den kontrollerede transaktion og omfatter således alene den kontrollerede transaktions to parter. Der er ikke hjemmel til at inddrage 3. mands forhold, herunder at en 3. mand ”nyder” godt af, at der skattemæssigt sker en primær korrektio n af en disposition mellem to andre (interesseforbundne) parter.

Der er således kun mulighed for at undgå sekundære følgevirkninger hos en af de to aftalparter, som er genstand for den primære korrektio n.

Betalingskorrektio n i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5, forudsætter for det første, at skattemyndighederne ved en primær korrektio n har foretaget en skatteansættelse efter § 2, stk. 1.

Efter ordlyden af § 2, stk. 1, er der to betingelser. Det første krav er, at der er tale om en kontrolleret transaktion. Det andet krav er, at priser og vilkår ikke er på armslængdevilkår.

SKAT har ikke foretaget en korrektio n af de af Y A/S udbetalte honorarers størrelse eller vilkårene i forbindelse med udbetalingerne i medfør af ligningslovens § 2, stk. 1. Der er således ikke tale om, at SKAT har fundet, at aflønningen for det af A udførte arbejde var

højere eller lavere end den løn, der ville være udbetalt mellem uafhængige parter. Der er heller ikke tale om, at SKAT har anfægtet, at aftalerne ikke i øvrigt skulle være indgået på markedsvilkår. Da myndighederne dermed ikke har foretaget en korrektion af priser og vilkår efter ligningslovens § 2, stk. 1, kan X ApS ikke foretage betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.

Det følger af praksis, at en ændring af ansættelsen ud fra et rette indkomstmodtagersynspunkt ikke er omfattet af ligningslovens § 2, jf. bl.a. SKM 2001.38 LSR og SKM 2006.45 Ø. Når Landsskatteretten i sin kendelse finder, at der kan ske betalingskorrektion, skyldes dette ifølge begrundelsen alene en fortolkning af SKM 2012.221 H, der vedrører en rette indkomstmodtagersag. Landsskatteretten anfører, at SKM 2012.221 H henviser til UfR 2012.1642 H, der igen henviser til lovmotiverne til ligningslovens § 2.

Det kan hverken udledes af Højesterets præmisser i SKM 2012.221 H eller UfR 2012.1642 H, at spørgsmålet om rette indkomstmodtager skulle være omfattet af ligningslovens § 2. Begge Højesteretssager vedrørte anvendelsesområdet for den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og ikke direkte, hvad der er omfattet af ligningslovens § 2.

I UfR 2012.1642, der ikke angår en rette indkomstmodtagersituation, fremkommer Højesteret med et obiter dictum, hvor det bl.a. anføres: "*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.*" Med anvendelsen af ordene "*øvrige vilkår*" holder Højesteret fast ved, hvad ligningslovens § 2 vedrører, nemlig en korrektion af priser og vilkår. Det understreges af sætningens kommasætning, at ordet "*herunder*" refererer til "*alle*" økonomiske elementer og øvrige "*vilkår*" af relevans for beskatningen. Det gælder også formuleringen "*den retlige kvalifikation af transaktionen*", idet der ikke er komma foran ordet "*samt*".

Højesteret omtaler i præmisserne, herunder i sit obiter dictum, alene vilkårsdispositioner og ikke korrektioner af rette indkomstmodtager. Afgørelsens præmisser viser ikke, at Højesteret mener, at sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2.

I SKM 2012.221 H var der for Højesteret enighed mellem parterne om, at korrektionen af rette indkomstmodtager ikke var omfattet af ligningslovens § 2. Parternes fælles vurdering blev ikke tilsidesat af Højesteret. Spørgsmålet i sagen var alene, om SKAT havde været berettiget til at ændre hovedaktionærens skattemæssige indkomst i medfør af den dagældende forlængede ligningsfrist i skattestyrelseslovens § 34, stk. 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5). Højesteret henviser i afgørelsens præmisser til Højesterets dom af 2. februar 2012, UfR 2012.1642 H og gentager herefter denne afgørelses femte afsnit vedrørende 6 års-risten, hvor Højesteret afgjorde fristspørgsmålet uden en henvisning til ligningslovens § 2, jf. ovenfor. Højesteret henviser derimod ikke til Højesterets obiter dictum vedrørende ligningslovens § 2 i sjette afsnit i UfR 2012.1642 H.

Der er således hverken i UfR 2012.1642 H eller SKM 2012.221 H støtte for Landsskatterettens synspunkt om, at sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2.

Hvis landsretten måtte finde, at skattemyndighedernes afgørelse af, at A var rette indkomstmodtager af honorarerne er en primær korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 1, resulterer denne korrektion ikke i en sekundær justering, der kan betalingskorrigeres i medfør af § 2, stk. 5. Også af den grund opfylder X ApS ikke betingelserne for betalingskorrektion.

Y A/S har udbetalt 2,4 mio. kr. til X ApS for hvert af indkomstårene 2007, 2008 og 2009. I forholdet mellem de to selskaber er der ikke foretaget en ændret ansættelse af hverken Y A/S eller X ApS' skattepligtige indkomst i henhold til ligningslovens § 2, stk. 1. Der er således ikke foretaget nogen primær korrektion, og der er som følge heraf ej heller nogen sekundære justeringer.

Selv hvis landsretten er enig med X ApS i, at det forhold, at skattemyndighederne har anset A for rette indkomstmodtager af honorarerne udbetalt af Y A/S, er en primær korrektion omfattet af § 2, stk. 1, finder § 2, stk. 5, ikke anvendelse. A er blevet beskattet af den løn, han har oppebåret, og Y A/S er ligeledes blevet indrømmet et fradrag for en lønudgift på 2,4 mio. kr. Det bestrides ikke, at lønnen og vilkårene er på markedsvilkår.

Ansættelsen af den skattepligtige indkomst hos A har således ikke medført nogen yderligere følgeændringer/sekundære justeringer hos Y A/S i form af tilskud, udlodning mv., som i medfør af § 2, stk. 5, ville kunne undgås ved, at selskabet forpligtede sig til betaling. X ApS

kan naturligvis ikke opnå betalingskorrektion vedrørende et forhold, som selskabet ikke er part i.

I det indbyrdes forhold mellem X ApS og A er der ikke foretaget nogen primære korrektioner af parternes indkomst. Skattemyndighederne har således ikke foretaget nogen korrektion af den løn på 200.000 kr., som X ApS har udbetalt til A for hvert af de tre indkomstår. Der er enighed om, at beløbet er skattepligtigt. Differencebeløbet på 2,2 mio. kr., er i skattemæssig henseende et tilskud fra A til X ApS, der er skattepligtigt i medfør af statskattelovens § 4. Der er enighed om, at tilskuddet er skattepligtigt. Da der ikke er foretaget en primær korrektion, er der heller ikke nogen sekundære følgevirkninger, der kan korrigeres for. Også af den grund kan X ApS ikke undgå tilskudsbeskatningen ved at forpligte sig til (tilbage)betaling af honorarerne.

X ApS har til støtte om sin principale påstand om omgørelse anført, at betingelserne for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29 er opfyldt. Det er således forkert, at Landsskatteretten har fundet, at X ApS er uberettiget til at anvende reglerne om skattemæssig omgørelse under henvisning til, at den pågældende disposition i overvejende grad har været båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter jf. skatteforvaltningslovens § 29 stk. 1, nr. 1.

Der er ingen varig skattebesparelse for skatteyder ved den pågældende selskabskonstruktion. Der er tale om den samme midlertidige fordel som ved enhver selskabsdannelse eller anvendelse af den skattemæssige virksomhedsordning, nemlig at kunne foretage en opsparing og konsolidering i selskabet/virksomheden til en lavere skattesats, således at der først sker beskatning som personlig indkomst, når midlerne udbetales.

Der er ingen hensyn eller hjemmel til at nægte omgørelse, fordi der er anvendt en i øvrigt fuldt lovlig og gældende selskabsdannelse i dette tilfælde.

De øvrige betingelser for omgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2-5, er også opfyldt, herunder betingelsen om, at der er indtrådt utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige. Nægtelse af omgørelse i denne sag indebærer, at samme indkomst bliver underkastet dobbelt beskatning – først både personbeskatning og selskabsbeskatning, senere

personbeskatning, når den selskabsbeskattede indkomst udloddes. Dette er utvivlsomt en væsentlig, utilsigtet skattemæssig virkning af den ”fejlagtige” indkomstplacering.

Muligheden for omgørelse forudsætter ikke nødvendigvis, at der er identitet mellem parterne i den oprindelige privatretlige disposition og parterne i den tilladte ændrede disposition, jf. Den juridiske vejledning 2014-2 A.A.14.1.1. Det er endvidere fastslået bl.a. i SKM 2013.133 BR, at reglerne om omgørelse i § 29 kan finde anvendelse i sager om rette indkomstmodtager.

Vedrørende den subsidiære påstand om betalingskorrektion har X ApS anført, at påstanden indebærer, at der i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse kan ske betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5. Landsskatteretten er nået frem til dette resultat både i denne sag og i en anden kendelse af 7. januar 2013. Landsskatterettens afgørelse i denne sag er således ikke en enkeltstående afgørelse, men udtryk for fast administrativ praksis. Resultatet i Landsskatterettens kendelse støttes endvidere af UfR 2012.1642 H, SKM 2012.221 H og SKM 2014.504 H.

Højesteret tog direkte stilling til spørgsmålet i UfR 2012.1642, hvor Højesteret fandt, at korrektionsadgangen i § 2 omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatning samt den retlige kvalifikation af transaktionen. I denne dom fremkom Højesteret – efter at have tiltrådt, at 6 års-fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner – med et obiter dictum vedrørende ligningslovens § 2, stk. 1, hvor det bl.a. blev fastslået: *”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.”*

Korrektioner med rette indkomstmodtager falder inden for det således af Højesteret fastsatte område for ligningslovens § 2, hvilket også blev fastslået i SKM 2012.221 H. Dette gælder uanset, om man sætter komma før ”samt” eller ej. Højesteret har således taget stilling til det foreliggende tilfælde, uanset om passussen med ”den retlige kvalifikation” af transaktionen er et med alle økonomiske elementer og øvrige vilkår sidestillet led, eller om den retlige

kvalifikation af transaktionen er en undergruppe til alle økonomiske elementer og øvrige vilkår.

Korrektioner med rette indkomstmodtager må anses for at være omfattet af ordlyden i begge tilfælde. Når transaktionen er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, kan der ske korrektion efter stk. 5.

Skatteministeriets fortolkning, hvorefter ”den retlige kvalifikation” kun anses for at være en undergruppe til ”vilkår”, er hverken sprogligt eller retligt korrekt.

Højesterets dom i UfR 2012.1642 blev fulgt op af to følgende højesteretsdomme, SKM 2012.221 om den forlængede ansættelsesfrist i relation til sager om rette indkomstmodtager og SKM 2014.504 om ansættelsesfristen i relation til beskatning af fri bil hos en hovedaktionær.

Området for betalingskorrektioner i ligningslovens § 2, stk. 5, jf. stk. 1, skal afgrænses på samme måde som skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. begge bestemmelsers sammenhæng med skattekontrollovens § 3 B. Det bestrides således, at adgangen til korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5, jf. stk. 1, er snævrere end adgangen til at anvende den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, som anført af Skatteministeriet.

Det er den fremherskende opfattelse i den juridiske teori, at Højesteret har taget stilling til, at ligningslovens § 2 også omfatter sager om rette indkomstmodtager, jf. herved Jan Pedersen i Revision & Regnskabsvæsen nr. 10 2012 og i Revision & Regnskabsvæsen nr. 2 2014, Aage Michelsen i Revision & Regnskabsvæsen nr. 1 2013 SM 2, Lena Engdahl i SR-Skat 4/2012 side 249ff og Tommy V. Christiansen og Bodil Christiansen i TfS 2013.199 samt Kaspar Bastian, Omgørelse side 54-63.

Med hensyn til selve gennemførelsen af omgørelse eller betalingskorrektion har X ApS anført, at landsretten alene skal tage stilling, om der er hjemmel til at foretage omgørelse henholdsvis betalingskorrektion. Der skal under alle omstændigheder ske en efterfølgende behandling hos SKAT, hvor omgørelsen/betalingskorrektion gennemføres, og hvor der sker

en ændret ligningsmæssig behandling af den skattepligtige indkomst, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1.

Det foreligger principielt to måder, som omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 kan finde sted på i nærværende sag. Principalt ønskes en omgørelse efter § 29, hvor X ApS forpligter sig til at betale de modtagne beløb på 2,2 mio. kr. pr. år tilbage til Y A/S.

Subsidiært ønsker X ApS en omgørelse efter § 29 (svarende til resultatet i Landsskatterettens kendelse, der dog begrundes med ligningslovens § 2, stk. 5), hvor selskabet forpligter sig til at betale de modtagne beløb på 2,2 mio. kr. pr. år til A. Både den principale og den subsidiære model ønskes prøvet i retssagen.

I det første tilfælde vil beskatningen både af personen og af X ApS blive elimineret og opsparingen vil finde sted i Y ApS. I det andet tilfælde vil tilskudsbeskatningen af X ApS blive elimineret, mens A vil blive beskattet.

Efter ligningsloven § 2, stk. 5, kan der ske betalingskorrektion således, at sekundære korrektioner elimineres. Den primære korrektion består i, at personen og ikke selskabet er anset for rette indkomstmodtager. Den sekundære korrektion består i, at X ApS anses for at have modtaget et skattemæssigt tilskud. Ved betalingskorrektion i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse elimineres den sekundære korrektion, mens den primære korrektion opretholdes.

Landsrettens begrundelse og resultat

B-3017-13 (rette indkomstmodtager)

A er eneejer af X ApS og gennem A Holding ApS endvidere eneejer af Y A/S. Det fremgår af samarbejdskontrakten af 30. juli 2001, at X ApS skal foretage plastikkirurgiske operationer for Y A/S, idet X ApS stiller speciallæge A til rådighed for Y A/S. X ApS er i henhold til aftalen forpligtet til at udføre alle aktuelle operationer og al lægefaglig rådgivning, der falder inden for det plastikkirurgiske område. Der er i kontrakten aftalt et årligt honorar, der skal erlægges månedsvi bagud, og det er fastsat, at kontrakten kan opsiges af parterne med 6 måneders varsel. Der blev samtidig med samarbejdskontrakten indgået en direktørkontrakt mellem Y A/S og A, hvorefter det påhviler ham at lede selskabets drift for en årlig løn på 240.000 kr.

Y A/S har i 2007-2009 månedligt betalt 200.000 kr. til X ApS for As arbejde i henhold til samarbejdskontrakten. X ApS har således årligt modtaget 2,4 mio. kr., der udgør hele selskabets omsætning i de tre år. X ApS har i hvert af årene betalt A 200.000 kr. for det udførte arbejde.

Det må efter bevisførelsen, herunder As forklaring, lægges til grund, at A i alle tre år anvendte sin fulde arbejdskraft i Y A/S, og at hverken han eller X ApS havde andre hvervgivere. Det må endvidere lægges til grund, at Y A/S har afholdt omkostningerne ved As lægelige behandlinger, herunder omkostninger til lokaler, personale, materialer m.v.

Efter en samlet vurdering af kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatte-loven finder landsretten, at de honorarer, der i de omhandlede indkomstår er udbetalt fra Y A/S i henhold til samarbejdskontrakten, må anses for vederlag for As personlige arbejde i et tjenesteforhold til Y A/S. Landsretten har herved lagt vægt på, at der er tale om en løbende arbejdsydelse, som har karakter af fuldtidsbeskæftigelse, og med aftalt opsigelsesvarsel. Der er endvidere lagt vægt på, at vederlaget for arbejdet har karakter af en fast månedsløn, og at Y A/S har afholdt omkostningerne i forbindelse med arbejdets udførelse, således at arbejdet blev udført for Y A/S' regning og risiko. Der er endelig lagt vægt på, at der i de tre år ikke har været andre hvervgivere.

Det arbejde, som A udførte i henhold til samarbejdskontrakten, må således skattemæssigt anses for udført af ham som lønmodtager, og A er derfor rette indkomstmodtager af vederlagene fra Y A/S.

Idet der efter sagens oplysninger ikke findes grundlag for at hjemvise sagen til ligningsmyndighederne, tager landsretten herefter Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge.

B-2612-13 (Omgørelse/betalingskorrektion)

Omgørelse

Efter skattestyrelseslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er det en betingelse for tilladelse til omgørelse, at dispositionen ikke i overvejende grad må have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter. Det fremgår af forarbejderne til den tidligere bestemmelse i skatte-

styrelseslovens § 37 C, at betingelsen i nr. 1 indebærer, at adgangen til omgørelse begrænses til dispositioner, der primært er båret af andre hensyn end skattebesparende eller skatteudskydende. Det fremgår endvidere, at det påhviler den skattepligtige at dokumentere, at betingelserne for omgørelse er opfyldt.

A er som fastslået rette indkomstmottager af de honorarer for hans arbejde, der er udbetalt fra Y A/S til X ApS i henhold til samarbejdskontrakten. Uanset at honorarerne må anses for løn for As personlige arbejde i et tjenesteforhold, er honorarerne blevet henført til og indtægtsført i X ApS. På den baggrund og efter de foreliggende oplysninger om selskabskonstruktionen findes det ikke godtgjort, at dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter. Betingelsen for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er derfor ikke opfyldt.

Betalingskorrektio

Det følger af ligningslovens § 2, stk. 1, at der for så vidt angår kontrollerede transaktioner ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvendes priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 2, jf. Folketingstidende 1997-1998, Tillæg A, side 2454ff, at baggrunden for bestemmelsen var, at det tidligere havde været udledt af de almindelige skatteretlige principper i statsskattelovens §§ 4-6, at såfremt der foretages transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter, der ikke er sket på armslængdevilkår, vil der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst være mulighed for, at skattemyndighederne kan korrigere denne, således at indkomsten kommer til at svare til, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængdevilkår. I overensstemmelse hermed var der hidtil blevet foretaget rentekorrektion ved låneforhold mellem interesseforbundne parter. Den 11. februar 1998 afsagde Højesteret imidlertid dom i en sag om rentefiksering, hvor Højesteret udtalte, at der hverken i statsskattelovens § 4, litra e, eller i skattelovgivningen i øvrigt er taget stilling til, hvorvidt og i givet fald under hvilke omstændigheder aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes, og at beskatning hos långiveren af en fikseret renteindtægt måtte forudsætte, at der med de foretagne dispositioner var tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen. I den pågældende sag var der herefter ikke

grundlag for at tilsidesætte aftalen om rentefrihed. Det fremgår videre af bemærkningerne, at der efter Højesterets dom var behov for en lovfæstelse af det almindeligt anerkendte princip om anvendelse af armslængdevilkår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem interesseforbundne parter, og at formålet med lovforslaget således var at få lovfæstet, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængdeprincippet).

X ApS har anført, at Højesteret ved dommene gengivet i UfR 2012.1642 og SKM 2012.221 har fastslået, at ligningslovens § 2 omfatter sager om rette indkomstmodtager.

Begge højesteretsdomme angår anvendelsesområdet for den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Under henvisning til Højesterets præmisser i de to domme sammenholdt med de anbringender, der var fremført, ses Højesteret ikke at have taget stilling til og fastslået, at sager om rette indkomstmodtager er omfattet af ligningslovens § 2.

Henset til at ligningslovens § 2, stk. 1, efter ordlyden angår ”priser og vilkår” for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, og under hensyn til baggrunden for og formålet med bestemmelsen samt det i bemærkningerne til lovforslaget i øvrigt anførte, finder landsretten, at de foreliggende skatteansættelsesændringer, der beror på, at A anses for rette indkomstmodtager, ikke er omfattet af ligningslovens § 2. Der er således ikke foretaget nogen korrektion af pris eller vilkår i samarbejdskontrakten mellem X ApS og Y A/S til armslængdevilkår, men derimod en skattemæssig henførelse af indkomsten til A som rette indkomstmodtager. Da der ikke er foretaget en ændring af skatteansættelserne i henhold til ligningslovens § 2, stk. 1, kan X ApS ikke foretage betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 5.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets påstande til følge.

I sagen B-3017-13 (rette indkomstmodtager) skal A betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med 90.000 kr. til dækning af advokatudgifter inklusiv moms.

Landsretten har herved lagt på vægt på sagens udfald, værdi og omfang, herunder varigheden

af hovedforhandlingen og det forhold, at sagen blev hovedforhandlet sammen med sagen om omgørelse og betalingskorrektion (B-2612-13).

I sagen B-2612-13 (omgørelse/betalingskorrektion) skal Speciallægeselskabet X ApS betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 64.000 kr. Beløbet omfatter 4.000 kr. til retsafgift og 60.000 kr. til udgifter til advokatbistand inklusiv moms. Landsretten har lagt på vægt på sagens udfald, værdi og omfang, herunder varigheden af hovedforhandlingen og det forhold, at sagen blev hovedforhandlet sammen med sagen om rette indkomstmodtager (B-3017-13).

T h i k e n d e s f o r r e t :

I sagen B-3017-13 (rette indkomstmodtager)

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal A betale 90.000 kr. til Skatteministeriet.

I sagen B-2621-13 (omgørelse/betalingskorrektion)

Speciallægeselskabet X ApS skal for hvert af indkomstårene 2007, 2008 og 2009 anerkende, at selskabet ikke kan foretage betalingskorrektion i form af tilbageførsel af honorar på netto 2,2 mio. kr. udbetalt fra Privathospitalet Y A/S til Speciallægeselskabet X ApS.

Skatteministeriet frifindes for Speciallægeselskabet X ApS' selvstændige påstand.

I sagsomkostninger for landsretten skal Speciallægeselskabet X ApS betale 64.000 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.