

Kapitel 1

Selskabsskatterettens grundprincipper – dansk og europæisk skatteret, forebyggelse af skatteskuffelser

1. Grundlovens beskatningshjemmel

Enhver stat har behov for skat og afgift for at finansiere sine udgifter. Christian IV's valgsprog lød: "*Regna firmit pietas*": gudsfrygt styrker rigerne. Dette forkortedes R.F.P., hvilket i folkemunde hurtigt blev til: "Riget fattes penge". Dette indtryk har vistnok siden klæbet til samtlige skatteministre og den af dem administrerede lovgivning. Se en historisk oversigt hos *Ole Fenger* i Festskrift til Aage Michelsen (2000) s. 239 ff. ("Skattens mønt").

Skatter og afgifter kan imidlertid ikke pålægges borgere eller selskaber vilkårligt, men kun med hjemmel i lov, jf. grundlovens § 43, 1. led, hvorefter "**Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov**".

Af dette **legalitetsprincip** følger et krav om konkret lovhjemmel, jf. problematikken i pas- og gebyrsagen *UfR 1993.757 H* (= *TfS 1993.368 H*), hvor ni ud af de elleve dommere i Højesteret fandt, at Rigspolitichefen ikke havde afkrævet borgerne gebyrer for pas, duplikatkørekort og nummerplader i strid med kravet i grundlovens § 43, ej heller i strid med kravet om lovmæssig forvaltning. Se om hjemmelskravet i skatteretten *Rasmus Smith Nielsen* i *TfS 2013, 651* og *samme* i *TfS 2014, 303*.

Grundlovsbestemmelsen sætter snævre grænser for, i hvilket omfang man kan forenkle skattelovgivningen gennem opstilling af rammebestemmelser til udfyldning gennem administrative forskrifter – uanset hvor besnærende og "erhvervsvenlig" en sådan forenkling ellers kunne synes at være, jf. *Skatteministeriet, Finansministeriet & Økonomiministeriet*: Erhvervslivets skattemæssige rammevilkår (embedsmandsrapport 1999).

Grundlovens beskatningshjemmel vender imidlertid også den anden vej, dvs. til skade for skatteyderne, idet bestemmelsen ses anført til støtte for, at Skats tilkendegivelser om en fremtidig skatteansættelse, herunder besvarelser af konkrete spørgsmål vedrørende skatteansættelsen i almindelighed, ikke har bindende virkning, jf. *TfS 2002.1083 Ø*, hvor SKATs tilken-

degivelse om, at en erstatning for tabt arbejdsfortjeneste ikke ville være skattepligtig, ikke var holdbar. Skatteyderen havde endog spurgt SKAT, inden han indgik forliget om erstatningen. Når grundlovsreglen kan få denne virkning, hænger det sammen med, at hjemlen til at fastslå, hvad der skal betales i skat, er et lovgivningsanliggende. Forvaltningsmyndigheder kan derfor hverken pålægge skat *eller* fritage for skat. Men et forkert svar fra myndighederne kan, hvis svaret ikke binder dem, udløse offentligretligt erstatningsansvar, jf. *Nikolaj Vinther & Sten Bønsing* i TfS 2002, 955.

2. Selskabsskatteoven (SEL) og anden lovgivning af specifik selskabs- og fondsskatteretlig betydning

Retsgrundlaget for selskabsbeskatningen findes på lovniveau i **selskabsskatteoven (SEL)**. Historisk stammer SEL fra 1960, idet selskaber og andre juridiske personer oprindeligt lignedes på samme grundlag som fysiske personer. I vidt omfang er retsgrundlaget da også fortsat det samme, jf. SEL's henvisning i § 8 til den øvrige skattelovgivning.

Fondsbeskatningsloven (FBL) kobler i alt væsentligt fondsbeskatningen på de regler, der gælder for selskaber. Dette gøres for det første med hensyn til det formelle, når det i FBL § 2, stk. 1, hedder: "Skattepligtens indtræden og ophør følger de for selskaber og foreninger mv. gældende regler"; herved er således hele SEL sat i kraft for fonde. For det andet gøres det med hensyn til det materielle, når det i § 3, stk. 1, hedder: "Den skattepligtige indkomst ... opgøres efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler med de undtagelser, der følger af ..."

Også **fusionsskatteoven (FUSL)** er et eksempel på en lovgivning, der specielt er møntet på juridiske personers forhold. Det må herved erindres, at FUSL successivt – blandt andet i 1992 ved gennemførelsen af EU's meget vigtige fusionsbeskatningsdirektiv, 2009/133 – er ændret, så den omfatter mange andre situationer end blot sammensmeltning af to eller flere juridiske personer (lovens kapitel 1), fx skattefri virksomhedsovertagelse (§§ 15 c-d), skattefri spaltning (§§ 15 a-b) tillige med en række særbestemmelser om skattefri omdannelse til aktieselskaber af sparekasser, kreditforeninger, gensidige forsikringsforeninger mv.

Også **aktieavancebeskatningsloven (ABL)** spiller en betydelig rolle for beskatning af selskaberne og deres ejere. Særligt mindre selskaber med snæver ejerkreds må nødvendigvis tage i betragtning, hvor stort det sam-

lede skattetryk på selskabet og kapitalejerne er, når overskud udloddes fra selskabet til ejerne. Man anvender herom ofte udtrykket “**den sammensatte beskatning**”, og enhver rådgivning til ejerne af selskaber må tage højde for denne sammensatte beskatning. Det er relativt enkelt at udregne trykket for den sammensatte beskatning, idet man i princippet lader en indtægt på 100 passere selskabet, der betaler selskabsskatten og udlodder resten til kapitalejerne, som betaler skatten heraf. Hvis skat af udlodning og skat af avancer principielt er den samme, således som det er tilfældet i Danmark, bliver regnestykket endnu enklere.

Sammenligner man den sammensatte beskatning mellem Danmark, Norge, Sverige og Finland, er Danmark absolut topscorer, også efter at selskabsskatten fra 2016 nu er på 22 pct., jf. S.U. 2014, 24 ministersvar. Mens der regnedes med en dansk selskabsskat på 25 pct., var procentsatsen for den sammensatte beskatning i de nævnte 4 nordiske lande hhv. 56,5, 48,2, 45,4 og 41,1 pct. Da nedsættelsen af den danske selskabsskat til 22 pct. fuldt ud slog igennem i 2016, faldt det danske tal for den sammensatte beskatning til 54,8 pct., hvilket dog stadig er den højeste sats blandt de nordiske lande.

I disse tal er der regnet med den højeste af de to danske satser på hhv. 27 og 42 pct. Tallet for den sammensatte beskatning bliver i sagens natur markant lavere, hvis man regner med de 27 pct. Her finder man samtidig årsagen til, at **den gode rådgiver** fortæller en klient med et mindre selskab om fordelene ved at foretage udbytteudlodning hvert år i hvert fald op til progressionsgrænsen mellem de 27/42 pct. for derved at få flest mulige midler ud af selskabet til en lav sats for den samlede beskatning. I rådgivningen bør selvsagt inddrages, om kapitalejeren er gift (hvilket medfører to bundfradrag op til progressionsgrænsen), og om kapitalejeren har andre aktieindkomster det samme år (hvilket kan medføre, at bundbeløbet allerede er brugt). Se om de nærmere overvejelser og beregninger i denne sammenhæng *Erik Werlauff: Valg af virksomhedsform, kapitel 3 og 4 om hhv. ApS og A/S.*

3. Andre skattelove (via SEL § 8)

Den vigtigste regel i SEL er § 8, stk. 1: “Den skattepligtige indkomst opgøres efter **skattelovgivningens almindelige regler**, for så vidt de efter deres

indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger mv.” Det følger heraf, at hele den øvrige skattelovgivning på denne måde sættes i kraft også for selskaberne, blot eksempelvis statsskatteloven (SL), ligningsloven (LL) og afskrivningsloven (AL).

Om SEL's øvrige regler kan man sige, at de er specialbestemmelser, som er nødvendige, når skattesubjektet ikke er en levende fysisk person, men en kunstig juridisk person. De har derfor i højere grad karakter af en regulering af formalitetsspørgsmål, såsom skattepligtens indtræden ved stiftelse, sambeskatning af flere selskaber, udbytte fra ét selskab til et andet etc.

Kilderne til skatteretten er først og fremmest de af Folketinget vedtagne skattelove. Blandt disse udgør **statsskatteloven (SL)** den klassiske hovedhjørnesten. Den fastlægger fortsat visse grundprincipper (helårsprincippet, globalatteprincippet, skattepligten af næringsindtægter, skattefrie formuebevægelser, fradragsberettigede driftsudgifter, fradrag for renteudgifter) mv., men i takt med det stigende antal speciallove inden for skatteretten er større og større dele af statsskatteloven blevet ophævet.

At SL også finder anvendelse for selskaber, indebærer, at også SL § 4 gælder. Den indeholder blandt andet de vigtige principper om, at skatteåret er en helhed (helårsprincippet, jf. §'ens ordvalg: “**samlede Aarsindtægter**”), og princippet om, at selskabets indkomst fra hele verden skal beskattes (globalindkomstprincippet, jf. ordene: “**hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke**”), samt om, at al næringsindtægt beskattes (bestemmelsens litra a). Specialbestemmelser i den øvrige lovgivning vil dog gå forud for disse mere generelle bestemmelser. Således er begrænset skattepligtige, fx udenlandske selskaber, ikke skattepligtige her til landet af deres globalindkomst, men kun af indkomst, som har en nærmere defineret tilknytning til Danmark (territorialprincippet).

I globalindkomstprincippet blev der **med indførelsen af frivillig international sambeskatning** gjort et betydeligt indhug, idet et dansk selskabs “sambeskatning” med dets udenlandske filialer (faste driftssteder) – som er en del af skattesubjektet: selskabet – er blevet en frivillig sag. Nærmere herom i bogens kapitel 6 om obligatorisk dansk sambeskatning og frivillig international sambeskatning. Se afsnit 4.6 nedenfor med nogle eksempler på konsekvenserne af, at international sambeskatning fravælges.

Også SL § 5 om visse skatteneutrale indtægter og udgifter anvendes som følge af den generelle henvisning i SEL § 8, om end § 5 har mindre betydning for et selskab end for en fysisk person. Bestemmelsen omfatter

almindelige formuebevægelser samt almindelige avancer eller tab ved salg af ejendele, men her vil særlovgivning, næringsregler og regler om erhvervsaktiver ofte føre til et andet resultat, når der er tale om selskaber.

Endvidere finder SL § 6 om fradragsberettigede udgifter anvendelse. Efter denne bestemmelse fradrages driftsomkostninger (med lovreglens klassiske og i talrige sager citerede ord: “de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten”), jf. hertil Skatteministeriets *betænkning nr. 1221/1991* om driftsomkostningsbegrebet. Også renteudgifter og vedligeholdelses- og forsikringsudgifter til erhvervs-mæssige aktiver kan fradrages.

Også **iafskrivningsloven (AL)** gælder for selskaber, og dette indebærer, at disse kan foretage de skattemæssige afskrivninger, som erhvervsdrivende personer kan, men dette betyder ikke, at der hermed udtømmende er gjort op med mulighederne for at afskrive erhvervsaktiver: Der kan undtagelsesvis, selv om aktivtypen ikke er positivt opregnet i AL, bestå afskrivningsret direkte på grundlag af den generelle bestemmelse i SL § 6: Driftsomkostningsbegrebet, jf. *TfS 1985.6 H*, hvor Nordsøværftet fik afskrivningsret uden for afskrivningsloven for sin – helt klart erhvervsmæssigt begrundede – frivillige betaling til etablering af en sluse, der skulle muliggøre gennemsejling i forbindelse med selskabets bygning og reparation af større skibe.

Ligningsloven (LL) spiller ligeledes en grundlæggende rolle i selskabsskatteretten. Den var oprindeligt tænkt som et ligningsmæssigt supplement til SL, men er i stigende grad kommet til at indeholde specialbestemmelser på en række forskelligartede områder. Blot eksempelvis regulerer LL spørgsmål om fradragstidspunktet for renteudgifter, skattefrihed for en række indkomsttyper uden specifik selskabsskatteretlig relevans (fx børnetilskud, statslig godtgørelse til HIV-smittede personer mv.), favørkursaktier og gratisaktier til medarbejdere, fradrag for reklameudgifter, fradrag for tilslutningsafgifter, fradrag for markedsundersøgelser, lejeværdi af egen bolig, skattepligtigt aktieudbytte samt creditlempelse for betalt udenlandsk skat.

Dernæst spiller **kildeskatteloven (KSL)** en stor praktisk rolle i skatteretten, om end en langt større rolle for personer end for selskaber, idet dens betydning for selskaber væsentligst er sådanne spørgsmål som pligt til indeholdelse af udbyttekildeskat mv. KSL fastlægger, hvilke personer og dødsboer der er skattepligtige her til landet. Endvidere fastlægger den principperne for beskatning af ægtefæller og børn. Endvidere har den

nærmere regler om, hvordan indkomstskatten opkræves. Den fastlægger, hvad der er lønindkomst (A-indkomst), og hvordan der skal trækkes kildekat heraf. Den har også regler om betaling af B-indkomst og om indeholdelse af udbyttekildeskat i aktieudbytte. Endelig indeholder den reglerne om betaling og udbetaling af restskat, overskydende skat mv.

Personskatteloven (PSL) indeholder nærmere regler om opgørelse af personers skattepligtige almindelige indkomst. Den definerer tillige begreberne personlig indkomst, kapitalindkomst og aktieindkomst, idet man grundlæggende befinder sig på forskellige niveauer af beskatningshøjde inden for disse kategorier (personlig indkomst er dyrest, dernæst følger kapitalindkomst, endelig aktieindkomst). Denne lov har også regler om personfradrag, personers fremførsel af underskud, størrelsen af dødsboers indkomstskat, skatteloft mv. Dens betydning i relation til selskaber er i det væsentlige indskrænket til spørgsmål om udlodning mv. fra selskabet.

Konkursskatteloven (KKSL) regulerer fysiske og juridiske personers beskatningsforhold i forbindelse med konkurs. Den indfører begrebet konkursindkomst fra dekretåret og til konkursens afslutning. Kun et konkursbo af en vis størrelse og dermed af nogen fiskal interesse bliver skattepligtigt. Efter konkursen kan et underskud ikke fremføres.

Virksomhedsskatteloven (VSL) giver erhvervsdrivende fysiske personer mulighed for i det væsentlige at lade sig beskatte, som om de var et selskab, og tillige få fuld fradragsværdi af virksomhedstilknyttede renteudgifter. En forenklet *kapitalafkastordning* 1992 er ligeledes et tilbud til erhvervsdrivende fysiske personer. VSL kobler den til enhver tid værende selskabsskattesats på de fysiske personer, der ønsker at betragte sig som "et selskab" uden at være det. Om valget mellem personbeskatning og VSL-beskatning se *Erik Werlauff*: Valg af virksomhedsform, kapitel 1 om enkeltmandsvirksomhed og kapitel 6 om I/S.

Vil personen overdrage sin virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab (personen "sætter sig på aktier/anparter" gennem virksomhedsomdannelsen), giver **lov om skattefri virksomhedsomdannelsen (VOL)** et tilbud om en skatteneutral virksomhedsomdannelsen på visse vilkår, herunder særligt et konsekvent gennemført skattemæssigt successionsprincip (men husk, at der ikke er civilretlig succession, dvs. overførsel af lån, aftaler mv. til selskabet kræver samtykke fra hver af de pågældende tredjemænd).

En lang række skattelove giver regler om **særlige indkomst- og fradragstyper**. Nævnes kan atter **afskrivningsloven, AL** (om erhvervsdri-

vendes ret til at afskrive maskiner, driftsmateriel, driftsinventar og visse former for fast ejendom), **aktieavancebeskatningsloven, ABL** (om skat af avance på aktier og anparter), **ejendomsavancebeskatningsloven, EAL** (om skattefrihed for fortjeneste på parcelhus, ejerlejlighed mv. og beskatning ved andre ejendomssalg), **kursgevinstloven, KGL** (om gevinst og tab på fordringer af enhver type), **pensionsbeskatningsloven, PBL** (om fradragret for visse pensionsindbetalinger og beskatning ved udbetaling af pensionsordninger mv.) og **varelagerloven** (om erhvervsdrivendes værdisættelse og nedskrivning af varelager).

En række love vedrører de **behandlingsmæssige spørgsmål vedrørende skattens opkrævning, klage mv.** (“skatteprocessen” i vid forstand). Det drejer sig blandt andet om skatteforvaltningsloven (SFL), om skattekontrolloven (SKL) og om opkrævningsloven.

Endelig er der love, som skal bringe nogle af vore **internationale skatteretlige forpligtelser** til at fungere. Det gælder lovene om DBO’er, om EU-voldgiftskonventionen og om gensidig administrativ bistand i skattesager.

4. Skatteretlige grundbegreber af selskabsskatteretlig betydning

Selskabsskatteretten er selvsagt ikke en disciplin løsrevet fra den øvrige skatteret, som den af indlysende grunde er fast forankret i. I dette afsnit skal der gøres nogle bemærkninger om nogle skatteretlige grundbegreber og deres selskabsskatteretlige betydning. Det vil blive understreget, at skatteretten skal være varsom med at løsrive sig fra sin forankring i klassiske juridiske discipliner, herunder i civilrettens begrebsdannelse og kvalifikation, jf. herved *Jakob Bundgaard* i SR-skat 2000 s. 228 ff. og *Tommy V. Christiansen* i Festskrift til Aage Michelsen (2000) s. 179 ff., samt i forvaltningsrettens sagsbehandlings- og legalitetskrav.

4.1. Skatteret er offentlig ret – men med stor privatretlig betydning

Når vi arbejder med en juridisk disciplin, plejer vi at tildele den en plads i hele vort retssystem, herunder gennem indplacering i én af de to store grupper: offentlig ret eller privatret. Anskuet på denne måde hører skatteretten til de offentligretlige discipliner. Skatteretten drejer sig om rets-

forholdet mellem borger/selskab og stat, altså om fastlæggelse af ret og pligt i offentligretlig henseende.

Nærmere bestemt er skatteretten en del af **forvaltningsretten**, som regulerer retsforholdet mellem stat og borger. Dette viser sig i en række henseender for så vidt angår SKATs sagsbehandling, begrundelsespligt mv. Men skatteretten er ikke en typisk del af forvaltningsretten, eftersom de dispositioner (forvaltningsakter), som SKAT foretager/udsteder, er så talrige, at ekspeditionen af sagerne nødvendigvis må basere sig på stærkt standardiserede principper. Man har herom anvendt udtrykket **masseforvaltningsret**.

Dette udtryk må dog ikke skjule, at når det kommer til retsforholdet mellem den enkelte borger og SKAT, skal **grundlæggende forvaltningsretlige principper** iagttages, herunder vedrørende aktindsigt, partshøring, begrundelsespligt, klagevejledning mv. Dog overlappes en række af de generelle forvaltningsretlige forskrifter af specifikke skatteretlige forvaltningsforskrifter, særligt nedfældet i skatteforvaltningsloven (SFL).

4.2. Legalitetsprincippet: Skat kræver hjemmel

Netop fordi skatteretten er en del af den offentlige ret, gælder det, at beskatning kræver hjemmel, jf. afsnit 1 om grundlovens krav om **lovhjemmel til skat**. Legalitetsprincippet, som gennemtrænger hele den offentlige ret, indebærer, at indgreb i borgernes frihed eller ejendom kræver (lov) hjemmel, og dette gælder også i skatteretten, hvor der i høj grad er tale om at gøre indgreb i borgernes ejendom, nemlig ved at afkræve dem penge i skat, jf. *Jacob Graff Nielsen*: Legalitetskravet ved beskatning.

Det gælder derfor principielt, at der skal kunne påvises hjemmel, for at der kan afkræves skat eller afgift af en given disposition. Efterhånden er skattesystemet dog formuleret så fintmasket, at man kun sjældent kommer ud for, at en given dispositions- eller indkomsttype ikke er omtalt, og det drejer sig derfor snarere om at **indplacere dispositionen under den rigtige skatteretlige kategorisering**. Men fra tid til anden sker det dog, at der dukker en indkomsttype op, som er uomtalt og derfor ikke kan skattebelægges. Dette har eksempelvis været tilfældet ved salg af en *mælkekvote*, jf. *TfS 1993.36 LSK* (senere reguleret i AL §§ 40 A-C, jf. nærmere *Christian Stærkind* i *TfS 2011, 349*, og siden den 31. marts 2015 ophørt som begreb sammen med selve kvotesystemet, jf. *TfS 2015.365 SKAT Sts.*). Selv i sådanne (dengang) “ulovregulerede” tilfælde kan man dog vælge at

anskue forholdet således, at skattefriheden ikke skyldes manglende hjemmel til beskatning, men derimod indtægtstypens indplacering under en bestemt skatteparagraf, her konkret SL § 5 a (om forskellige skattefrie indkomsttyper/formuebevægelser). Også særskilt salg af *disponibel kapacitet fra et fiskefartøj* har syntes at kunne lokke med skattefrihed, men Højesteret satte det på plads i *UfR 2012.2303 H* ved at betragte kapaciteten som en del af fartøjet, hvorfor beskatning skal ske, uanset om kapacitet og fartøj sælges samlet eller særskilt.

Det almindelige forvaltningsretlige legalitetsprincip har i skatteretten fået et særligt aspekt gennem det førnævnte grundlovmæssige krav om hjemmel i formel lov, jf. grundlovens § 43, 1. led, hvorefter “[i]ngen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”, dvs. at på netop skatterettens område har legalitetsprincipper grundlovshjemmel. Legalitetsprincippet har imidlertid flere skatteretligt relevante aspekter end blot udsagnet om, at “skat kræver hjemmel”. Man kan endnu mere vidtgående sige, at **Skats standpunkter kræver hjemmel**, enten i lov eller i retssædvane, jf. om Højesterets rolle i skattesager *Jørgen Nørgaard* i J 2001 s. 65 ff. og *Aage Michelsen* i TfS 2003, 777, begge med understregning af Højesterets indskærpelse af legalitetsprincippets betydning inden for skatteretten.

Når SKAT gennem en årrække indtog det standpunkt, at kunstnere ikke kunne sætte deres virksomhed på aktier eller anparter, fordi der angiveligt skulle gælde et “substitutionsprincip” (dvs. et princip om, at hvis personen ikke kan substitueres/erstattes, kan hans aktivitet ikke omdannes til selskab), måtte man spørge i al sin enkelhed: **Hvor står dét?** Dette spørgsmål er egentlig legalitetsprincippets mest forenklede fremtrædelsesform. Det var dette enkle spørgsmål, Højesteret også stillede i sagen om operasangeren *Aage Haugland*, da SKAT i overensstemmelse med mangeårig praksis ville håndhæve substitutionsprincippet over for ham. For Højesterets kritiske, legalitetsbevidste øjne faldt dette hjemmestrikkede princip med et brag, jf. *UfR 1998.1314 H* (= *TfS 1998.485 H*).

Flere eksempler kan nævnes. Ved *UfR 1999.213 H* (= *TfS 1998.777 H*), Henry Jørgensen, gav Højesteret (modsat alle tidligere instanser) en fond medhold i, at der kunne gives fritagelse for arveafgift (nu: boafgift) på grundlag af fondens formål, der var “at virke for almen velgørende og humane, kunstneriske, videnskabelige eller deslige formål, herunder uddannelse af unge”. SKAT og landsretten havde fundet, at formålsbestemmelsen ikke havde en sådan konkretisering, at det på forhånd kunne sikres, at midlerne alene ville blive anvendt til almenvelgørende og almennyttige

formål. Højesteret fandt det utvivlsomt, at midlerne, der tilfaldt fonden, skulle benyttes til almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, og Højesteret fandt ikke grundlag for det af SKAT opstillede konkretiseringskrav. Dommen er endnu et eksempel på, at en vildtvoksende administrativ praksis findes uhjemlet og derfor tilsidesættes, men først i allersidste instans.

Da nu Højesteret har placeret sig så centralt som legalitets- og retssikkerhedsprincippet håndhæver, vil det nogle gange være tilstrækkeligt blot at *anke* til Højesteret. Hvis der er substans i anken, vil Kammeradvokaten jævnligt få instruks om at tage bekræftende til genmæle på Skats vegne, jf. fx *TfS 2001.104 H* (retsforlig), hvor både LSR og Østre Landsret havde fulgt SKATs påstand om næringsbeskatning af en murermester pga. hustruens (en sygeplejerskes) ejendomsavance på familiens bolig, men hvor det omsider gennem retsforlig for Højesteret kom på det rene, at det ene skattesubjekt: manden, ikke så godt kan beskattes af det andet skattesubjekt: hustruens, fortjeneste, og at SL §§ 4 og 5 samt KSL § 25 A (om medhjælpende ægtefælle!) ikke kan føre til et andet resultat.

4.3. Materiel og formel skatteret

Man kan sondre mellem materiel og formel skatteret: **Materiel skatteret** er udtryk for hele regelkomplekset om de indkomster mv., der beskattes, og hvor meget der skal betales heraf i skat. **Formel skatteret** anvendes som et udtryk for skatteprocessen i vid forstand, dvs. ligning, opkrævning, betaling, inddrivelse, klage, syn og skøn mv. Den formelle skatteret skal særligt søges i skatteforvaltningsloven (SFL), skattekontrolloven mv. Den materielle skatteret findes i de øvrige love.

4.4. Subjektiv og objektiv skattepligt

Udtrykket **subjektiv skattepligt** anvendes som en betegnelse for, *hvem* der skal betale skat. Herved definerer vi de fysiske personer samt juridiske personer (selskaber, fonde, foreninger mv.), der skal betale skat. Der kan dels være tale om indenlandske skattesubjekter, dels udenlandske (i det omfang hvor skattelovgivningen nærmere definerer dette).

Objektiv skattepligt er derimod udtryk for, *hvad* der skal beskattes, dvs. hvilke indkomster mv. Herved defineres således beskatningsobjekterne.

I nogle tilfælde **bruges den objektive skattepligt til at definere den subjektive** skattepligt. Dette er således tilfældet, hvor der er tale om at inddrage et udenlandsk skattesubjekt (person, selskab) under dansk beskatning. Når vi da skal definere, hvilke udenlandske skattesubjekter der indrages under dansk beskatning, foretager vi denne definition på grundlag af de indkomster, der skal inddrages. Eksempelvis kan der være tale om indkomst fra filial (fast driftssted) i Danmark, udbytte fra dansk selskab, overskud af fast ejendom i Danmark mv., jf. herved SEL § 2, stk. 1, litra a.

Udtrykket subjektiv skattepligt har givet anledning til betegnelsen **skattesubjekt**. Hermed menes en fysisk eller juridisk person, som skal betale skat her til landet. Vi har brug for denne betegnelse, fx når vi om et selskab siger, at det ved registreringen også bliver et skattesubjekt, eller når vi om et interessentskab siger, at det *ikke* er et selvstændigt skattesubjekt (skattesubjekter for interessentskabets indtægter mv. er interessenterne, ikke interessentskabet selv). Tilsvarende gælder det om et kommanditselskab, at det ikke er et selvstændigt skattesubjekt.

4.5. Helårsprincippet

I daglig tale og tanke er de fleste tilbøjelige til at tænke på “skatten af en bestemt indtægt”, hhv. “skattebesparelsen ved et bestemt fradrag”. På sin vis er denne tankegang nyttig, fordi det både for private og virksomheder er vigtigt at kende nettoværdien af en given transaktion efter fradrag af skat, hhv. skattebesparelse.

På det formelle plan er den nævnte tankegang imidlertid forkert. Den skjuler det forhold, at skattepligten eller -besparelsen ikke udløses af den enkelte transaktion, men af *summen* af indkomstårets skattepligtige og fradragsberettigede transaktioner. Dette ses af de meget vigtige ord i SL § 4: “... **den skattepligtiges samlede årsindtægter**”. Ligeledes ses det om driftsomkostninger i statsskattelovens § 6: “... udgifter, som i årets løb er anvendt til ...”. Tilsvarende ordvalg ses blandt andet i PSL § 3 (personlig indkomst), PSL § 4, stk. 2 (fradragsberettigede omkostninger) og tillige af andre bestemmelser.

Det, der herved udtrykkes, er helårsprincippet: Et skattekrav opstår først i indkomstårets sidste sekund, nemlig som den samlede sum af samtlige indkomstårets skatterelevante dispositioner. En indtægt, der ganske vist isoleret set var skattepligtig, udløser derfor muligvis ikke skat, nemlig hvis den neutraliseres af fradragsberettigede udgifter, afskrivninger, ned-

skrivninger, up-front-betalinger på nye leasingkontrakter indgået i indkomstårets sidste timer etc.

Strengt taget giver det derfor ingen mening at spørge, hvilken skat en given transaktion udløser, for spørgsmålet kan først besvares, når transaktionen anskues sammen med indkomstårets øvrige transaktioner. Alligevel stiller – og besvarer – man jævnligt spørgsmålet, men man forudsætter herved (underforstået), at indkomstårets transaktioner i øvrigt er således, at det giver mening at betragte en yderligere transaktion isoleret og således opføre skatten, hhv. skattebesparelsen af denne yderligere transaktion.

Helårsprincippet udnyttes på godt og ondt af både personer og virksomheder – og af lovgivningsmagten selv. *En person* udnytter princippet, når han eller hun i årets sidste dage falder for et tilsyneladende så attraktivt anpartsprojekt, der straks giver afskrivninger (eksempelvis forskudsafskrivning på et kontraheret skib, bygningsafskrivninger mv.). *En virksomhed* udnytter helårsprincippet, når den i indkomstårets sidste dage fremskynder erhvervelsen af afskrivningsberettigede aktiver i form af driftsinventar, driftsmateriel mv., herunder biler og andre afskrivningsberettigede formuegoder. Erhvervelsen kan i så fald både ske til eje, dvs. med afskrivningsret efter AL, og til leje, dvs. i form af leasing, fx med en ekstraordinært stor leasingydelse up-front ved leasingaftalens indgåelse, jf. TSN 1992.545 LSK og TfS 2007.807 SR. Der er næppe tvivl om, at der ved tilbud om anskaffelse af formuegoder på leasingbasis kan lokkes med fradragsretten for en ekstraordinær ydelse i årets sidste uger.

Statsmagten udnytter selv helårsprincippet, når den i løbet af et år vedtager en lov, hvorom det foreskrives, at loven skal have virkning fra det indkomstår, hvori den er fremsat og vedtaget; selv om en sådan ny skattelov herved kan få virkning for transaktioner, der på lovens vedtagelsestidspunkt allerede er udført, har loven i strengt skatteretlig forstand alligevel ingen “tilbagevirkende kraft”, eftersom den først skal virke fra og med det pågældende indkomstår, som jo først udløber og dermed udløser skat i indkomstårets sidste minut. Om samspillet mellem tilbagevirkende kraft i selskabs-, regnskabs- og skatteretlig forstand se nærmere *Carsten Palsgaard* i TfS 2005, 843.

Hvis et givet skattesubjekt er undergivet **proportionalbeskatning** (lige høj skatteprocent af al indkomst, uanset dennes størrelse), således som det er tilfældet med selskaber og fonde, bliver helårsprincippet ikke afgørende for skattens *størrelse*. Helårsprincippet er da blot en måde at inddele tiden på, men principielt kunne den lige så godt være inddelt i halvårs- eller toårsperioder for et sådant skattesubjekt.

Er skattesubjektet derimod undergivet en **progressiv beskatning**, får helårsprincippet stor betydning. Nu er det nemlig afgørende for placeringen på den progressive skatteskala, hvor megen indkomst der medtælles til det pågældende indkomstår. Jo længere indkomstperiode, desto mere indkomst medtælles, og desto højere når dette skattesubjekt op på den progressive skatteskala.

I visse tilfælde kræver skattelovgivningen ligefrem, at en indkomst, som skattesubjektet kun har erhvervet gennem en del af et indkomstår, **omregnes til helårsindkomst**, så at progressionen i skattesystemet for alvor kan få lov at slå igennem. Det hedder således i PSL § 14, at såfremt indkomstansættelsen for en person omfatter en kortere periode end ét år, omregnes såvel den skattepligtige indkomst som den personlige indkomst og kapitalindkomsten, således at beløbene kommer til at svare til et helt års indkomster. På grundlag af de således opgjorte helårsindkomster beregnes der helårsskat. Den beregnede helårsskat nedsættes herefter på grundlag af forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene.

En sådan helårsomregning må dog for en vandrende arbejdstager ikke anvendes ukritisk, idet helårsomregningen efter omstændighederne kan komme i konflikt med EU's traktatfæstede rettigheder om **arbejdskraftens frie bevægelighed**, jf. *SKM2002.62.LSR*, hvor LSR med rette udtalte, at skønt EU-Domstolen ikke principielt har afvist hensynet til progressionsbeskatningen hverken generelt eller i *C-175/88, Biehl*, fandt LSR, at omregning til helårsindkomst i et tilfælde som det foreliggende måtte anses for at stille klageren ringere end en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark i hele indkomståret, og som har erhvervet tilsvarende indkomster. Da omregningen til helårsindkomst ikke fandtes at kunne retfærdiggøres af hensynet til progressionsbeskatningen, idet dette hensyn kunne opnås ved mindre indgribende midler, fandt LSR, at klagerens indkomst alligevel ikke skulle omregnes til helårsindkomst.

4.6. Globalindkomstprincippet – og fravigelsen af dette, hvis der ikke vælges international sambeskatning

Endnu et klassisk skatteretligt princip, som Danmark deler med de fleste (men ikke alle) andre stater, er globalindkomstprincippet. Dets essens er, at en person eller et selskab, som er fuldt skattepligtig til Danmark, skal betale skat af sin globalindkomst, dvs. af sin indkomst fra kilder i hele verden, jf. fx *UfR 2005.3457 H*.

Også globalindkomstprincippet kan læses allerede i SL, nemlig når det i § 4 i tilslutning til omtalen af de samlede årsindtægter hedder: “... **hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke**”.

Det er indlysende, at der herved kan opstå en **kollision (dobbeltskatning)** mellem Danmarks krav på globalbeskatning af personen eller selskabet og på den anden side en fremmed stats krav på at beskatte visse indkomstformer, som har særlig tilknytning til det pågældende land. Heraf udspringer behovet for et tæt væv af DBO'er mellem staterne, nemlig med henblik på at afgøre, 1) hvilken stat der har den primære beskatningsret til en bestemt type indkomst, og 2) hvilken form for lempelse den anden stat, som har den sekundære beskatningsret, skal give for sit vedkommende (exemptionlempelse: fritagelse, eller creditlempelse: godtgørelse). Der er ingen tvivl om, at Danmark er ét af de lande i verden, der har det mest komplette sæt af DBO'er.

Globalindkomstprincippet blev fra 2005 underlagt væsentlige modifikationer for selskabers vedkommende, idet sambeskatning med datterselskaber og **filialer** i udlandet nu er frivillig. En filial (et fast driftssted) er jo en del af den juridiske person, dvs. af skattesubjektet, men fra 2005 gælder det altså, at alle udenlandske filialer kan holdes uden for beskatningen til Danmark, såfremt der ikke vælges international sambeskatning. Dette må siges at være et ganske væsentligt indhug i globalindkomstprincippet.

Se som et helt håndfast udslag heraf fx *TfS 2007.1107 SR*, hvorefter et dansk ApS, der *ikke* vælger international sambeskatning, er **skattefrit** her i landet af lejeindtægter og kapitalgevinster hidrørende fra selskabets ejendom i Frankrig. Tilsvarende *TfS 2013.267 SR* om deltagelse i en I/S-lignende, skattemæssigt transparent italiensk “fond”, hvor hjemtagelse af overskud fra “fonden” ville være skattefrit for danske selskaber, der ikke har valgt international sambeskatning.

Det kan tilføjes, at et globalindkomstprincip med credit for betalt udenlandsk skat (naturligvis) ikke strider mod EU-retten, jf. EU-Domstolens dom af 6. december 2007 i C-298/05, *Columbus Container Services*. At credit kun gives for udenlandsk skat, der faktisk er blevet betalt (og som således fx ikke er omfattet af en skattefritagelse), er heller ikke i strid med EU-retten, jf. EU-Domstolens dom af 8. december 2011 i C-157/10, *Banco Bilbao*.

4.7. Samtidigheidsprincippet: personers kildeskat og selskabers acontoskat

Før KSL blev gennemført i 1969, fik staten ikke i årets løb noget "forskud" på årets forventede skatter. Man udarbejdede ved årets slutning – som nu – sin selvangivelse, og de heraf resulterende skatter betaltes på én gang. Der var endog fradragsret i den skattepligtige indkomst for de betalte skatter (og en sådan fradragsret sikrer, at den effektive skattesats reelt ikke overstiger 50 pct.).

Gennem KSL tilstræber man i videst muligt omfang en samtidigheds-skat, som i indkomstårets løb lader skatteyderen betale foreløbige skatter (acontoskat), som tilnærmelsesvis søges afstemt efter den forventede endelige skat for indkomståret.

Det klareste eksempel på sådanne foreløbige skatter er den **lønkilde-skat (A-skat)**, som arbejdsgiveren er forpligtet til at indeholde i lønmodtagerens udbetaling af løn, værdi af fri bil og andre lønaccessorier. Den sats, hvormed lønkildeskatten trækkes, er afstemt efter de forventninger, som lønmodtageren har oplyst i sin forskudsansættelse for det pågældende indkomstår.

Også i aktieudbytte trækkes der kildeskat (**udbyttekildeskat**). Når et aktieselskab eller anpartsselskab udbetaler udbytte, skal det indeholde og til det offentlige afregne en udbyttekildeskat på 27 pct. af udbyttet. Den indeholdte udbyttekildeskat godskrives aktionæren/anpartshaveren ved beregningen af skatten af aktieindkomsten for det pågældende år. Visse aktieudbytter kan udbetales trækfrit, nemlig skattefrit *datterselskabsudbytte* (til det moderselskab, som ejer 10 pct. af det udbytteudbetalende selskab), jf. ABL § 4 A, eller skattefrit *koncernselskabsudbytte* (til det moderselskab, der har den bestemmende indflydelse i datterselskabet), jf. ABL § 4 B.

Også for selskaber, fonde mv. tilstræbes der en vis samtidighedsskat, nemlig i form af *acontoskat* svarende til den forventede samlede selskabs-skat (fondsskat), jf. nærmere SEL §§ 29 A-D. Ordningen er successivt udvidet, så den nu omfatter alle skattepligtige selskaber mv.

Derimod har Danmark ingen regler om **rentekildeskat**, modsat mange andre europæiske lande. Renteindtægter fra konti i pengeinstitutter, obligationer, pantebreve mv. udbetales derfor trækfrit.

4.8. Særbeskatning eller sambeskatning

Det er den meget tungtvejende hovedregel i dansk skatteret, at hvert skattesubjekt opgør sin skattepligtige indkomst og den deraf følgende skat særskilt, uanset sin forbindelse til andre nærtstående skatte subjekter. I visse tilfælde brydes dette udgangspunkt dog, normalt dog kun efter begæring fra skatte subjekterne selv.

Således gælder det om selskaber, at de, selv om flere selskaber indgår i en koncern, alligevel opgør og betaler selskabsskat hver for sig. Denne frivillighed fastholdes i relation til international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, men frivilligheden bliver til tvang i relation til national sambeskatning, jf. SEL § 31, og den bliver ligeledes til tvang i relation til visse finansielle datterselskaber i lavskattelande, jf. SEL § 32 om tvungen sambeskatning eller CFC-beskatning (*controlled foreign corporation*).

4.9. Smalt eller bredt beskatningsgrundlag

Jo bredere beskatningsgrundlag der defineres gennem skattelovgivningen, desto lavere skatteprocenter kan vi nøjes med. Jo flere fradrag der således anerkendes i den skattepligtige indkomst, desto højere skatteprocenter må vi acceptere.

Uden at ændre på det samlede provenu af skatterne er det derfor muligt at tilvejebringe endog langt lavere skatteprocenter, hvis man vil inddrage flere indtægter (og udelade flere fradragsberettigede udgifter) ved skatteberegningen.

Det er udelukkende et politisk spørgsmål, hvor bredt, hhv. hvor smalt beskatningsgrundlaget i et land skal defineres, men det siger sig selv, at man ikke med rimelighed både kan beklage sig over høje beskatningsprocenter og samtidig forlange betydelige huller i beskatningsgrundlaget i form af skattefrie indtægter og/eller fradragsberettigede udgifter.

I den stadige konkurrence mellem staterne om at tiltrække selskaber foregår der parallelt 1) en nedsættelse af den *nominelle* sats for selskabsbeskatningen og 2) en udvidelse af beskatningsgrundlaget, blandt andet gennem stadigt skrappe regler og principper om mulighed for korrektion af grundlaget for transfer pricing, tynd kapitalisering mv. Disse modsatrettede tendenser er ikke ulogiske, men bør tages i betragtning ved vurderingen af et givet niveau for selskabsbeskatningen. Ved bedømmelsen af en stats beskatningsniveau er det således aldrig tilstrækkeligt at nøjes med at se på den nominelle beskatningsprocent.

5. Retskildespørgsmål: Administrative fortolkningsbidrag. Forventningsprincippet. Domstolsafgørelser. Internationalt lovvalg i skatteretten

I det følgende skal der gøres nogle bemærkninger om væsentlige retskilder af (selskabs)skatteretlig betydning. Afsnittet er koncentreret om administrative fortolkningsbidrag, forventningsprincippet, domstolsafgørelser og internationalt lovvalg i skatteretten.

5.1. Administrative fortolkningsbidrag

Skønt lovgivningen som følge af legalitetsprincippet er den vigtigste skatteretlige retskilde, spiller også de regelanvendende myndigheders *fortolkning* af lovgivningen en stor rolle.

Det gælder selvsagt ligesom på andre forvaltningsretlige områder, at der i loven kan være en hjemmel for ministeren til at udstede en **bekendtgørelse** på nærmere bestemte områder. Eksempelvis kan der være tale om nærmere fastlæggelse og regulering af beløbssatser. En sådan bekendtgørelse har samme retskildemæssige styrke som selve den skattelov, den udspringer af, jf. nærmere om bekendtgørelser og deres retskildemæssige betydning *Lone L. Hansen & Erik Werlauff: Den juridiske metode – en introduktion*.

Ud over lovene – hvortil i denne henseende også må henregnes de nævnte **ministerielle bekendtgørelser** udstedt med hjemmel i lov, fx bekendtgørelser om SEL og FBL (idet disse administrativt udstedte bekendtgørelser ikke må forveksles med en lovbekendtgørelse, som er en konsolideret version af en hovedlov og én eller flere ændringslove til denne) – kan som retskilde nævnes de fortolkningsbidrag, der fremgår af talrige ministerielle **cirkulærer**. Blot hedder et cirkulære ikke længere et cirkulære inden for skatteretten – et cirkulære betegnes nu enten som en SKAT-meddelelse, jf. TfS 2006, 1031 (redaktionel bemærkning) eller fra 2009: *Skat-styresignal* eller blot: styresignal (i denne bog forkortet: *Sts.*).

Mens en SKAT-meddelelse har meget stærke lighedstræk med (og har samme juridisk retskildeniveau som) et traditionelt cirkulære, er et SKAT-styresignal (styresignal) udtryk for en meddelelse, som er udsendt af Juridisk Center (en landsdækkende enhed under SKAT) om 1) nye områder, hvor der ikke tidligere har været fastlagt en praksis, 2) praksisændringer eller praksispræciseringer, 3) en konkret eller generel forespørgsel fra fx et

ministerium eller internt i SKAT, som kræver udmelding af en generel lovfortolkning, 4) når retsgrundlaget er uklart, 5) når SKAT véd eller “for-nemmer”, at praksis ikke er ensartet, eller 6) når den offentlige debat viser, at der er et behov. Herefter vil en SKAT-meddelelse dreje sig om 1) genop-tagelse af en bestemt type sager og de nærmere kriterier for genoptagelse eller 2) kommentarer fra SKAT eller Skatteministeriet, Departementet, til afgørelser truffet af Departementet, LSR, SKAT eller domstolene, jf. *TfS 2009.34 SKAT*.

Den **retskildeværdi**, et cirkulære, hhv. den her nævnte form for Skat-meddelelse eller styresignal kan tillægges, må bestemmes efter almindelige retskildeprincipper, jf. nærmere om cirkulærer og deres betydning for borgerens eller virksomhedens beskyttelsesværdige forventninger *Lone L. Hansen & Erik Werlauff*: Den juridiske metode – en introduktion. Disse principper indebærer, at et cirkulære ikke kan pålægge borgeren **pligt**. Derimod kan et cirkulære indebære pligt for de lavere forvaltningsmyndigheder, her Skat, nemlig med hensyn til den måde, hvorpå de skal foretage ligningen, dog at cirkulæret kan tage forbehold gennem anvendelse af udtryk som “i almindelighed”, “som hovedregel” eller tilsvarende. Dette leder over i spørgsmålet om forventningsprincippets betydning.

5.2. Forventningsprincippet

Refleksmæssigt, nemlig som følge af myndighedernes pligt, kan cirkulærer og andre meddelelser mv. derfor tillægges borgeren *ret* som følge af et princip om **beskyttelsesværdige forventninger**. Dette forventningsprincip indebærer til gengæld også, at et cirkulære kan ændres, således at der **varsles praksisændring**. Normalt kan en sådan praksisændring dog kun få virkning for fremtiden, jf. *TfS 1986.615 H* samt *TfS 2002.621 V* (retsforlig) om ændret praksis for værdiansættelse af goodwill. Også over for den enkelte skatteyder kan der være skabt en forventning, som kun kan ændres efter varsling og med virkning for fremtiden. Dette gælder fx, hvis skattemyndigheden hidtil har accepteret fradrag for administrationsudgifter ud fra en procentsats af indtægter mv., men nu vil kræve dokumentation for de faktiske udgifter.

For at det kan blive relevant at tale om en **fast administrativ praksis**, er det imidlertid ikke tilstrækkeligt, at Skat blot har undladt at gribe ind. Der skal foreligge positive afgørelser eller eventuelt blot andre former for tilkendegivelse, der indikerer, at Skat har taget positiv stilling til spørgsmålet.

I *UfR 2017.2960 H* og *UfR 2017.2979 H* om hhv. Arbejdernes Landsbank og Lån & Spar Bank var der spørgsmål om fradrag for **lønudgifter** afholdt i forbindelse med udvidelse af bankernes virksomhed ud over de hidtidige rammer. SKAT tog nu dette spørgsmål op og nægtede blandt andet de nævnte to banker fradrag for en skønsmæssigt fastlagt del af lønudgifterne. Landsretten tiltrådte SKATs opfattelse af, at lønudgifterne ikke var fradragsberettigede, eftersom de vedrørte arbejde, hvis formål var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed ud over dennes hidtidige rammer. Men da nægtelsen af fradrag efter landsrettens opfattelse udgjorde en så væsentlig praksisændring, at den ikke kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom, fik de konkrete banker desuagtet deres konkrete fradrag ved landsrettens domme. Ved Højesterets domme i de to sager gik det anderledes. Højesteret var ikke blot enig med SKAT i nægtelsen af fradrag for lønudgifter, men også enig i, at der *ikke forelå en fast administrativ praksis*, som krævede forudgående varsling for at kunne ændres.

De to banker blev dermed definitivt nægtet deres fradrag, og dog – lovgivningsmagten greb ind ved at indføre en bestemmelse i LL § 8 N, hvorefter der “ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelses-honorarer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelshvervet”. LL § 8 N trådte i kraft den 1. januar 2018, men har *virkning fra og med indkomståret 2008*, dvs. 10 års tilbagevirkning, da det er principielle afgørelser, der er tale om. En skattepligtig (et selskab), der ønsker at få ændret indkomstansættelsen som følge af lovændringen, skulle som hovedregel anmode told- og skatteforvaltningen om genoptagelse senest den 1. juli 2018, medmindre den skattepligtige har en længere frist for det pågældende indkomstår efter bestemmelserne i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27. – Bemærk venligst ordlyden af den således indførte LL § 8 N: “erhvervsmæssige lønudgifter ...”. Ordlyden er valgt med omhu, idet lønudgifter, der reelt dækker over private opgaver for arbejdsgiveren, naturligvis fortsat ikke kan fradrages, jf. herved *UfR 1984.177 H*.

Et selskab, der vil påberåbe sig, at der foreligger **en ikke-varslet praksiskærpelse**, gør dog – eftersom man jo normalt ikke kan regne med at blive reddet med tilbagevirkende kraft af lovgivningsmagten som i de netop omtalte banksager – klogt i at foretage en meget nøje gennemgang af den hidtidige praksis for at sikre sig, at de hidtidige afgørelser virkelig *er* udtryk for en **fast administrativ praksis**, og at de ikke fx skyldes en urigtig

beskrivelse af faktum, jf. *UfR 2014.378 H*, hvor Højesteret ikke fandt, at SKATs nægtelse af afskrivningsret på rettigheder til olieudvinding var udtryk for en praksisskærpelse.

Der kan endvidere være tale om, at et tilsagn mv. fra Skat er **afgivet på et forkert grundlag**, uden at der herved er noget sikkert at bebrejde skatteyderen, og at en tilladelse eller lignende nu ønskes tilbagekaldt. Der må herved foretages en afvejning af 1) hensynet til lighed og konsekvens ved administrationen af det relevante retsgrundlag over for 2) skatteyderens forventning om fortsat at kunne disponere i overensstemmelse med den meddelte tilladelse mv., jf. de instruktive bemærkninger i *TfS 2001.495 Ø*, der godkender tilbagekaldelse med ca. 6 måneders varsel af en tilladelse til frivillig momsregistrering, men hvor SKAT nu fandt, at den pågældende aktivitet måtte betragtes som ikke-erhvervsmæssig. Generelt kan det siges, at den skatteyder, der søger at støtte ret på udsagn fra en medarbejder i Skat, ikke står stærkt, når disse udsagn er juridisk forkerte, jf. *TfS 2003.759 V*, hvor en tilkendegivelse om at kunne fradrage påløbne, men uforfaldne studielånsrenter “kun var givet af en kommunal skattemyndighed” (og hvis der herved var handlet erstatningspådragende, hæftede Skatteministeriet i hvert fald ikke for den kommunale skattemyndigheds fejl!).

Uanset om skatteyderen kunne have disponeret anderledes, såfremt han havde fået et korrekt svar, kan forventningsprincippet dog ikke føre til, at han alligevel får medhold, hvis svaret til ham har været i **åbenbar modstrid med lovgivningen**, jf. *TfS 2006.841 H* om et forkert svar til en hovedaktionær vedrørende skat af rådighed over en båd, og hvor Højesteret modsat landsretten tilsidesatte betydningen af det forkerte svar og beskattede i overensstemmelse med loven. I tilknytning til afgørelsen har ministeren i *TfS 2006, 855* fremhævet, at virksomheder og borgere normalt kan have tillid til en forhåndstilkendegivelse fra skatteforvaltningen. Den skal blot være 1) klar, 2) uden forbehold, 3) egnet til at danne grundlag for modtagerens efterfølgende dispositioner, ligesom 4) modtageren skal have fremlagt alle relevante oplysninger – og 5) tilkendegivelsen må ikke være “lovstridig”.

I *SKM2016.615.SR* tilsidesatte SR en “model”, som ikke havde givet sig udslag i trykte afgørelser eller i Den Juridiske Vejledning. Senior kunne efter modellen forære aktier til junior med skattemæssig succession efter ABL § 34, idet senior beholdt sig alle fremtidige udbytter af de overdragne aktier, og efter dagældende praksis blev udbytterne skattefri for både junior og senior, idet udbytterne blot

skulle kapitaliseres og tillægges overdragelsessummen og dermed juniors anskaffelsessum.

Den nævnte afgørelse gjorde op med denne praksis, ikke blot fremadrettet, men generelt, og SR anførte til støtte herfor, at SKAT (som anført af spørgeren i den citerede sag) havde godkendt den nævnte model for generationsskifte i 10 sager. I de 3 var der givet bindende svar, mens der i de 7 var sket udtrykkelig eller stiltiende godkendelse og tilbagebetalt indeholdt udbytteskat.

SR fandt, at der ikke herved var skabt en praksis, der kunne støttes ret på, idet ingen af afgørelserne var truffet af SR eller andre højere myndigheder, og at ingen af afgørelserne var offentliggjort i Den Juridiske Vejledning. SR helgarderede dette standpunkt ved at tilføje, at selv hvis der havde foreligget en praksis, ville der ikke kunne støttes ret på den, idet de påberåbte 10 afgørelser måtte anses for at være i direkte strid med SL § 4 og LL § 16 A.

Et OPP-selskab (offentlig-privat partnerskab), der opførte bygninger og udlejer dem til det offentlige, fik fra Skatterådet det svar, at selskabet i denne sammenhæng var reel ejer af et hospital og dermed afskrivningsberettiget, jf. *TfS 2015.811 SR* (= *SKM2015.591.SR*) om et OPP-projekt om et sygehusbyggeri med både køberet for regionen og salgsret for OPP-leverandøren efter OPP-kontraktens udløb. Der var blot den lille hage ved svaret, at hospitaler ikke er afskrivningsberettigede, jf. udtrykkeligt AL § 14, stk. 2, nr. 6. I *TfS 2016.513 SR* (= *SKM2016.438.SR*) måtte Skatterådet derfor *berigtige sit 2 år gamle svar* på spørgsmålet om afskrivningsret fra et ja til et nej.

Spørgsmålet om beskyttelsesværdige forventninger må ikke forveksles med de forventninger, der kan skabes hos skatteyderen som følge af **Skats responderende virksomhed**, som i nogen grad er et supplement til indhentelse af bindende svar. Denne responderende virksomhed har snævre grænser, idet der trods forventninger hos skatteyderen ikke kan gives ham et bindende svar, som afviger fra, hvad skattelovgivningen fører til, jf. grundlovens beskatningshjemmel i § 43. Se hertil *TfS 2002.1083 Ø*, hvor SKATs tilkendegivelse om, at en erstatning for tabt arbejdsfortjeneste ikke ville være skattepligtig, ikke var holdbar. Men et forkert svar fra myndighederne kan, hvis svaret ikke binder dem, som nævnt udløse offentligretligt erstatningsansvar, jf. *Nikolaj Vinther & Sten Bønsing* i *TfS 2002, 955*. Det kommer dog herved i betragtning, at Skatteministeriet ikke er ansvarligt for fejl begået af en kommunal skattemyndighed, jf. *TfS 2003.759 V*.

Et centralt værktøj for Skat og tillige for rådgivere og studerende er **Den Juridiske Vejledning (JV)**, tidligere betegnet Ligningsvejledningen. Den

udkommer hvert år i elektronisk form og dermed revideret oftere end tidligere. Et hovedafsnit har de almindelige regler, ét har regler for erhvervsdrivende, ét for aktionærer og selskaber mv. JV er en meget værdifuld kilde til forståelse og uddybning af skatteretten. Dens retskildemæssige status svarer til et cirkulære. Den indebærer således ikke nogen definitiv, bindende fortolkning, og den kan ikke pålægge borgerne pligter. Derimod udgør den en instruks til de retsanvendende skattemyndigheder, og den kan ud fra et forventningsprincip mv. skabe ret for skatteyderen, indtil en praksisændring måtte blive behørigt varslet.

Borgeren, og herunder også skattepligtige juridiske personer, kan derfor med rette sige til Skat, at *JV og andre cirkulærer skaber pligt for myndighederne, men ret og ikke pligt for borgeren/selskabet*. JV kan skabe en forventning, som er beskyttelsesværdig, indtil der fx varsles en praksisændring. Omvendt kan der normalt opnås tilladelse til omgørelse af en disposition, som er foretaget, fordi JV måtte forstås således, at der var pligt til at disponere som beskrevet, jf. fx *TfS 2001.536 LR* med tilladelse til genoptagelse 3 år forud for *TfS 1998.199 H* (som underkendte SKATs praksis om rentefiksering ved tilgodehavender mellem interesseforbundne parter), dvs. med tilladelse til omgørelse tilbage til indkomståret 1993, i en koncern, hvor der var tilskrevet renter af interne mellemværender, fordi en pligt hertil fremgik af JV, modsat hvor rentetilskrivningen har været et led i koncernens almindelige rentepolitik, jf. *TfS 2001.537 LR* med afslag på omgørelse. JV's retskildemæssige status har traditionelt været betragtet på linje med et cirkulære, men i retslitteraturen ses der advokeret for, at JV har udviklet sig til en særegen retskilde med en større retskildemæssig værdi, hvilket til gengæld må stille øgede krav til JV's tilblivelse, jf. *Peter Blume & Michael Wallin* i *TfS 2004, 627* og i *TfS 2004, 642*.

Borgerne må ikke forvente, at **notater mv. fra Skat** skaber berettigede forventninger, jf. fx *TfS 2000.871 H*, der forkaster, at et notat fra SKAT om nogle skattespørgsmål vedrørende bådudlejning kunne give fradragsret ud fra et forventningsprincip.

5.3. Domstolsafgørelser

En væsentlig rolle spiller de fortolkningsbidrag, som fremkommer gennem **enkeltafgørelser i konkrete sager**. Disse afgørelser kan fremkomme som en afgørelse fra Skatteministeriet (departementet), som en bindende svar (fra Skatterådet eller en lavere, dertil bemyndiget instans) eller som

en afgørelse fra LSR (som er sidste administrative klageinstans før domstolene).

De vigtigste fortolkningsbidrag er ifølge sagens natur dem, der kommer fra domstolene, men kun en meget begrænset del af alle skattesagerne når frem til domstolene, hvor byretten er første instans, men kan henvise principielle sager, der har generel betydning for retsanvendelsen, til landsret. Endnu færre skattesager når frem til Højesteret, nemlig fordi sagen enten er principiel, derfor henvistes til landsret i første instans, og dommen derfor frit kan ankes til Højesteret, eller fordi landsrettens dom i 2. instans blev anket til Højesteret med 3.-instansbevilling fra Procesbevillingsnævnet.

Allerede af disse årsager kommer det mønster, som de administrative afgørelser tegner, derfor til at spille en meget vigtig rolle. Imidlertid må det tilføjes, at en principiel sag, som skatteyderen har tid og energi til at føre til Højesteret, nogle gange kan medføre, at en **uhjemlet retsopfattelse, der i årevis har trivedes hos Skat, tilsidesættes**. Man kan blot henvise til dommen i sagen om operasangeren Aage Haugland, *UfR 1998.1314 H* (= *TfS 1998.485 H*), hvor en langvarig praksis med forbud mod kunstners selskabsdrift blev tilsidesat, samt *TfS 1998.397 H*, hvor Højesteret tilsidesatte en mangeårig praksis om, at aktier skal betragtes som afstået, når selskabet reelt har tabt sin egenkapital, skønt det endnu består som juridisk person, jf. herefter genoptagelsescirculæret 1998-22 og *TfS 1999.80* med kommentarer hertil. Dette betyder ikke, at den således underkendte praksis bliver irrelevant i enhver henseende. Den kan efter omstændighederne påberåbes af en skatteyder, hvor dette er til hans fordel, jf. fx *TfS 2002.890 V*, hvor det var i skatteyderens interesse at påberåbe sig, at hans aktier var afstået (gennem en pantsætning kombineret med salgsfuldmagt til panthaveren samt kapitalnedsættelse). Afståelse fandtes efter en konkret bedømmelse ikke at være sket, men bedømmelsen heraf skete ud fra praksis, således som denne fremstod *før TfS 1998.397 H*, Haugland.

Det var i mange år fast praksis, at en erhvervsdrivende, som havde et skattemæssigt underskud at fremføre (LL § 15, jf. for personer PSL § 13, for selskaber nu SEL §§ 12 ff.), måtte tåle reduktion af det fremførte underskud, i det omfang den erhvervsdrivendes gæld blev reduceret gennem frivillig akkord eller tvangsakkord. Ved dommen i *Strandhavesagen* i *TfS 1986.218 H* fejede Højesteret (om end under dissens) denne praksis af bordet som værende uhjemlet, og herefter måtte lovgivningsmagten tage fat på forholdene. Ligeledes var praksis i en årrække restriktiv med hensyn

til fradrags- eller afskrivningsret uden udtrykkelig lovhjemmel for erhvervsrelaterede “etableringsomkostninger” mv., men ved dommen vedrørende *Nordsøværftet* i *TfS 1985.6 H* tillod Højesteret en afskrivningsret på en sluse uden udtrykkelig hjemmel i afskrivningsloven.

Flere eksempler kunne nævnes. De har det fællestræk, at legalitetsprincippet – hjemmelskravet – **nogle gange først får lov at virke fuldt ud, når Højesterets kritiske øjne ser på sagen**. Se om nogle retssikkerhedsspørgsmål *Aage Spang-Hanssen* i R&R 1990 nr. 4 s. 40 ff., og generelt om Højesterets rolle i skattesager *Jørgen Nørgaard* i J 2001 s. 65 ff.

Hvis en dom tilsidesætter hidtidig administrativ praksis, kan der blive behov for **genoptagelse af en afsluttet skattesag**. Også af andre årsager kan genoptagelse blive relevant. Reglerne herom er ændret et antal gange, men har nu måske med virkning fra 1. juli 1999 fundet en mere blivende udformning, jf. SFL §§ 26-27 (tidligere skattestyrelseslovens §§ 34-35), jf. *Kim Wind Andersen* i TfS 2001, 300. Udgangspunktet er herefter en 3-årsregel, nemlig med ændringsvarsel afsendt inden 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. § 34, men med talrige undtagelser for både skatteyderens og Skats muligheder for senere genoptagelse, jf. § 35. Se nærmere *Mette Hastrup Andersen*: Skatteretlig genoptagelse i forvaltningsretlig belysning.

Hvis der verserer en **principiell skattesag** (en *leading case*, hvilket nu i dansk terminologi er blevet til den historisk set mindre heldige betegnelse ‘**førersag**’, jf. fx *TfS 2012.716 LSK*), som skatteyderen gerne vil afvente udfaldet af, men hvor det kan befrygtes, at genoptagelsesfristerne vil kunne springe i venteperioden, er der mulighed for at opnå et **genoptagelses-tilsagn** fra Skat, også fx ved et skatteankenævn, jf. *TfS 1997.230 Skd*. Dette kan fx lade sig gøre i **massesager**, hvor man sætter sin egen sag i bero på afgørelsen af en principiell sag, TS-cirkulære 1997-22 om klage i massesager. Uden et genoptagelsestilsagn kan skatteyderen miste sin genoptagelsesmulighed, også selv om afgørelsen i andre sager nu viser, at skatteyderen havde ret i sit standpunkt, jf. fx *UfR 2001.1239 H* (= *TfS 2001.290 H*) med afvisning af genoptagelse i en sag om fradrag for opholds- og fortæringsudgifter hos nogle “borebisser” ved Storebæltsprojektet.

Folketingets Ombudsmand har ud fra almindelige forvaltningsretlige principper understreget Skats pligt til **af egen drift at genoptage** tidligere afsluttede sager i tilfælde af en underkendelse af praksis, jf. *FOB 1997.183*. Kun hvis det er forbundet med meget betydelige administrative vanskeligheder at finde frem til de sager, det drejer sig om, kan genoptagelse ex of-

ficio undlades. Det er dog antagelig et spørgsmål, om disse vidtgående *egen drift-genoptagelseskrav* er realistiske som udtryk for gældende ret, og om de virkelig kan forlanges efterlevet i praksis.

Hvis genoptagelse er udelukket, fordi skatteyderen har tøvet for længe, kan der efter omstændighederne være grundlag for et **erstatningskrav** mod den revisor, der har forsømt at gøre opmærksom på fx en uudnyttet fradragsmulighed, jf. *Tfs 2001.571 Ø* om vedligeholdelsesfradrag for en udlejningsejendom. Dette må dog forudsætte, at retstilstanden var nogenlunde afklaret, eller at der klart var grundlag for at tage forbehold pga. en uafklaret retstilstand.

Skat afskæres normalt ikke fra genoptagelse, selv om den har anmeldt et skattekrav under skatteyderens tvangsakkord og tiltrådt akkordforslaget, når der forelå omstændigheder, som på tiltrædelsestidspunktet ikke var kendt af Skat. Genoptagelsesreglerne viger således ikke for de insolvensretlige forskrifter, jf. *Tfs 2001.246 H*, hvor SKAT under en efterfølgende konkurs ikke fandtes afskåret fra at anmelde et større krav på selskabsskat end det under akkorden anmeldte.

5.4. Internationalt lovvalg i skatteretten: Hvornår anvendes dansk skatteret, og hvornår udenlandsk ret?

Inden der i afsnit 6-8 tages fat på DBO'er og EU-retlige skatteforskrifter, skal der afslutningsvis i dette afsnit om retskilder gøres nogle bemærkninger om **internationalt lovvalg i skatteretten**. Som meget tungtvejende udgangspunkt anvendes dansk skatteret ved afgørelsen af danske beskatningsspørgsmål. Både ved afgørelsen af, hvilke skattesubjekter der omfattes af ubegrænset eller begrænset skattepligt, hvilke beskatningsobjekter der inddrages under beskatning, og hvordan den skattepligtige indkomst opgøres, anvendes der dansk skatteret.

Således kan fx et udenlandsk selskab, der driver **filial i Danmark**, ikke kræve indkomsten opgjort efter sit hjemlands principper. Selskabet må tåle, at dansk skatteret finder anvendelse. Andre stater anvender samme princip om anvendelsen af egne skatteregler, og dette mærker et dansk selskab, hvis det driver filial i et andet land. Her følger filialstaten sine egne opgørelsesprincipper. Alene vore DBO'er samt vore EU-retlige forpligtelser kan lægge bånd herpå, jf. nedenfor. Af disse udspringer en ikke ubetydelig harmonisering, og en sådan følger også af den stærke tilbøjelighed til at anvende OECD-modeloverenskomstens kommentarer som stærk for-

tolkningskilde til parallelle danske skatteretlige begreber, jf. *TfS 1994.184 H*, *TfS 1993.7 H*, *TfS 1996.715 Ø*, *TfS 1998.607 H* og *TfS 2000.426 Ø*. *Nogle* træk fra det udenlandske selskabs hjemlige regnskabsprincipper kan dog respekteres af dansk skatteret uden omberegning, således at et unødigt dobbeltarbejde undgås, jf. fx *TfS 2012.584 SR* med accept af, at et fransk forsikringselskab med filial i Danmark anvendte *franske principper* for opgørelse af hensættelser (der efter fransk modsat dansk ret ikke skal diskonteres).

Hvis det skal afgøres, **om en fusion eller spaltning er skattepligtig eller skattefri**, er det herved de danske skatteregler, der anvendes, også selv om fusionen eventuelt sker med udenlandske selskaber, som efter deres respektive hjemlandes skatteregler indgår skattefrit i fusionen, jf. *TfS 2009.1140 SR*, hvor et dansk selskab fusionerede med sine søsterselskaber i Norge, Sverige og Finland, med det danske selskab som det fortsættende selskab. Det danske selskab valgte at fusionere *skattepligtigt* og bevarede herved sit fremførbare skattemæssige underskud, også selv om fusionen efter de ophørende selskabers hjemlandes skatteregler skete *skattefrit*.

En bedømmelse efter dansk skatteret kan efter omstændighederne føre til, at den udenlandske transaktion er **skattefri herhjemme, men blot af andre årsager** end dem, der efter de *udenlandske* skatteregler ville føre til skattefrihed. Således spurgtes der i *TfS 2015.76 SR*, om et dansk moderselskab ville være skattefrit i Danmark af det vederlag, som det modtog ved en efter *tysk* ret skattefri grenspaltning af dets tyske datterselskab, og hvor vederlaget til moderselskabet bestod i kommanditanparter i et tysk AG & Co. KG, dvs. et vederlag i form af andele i et tysk K/S med et tysk A/S som komplementar. Danske regler om skattefri fusion og spaltning ville ikke kunne føre til skattefrihed, men da vederlaget i stedet blev anskuet som et *udbytte*, jf. den brede udbyttedefinition i LL § 16 A, og da betingelserne for skattefrihed efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, sammenholdt med reglerne for skattefrit udbytte i EU's moder/datterselskabsdirektiv, 2011/96, var opfyldt, endte sagen alligevel med, at transaktionen var skattefri for det danske moderselskab.

Det internationale lovvalg fører således som tungtvejende hovedregel til anvendelse af dansk skatteret. Dette gælder også ved **kvalifikation af udenlandske selskaber**, fx i henseende til, om de skal klassificeres som kapital- eller personselskaber; det gælder i relation til spørgsmål om anerkendelse af en udenlandsk fond, trust eller Anstalt ud fra vore fonds- og fondsskatteretlige begreber; og det gælder ved kvalifikationen af et ind-

skud i et udenlandsk selskab som enten egen- eller fremmedkapital. Se fx *TfS 2012.503 SR*, hvor et britisk LLP (*Limited Liability Partnership*) kvalificeredes som et kapital-selskab efter SEL § 1, stk. 1, nr. 2. Om kvalifikation af udenlandske selskaber se *Jakob Bundgaard & Steffen Bonde Jensen* i S.U. 2013, 343.

Spørgsmålet om **afvigende dansk og udenlandsk kvalificering af forskellige selskabsformer (I/S, K/S mv.)** er nærmere omtalt og eksemplificeret i bogens kapitel 2, afsnit 5.3. Den typiske situation for disse selskaber vil være, at udlandet betragter dem som selvstændige skattesubjekter, der skal betale selskabsskat, mens Danmark betragter dem som skatteretligt transparente (skattefri), således at skattepligten alene påhviler deres ejere.

Alt dette betyder dog ikke, at der ikke i et grænseområde kan, eventuelt skal, tages **hensyn til fremmed ret**. Hvis det ved kvalifikationen af et udenlandsk selskab er tvivlsomt, om det er et kapital- eller personselskab, kan dets hjemlands betragtningsmåde spille ind, jf. *TfS 1995.905 LSK* om et spansk K/S, der anerkendtes som skattesubjekt, og *TfS 1999.411 LR* om et selskab på Bahamas, hvor det udtaltes, at de lavere kapitalkrav ikke var til hinder for at betragte selskabet som en juridisk person også efter vore begreber. Hvis det ved overvejelserne om anerkendelse af en udenlandsk fond er tvivlsomt, om den opfylder vore kriterier for at blive betragtet som et selvstændigt retssubjekt, kan det indgå i overvejelserne, om fonden opfylder alle kriterierne herfor efter sit hjemlands ret, jf. *Erik Werlauff* i *European Taxation 1997* s. 159 ff. (taxation of foundations), i *Ufr 1997 B s. 96 ff.* (Trust, Anstalt og fond) og i *European Taxation 1998* s. 143 ff. (*Trust, Anstalt and foundation – comparison*).

I *TfS 2003.95 LR* tillægges det afgørende betydning, **hvordan udenlandsk ret vil klassificere et forhold**, her dog nærmest i selskabsretlig henseende. Der agtedes foretaget kapitalforhøjelse i udenlandske sambeskattede selskaber, men uden udstedelse af nye aktier, dvs. et forhold, der efter dansk ret ville blive karakteriseret som tilskud med skattepligt hos modtagerselskabet. Da imidlertid de relevante landes selskabslove tillod en sådan fremgangsmåde (USA: *additional paid-in capital*, Tyskland: indskud til *Kapitalrücklage*), ville "tilskuddene" ikke udløse skat herhjemme under sambeskatningsindkomsten.

Disse eksempler på inddragelse af udenlandsk (skatte)ret rokker imidlertid ikke ved udgangspunktet: Vi anvender vore skatteregler og -begreber som **internationalt præceptive**. Dette indebærer, at hvor vi har det i vor magt at anvende dem, gør vi det faktisk også. Herefter bliver det af

betydelig interesse, i hvilket omfang vore internationale forpligtelser indskrænker denne suverænitet. Herom handler de næste afsnit, 6-8. Hvis en kreditorbank eftergiver en række kommanditister i et K/S dele af deres gæld, uden at der herved er sket en individuel efterprøvelse af den enkeltes betalingsevne, bliver eftergivelsen skattepligtig, og det gør herved ingen forskel, at kreditor fx er en tysk bank, og at dens eftergivelse er sædvanlig i tysk finansierings- og panteret, jf. *TfS 2008.975 LSK*, hvor en kommanditist blev beskattet af en sådan "uspecificeret" gældseftergivelse, idet oplysninger fra den tyske kreditorbank om, at det var sædvanligt for pantekreditor alene at holde sig til pantet (non recourse), ikke kunne føre til andet.

Når vi kommer frem til sambeskatningsreglerne i bogens kapitel 6, vil det ses, at der for dansk skatteret har været store problemer med at anerkende, at andre lande kan have **skabt en form for sambeskatning**, dvs. en nettobeskatning af det samlede resultat af flere selskabers indkomst, *på andre tekniske måder, end vi har gjort det i Danmark*; vi har generelt haft svært ved at anerkende, at et skattesystem kan være indrettet anderledes end vort eget, jf. fx *UfR 2009.3011 H (= TfS 2009.998 H)*, Nordisk Solar, hvor et tilskud til et sambeskattet polsk datterselskab udløste skattepligt i sambeskatningsindkomsten. Den polske skattemæssige behandling af sådanne tilskud som skattefrie kunne ikke begrunde hverken en indskrænkende fortolkning af SL § 4 om skattepligtige indtægter eller en udvidende fortolkning af SEL § 13, stk. 1, nr. 1, om overkursstilførsel, og SEL § 31 D, der siden sagsforløbet var blevet indført, kunne ikke tillægges tilbagevirkende kraft, jf. om spørgsmålet *Thomas Rønfeldt* i SpO 2010 s. 1 ff.

Om betydningen af udenlandske civilretlige regler (her: selskabsretten) se *UfR 2013.1985 H*, G4S Holdings (DK), hvor SKAT ville beskatte et dansk moderselskab M af den overførsel på i alt 69,7 mio. kr., som dets sambeskattede tyske datterselskab D i medfør af en tysk beherskelsesaftale (*Beherrschungsvertrag*) foretog til sine ligeledes sambeskattede tyske datterselskaber DDD for at udligne deres underskud. D fik selvfølgelig ikke fradrag for tilskuddene; spørgsmålet var, om DDD's *modtagelse* af tilskuddene skulle medregnes som en indtægt hos det danske M under den danske sambeskatning.

Højesteret delte sig i 4-3, men alle 7 dommere var enige om følgende: "Den skattemæssige virkning af overskudsoverførselsaftalerne og de betalinger, der er sket til datterselskaberne til udligning af underskud, skal bedømmes efter danske skatteregler ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten for 2003 for G4S Holdings (DK) A/S."

Dette udgangspunkt er lige efter bogen og kan fuldt ud tiltrædes. Også den næste sætning har tilslutning fra alle 7 dommere: “Bedømmelsen efter danske skatteregler skal ske på grundlag af den retlige kvalifikation efter tysk aktieselskabsret, der således indgår i bedømmelsen som faktum.”

Denne bemærkning viser en betydelig grad af respekt for de udenlandske civilretlige regler; de styrer ikke den danske skatteretlige bedømmelse, men de indgår som en (betydningsfuld) del af faktum i sagen.

Herefter deler Højesteret sig som nævnt 4-3, men det er vigtigt at bemærke, at der er enighed om det nævnte udgangspunkt. Uenigheden drejer sig om den nærmere forståelse af den beherskelsesaftale, som var indgået mellem det tyske D og dets tyske datterselskaber DDD. Højesterets flertal opfatter aftalen således, at DDD drives for D’s regning, svarende til en filial, og dermed indebærer betalingerne blot, at “underskuddet placeres hos den part, som skal bære det”.

Højesterets mindretal fortolker derimod beherskelsesaftalen således, at DDD *ikke* driver deres virksomhed for deres moderselskab D’s regning, og dermed svarer forholdet *ikke* til filialers drift; dermed er og bliver resultatudligningsbeløbene en indtægt for DDD, og dermed skal M i Danmark gennem sambeskatningen beskattes af D’s tilskud til DDD på i alt 69,7 mio. kr.

Mindretallet går så vidt, at det næsten “korrekser” flertallet med hensyn til, hvilken bestemmelse i den tyske aktieselskabslov beherskelsesaftalen er indgået efter. Er det § 291, stk. 1, 1. eller 2. pkt.? Aftalen giver ikke selv svaret herpå, men aftalen genbruger da ganske rigtigt ikke selve ordene fra § 291, stk. 1, 2. pkt. (“påtager sig at drive sin virksomhed for regning af en anden virksomhed”). Aftalen indebærer imidlertid både, at D overtager ledelsen af DDD, og at DDD forpligter sig til at overføre hele deres overskud til D. Under disse omstændigheder er det svært at sige, at DDD ikke reelt driver deres virksomhed for D’s regning.

Både flertallet og mindretallet i Højesteret har således gjort skattefriheden for overførslerne til DDD *afhængig af, om DDD drives for D’s regning*; flertal og mindretal fortolker blot de civilretlige tyske regler og den heraf udspringende tyske beherskelsesaftale forskelligt i denne sammenhæng. Denne fortolkning af tyske regler og aftaler på en knivsæg er imidlertid ikke frugtbar for det overordnede spørgsmål om den danske indpasning af de tyske forhold i de danske skatteregler.

Både SKAT, Østre Landsret og 3 af 7 dommere i Højesteret ville således *beskatte det danske M to gange af samme indkomst*, nemlig både ved beskatning af indtægten hos det tyske datterselskab D (som jo ubestridt ikke kunne få fradrag i den danske sambeskatningsindkomst for sine tilskud til de tyske datterselskaber) og tillige ved beskatning hos de modtagende tyske datterselskaber DDD. Se *Erik Werlauff* i TfS 2013, 666, der sætter G4S-dommen i perspektiv sammen med en række øvrige spørgsmål om dansk skatterets respekt for udenlandske regler. Det konkluderes, at Højesterets (flertals) *resultat* i G4S-sagen kan tiltrædes, og at dette resultat betegner et betydningsfuldt skridt i retning af en dansk skatteretlig anerkendelse af, at andre landes skatteregler kan have løst forskellige spørgsmål anderledes end dansk ret, men desuagtet ligeværdigt med vore løsninger. På den anden side må man erkende, at både flertallets og mindretallets *begrundelse* lader resultatet være helt afhængigt af, om det udenlandske datterselskab (DDD) drives for det udenlandske moderselskabs (D's) regning ligesom en filial – hvorimod en egentlig respekt for, at den selskabsretlige aftale mellem D og DDD har været nødvendig af legitime skattemæssige grunde, endnu savnes.

SKM2017.628.SR kvalificerer, i lighed med engelsk ret, en **autoriseret investeringsordning (Authorised Contractual Scheme, ACS)** med hjemsted i UK som en *transparent* enhed i skattemæssig forstand. Danske investorer, der investerer i ACS'en, investerer dermed direkte i de underliggende aktiver, og de kan således for så vidt angår udbytte fra aktier ejet af ACS'en påberåbe sig Danmarks net af DBO'er med kildelandene. I det omfang ACS'en ejer aktier i danske selskaber, kan udenlandske selskaber, der investerer i ACS'en, tilsvarende påberåbe sig DBO'en mellem Danmark (her: kildelandet for danske aktier i ACS'en) og deres egne hjemlande. Tilsvarende afgørelse ses i SKM2017.604.SR.

Se også bogens kapitel 2, afsnit 5.3, om nogle udenlandsk relaterede kvalificeringsspørgsmål til I/S, K/S, EØFG mv.

6. Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er)

I tilfælde, hvor danske selskaber mv. modtager indtægter fra udlandet, bliver det af betydning at undgå urimelige virkninger af, at **én og samme indkomst beskattes både i udlandet og i Danmark**. I en lov fra 1953 hed det, at "Regeringen skal være bemyndiget til under forbehold af gensidighed ved overenskomst med fremmede stater at tilstå sådanne lempelser i