



## Udskrift af dombogen

### DOM

Afsagt den 5. december 2016 i sag nr. BS 159-1894/2015:

A  
X-vej, X-by  
mod  
Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

### Sagens baggrund og parternes påstande

Denne sag, der er anlagt den 15. december 2015 og behandlet under medvirken af 3 dommere, jf. retsplejelovens § 12, stk. 3, angår en anfægtelse af Landsskatterettens afgørelse af 18. september 2015, hvorved Landsskatteretten har stadfæstet SKATs afgørelse af 3. juli 2012, der har nægtet sagsøger creditlempelse for skat betalt i Sverige, da sagsøgerens virksomhed anses for én virksomhed, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, og virksomheden under et giver underskud.

A har påstået, at hans skatteansættelser for indkomstårene 2008 og 2009 hjemvises til fornyet behandling hos SKAT med henblik på beregning af nedslag i indkomstskatten som følge af skat betalt i Sverige.

Skatteministeriet har påstået frifindelse, subsidiært tilsluttet sig As påstand.

### Oplysningerne i sagen

Den 18. september 2015 traf Landsskatteretten følgende afgørelse:

" ...

2008

SKAT har nægtet klageren creditlempelse for skat betalt i Sverige, da klagerens virksomheder anses for én virksomhed og virksomheden under et giver underskud.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

2009

SKAT har nægtet klageren creditlempelse for skat betalt i Sverige, da klagerens virksomheder anses for én virksomhed og virksomheden under et giver underskud.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

Faktiske oplysninger

Klageren fik en årsopgørelse vedrørende 2008 den 7. juli 2009 (opgørelse nr. 1).

Den 7. august 2009 anmodede klagerens repræsentant SKAT om genoptagelse af skatteansættelsen. Repræsentanten skrev følgende:

"Vedr. (...) indkomståret 2008.

Vi har ved en gennemgang af vor klients årsopgørelse for 2008 konstateret, at der ikke er ydet creditlempelse for skat betalt af indkomst i Sverige.

Vor klient indgår den 21. august 2000 aftale om køb af 50% af en vindmølle i Sverige. (...)

I indkomståret 2001-2007 tilkøber vor klient ejerandele i tre forskellige vindmøller beliggende i Tyskland samt ejerandel af ejendom i K/S-regi, hvor ejendommen er beliggende i Danmark.

I indkomståret 2008 giver vores klients virksomheder følgende skattemæssige resultater:

	Danmark	Sverige	Tyskland
Virksomhed X		769.309	
Z-I/S			198.817
Y-K/S			552.593
Ø-I/S			424.745
Æ-K/S	-777.180		
Revisorudgift, omarbejdning af udenlandske regnskaber			-4.375
Skattemæssige afskrivninger			-2.712.210
	<u>-777.180</u>	<u>769.309</u>	<u>-1.540.430</u>

Ud over resultatet af virksomheder indgår der lønindkomst samt fradrag for renter på privat bolig i den skattepligtige indkomst.

I Danmark er der tilbageholdt DKK 168.526 i kildeskat, og i Sverige er der opkrævet SEK 157.857 – eller DKK 107.406 – i kildeskat.

Vi er af den opfattelse at der, jf. Ligningsvejledningens afsnit DC3.3. skal foretages lempelsesberegning af skat af indkomst separat for henholdsvis Sverige og Tyskland, hvorfor vor klient er berettiget til creditlempelse af den i Sverige betalte indkomstskat. (...)"

SKAT sendte et forslag til afgørelse den 27. april 2010. Forslaget foreligger ikke, men det fremgår, at repræsentanten kom med indsigelser til det, og den 4. maj 2010 sendte SKAT et nyt forslag til afgørelse til klageren. Af brevet fremgår bl.a.:

*"Vi foreslår at din skat ikke ændres*  
(...) Vi skal oplyse, at det ansøgte ikke kan imødekommes.

Det skyldes at du har valgt at blive beskattet efter virksomhedsskattelovens regler, efter hvilken lov der uanset at du driver virksomhed i flere lande, er tale om en virksomhed. (...)

*Hvis du er enig*

Er du enig i forslaget, behøver du ikke gøre noget. Efter fristen den 27. maj får du i løbet af ca. 14 dage en ny årsopgørelse i din skattemappe, hvor du kan se, hvad ændringerne betyder for din samlede skat. (...)

*Hvis du er uenig*

Hvis du er uenig i forslaget, beder vi dig komme med dine bemærkninger senest den 27. maj 2010. (...) Hvis vi hører fra dig senest den 27. maj 2010, sender vi senere et nyt brev til dig, hvor vi har taget stilling til dine bemærkninger.

Når du får afgørelsen, får du mulighed for at klage til skatteankenævnet eller Landsskatteretten. Vi sender en klagevejledning sammen med årsopgørelsen. (...)"

Klageren gjorde ikke indsigelser mod forslaget af 4. maj 2010.

Klageren har ikke fået en ny årsopgørelse for 2008.

Den 28. juni 2010 fik klageren en årsopgørelse vedrørende 2009 (årsopgørelse nr. 1).

Ved en mail dateret den 2. juli 2010 skrev klagerens repræsentant følgende til SKAT:

"Der må være sket en misforståelse i sagsforløbet vedrørende As indkomst for 2008, idet vi forventer at modtage en afgørelse vi kan påklage til LSR. Vi skal anmode om at du

udsteder en afgørelse på skattesagen for indkomståret 2008, idet vi ikke har mulighed for at påklage en fornyet agter til LSR.

For indkomståret 2009, har vi nøjagtig samme situation, hvorfor vi skal anmode om at skatteberegningen, ændres således at der foretages lempelsesberegning land for land (...)"

SKAT har den 6. juli 2010 svaret:

"Der er sendt et fornyet forslag i konsekvens af, at du ikke mente at vi havde medtaget alle dine argumenter. Dette betyder også, at denne forslagsskrivelse må påklages. Jeg har ikke modtaget en klage så derfor kan jeg blot oplyse, at forslaget bliver en afgørelse efter fristens udløb og dermed kan du følge klagevejledningen på årsopgørelsen."

Klageren har ikke klaget over årsopgørelse nr. 1.

Den 27. april 2012 skrev repræsentanten på ny til SKAT. Repræsentanten anførte bl.a., at han ved en gennemgang af klagerens årsopgørelser for 2008 og 2009 havde konstateret, at der ikke var ydet creditlempelse for skat betalt af indkomst i Sverige. Henvendelsen var vedlagt den samme opgørelse af virksomhedens resultat for 2008, som repræsentanten fremlagde ved sin henvendelse til SKAT den 7. august 2009. Endvidere var henvendelsen vedlagt en opgørelse af virksomhedens resultat for 2009, der viste et resultat vedrørende virksomheden i Sverige på 763.999 kr. og for virksomheden i Tyskland på -1.671.201 kr.

SKAT besvarede henvendelsen ved den påklagede afgørelse af 3. juli 2012.

#### SKATs afgørelse

SKAT har nægtet klageren creditlempelse for skat betalt i Sverige, da klagerens virksomheder anses for en virksomhed og virksomheden under et giver underskud.

Klageren har valgt at blive beskattet efter virksomhedsskattelovens regler, hvorefter virksomhed drevet i flere lande anses for én virksomhed.

Når virksomhedsordningen vælges i en situation, hvor virksomhederne under et giver underskud, medfører beregningsmodellen for lempelsesberegning inden for virksomhedsskatteordningen, at lempelsen beregnes til 0 kr., fordi der ikke er nogen positiv indkomst i virksomheden. Det fremgår af cirkulære nr. 21. af 9. september 1986, punkt 150-155, samt af beregningsvejledningen afsnit D.4.9.

Der henvises endvidere til SR.2008.49, hvoraf fremgår, at lempelsesbrøkerne er lig med virksomhedsskat divideret med virksomhedsindkomst multipliceret med udenlandsk virksomhedsindkomst, samt at der kun er en virksomhedsindkomst, der kan være dansk og/eller udenlandsk virksomhedsindkomst. Efter virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3, behandles flere virksomheder som én virksomhed.

Det betyder, at det er resultatet af den samlede virksomhed, der skal beskattes. Skatten af virksomhedsindkomsten er 0 kr., idet virksomheden samlet set giver underskud.

Når der ikke er nogen skat af virksomhedens indkomst, er der derfor ikke en skat, der lempes, hverken efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Sverige art. 24 eller efter ligningslovens § 33.

Med hensyn til klagen til Landsskatteretten bemærkes, at klagefristen ikke er overholdt, da den udløb den 27. maj 2010, jf. forslag til skatteansættelse/skatteberegning dateret den 4. maj 2010, og at klagen derfor bør afvises.

#### Klagerens opfattelse

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at SKAT pålægges at give ham creditlempelse for den skat, han har betalt i Sverige.

SKAT har qua grundreglerne i virksomhedsskatteordningen lagt til grund, at flere virksomheder skal behandles som en samlet virksomhed, og hvis der er en netto negativ virksomhedsindkomst fra flere lande, uanset om indkomsten i et enkelt land er positiv, kan der ikke ske lempelsesberegning for et lands positive indkomst og betalte skat.

I afgørelsen henviser SKAT til beregningsvejledningens afsnit 4.9. Men i vejledningens afsnit 4.9.1 står der således:

”Er der tale om virksomhedsindkomst og indgår der i virksomhedsindkomsten såvel udenlandske som danske indkomster, opgøres den udenlandske indkomst som den del af den skattepligtige virksomhedsindkomst, der kan henføres til den udenlandske virksomhed.

samt:

”Når der udelukkende er tale om udenlandske indkomster fra samme land, er udgangspunktet for lempelsesberegningerne som anført nedenfor under punkterne A-E. Hvis der er positiv udenlandsk virksomhedsindkomst fra flere lande, skal lempelsen for-

deles forholdsmæssigt.”

Det viser direkte, at der skal foretages beregning af lempelsesbrøk land for land.

Å–A/S har spurgt, om indkomsten i relation til personskatteovens § 13, stk. 5, skulle opgøres land for land eller under ét, det vil sige netto. Skatteministeriet har den 12. februar 2003 svaret, at ministeriet er enig i, at indkomsten skal opgøres land for land. Det må tolkes som, at indkomsten opgjort efter reglerne i virksomheds-skatteordningen også skal opgøres land for land, og at der derfor bør ske en lempelse af den i Sverige betalte skat.

Repræsentanten har bl.a. anført følgende til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling:

”A har ret til creditlempelse for den omhandlede skat, der ubestridt er betalt i Sverige.

Det gøres *for det første* gældende, at det ikke er korrekt, at når det af Skatteankestyrelsens kontorindstilling fremgår, at A ikke er blevet dobbeltbeskattet af indkomsten fra den svenske virksomhed. Der foreligger utvivlsomt en dobbeltbeskatningssituation. A er fuldt skattepligtig i Danmark, og begrænset skattepligtig i Sverige. Sverige har –ubestridt –beskattet A af indkomsten fra Virksomhed X. A er imidlertid blevet beskattet i Danmark af overskuddet fra den svenske virksomhed. Der henvises til, at den positive svenske virksomhedsindkomst er fragået ved beregningen af det samlede virksomhedsunderskud, som i medfør af virksomhedsskatteovens § 13, stk. 3 er modregnet i As personlige indkomst. Som følge af den svenske indkomst er As personlige indkomst således blevet kr. 769.309 højere i indkomståret 2008 og kr. 763.999 højere i indkomståret 2009. A er således de facto beskattet af den svenske virksomhedsindkomst i hans danske personlige indkomst.

Det bemærkes, at SKAT som konsekvens heraf har givet creditlempelse i As personlige indkomst i indkomståret 2010, 2011, 2012 og 2013, jf. årsopgørelser ... Der henvises til det i sagsfremstillingen anførte om, at SKATs elektroniske system er programmeret til, at der skal ydes lempelse uanset, at der er et samlet underskud i virksomhedsindkomsten.

Sammenfattende gøres det således gældende, at As svenske virksomhedsindkomst er blevet beskattet i både Sverige

og Danmark, hvorfor der foreligger en dobbeltbeskatningssituation.

Det gøres *for det andet* gældende, at den udenlandske indkomst ved lempelsesberegningen beregnes land for land. Der henvises til beregningsvejledningen, afsnit 4.9.1., hvoraf følgende fremgår:

*“[...] Er der tale om virksomhedsindkomst, og indgår der i virksomhedsindkomsten såvel udenlandske som danske indkomster, opgøres den udenlandske indkomst som den del af den skattepligtige virksomhedsindkomst, der kan henføres til den udenlandske virksomhed. [...]*

Lempelse efter PSL skal beregnes særskilt for hver af de skatteberegninger, som er angivet i PSL § 6-8 a. Desuden beregnes en lempelse for virksomhedsskatten. Med hensyn til nedslag i AM-bidrag henvises til afsnit D.4.8.

Når der udelukkende er tale om udenlandske indkomster fra samme land, er udgangspunktet for lempelsesberegningerne som anført nedenfor under punkterne A-E. Hvis der er positiv udenlandsk virksomhedsindkomst fra flere lande, skal lempelsen fordeles forholdsmæssigt. [...]

Endvidere henvises til Den Juridiske Vejledning 2015-1, afsnit C.F.4.3.1 (“Generelt om lempelsesberegningerne”), hvoraf følgende bl.a. fremgår:

“Om lempelsesberegningerne

[...]

*Hvis der er flere indkomster fra det samme land, skal lempelsesberegningen ske samlet.*

*Lempelsesberegningen skal dog ske særskilt for hver indkomst, hvis der skal lempes efter forskellige metoder, eller hvis indkomsten i det pågældende land er blevet særskilt (kilde-) beskattet, og der skal lempes efter kreditmetoden.*

*Hvis der er indkomst fra forskellige lande, skal lempelsesberegningerne foretages for hvert enkelt land for sig.*

*Det er kun de udenlandske indkomster, som indgår i beregningsgrundlaget for den pågældende skat, som bliver taget med ved lempelsesberegningen.*

*Den udenlandske skattepligtige indkomst, personlige indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst opgøres efter*

*danske regler.*

*Fradrag, der vedrører den udenlandske indkomst, skal trækkes fra i den udenlandske indkomst. Det er derfor den udenlandske nettoindkomst, der indgår i lempelsesbrøkens tæller. Se afsnit C.F.2.3 om nettoprincippet i LL § 33 F.”*

Der henvises endvidere til de af revisor D fremlagte skrivelser fra Told & Skat og Skatteministeriets departement samt den fremlagte artikel af Ib Andersen og Ole Aagesen offentliggjort i SR-Skat 2008.49.

Det gøres for det tredje gældende, at virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3 er uden betydning for retten til creditlempelse for skat betalt i Sverige.

Det bemærkes, at selskaber og virksomheder drevet uden for virksomhedsskatteordningen i nærværende sag ville have haft ret til creditlempelse for den betalte skat i Sverige, jf. det ovenfor citerede afsnit fra Den Juridiske Vejledning 2015-1, afsnit C.F.4.3.1. I nærværende sag er det imidlertid SKA Ts opfattelse, at A, som følge af bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3 ikke har ret til creditlempelse.

Af bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3 fremgår følgende:

*“Driver den skattepligtige flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed ved anvendelsen af virksomhedsordningen.”*

Reglen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3 blev indført ved lov nr. 1030 af den 19. december 1992.

Reglen indebar en beregningsteknisk forenkling af opgørelsen af resultatet i virksomhedsordningen. Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen fremgår følgende:

*“Efter de gældende regler i virksomhedsskatteloven behandles hver enkel virksomhed for sig. Efter virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, skal virksomhedsordningen anvendes for samtlige virksomheder, hvis den skattepligtige har flere virksomheder, og den skattepligtige ønsker at anvende virksomhedsordningen.*

*Der er endvidere i § 14 fastsat regler om fælles hæverækkefølge, kapitalafkastgrundlag og underskudsfræmsel.*



*Reglerne om flere virksomheder har givet anledning til betydelige administrative og regnskabsmæssige problemer. Dette gælder f.eks. reglen om fælles hæverækkefølge, hvorefter hævnin-gerne i en virksomhed i visse tilfælde omplaceres til hæverækkefølgen i en anden virksomhed med regnskabsmæssige omposteringer via mellemregningskonto til følge. Tilsvarende gælder reglerne om overførsel af underskud mellem virksomhederne, begrænsning af kapitalafkast for samtlige virksomheder samt kontrollen af, at indtægter og udgifter er fordelt korrekt mellem virksomhederne. Ved salg af en del af en virksomhed opstår vanskeligheder med opgørelse af det salgsprovenu, der kan hæves uden om hæverækkefølgen, og den nødvendige regulering af virksomhedens egenkapitalkonti som følge heraf.*

*Det foreslås, at man i stedet for at behandle hver enkelt virksomhed for sig, skal behandle alle virksomheder som een virksomhed.*

*Ved at behandle alle virksomheder som een virksomhed i virksomhedsordningen, kan der opnås en betydelig administrativ og forståelsesmæssig forenkling. Det skyldes, at det ikke længere vil være nødvendigt at påse overholdelsen af de særlige regler om løbende beskatning af flere virksomheder. Et eventuelt salgsprovenu ved salg af en af flere virksomheder eller ved salg af en del af en virksomhed tilgår efter forslaget virksomhedens økonomi og bevirker som udgangspunkt ikke nogen regulering af overskudsdisponeringen eller virksomhedens konto for opspar-overskud, mellemregningskonto og indskudskonto. Salgsprovenuet kan frit anvendes til investering i anden erhvervmæssig aktivitet, uden at beløbet anses for overført til den skattepligtige i hæverækkefølgen. Der udløses således ikke beskatning af opspar-overskud. [...]“*

Det følger af de ovenfor citerede bemærkninger, at formålet med virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3 var at opnå administrative og regnskabsmæssige forenklinger.

Af de ovenfor citerede specielle bemærkninger fremgår modsætningsvist, at det ikke var hensigten med bestemmelsen at fratage skattepligtige, der driver flere virksomheder i virksomhedsordningen, muligheden for lempelse for skat betalt i udlandet.

I den forbindelse henledes opmærksomheden på, at selskaber og virksomheder drevet uden for virksomhedsskatteordningen – som anført ovenfor – ville have haft ret til lempelse for den omhandlede skat. Der er ingen reale hensyn, der tilsiger, at mulig-

heden for lempelse for skat betalt i udlandet skal bortfalde blot fordi, at den skattepligtige har valgt at drive virksomhed i virksomhedsskatteordningen. At beskatningen af indkomsten fra den svenske virksomhed som følge af de danske regler i virksomhedsskatteoven reelt sker i As personlige indkomst, kan således ikke medføre, at A skal dobbeltbeskattes af indkomsten fra den svenske virksomhed.

Det bemærkes i den forbindelse, at den af SKAT nægtede adgang til creditlempelse for den af A betalte skat i Sverige er i strid med formålet med lempelsesbestemmelserne i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der netop har til formål at forhindre, at udenlandsk indkomst bliver udsat for dobbeltbeskatning.

Det skal fremhæves, at de i sagen omhandlede virksomheder – uanset virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3 – i flere henseender anses for forskellige virksomheder, da der er tale om separate bogføringskredse, forskellige ejerkredse og virksomheder i forskellige brancher. I den forbindelse henvises til, at virksomhederne i flere henseender – uanset virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3 – skal behandles som netop flere virksomheder, eksempelvis ved virksomhedsafståelse eller virksomhedsomdannelse, jf. virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 2 og Den Juridiske Vejledning 2015-1, afsnit C.C.7.2.2.”

For så vidt angår SKATs bemærkning om, at indkomstopgørelsen for 2009 ikke er påklaget, bemærker klageren, at det er forkert, idet han anmodede SKAT om en ændring af indkomsten for 2009 den 27. april 2012.

### Landsskatterettens afgørelse

#### Klagefristen

SKAT traf den 3. juli 2012 en afgørelse vedrørende klagerens skatteansættelser for 2008 og 2009. Det fremgår af afgørelsen, at den kan påklages til Landsskatteretten inden for tre måneder fra modtagelsen. Landsskatteretten modtog klagen den 4. oktober 2012, og klagen er dermed rettidig.

#### Sagens realitet

Når en skattepligtig, der anvender virksomhedsordningen, driver flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed. Det fremgår af virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3. Det er derfor resultatet af den samlede virksomhed, der indgår i beskatningen.

Resultatet af klagerens virksomhedsindkomst var negativt i såvel 2008

som 2009. Efter danske regler er der derfor ikke beregnet en skat vedrørende virksomheden. Der foreligger dermed ikke dobbeltbeskatning, og der er derfor ikke noget at give lempelse for de svenske skatter i.

Det anførte vedrørende personskattelovens § 13, stk. 5, kan ikke føre til et andet resultat.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.

..."

## Forklaringer

Der er under sagen afgivet partsforklaring af A.

A har forklaret blandt andet, at han er uddannet cand.oecon. Han arbejder fortsat som investeringsdirektør i en pensionskasse. Hans oprindelige idé med investeringen var at støtte vedvarende energi og kombinere det med fornuftige investeringer. Der er lavet én investering i Sverige og tre i Tyskland. Investeringen i Sverige gik godt, hvorimod en af de tyske investeringer gik temmelig skidt. I dag går den samlede forretning godt, men det har ikke været nogen dans på roser. Han lavede investeringerne på et tidspunkt, hvor det var risikofyldt, men han syntes, at det var en god idé. Han mente at have en aftale med staten om at kunne få skattemæssig støtte i begyndelse. Efterfølgende kommer han jo til at betale rigtigt meget skat af virksomhedsindkomsten. I dag betaler han mere skat af virksomhedsindkomsten end af sin lønindkomst. Han mener, at det ikke er i orden, at han så ikke fik den tilsvarende hjælp i begyndelsen. Han har ikke tidligere haft skattesager. Han ville have været mere kritisk over for investeringen, hvis han havde vidst, at man ikke kunne regne med, at reglerne var, således som han tolkede dem.

## Parternes synspunkter

A har til støtte for sin påstand procederet i overensstemmelse med følgende anbringender, der fremgår af påstandsdokument af 16. november 2016:

" ...

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det overordnet gældende, at der ikke er grundlag for at nægte A creditlempelse for skat betalt i Sverige, idet der de facto foreligger en dobbeltbeskatningssituation, idet lempelsesberegningen skal ske land for land, og idet det er uden betydning for adgangen til creditlempelse, at den samlede, globale virksomhedsindkomst var negativ. Vi vil nedenfor uddybe ovennævnte.

... ..

Det gøres for det første gældende, at det ikke er korrekt, når det af Landsskat-terettens afgørelse af den 18. september 2015 fremgår, at A ikke

er blevet dobbeltbeskattet af indkomsten fra den svenske virksomhed.

Der foreligger således utvivlsomt en dobbeltbeskatningssituation.

A er fuldt skattepligtig i Danmark og begrænset skattepligtig i Sverige.

Sverige har beskattet A af indkomsten fra den svenske virksomhed, ...

A er imidlertid også blevet beskattet i Danmark af overskuddet fra den svenske virksomhed.

Den positive svenske virksomhedsindkomst er således medgået ved beregningen af det samlede virksomhedsunderskud. Derved er underskuddet blevet henholdsvis kr. 769.309 og kr. 763.999 mindre i indkomstårene 2008 og 2009.

Underskuddet er som følge af virksomhedsskattelovens § 13, stk. 3 og stk. 4 modregnet i As skattepligtige indkomst. Det bemærkes i den forbindelse, at modregningen efter virksomhedsskattelovens § 13 er tvungen.

Som følge af den svenske indkomst er As skattepligtige indkomst i Danmark derfor blevet henholdsvis kr. 769.309 og kr. 763.999 højere i indkomstårene 2008 og 2009.

A er således de facto blevet beskattet af den svenske virksomheds indkomst i hans skattepligtige indkomst i Danmark.

Det gøres derfor gældende, at As svenske virksomhedsindkomst er blevet beskattet i både Sverige og Danmark, hvorfor der foreligger en dobbeltbeskatningssituation.

... ..

Det gøres for det andet gældende, at den udenlandske indkomst ved lempelsesberegningen beregnes land for land. Der henvises til SKATs vejledning om beregning af personlige indkomstskatter mv., afsnit 4.9. 1.

Endvidere henvises til Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C.F.4.3.1 ("Generelt om lempelsesberegningerne"), hvoraf følgende bl.a. fremgår:

"Om lempelsesberegningerne

[...]

*Hvis der er flere indkomster fra det samme land, skal lempelsesberegningen ske samlet.*

*Lempelsesberegningen skal dog ske særskilt for hver indkomst, hvis der skal lempes efter forskellige metoder, eller hvis indkomsten i det pågældende land er blevet særskilt (kilde-) beskattet, og der skal lempes efter creditmetoden.*

Hvis der er indkomst fra forskellige lande, skal lempelsesberegningerne foretages for hvert enkelt land for sig.

Det er kun de udenlandske indkomster, som indgår i beregningsgrundlaget for den pågældende skat, som bliver taget med ved lempelsesberegningen.

Den udenlandske skattepligtige indkomst, personlige indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFCindkomst opgøres efter danske regler.

Fradrag, der vedrører den udenlandske indkomst, skal trækkes fra i den udenlandske indkomst. Det er derfor den udenlandske nettoindkomst, der indgår i lempelsesbrøkens tæller. Se afsnit C.F.2.3 om netoprincippet i LL § 33 F.”

... ..

Det gøres for det tredje gældende, at virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3 er uden betydning for retten til creditlempelse for skat betalt i Sverige.

Det er således ikke korrekt, når Landsskatteretten ved afgørelsen af den 18. september 2015 har lagt til grund, at bestemmelsen i virksomhedsskatteovens §2, stk. 3 hindrer As ret til creditlempelse.

Det fremgår af de specielle bemærkninger til reglen, der blev indført ved lov nr. 1030 af den 19. december 1992, at reglen indebar en beregningsteknisk forenkling af opgørelsen af resultatet i virksomhedsordningen, hvorved man opnåede en betydelig administrativ og forståelsesmæssig forenkling. Det var derimod ikke hensigten med bestemmelsen at fratage skattepligtige, der driver flere virksomheder i virksomhedsordningen, muligheden for lempelse for skat betalt i udlandet.

I den forbindelse henledes opmærksomheden på, at selskaber og virksomheder drevet uden for virksomhedsskatteordningen ville have haft ret til creditlempelse for den betalte skat i Sverige. Der er ingen reale hensyn, der tilsiger, at muligheden for lempelse for skat betalt i udlandet skal bortfalde blot fordi, at den skattepligtige har valgt at drive virksomhed i virksomhedsskatteordningen.

Nægtelsen af adgangen til creditlempelse for den af A betalte skat i Sverige er endvidere i strid med formålet med lempelsesbestemmelserne i ligningslovens § 33 samt lempelsesbestemmelserne i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 25 og 7. Lempelesbestemmelserne har netop til formål at forhindre, at udenlandsk indkomst bliver udsat for dobbeltbeskatning.

...

Skatteministeriet har til støtte for sin påstande procederet i overensstemmelse med følgende anbringender, der fremgår af påstandsdokument af 16. november 2016:

" ...

Til støtte for den principale påstand om frifindelse gøres det overordnet gældende, at betingelserne for genoptagelse af indkomstårene 2008 og 2009, jf. skatteforvaltningslovens § 26, ikke er opfyldt. Det påhviler A at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt.

Uddybende gøres det gældende, at A ikke har godtgjort, at betingelserne for creditlempelse for skat betalt i Sverige er opfyldt.

Efter ligningslovens § 33, stk. 1, er der adgang til at modregne pålignet udenlandsk indkomstskat i dansk skat af samme indkomst. Det er således en forudsætning for creditlempelse, at der falder en dansk skat på den udlandsindkomst, som der også er betalt udenlandsk skat af.

A anvender virksomhedsskatteordningen, hvorfor samtlige virksomheder behandles som én virksomhed, jf. virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3. Det er derfor resultatet af den samlede virksomhed, der indgår i beskatningen.

Kun når den samlede virksomhedsindkomst er positiv, udløser den skat i Danmark efter reglerne i virksomhedsskatteovens § 10. Enten sker beskatningen i form af (foreløbig) virksomhedsskat, hvis indkomsten opspares i virksomhedsskatteordningen, jf. virksomhedsskatteovens § 10, stk. 2. Ellers sker beskatningen ved, at virksomhedsindkomsten hæves og dermed medregnes i den skattepligtiges personlige indkomst, jf. virksomhedsskatteovens § 10, stk. 1 og 3.

Hvis den samlede virksomhedsindkomst derimod er 0 eller negativ, er der ingen virksomhedsindkomst, der udløser skat i Danmark.

Er den samlede virksomhedsindkomst negativ, er der i virksomhedsskatteovens § 13 fastsat en rækkefølge for anvendelse af underskuddet. Hvis der ikke er opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen, og der heller ikke er positiv kapitalindkomst, fradrages underskuddet i den personlige indkomst. Der er imidlertid ikke tale om, at positive virksomhedsindkomstelementer der ved beskattes som personlig indkomst. Der er derimod tale om, at skatteyderen får gavn af et underskud, der kan fradrages i anden indkomst – her As lønindkomst – hvorpå der falder en skat.

As virksomhedsindkomst var negativ i såvel 2008 som 2009, hvorfor der ikke er beregnet dansk skat af indkomsten vedrørende virksomhederne, herunder virksomheden i Sverige.

Når der ikke falder en dansk skat på den svenske indkomst, som der er betalt svensk skat af, foreligger der ikke en dobbeltbeskatningssituation. Når der ikke er beregnet dansk skat af virksomhedsindkomsten, er der i øvrigt ikke noget at give lempelse for de svenske skatter i. Allerede derfor er creditlempelse udelukket.

Når den samlede virksomhedsindkomst er negativ, fører beregningsprincip-

perne for creditlempelse da også til, at der ikke er et lempelsesbeløb at fordele til Sverige, jf. også Beregningsvejledningen, punkt D.4.9, samt Den juridiske vejledning, punkt C.C.5.2.15.3.

As skatteberegninger for efterfølgende indkomstår, som er fejlbehæftede, kan ikke tillægges betydning ved sagens afgørelse.

Skattemedarbejderne, B og Cs, udtalelser på et kursus og pr. e-mail er uden betydning for nærværende sag, hvorved også bemærkes, at en embedsmand ikke tegner myndigheden. En skattemedarbejders udtalelser kan således ikke tages som udtryk for en principiel stillingtagen fra SKATs side.

Udtalelserne er endvidere ikke i overensstemmelse med SKATs beregningsmodeller, ...

For det tilfælde, at A får medhold i, at betingelserne for at foretage creditlempelse i indkomstårene 2008 og 2009 er opfyldt, gøres det subsidiært gældende, at sagen skal hjemvises til SKAT med henblik på SKATs opgørelse af nedslaget for udenlandsk skat i overensstemmelse med de gældende regler herom.

..."

### Det retlige grundlag

§ 33, stk. 1, i ligningsloven (lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006 med senere ændringer) er sålydende:

"Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten."

Virksomhedsskatteoven (lovbekendtgørelse nr. 1075 af 10. september 2007 med senere ændringer) indeholder bl.a. følgende bestemmelser

"§ 2

...

Stk. 3. Driver den skattepligtige flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed ved anvendelsen af virksomhedsordningen"

...

§ 10 Virksomhedens skattepligtige overskud med fradrag af kapitalafkast efter § 7, der overføres til den skattepligtige, skal medregnes i den skattepligtiges personlige indkomst i det indkomstår, hvor overskuddet overføres til den skattepligtige. Overskud kan overføres til den skattepligtige med virkning for indkomståret, hvis det er overført inden udløb af fristen for indgivelse af selvan-

givelse for indkomståret. Hvis betingelserne for at ændre skatteansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 er opfyldt, kan den skattepligtige efter udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse ændre beslutningen om overførsel af overskud. Ændringen kan højst udgøre et beløb svarende til ansættelsesændringen.

*Stk. 2.* Overskud efter stk. 1, der ikke overføres til den skattepligtige med virkning for indkomståret, beskattes foreløbigt i indkomståret med en virksomhedsskat, som beregnes med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent for det pågældende indkomstår. Overskud med fradrag af virksomhedsskat indgår på virksomhedens konto for opsparet overskud.

*Stk. 3.* Beløb, der overføres fra virksomhedens konto for opsparet overskud, medregnes med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den skattepligtiges personlige indkomst. Ved skatteberegningen for det indkomstår, hvor beløb overføres fra konto for opsparet overskud, fradrages den hertil svarende virksomhedsskat i den skattepligtiges sluskat med tillæg af eventuel overført restskat m.v. Virksomhedsskat, der ikke kan rummes i årets sluskat m.v., udbetales kontant, jf. dog stk. 4.

...

### § 13

...

*Stk. 3.* Underskud, der ikke kan rummes i indkomst som nævnt i stk. 2, fradrages i den skattepligtiges personlige indkomst, uanset om denne herefter bliver negativ.

*Stk. 4.* Beløb, der modregnes i kapitalindkomst og personlig indkomst efter stk. 2 og 3, fradrages tillige i den skattepligtige indkomst. Dette gælder, uanset om den skattepligtige indkomst herefter bliver negativ.”

Den Juridiske Vejledning 2016-2 indeholder bl.a. følgende afsnit:

”C.C.5.2 Virksomhedsordningen

...

C.C.5.2.15.3 Nedslagsberegninger for udenlandsk indkomst og skat

...

#### *Creditmetoden*

Efter creditmetoden indgår den udenlandske indkomst i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dobbeltbeskatningen bliver ophævet ved, at Danmark giver nedslag i de beregnede skatter med det mindste beløb af:

den betalte udenlandske skat af den udenlandske indkomst, eller den del af den danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Metoden giver credit for hele den udenlandske skat, når den er mindre end den danske skat af den udenlandske indkomst. Når den udenlandske skat er større end den danske skat af den udenlandske indkomst, giver metoden kun credit for et beløb, der udgør den danske skat af den udenlandske indkomst.

I SKM2015.648.LSR skulle en skatteyder, der drev virksomhed i flere lande,



opgøre sin virksomhedsindkomst under ét, jf. VSL § 2, stk. 3. Da den samlede virksomhedsindkomst var negativ, kunne der ikke gives credit i dansk skat for betalt skat i et af landene.

#### Beregning af lempelsen

I alle metoderne skal beregningen af lempelsen ske med udgangspunkt i denne brøk:

udenlandsk indkomst x dansk skat  
den samlede skattepligtige indkomst

Hvis lempelsen skal ske efter creditmetoden, skal der tages hensyn til den udenlandske skat, hvis den er mindre end den lempelse, der er beregnet efter ovenstående brøk. Den danske skat skal lempes med det mindste af de to beløb.

Når både udenlandske og danske indkomster indgår i virksomhedsindkomsten, opgøres den udenlandske indkomst som den del af den skattepligtige virksomhedsindkomst, der relaterer sig til den udenlandske virksomhed. Brøken ser herefter sådan ud:

$$\frac{(\text{dansk skat} \times \text{skattepligtig virksomhedsindkomst} \times (\text{udenlandsk indkomst} / \text{overskud efter AM-bidrag}))}{(\text{samlet skattepligtig indkomst})}$$

Udenlandsk virksomhedsindkomst skal lempes særskilt for hver af de skatteberegninger, der fremgår af personskatteloven, fx topskat, bundskat, kommuneskat, sundhedsbidrag. Se PSL §§ 6 - 8 c.

Der skal også beregnes en lempelse for virksomhedsskatten.

Når der udelukkende er tale om udenlandske indkomster fra samme land, er udgangspunktet for lempelsesberegningerne disse brøker:

#### *Beregning af nedslag i kommunale skatter og sundhedsbidrag:*

$$\frac{(\text{Kommunale skatter} \times \text{skattepligtige hævninger} \times (\text{udenlandsk indkomst} / \text{overskud efter AM-bidrag}))}{(\text{skattepligtig indkomst})}$$

Skatteværdien af personfradrag er trukket fra i de kommunale skatter. Den skattepligtige hævning er hævningen af årets overskud efter AM-bidrag.

#### *Beregning af nedslag i bundskat:*

$$\frac{(\text{bundskat} \times \text{skattepligtig hævning} \times (\text{udenlandsk indkomst} / \text{overskud efter AM-bidrag}))}{(\text{personlig indkomst} + \text{positiv eller negativ kapitalindkomst})}$$

#### *Beregning af nedslag i topskat:*

$$\frac{(\text{topskat} \times \text{topskattegrundlag fra hævning} \times (\text{udenlandsk indkomst} / \text{overskud efter AM-bidrag}))}{(\text{personlig indkomst} + \text{heri fratrukne indbetalinger til kapitalpension} + \text{positiv kapitalindkomst})}$$

Topskatten i brøken er efter fradrag af eventuelt resterende skatteværdi af personfradrag. Topskattegrundlag fra hævning er hævningen af årets overskud til beskatning som personlig indkomst efter AM-bidrag og tillagt hævning af årets kapitalafkast, i det omfang det indgår i topskattegrundlaget.

*Beregning af nedslag i virksomhedsskat:*

$$\frac{(\text{virksomhedsskat} \times \text{opsparat overskud} \times (\text{udenlandsk indkomst} / \text{overskud før AM-bidrag}))}{(\text{opsparat overskud})}$$

...

C.F.4.3 Lempelsesberegning

...

*Lempelsesbrøken*

Lempelsen ved credit og ny exemption bliver beregnet med udgangspunkt i en brøk, der ser sådan ud:

dansk skat x udenlandsk indkomst

den skattepligtige indkomst

*Om lempelsesberegningerne*

Lempelsen for skat af udenlandsk indkomst beregnes særskilt for hver af de skatteberegninger, som følger af:

PSL § 6 (bundskat)

PSL § 7 (topskat)

PSL § 7a (udligningsskat)

PSL § 8 (sundhedsbidrag)

PSL § 8a (skat af aktieindkomst)

PSL § 8b (skat af CFC-indkomst)

AMBL § 1 (AM-bidrag).

Derudover skal der beregnes lempelse af kommunal indkomstskat og kirkeskat.

Hvis der er flere indkomster fra det samme land, skal lempelsesberegningen ske samlet. Lempelsesberegningen skal dog ske særskilt for hver indkomst, hvis der skal lempes efter forskellige metoder, eller hvis indkomsten i det pågældende land er blevet særskilt (kilde-)beskattet, og der skal lempes efter creditmetoden.

Hvis der er indkomst fra forskellige lande, skal lempelsesberegningerne foretages for hvert enkelt land for sig.

Det er kun de udenlandske indkomster, som indgår i beregningsgrundlaget for den pågældende skat, som bliver taget med ved lempelsesberegningen.

Den udenlandske skattepligtige indkomst, personlige indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst opgøres efter danske regler.

Fradrag, der vedrører den udenlandske indkomst, skal trækkes fra i den udenlandske indkomst. Det er derfor den udenlandske nettoindkomst, der indgår i lempelsesbrøken tæller.

I Beregningsvejledningen (Beregning af personlige indkomstskatter) af 15. marts 2013 fremgår i pkt. D.4.1 i det væsentlige det samme som citeret fra Den juridiske vejledning ovenfor. Som en præcisering i forhold til lempelsesbrøkerne omtalt i C.C.5.2.15.3 i Den juridiske vejledning er der i Beregningsvejledningen anført bl.a. følgende:

”Når der udelukkende er tale om udenlandske indkomster fra samme land, er udgangspunktet for lempelsesberegningerne som anført nedenfor under punkterne A-E. Hvis der er positiv udenlandsk virksomhedsindkomst fra flere lande, skal lempelsen fordeles forholdsmæssigt.” (Rettens fremhævelse)

### **Rettens begrundelse og afgørelse:**

A er i 2008 og 2009 blevet beskattet i Sverige af det skattepligtige overskud i den svenske del af sin virksomhedsordning. Parterne er enige om, at As skatteforhold for indkomstårene 2008 og 2009 ville have medført creditlempelse for den i Sverige betalte skat, hvis A ikke aktivt havde valgt at anvende virksomhedsskatteordningen.

Det kan lægges til grund som ubestridt, at skatten af As lønindkomst i årene 2008 og 2009 blev nedbragt af det fradrag, som det samlede underskud i hans virksomhedsordning berettigede til, jf. virksomhedsskatte-lovens § 13, stk. 3 og 4. Det kan tilsvarende lægges til grund, at dette fradrag ville have været større, hvis han ikke havde haft overskud i den svenske del af virksomhedsordningen. Overskuddet i Sverige har derfor haft betydning for størrelsen af den skat, som A har betalt i Danmark i de pågældende år.

Spørgsmålet er herefter, om der er hjemmel til at lempe As beskatning i 2008 og 2009 som følge af denne virkning.

Det følger af virksomhedsskatte-lovens § 2, stk. 3, at såfremt den skattepligtige driver flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed, når virksomhedsordningen anvendes.

For indkomstårene 2008 og 2009, hvor A har anvendt virksomhedsordningen, har det samlede resultat af sagsøgers virksomhedsordning i Danmark, Tyskland og Sverige været negativt, og der er derfor ikke beregnet nogen virksomhedsskat i Danmark. A har heller ikke på anden måde svaret indkomstskat i Danmark af overskuddet i den svenske del af virksomhedsordningen.

Det følger af ligningslovens § 33, stk. 1, at en i udlandet betalt skat kan fradrages i danske indkomstskatter, der svares af samme indkomst.

Når en skatteyder vælger at anvende virksomhedsskatteordningen, finder retten, at såvel ordlyden af som formålet med bestemmelsen i ligningslovens § 33, stk. 1, forudsætter, at der betales indkomstskat i Danmark af den i udlandet beskattede indkomst i virksomhedsordningen, før der foreligger en dobbeltbeskatning, som kan føre til fradrag i skatteyderens indkomstskat i Danmark. Den nævnte sammenhæng mellem overskuddet i Sverige og skatten af As lønindkomst i Danmark, kan derfor ikke anses som en dobbeltbeskatning, der skal udløse creditlempelse.

Denne forståelse er ikke i strid med administrativ praksis. Retten lægger her-ved vægt på, at udfaldet er i overensstemmelse med de beregningsmodeller vedrørende creditlempelse i virksomhedsskatteordningen, der er medtaget i Den Juridiske vejledning og Beregningsvejledningen. Retten lægger endvidere vægt på, at udtalelser fra to skattemedarbejdere i forbindelse med kursusafholdelse ikke kan tillægges betydning ved fastlæggelsen af administrativ praksis.

Retten finder herefter ikke grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens afgørelse som helt eller delvist ugyldig, hvorfor Skatteministeriets frifindelsespåstand tages til følge.

Efter sagens økonomiske værdi og udfald skal A betale sagens omkostninger til Skatteministeriet med 40.000 kr.

**Thi kendes for ret:**

Sagsøgte, Skatteministeriet, frifindes.

Sagsøger, A, skal inden 14 dage betale sagsomkostninger til sagsøgte, Skatteministeriet, med 40.000 kr.

Tilkendte sagsomkostninger forrentes efter rentelovens § 8 a.

Helle Hjelm Poulsen

Seerup

Torrild Thomsen

Udskriftens rigtighed bekræftes.

Retten i Lyngby, den 28. december 2016.

Cecilie Simone Sommer, Retsassistent



