



# HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 13. september 2019

---

**Sag BS-47779/2018-HJR**  
(2. afdeling)

A  
(advokat Eduardo Vistisen)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Per Lunde Nielsen)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Lyngby den 5. december 2016 og af Østre Landsrets 20. afdeling den 21. marts 2018.

I pådømmelsen har deltaget ni dommere: Lene Pagter Kristensen, Marianne Højgaard Pedersen, Poul Dahl Jensen, Vibeke Rønne, Henrik Waaben, Michael Rekling, Jan Schans Christensen, Lars Apostoli og Kristian Korfits Nielsen.

## **Påstande**

Parterne har gentaget deres påstande.

## **Anbringender**

A har anført navnlig, at han har ret til creditlempelse for skat betalt i Sverige i de danske skatter, han har betalt i indkomstårene 2008 og 2009.

Han var disse år skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, som er bopælsland. Han oppebar indkomst fra et fast driftssted i Sverige. Når Sverige som kilde-land efter artikel 7 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst kan beskatte denne indkomst, er Danmark som bopælsland forpligtet til at give creditlempelse efter artikel 25. Dette skal ske efter metoden almindelig credit. Han har

også ret til creditlempelse efter ligningslovens § 33, der fører til samme resultat som artikel 25.

Efter fast administrativ praksis foretages creditlempelsen efter den såkaldte lempelsesbrøk. Denne brøk er udtryk for den matematiske opstilling af, hvad der følger af ligningslovens § 33 og artikel 25 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lempelse skal ske for hvert land for sig og hver skat for sig. En beregning, hvor brøken er tilpasset de forskellige indkomstskatter, han har betalt i 2008 og 2009, viser, at han har ret til creditlempelse for svenske skatter i de danske slutskatter.

Det sammenlagte resultat af hans virksomheder i virksomhedsordningen, dvs. overskuddet fra den svenske virksomhed og underskud fra hans danske og tyske virksomheder, førte i 2008 og 2009 til, at der blev opgjort et samlet underskud i virksomhedsordningen. Da han hverken havde opsparet overskud i virksomhedsordningen eller havde positiv kapitalindkomst, blev underskuddet i medfør af virksomhedsskattelovens § 13, stk. 3 og 4, fradraget i hans personlige indkomst og i den skattepligtige indkomst. Det svenske overskud er dermed indgået i grundlaget for beregningen af hans danske slutskatter for 2008 og 2009 og har haft betydning for størrelsen af de pålignede indkomstskatter. Virksomhedsskatteoven fastslår blot, at indkomsten fra Sverige sammen med indkomsten fra virksomhederne i Tyskland og Danmark skal medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst og den skattepligtige indkomst.

Det er ubestridt, at der efter lempelsesbrøken skal ske lempelse i danske slutskatter, når der er positiv indkomst i virksomhedsordningen. Der er ingen holdepunkter for at foretage en indskrænkende fortolkning eller anvendelse af lempelsesbrøken, således at den ikke omfatter den foreliggende situation, hvor der var overskud i den svenske virksomhed, men underskud i andre virksomheder. Det forhold, at lovgiver og skattemyndighederne ikke kunne forudse denne sjældne situation, bør ikke føre til nægtelse af creditlempelse. Der er ingen holdepunkter for Skatteministeriets synspunkt om, at der kun kan gives creditlempelse, hvis der er overført et positivt virksomhedselement. Nægtelse af lempelse vil stride mod formålet med ligningslovens § 33 og artikel 25 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ligningslovens § 33 H fører ikke til, at han ikke kan få nedslag i sine danske indkomstskatter for 2008 og 2009 for den skat, han har betalt i Sverige. § 33 H giver mulighed for at vælge at bortse fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat. Denne mulighed for at opnå dobbeltbeskatningslempelse har sigte på den situation, hvor der ikke er nogen positiv personlig eller skattepligtig indkomst og derfor ikke nogen danske skatter at foretage creditlempelse i. Han havde imidlertid i både 2008 og 2009 positiv personlig og skattepligtig indkomst, som udløste danske indkomstskatter.

Der bør foretages creditlempelse på samme måde, som skattemyndighederne godkendte lempelse af hans danske indkomstskat for 2010 for svensk skat af overskud i hans svenske virksomhed dette år. Situationen i 2010 var nøjagtig den samme som i 2008 og 2009.

Skatteministeriet har anført navnlig, at A ikke har ret til creditlempelse for skat betalt i Sverige i de danske skatter, han har betalt i indkomstårene 2008 og 2009.

Det er en forudsætning for creditlempelse, at der falder en dansk skat på den udlandsindkomst, som der også er betalt udenlandsk skat af, jf. herved ligningslovens § 33, stk. 1, og forarbejderne hertil, samt artikel 25, stk. 1, litra a, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

A har for indkomstårene 2008 og 2009 valgt at anvende virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1. Efter § 2, stk. 3, behandles samtlige de virksomheder, som den skattepligtige driver, som én virksomhed ved anvendelsen af virksomhedsordningen. Der opgøres derfor en samlet virksomhedsindkomst. Kun når den samlede virksomhedsindkomst er positiv, udløser den skat i Danmark efter reglerne i virksomhedsskattelovens § 10. Hvis den samlede virksomhedsindkomst derimod er 0 eller negativ – som i As tilfælde – er der ingen virksomhedsindkomst, der udløser skat i Danmark. Når der ikke falder nogen dansk skat på den i udlandet beskattede indkomst (her svensk indkomst), er der ingen dansk skat at lempe i og derfor heller ikke noget dobbeltbeskatningsproblem. A har derfor ikke adgang til creditlempelse efter ligningslovens § 33 eller artikel 25, stk. 1, litra a, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Når der, som i As tilfælde, ikke er opsparet overskud i virksomhedsordningen, og der heller ikke er positiv kapitalindkomst, fradrages underskuddet i virksomhedsordningen i den personlige indkomst, jf. virksomhedsskattelovens § 13, stk. 3. Der er imidlertid ikke tale om, at positive virksomhedselementer "overføres" til den personlige indkomst og pålægges en beskatning, hvorved der sker dobbeltbeskatning. Der er derimod tale om, at A får gavn af et underskud, der kan fradrages i en anden indkomst, her hans lønindkomst, hvorpå der falder dansk skat. Det ligger fast, at hans lønindkomst ikke også er beskattet i Sverige.

Beregningsprincipperne for creditlempelse fører i As tilfælde også til, at der ikke er et lempelsesbeløb at fordele til indkomsten fra Sverige, når den samlede virksomhedsindkomst er negativ.

Ligningslovens § 33 H, stk. 2, jf. stk. 1, understøtter, at der i en situation svarende til As som udgangspunkt ikke er adgang til dobbeltbeskatningslempelse.

Reglen omfatter personer, der anvender virksomhedsordningen, og bygger på den forudsætning, at der ikke er adgang til creditlempelse efter § 33, stk. 1, når den samlede indkomst i virksomheden udviser underskud.

Skattemyndighederne har ikke ageret på en måde, der giver A ret til creditlempelse vedrørende indkomstårene 2008 og 2009.

### **Højesterets begrundelse og resultat**

Højesteret er enig i landsrettens begrundelse og resultat. Højesteret stadfæster derfor landsrettens dom.

### **THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 50.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.