

Offentliggjort d. 10. september 2013

Forskertset anke – præjudikatsværdi af ikke-indbragt kendelse fra Landsskatteretten – SKM2013.604.SKAT[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

SKAT har i en meddelelse ref. i SKM2013.604.SKAT oplyst, at myndighedernes hidtidige praksis vedrørende indeholdelse af kildeskat af udbytter fastholdes, uanset at denne praksis er underkendt af Landsskatteretten i én konkret kendelse af 13/3 2013, og at Skatteministeriet ved en efter det oplyste ”beklagelig fejl” ikke har indbragt yderligere to kendelser om samme praksis for domstolene.

SKAT har den 2/9 2013 offentliggjort en kortfattet meddelelse ref. i SKM2013.604.SKAT, hvor det oplyses, at Skatteministeriet som følge af en beklagelig fejl ikke har indbragt to kendelser fra Landsskatteretten af 23/4 2013 vedrørende indeholdelse af kildeskat af udbytter. Sagerne drejer sig nærmere om en udbytteskat på 381 mio. kr. af to udbyttebetalinger i 2012 fra TDC til dettes moderselskab i Luxembourg.

Det har, vel ikke helt overraskende, affødt voldsom kritik i offentligheden, at Skatteministeriet forskertset søgsmålsfristen for de to kendelser af 23/4 2013.

SKAT's meddelelse ref. i SKM2013.604.SKAT rummer imidlertid også et yderligere budskab af mere vidtrækkende karakter. Af meddelelsen fremgår således, at Skatteministeriet ikke kan tiltræde Landsskatterettens to kendelser, og at den manglende indbringelse ikke er udtryk for, at Skatteministeriet har ændret opfattelse eller praksis i forhold til verserende eller fremtidige sager på området.

Udover meldingen om den forskertsete anke er budskabet i meddelelsen med andre ord, at SKAT agter at fastholde SKAT's hidtidige praksis på området. Dette uanset at denne

Offentliggjort d. 10. september 2013

praksis alene i sagskomplekset for TDC er underkendt af Landsskatteretten ved nu 3 kendelser, hvoraf den første, nemlig en kendelse af 13/3 2012, jr. nr. 11-02359, ganske vist er indbragt for domstolene, men hvor de 2 næste kendelser, dvs. kendelserne af 23/4 2013, i skatteprocessuel sammenhæng som udgangspunkt må anses for endelige - uanset hvad der måtte være årsagen til den manglende indbringelse for domstolene.

En sådan meddelelse giver anledning til visse retssikkerhedsmæssige overvejelser.

Sagskomplekset vedrørende beskatningen af udbytter fra TDC til dettes moderselskab i Luxembourg omfatter efter det oplyste som nævnt i alt 3 kendelser om samme problemstilling og med samme udfald:

Ved den nævnte landsskatteretskendelse af 13/3 2012, jr. nr. 11-02359, fik TDC medhold i, at en udbytteudlodning på ca. 6 mia. kr. i 3. kvartal 2011 var skattefri efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt. og dermed var fritaget for dansk kildeskat.

Ved kendelsen blev lagt til grund, at moderselskabet i Luxembourg anses som en skattepligtig enhed, medens det i Danmark anses som transparent. Moderselskabet var således et sådant selskab, som er optaget på listen over selskaber, der er omhandlet i moder-/datterselskabsdirektivet, artikel 2.

Som begrundelse for afgørelsen henviste Landsskatteretten til rettens tidligere kendelse ref. i SKM2012.26.LSR om et selskabs pligt til at indeholde udbytteskat vedrørende udbytte til moderselskabet på Cypern. Selskabet blev ikke anset for pligtigt at indeholde udbytteskat. Ved afgørelsen blev lagt vægt på, at Danmark ikke har vedtaget lovbestemmelser med sigte på at hindre svig og misbrug, jf. moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2. Det lovligt stiftede og fungerende cypriotiske selskab blev, uanset at selskabets eneste - eller i det væsentligste eneste - aktivitet var at eje anpartar i det danske selskab, herefter anset for rette indkomstmotager af udbyttet. Udbyttet var på denne baggrund fritaget for kildeskat efter moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, og var dermed ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Efter Skatteministeriets appelliste er denne kendelse indbragt for domstolene.

Offentliggjort d. 10. september 2013

Efter det oplyste indbragte skattemyndighederne endvidere Landsskatterettens kendelse af 13/3 2012, jr. nr. 11-02359, vedrørende TDC for domstolene. Kendelsen ses ikke offentliggjort noget steds.

De to nu omhandlede kendelser fra Landsskatteretten af 23/4 2013, offentliggjort i afgørelsesdatabasen under henholdsvis jr. nr. 12-0191641 og jr. nr. 12-0236791, som ved en fejl ikke blev indbragt for domstolene, vedrørte ligeledes udbytteudlodninger fra TDC, henholdsvis en udbytteudlodning på den ordinære generalforsamling den 8/3 2012 på 1,79 mia. kr. og en yderligere udlodning på en generalforsamling den 8/8 2012 på 1,9 mia. kr.

I begge sager underkendte Landsskatteretten, i overensstemmelse med den tidligere truffne afgørelse af 13/3 2012, skattemyndighedernes afgørelse om beskatning af udbyttet, da sagens oplysninger ikke gav grundlag for en ændret bedømmelse. Det udloddede udbytte ansås således for skattefrit efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

De to kendelser af 23/4 2013 blev, som allerede nævnt, ikke indbragt for domstolene.

For de to konkrete sager indebærer dette, at kendelserne hermed er endelige. Selv om Skatteministeriet senere måtte opnå medhold i, at udbytter under de i sagen foreliggende omstændigheder skal beskattes i Danmark, vil skattemyndighederne være afskåret fra at ændre skatteansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Hændelsesforløbet vedrørende de 3 landsskatteretskendelser vedrørende TDC rejser dernæst spørgsmålet, om den omstændighed, at Skatteministeriet har undladt at indbringe de to kendelser af 23/4 2013 for domstolene har retlig betydning, *dels* for bedømmelsen af sagen afgjort ved den første af de 3 kendelser, dvs. Landsskatterettens kendelse af 13/3 2012, og *dels* for andre skatteydere i samme situation.

For en *dom* er det civilprocessuelle udgangspunkt, at dommen har *materiel retskraft*; dommen er bindende for parterne i nye retstvister og i andre sammenhænge, se herved Gomard, Civilprocessen, 6. udg., s. 768 – 769. Der er imidlertid, som det belyses af Gomard a.s., s. 800, tale om et udgangspunkt, og det antages eksempelvis, at en afgørel-

Offentliggjort d. 10. september 2013

se i en sag om en eller flere rater af en periodisk ydelse ikke er bindende under sager om senere forfaldne rater. Dette fører Gomard frem til den konklusion a.s., at en klar og skarp regel om, i hvilket omfang en dom har en præklusiv virkning, idet den er bindende for afgørelsen i fremtidige sager, ikke kan opstilles, men at det som en generel retningslinie kan siges, at dommen er bindende både for så vidt angår de spørgsmål, som direkte er afgjort ved dommen, og for de præjudicielle spørgsmål, som den har taget stilling til, på et betryggende grundlag. Videre fremgår a.s., at i senere sager mellem parterne kan og skal domstolene lægge den afgørelse om en faktisk eller retlig sammenhæng i en tidligere sag til grund, såfremt afgørelsen er truffet under sådanne omstændigheder med hensyn til fremsættelse af anbringendet, at dets betydning for afgørelsen af den tidligere og den nuværende tvist og den indbyrdes sammenhæng mellem sagerne, at det skønnes forsvarligt at afskære en fornyet prøvelse.

På skatteområdet melder sig det nærliggende spørgsmål, om den materielle retskraft omfatter sager om samme problemstilling, men i form af nye dispositioner i senere indkomstår - eksempelvis som i det foreliggende sagskompleks i form af tilbagevendende udbytteudlodninger - med den virkning, at en sag må afvises eller der må ske frifindelse af den sagsøgte part, der påberåber sig en tidligere afsagt dom. Dette synes tvivlsomt, og som sagsreferatet i Landsskatterettens kendelse af 23/4 2013, jr. nr. 12-0191641, vedrørende TDC, jf. ovenfor, er gengivet, synes Skatteministeriet i hvert fald i dette sagskompleks at have indtaget det standpunkt, at en afgørelse vedrørende en konkret skatteansættelse ikke har betydning for senere års skatteansættelser af samme indkomstart.

Det ligger i retskraftsbegrebet, at retskraft som udgangspunkt kun omfatter parterne i sagen. En dom kan have betydning for andre som en vurdering af et omtvistet faktum (bevisvirkning) eller som præjudikat, men i almindelighed ikke retskraft.

For afgørelser truffet af en skatteadministrativ klageinstans, dvs. skatteankenævn eller Landsskatteretten, stiller sagen sig anderledes. Udgangspunktet er ganske vist her, at klageinstansens afgørelse er bindende for førsteinstansen, hvis der vel at mærke - som det anføres i Forvaltningsret, Almindelige Emner, 5. udg., s. 350 - ikke er fremkommet væsentlige nye oplysninger eller nye regler. Hertil kommer regler om eventuel adgang

Offentliggjort d. 10. september 2013

til at genoptage konkrete sager, eventuelt begrænset til genoptagelse på borgerens initiativ.

På skatteområdet er der fastsat særlige regler om genoptagelse m.v., der i praksis indebærer, at en konkret afgørelse truffet af et skatteankenævn eller af Landsskatteretten er bindende for myndighederne. Men disse regler må antageligt forstås således, at den bindende virkning af en konkret skatteansættelse er begrænset til netop den konkrete ansættelse i modsætning til ansættelser for tidligere eller senere indkomstår, jf. herved formuleringen i § 14, stk. 1, nr. 2 – 4, hvor underordnede myndigheder er afskåret fra at ”træffe afgørelse i en sag”, som en overordnet instans har taget stilling til.

En anden facet af problemstillingen er spørgsmålet om *præjudikatsværdien* af en konkret dom for andre skatteydere.

For domstolene er det givet, at præjudikatsværdien af domme afsagt af en appelinstans i praksis har væsentlig eller afgørende betydning for udfaldet af sager behandlet ved lavere retsinstanser. Der kan ikke peges på mange eksempler på, at førsteinstansafgørelser er i klar strid med appelinstansers afgørelse. Ved sjældne lejligheder ses klare uoverensstemmelser mellem domme afsagt af sideordnede instanser, se eksempelvis TfS 1998, 443 ØLD samt TfS 2001, 396 ØLD.

Om præjudikatsværdien af domme for administrative klageinstanser antager Gomard i Civilprocessen, 6. udg., s. 41, med henvisning til bl.a. Poul Andersen, Forvaltningsret, s. 40, at ”En dom vil ofte tjene som rettesnor for den fremtidige administrative praksis, men domme er ikke bindende som præjudikat for forvaltningsmyndighederne. Forvaltningsmyndighederne bør medvirke til, at tvivlsomme fortolkningsspørgsmål, som har væsentlig betydning for fastlæggelsen af den fremtidige praksis, indbringes for domstolene, når mulighed foreligger herfor, og bør i almindelighed rette sig efter domstolenes praksis. Præjudikatet er imidlertid ikke bindende.”

Den formelle præjudikatsværdi af kendelser afsagt af administrative klageinstanser rækker næppe videre end domme, jf. det netop anførte.

Offentliggjort d. 10. september 2013

På skatteområdet er der imidlertid i lovgivningen lagt op til en form for udvidet præjudikatsværdi: skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7 om ekstraordinær genoptagelse ved underkendelse af hidtidig praksis ved en dom eller en landsskatteretskendelse er ganske vist en regel om forlængede frister for genoptagelse i denne situation møntet på andre skatteydere end den skatteyder, der har ført sagen. Men det synes forudsat i regelgrundlaget, at der i disse tilfælde rent faktisk skal ske genoptagelse og ændring af skatteyderens ansættelse på det pågældende punkt.

For den konkrete sag afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 13/3 2012 i TDC-komplekset må det på den ovenstående baggrund antages, at sagen vil blive undergivet en fuldstændig prøvelse efter almindelige regler uanset fremkomsten af de to senere landsskatteretskendelser af 23/4 2013, der qua den manglende indbringelse for domstolene nu er blevet endelige. De to kendelser vil således næppe i sig selv få nogen væsentlig betydning for udfaldet af domstolsprøvelsen af kendelsen af 13/3 2013.

På samme baggrund kan andre skatteydere næppe antages at kunne støtte ret på de foreliggende kendelser, således at forstå, at andre skatteydere ikke på det foreliggende grundlag har et retskrav på at blive stillet på samme måde som TDC og dets moderselskab i Luxembourg.

Det er klart, at denne retstilstand harmonerer mindre godt med de grundlæggende forvaltningsretlige principper om en lige og ensartet behandling af alle skatteydere. Det kan således forekomme stødende, at skattemyndighederne har mulighed for at fastholde en given fortolkning af loven, herunder inddrive givne skatter, overfor enhver skatteyder, uanset at skattemyndighedernes fortolkning er blevet underkendt ved 4 successive kendelser, jf. SKM2012.26.LSR samt Landsskatterettens kendelser af henholdsvis 13/3 2012 og 23/4 2013 – og måske med det resultat, at domstolene fastholder Landsskatterettens resultat.

— o —