

4. Som eksempel på indicier kan nævnes, at det danske selskab har forholdsmæssigt lavere indkomst end koncernen og/eller, at dette forhold har stået på gennem en årrække, manglende villighed til at præstere nødvendig dokumentation for prisfastsættelse m.v. og det forhold, at hele det danske selskabs virksomhed er finansieret af den udenlandske koncern.

5. Det ovenfor anførte gælder, hvor det danske marked er domineret af multinationale koncerner. Såfremt denne beherskelse ikke foreligger, er det tvivlsomt om § 12 giver selvstændig hjemmel.

Selve spørgsmålet om skattemyndighedernes mulighed for at løfte den bevisbyrde, som pålægges dem i selskabsskattelovens § 12, har været forelagt folketingets ombudsmand. Se folketingets ombudsmands beretning for året 1973, side 215–227.

Baggrunden for sagen var, at et folketingsmedlem klagede over, at skattemyndighederne ikke, i det omfang de måtte antages at have pligt dertil, anvendte bestemmelsen i selskabsskattelovens § 12.

Ombudsmanden udtalte i sagens anledning bl.a. følgende vedrørende fortolkningen af § 12: »Ordet »skal« i bestemmelsen indebærer, at ligningsmyndighederne har en pligt til at foretage den i slutningen af bestemmelsen omtalte indkomstansættelse, hvis de to betingelser, der omtales i bestemmelsens indledning, er opfyldt; det vil sige, hvis vedkommende selskab dels kontrolleres af en udenlandsk virksomhed, dels i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med denne er underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende.

Der er i selskabsskatteloven ikke optaget udtrykkelig bestemmelse om bevisbyrden, men den positive formulering af betingelserne tilkendegiver efter almindelig lovaffattelsesteknik, at de nævnte betingelser positivt må godtgøres. Bevisbyrden for, at de to betingelser er opfyldt, påhviler således principielt ligningsmyndighederne.

Den første betingelse indebærer, at ligningsmyndighederne må påvise, at selskabet i sine dispositioner er underlagt direktiver m.v. fra en udenlandsk virksomhed i et omfang,

der ikke blot har karakter af almindelige handelsmæssige relationer, jfr. hertil Thøger Nielsen a.s.s. 195 ff.

Den anden betingelse indebærer, at ligningsmyndighederne må påvise, at selskabet er undergivet vilkår, der på relevant måde, jfr. ovenfor, er forskellige fra de vilkår, som ville gælde for et uafhængigt foretagende, således at disse andre vilkår, bl.a. har indflydelse på selskabets skattepligtige indkomst.

...

Hvis de to betingelser er opfyldt, skal ligningsmyndighederne som nævnt til selskabets skattepligtige indkomst henføre den fortjeneste, som selskabet må antages at ville have opnået, hvis det var et uafhængigt selskab, der under frie vilkår afsluttede forretninger med vedkommende udenlandske virksomhed. Der er således tale om en skønsbetonet vurdering, der er bundet af den ramme, at vurderingen alene kan tage sigte på at korrigere den selvangivne indkomst for de skævheder, som det omtalte afhængighedsforhold til den udenlandske virksomhed måtte have skabt.

Om skattemyndighedernes pligter med hensyn til administration af selskabsskattelovens § 12 udtalte ombudsmanden: »Ligningsmyndighederne må efter min mening have en forpligtelse til at søge nærmere undersøgelse iværksat i alle tilfælde, hvor der er rimelig grund til mistanke om, at der foreligger skævheder – på samme måde som de i almindelighed har pligt til at iværksætte nærmere undersøgelser, når der er rimelig grund til mistanke om, at en selvangivelse er urigtig i en relevant henseende. Men ligningsmyndighederne er, som det i almindelighed gælder for myndigheder, der efter lovgivningen er tillagt undersøgelses- eller tilsynsopgaver, begrænset i deres undersøgelsespligt gennem de begrænsninger, der foreligger med hensyn til myndighedernes ressourcer, herunder navnlig deres personalemæssige ressourcer. Som bekendt må ligningsmyndighederne generelt set afstå fra at optage skatteansættelser til revision i det omfang, hvori der i og for sig er grundlag derfor. ...

Ligningsmyndigheden er således berettiget og tvunget til at prioritere deres arbejdsopgaver, og jeg finder ikke at have grundlag for at kritisere, at der ved prioriteringen lægges væsentlig vægt på spørgsmålet om, hvor arbejdskrævende en opgave er, i forbindelse med spørgsmålet om, hvilken udsigt der er